

RAPORT Z PRZEGLĄDU PARTNERSKIEGO

- NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI -

GRUDZIEŃ 2012



Niniejszy raport z przeglądu partnerskiego został sporządzony przez przedstawicieli najwyższych organów kontroli Austrii, Danii (szef zespołu), Holandii i Litwy w grudniu 2012 r.

Spis treści

Streszczenie	5
1. Cel i kontekst przeglądu.....	6
2. Główne wnioski, mocne strony i rekomendacje	8
3. Dobór tematów i planowanie kontroli	11
4. Czynności kontrolne.....	19
5. Sporządzanie raportów	27
6. Procedura pokontrolna.....	30
Załącznik 1. O przeglądzie partnerskim	32
Załącznik 2. Lista kontroli wybranych do przeglądu partnerskiego.....	35
Załącznik 3. Lista osób uczestniczących w spotkaniach w ramach przeгляdu partnerskiego	36

Streszczenie

Najwyższa Izba Kontroli (NIK) zwróciła się z prośbą o przeprowadzenie przeglądu partnerskiego obejmującego dobór tematów do kontroli, planowanie kontroli, czynności kontrolne, sporządzanie raportów i działania pokontrolne. Przegląd partnerski został przeprowadzony w 2012 r. przez przedstawicieli najwyższych organów kontroli Austrii, Danii (szef zespołu), Holandii i Litwy. Celem przeglądu było zidentyfikowanie obszarów, które wymagają usprawnień i wprowadzenia dobrych praktyk. Celem NIK było w szczególności uzyskanie zapewnienia, czy postępuje zgodnie ze standardami zawodowymi, poprawa przejrzystości działania, a także czerpanie wiedzy z doświadczeń innych NOK i wprowadzenie usprawnień w kluczowych obszarach działalności NIK.

Dokonując oceny działalności kontrolnej NIK, zespół przeglądowy opierał się zarówno na standardach międzynarodowych określonych przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) w Międzynarodowych Standardach Najwyższych Organów Kontroli (ISSA-Is), jak i na doświadczeniach członków zespołu przeglądowego z dobrymi praktykami kontrolnymi.

Członkowie zespołu stwierdzili, że NIK działa zgodnie z standardami profesjonalnymi w kontrolach objętych przeglądem członkowie zespołu przeglądowego nie wykryli od nich żadnych odchyień.

Podstawowe standardy międzynarodowe są obecnie aktualizowane przez INTOSAI. Zespół przeglądowy zalecił NIK wykonywanie ogólnych analiz porównawczych, w celu wskazania potencjalnych różnic pomiędzy standardami i wewnętrznymi wytycznymi NIK.

W opinii członków zespołu przeglądowego NIK ma wiele mocnych stron i posiada potencjał pozytywnego oddziaływania na sektor publiczny w Polsce. Zespół przeglądowy sformułował 11 rekomendacji dotyczących całościowego podejścia kontrolnego NIK, w tym dobór tematów do kontroli, planowanie kontroli, czynności kontrolne, sporządzanie raportów i działania pokontrolne. Należy je rozumieć w kontekście ogólnej oceny zespołu przeglądowego dotyczącej mocnych stron NIK.

Przegląd partnerski nie uwzględniał zmian wprowadzonych w NIK w 2012 r., ponieważ obejmował on głównie kontrole zakończone w 2011 r. W 2012 r. NIK wprowadziła zmiany w procedurze planowania oraz zmiany wynikające z poprawek do Ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli. NIK poinformowała członków zespołu przeglądowego o tych zmianach. Zdaniem NIK są one zgodne z odpowiednimi rekomendacjami zespołu.

1. Cel i kontekst przeglądu

Porozumienie

Porozumienie (MoU) zostało podpisane 18 stycznia 2012 r. przez Prezesa NIK oraz przedstawicieli najwyższych organów kontroli Austrii, Danii (szef zespołu), Holandii i Litwy. Porozumienie określa cel przeglądu partnerskiego oraz tryb współpracy w ramach przeglądu.

Najwyższa Izba Kontroli (NIK) wystąpiła z wnioskiem o przeprowadzenie przeglądu partnerskiego dotyczącego podejścia kontrolnego NIK. Przegląd partnerski zrealizowano w oparciu o Porozumienie [*Memorandum of Understanding (MoU)*] podpisane przez Prezesa NIK oraz przez przedstawicieli najwyższych organów kontroli Austrii, Danii (szef zespołu), Holandii i Litwy.

Zgodnie z podpisanym porozumieniem, przegląd partnerski miał na celu wskazanie obszarów wymagających wprowadzenia usprawnień i dobrych praktyk. Główne cele przeglądu partnerskiego to:

- upewnienie się, że NIK postępuje zgodnie ze standardami zawodowymi;
- poprawa przejrzystości działania NIK;
- czerpanie z doświadczeń innych NOK i wprowadzenie usprawnień w kluczowych obszarach działalności NIK.

Zakres przeglądu partnerskiego obejmuje podejście kontrolne NIK, w tym dobór tematów kontroli, planowanie kontroli, czynności kontrolne, sporządzanie raportów i działania pokontrolne. Przegląd obejmował procedury kontrolne NIK oraz sposoby ich zastosowania w poszczególnych kontrolach, a także wytyczne, polityki i strategię NIK. Przegląd obejmował różne rodzaje kontroli prowadzonych przez NIK.

ISSAI

Międzynarodowe Standardy Najwyższych Organów Kontroli (ISSAIs) to zbiór standardów zawodowych i dobrych praktyk dla kontrolerów sektora publicznego, oficjalnie autoryzowanych i zatwierdzonych przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Standardy ISSAI określają podstawowe warunki wstępne dotyczące prawidłowego funkcjonowania i profesjonalnego postępowania najwyższych organów kontroli oraz fundamentalne zasady w zakresie kontrolowania podmiotów sektora publicznego.

Członkowie zespołu przeglądowego przeprowadzili przegląd w Polsce w pierwszej połowie 2012 r. Zgodnie z ustaleniami z NIK, przegląd powinien obejmować już zakończone kontrole tak, by umożliwić analizę całego procesu kontrolnego, oraz by ocena zespołu była poparta rzetelną dokumentacją. Dlatego też przegląd nie obejmował zmian wprowadzonych w NIK w 2012 r. Zmiany te dotyczą zarówno nowej procedury planowania, jak i zmian wynikających z nowelizacji ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli. NIK poinformował zespół przeglądowy o tych zmianach. Zdaniem NIK są one zgodne z odpowiednimi rekomendacjami zespołu.

Członkowie zespołu przeglądowego oparli swoją ocenę działalności kontrolnej NIK zarówno na standardach międzynarodowych określonych przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) (ISSAI), jak i na doświadczeniach członków zespołu przeglądowego z dobrymi praktykami kontrolnymi.

Więcej szczegółów dotyczących przeglądu partnerskiego zawiera [załącznik 1](#).

O Najwyższej Izbie Kontroli

NIK jest naczelnym organem kontroli w Polsce. NIK podlega Sejmowi, niższej izbie polskiego Parlamentu.

NIK przedkłada swoje raporty Sejmowi. Najważniejsze raporty to analiza wykonania budżetu państwa, informacje o wynikach poszczególnych kontroli oraz roczny raport z działalności NIK. W przypadku kontroli wykonania budżetu państwa NIK przedstawia swoją ocenę wykonania całego budżetu państwa. Informacje o wynikach kontroli są przedstawiane w raportach z kontroli obejmujących wielu obszarów, w tym spraw dotyczących władz na szczeblu państwowym, regionalnym i lokalnym.

W 2011 r. NIK przeprowadziła 197 planowych i 213 doraźnych kontroli dotyczących różnych obszarów działalności państwa. Sejmowi przedłożyła 202 raporty pokontrolne, spośród których 95 dotyczyło kontroli wykonania budżetu państwa.

Działalność NIK reguluje ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli. Ustawa określa zarówno zadania NIK, jak i zakres działalności oraz kwestie dotyczące wewnętrznej organizacji NIK, procedur kontrolnych oraz pracowników. Ustawa została zmieniona w styczniu 2010 r., przy czym zmiany dotyczące procedury kontrolnej weszły w życie w czerwcu 2012 r.

Prezes NIK jest mianowany przez Sejm na 6-letnią kadencję. Pod względem organizacyjnym NIK jest podzielony na centralę w Warszawie oraz 16 delegatur – jedna w każdym regionie administracyjnym Polski. Centrala NIK obejmuje 14 departamentów kontrolnych zajmujących się kontrolą działalności państwa oraz cztery biura administracyjne świadczące usługi wewnętrzne dla organizacji. 16 delegatur i 14 departamentów kontrolnych zajmuje się bezpośrednio kontrolą.

Ok. połowa z 1 700 pracowników NIK pracuje w delegaturach NIK.

Kontrola wykonania budżetu państwa

to kluczowe zadanie NIK. Wyniki tej kontroli są corocznie publikowane w dokumencie pt. „Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej”, który jest przedstawiany Sejmowi.

Ustawa o NIK

Ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli z dnia 23 grudnia 1994 r. Zmiany do ustawy weszły w życie 22 stycznia 2010 r.

2. Główne wnioski, mocne strony i rekomendacje

Zob. **ISSAI 20**
Zasady przejrzystości i rozliczalności.

W opinii członków zespołu przeglądowego wniosek o przeprowadzenie przeglądu partnerskiego to sposób na zwiększenie przejrzystości NIK. Zgodnie z treścią Porozumienia, zwiększenie przejrzystości było jednym z konkretnych celów przeglądu partnerskiego.

W Porozumieniu NIK wnioskuje o potwierdzenie, czy postępuje zgodnie ze standardami zawodowymi. Członkowie zespołu przeglądowego stwierdzili, że działania NIK są zgodne z tymi standardami. W kontrolach objętych przeglądem zespół nie wykrył żadnych odchyień od standardów zawodowych.

Podstawowe standardy międzynarodowe (ISSAI 100, 200, 300 i 400) są obecnie aktualizowane przez INTOSAI. Zespół przeglądowy tylko częściowo porównał wszystkie procedury NIK z wymogami ISSAI. Analiza zapewniająca zgodność wewnętrznych zasad NIK ze standardami ISSAI to duże przedsięwzięcie, które może przeprowadzić sama NIK, stopniowo, na przestrzeni kilku lat. Taka analiza dałaby NIK możliwość przyjrzenia się bieżącym praktykom kontrolnym. Członkowie zespołu przeglądowego sugerują NIK przeprowadzenie analizy porównawczej w zakresie różnic pomiędzy wewnętrznymi założeniami a standardami ISSAI.

Zgodnie z Porozumieniem, przegląd miał na celu wskazanie potencjalnych obszarów do usprawnień. W raporcie członkowie zespołu przeglądowego przedstawiają swoje spostrzeżenia i ustalenia, które mogą się przydać NIK.

Zgodnie z Porozumieniem, raport ten koncentruje się na podejściu kontrolnym NIK, w tym na doborze tematów do kontroli, planowaniu kontroli, czynnościach kontrolnych, sporządzaniu raportów i działaniach pokontrolnych.

Zdaniem członków zespołu przeglądowego, NIK ma wiele mocnych stron, z których może korzystać:

MOCNE STRONY

- Wykwalifikowana kadra oraz postrzeganie NIK jako atrakcyjnego miejsca pracy. NIK ma szczególnie silną pozycję w zakresie kontroli finansowej i kontroli prawidłowości. Ponadto, NIK ma dostęp do specjalistów w wielu obszarach wewnątrz organizacji i w razie potrzeby może konsultować się z odpowiednimi ekspertami i specjalistami. NIK organizuje wewnętrzne szkolenia dla pracowników oraz podejmuje działania mające na celu oferowanie pracownikom odpowiednich warunków zatrudnienia.
- NIK ciągle ewoluuje i rozwija się w kierunku określonym przez interesariuszy i samą NIK jako dążenie do podejścia partnerskiego.
- Interesariusze odbierają NIK jako niezależny organ o dużej wiarygodności. Ogólnie rzecz biorąc, NIK cieszy się dużym szacunkiem.
- NIK ma proaktywne podejście do mediów i do publikowania wyników kontroli. Izba prowadzi otwartą komunikację ze społeczeństwem w zakresie raportów pokontrolnych. Kontakt z prasą jest systematyczny i trwały. Ponadto, NIK ma dobrze funkcjonującą stronę internetową. Zawiera ona informacje, które dają wgląd w pracę NIK. NIK m.in. udostępniła na stronie swoje kryteria oceny zastosowane w kontroli wykonania budżetu państwa. Ponadto, Izba publikuje na stronie swój roczny plan pracy.
- Współpraca pomiędzy NIK a kontrolowanymi przebiega zgodnie z ustalonymi procedurami. Uwagi i zastrzeżenia jednostek kontrolowanych są brane pod uwagę i uwzględniane w raportach.
- Wewnętrzne procedury zostały spisane i obejmują wszystkie aspekty kontroli. Pod względem organizacyjnym kontrole NIK są zarządzane w sposób zdecydowany – ustalono odpowiednie zasady współpracy z kontrolerami, koordynatorami, doradcami, kierownictwem i jednostkami specjalistycznymi świadczącymi usługi doradcze w szczególnych obszarach, jak np. Departament Prawny i Orzecznictwa Kontrolnego. Wewnętrzna kontrola jakości, nadzór zarządczy oraz dokumentacja kontrolna wydają się obejmować wszystkie kluczowe obszary podejścia kontrolnego.
- Większość kontroli, które zostały przedstawione członkom zespołu przeglądowego dotyczyła spraw o dużym znaczeniu. Niektóre tematy kontroli były innowacyjne i zajmowały się ważnymi kwestiami społecznymi. Jest to dowód na to, że NIK wybiera tematy kontroli istotne dla polskiego społeczeństwa i jego obywateli. Takie innowacyjne podejście NIK potwierdzają interesariusze, którzy podkreślają, że kontrole prowadzone przez NIK wzbudzają zainteresowanie, stanowią ciekawy materiał do dyskusji i mają dużą wartość dodaną.

ISSAI 1
Deklaracja z Limy,
Sekcja 14, Kontrolerzy.

Zgodnie z ogólnym wnioskiem członków zespołu przeglądowego, NIK ma duży potencjał, aby wnieść pozytywny wkład do sektora publicznego w Polsce. W tym kontekście sformułowano następujące rekomendacje, ukierunkowane na obszary wymagające pewnych usprawnień:

REKOMENDACJE

- # 1. W procesie doboru tematów do kontroli kontynuujcie działania, które mają na celu większe wykorzystanie analizy ryzyka.
- # 2. Rozważcie pójście dalej w kierunku analizy systemowej i ograniczenia liczby badanych dowodów księgowych.
- # 3. Rozważcie korzyści płynące z analizy obejmującej różne poziomy organizacji. Podejmijcie kroki w celu zapewnienia, aby ustalenia i wnioski z kontroli trafiały na odpowiedni poziom zarządzania zgodnie z zakresem odpowiedzialności.
- # 4. Rozważcie wprowadzenie procedur, które pozwolą na bardziej elastyczne przydzielanie zasobów do poszczególnych kontroli – w zależności od ich zakresu i ryzyka.
- # 5. Kontynuujcie wzmocnienie w swojej działalności kontroli wykonania zadań (performance audit).
- # 6. Wzmocnijcie dialog z kontrolowanymi.
- # 7. Zwiększcie zaangażowanie i udział kontrolerów na wszystkich etapach procesu kontrolnego, np. poprzez wzmocnienie pracy zespołowej i zastosowanie podejścia projektowego do kontroli.
- # 8. Kontynuujcie działania, których celem jest poprawa czytelności raportów.
- # 9. W raportach podawajcie więcej przykładów pozytywnych działań, w celu upowszechniania ich wśród kontrolowanych.
- # 10. W procesie zapewnienia jakości raportów rozważcie korzystanie w większym stopniu z pomocy ekspertów zewnętrznych .
- # 11. Wzmocnijcie działania pokontrolne w zakresie wdrażania wyników kontroli i wniosków.

W kolejnych rozdziałach niniejszego raportu rekomendacje zostały opisane bardziej szczegółowo.

3. Dobór tematów i planowanie kontroli

Etap planowania stanowi ważną część procedury kontrolnej. Jego celem jest zapewnienie, że kontrole obejmują właściwe obszary i sprawy, oraz że kontrole realizowane przez NIK stanowią maksymalną wartość dodaną dla sektora publicznego w Polsce i dla Parlamentu.

Rekomendacja # 1. W procesie doboru tematów do kontroli kontynuujcie działania, które mają na celu większe wykorzystanie analizy ryzyka

NIK określił strategię i ustalił priorytety w zakresie doboru tematów do kontroli. Corocznie NIK przedkłada Sejmowi swój plan pracy wraz z tematami kontroli.

Dobór tematów do kontroli to w dużej mierze proces oddolny. Departamenty i delegatury proponują tematy, a kierownictwo je weryfikuje i dokonuje ostatecznego wyboru.

Proces ten realizowany jest w oparciu o wytyczne w zakresie priorytetów kontrolnych, które pomagają w wyborze tematu kontroli. Do 2012 r. priorytety były dość szeroko zdefiniowane.

Członkowie zespołu przeglądownego stwierdzili, że priorytety pomogły NIK skoncentrować się na procesie wyboru tematów do kontroli, jednak wskazane byłoby ich wykorzystanie w tym procesie w jeszcze większym stopniu.

W przypadku kontroli doraźnych w NIK procedura doboru tematów jest mniej restrykcyjna. Z natury kontrole doraźne mają luźniejszą strukturę, jednak powinny one spełniać ogólne i systemowe kryteria wyboru.

Do 2012 r., kiedy wprowadzono nową procedurę planowania w delegaturach i departamentach NIK, to NIK głównie decydowała, czy chciała uczestniczyć w danej kontroli i które tematy kontroli chciała zaproponować kierownictwu. Jest to podejście o charakterze motywacyjnym, ale trzeba uważać, by kontrole wybierane przez delegatury i departamenty obejmowały istotne zagadnienia. Ważne też, by wybór tematów odbywał się zgodnie z podejściem opartym na analizie ryzyka.

Na podstawie kontroli objętych przeglądem, członkowie zespołu wyrazili pogląd, że zwłaszcza w przypadku kontroli doraźnych kluczowa jest koncentracja na procesie wyboru tematu do kontroli. Ważne jest przeanalizowanie ryzyka i istotności w odniesieniu do całej kontroli, nie tylko do danego tematu. Najlepiej, żeby w procesie wyboru tematu ocena ryzyka i istotności obejmowała nie tylko poszczególne jednostki kontrolowane i same kontrole, ale cały sektor publiczny.

Podejście do wyboru tematów do kontroli w większej mierze oparte na analizie ryzyka prowadzi do bardziej efektywnego przydziału zasobów. W procesie monitorowania kontrolowanych i sporządzania analizy ryzyka dla celów planowania niektóre z NOK wchodzących w skład zespołu przeglądownego korzystają z systemu lub bazy danych dotyczącej zintegrowanej analizy ryzyka. Celem korzystania z takiego systemu jest zapewnienie, że planowanie i monitoring kontrolowanych opiera się na wspólnych zasadach.

Zob. **ISSAI 3100**
Wytyczne dotyczące kontroli wykonania zadań – Kluczowe zasady, punkt 2.4.1. Planowanie.

Sejm
– niższa izba polskiego Parlamentu. Raporty NIK są przesyłane do właściwych komisji w Sejmie.
Za działalność NIK w niższej Izbie Polskiego Parlamentu odpowiada Komisja ds. Kontroli Państwowej.

Departamenty i delegatury
NIK jest podzielona na centralę w Warszawie i 16 delegatur.
Centrala obejmuje 14 departamentów kontrolnych i 4 biura administracyjne.

Od marca 2012 r. NIK stosuje nową metodę planowania kontroli, która jest bardziej scentralizowana i strategicznie uzasadniona. NIK poinformowała członków zespołu przeglądowego, że plan pracy na rok 2013 r. jest poszerzany o nową metodę doboru tematów do kontroli. Dla przykładu, priorytetowe kierunki działań kontrolnych są dokładniej określone i bardziej ukierunkowane na działania rządu.

Rekomendacja # 2. Rozważcie pójście dalej w kierunku analizy systemowej i ograniczenia liczby badanych dowodów księgowych

Zapewnienie, że systemy kontroli wewnętrznej w administracji działają prawidłowo stanowi ważną część procesu doboru i planowania kontroli w oparciu o analizę ryzyka.

Kontrole systemowe sprawdzają mechanizmy kontroli wewnętrznej w jednostce kontrolowanej.

W NIK obowiązują procedury, które pozwalają na wstępne zrozumienie kluczowych systemów zarządzania w jednostce kontrolowanej przed podjęciem kontroli. NIK na przykład korzysta z analiz ryzyka w procesie planowania kontroli, a każdy kontroler jest zobowiązany do zapoznania się z systemami kontroli wewnętrznej stosowanymi przez kontrolowanego.

Kontrole dowodów księgowych sprawdzają wybrane próby i transakcje. Celem kontroli systemowej jest sprawdzenie procesów i systemów kontroli wewnętrznej u kontrolowanego. Natomiast kontrola dowodów księgowych ma na celu osiągnięcie odpowiedniego poziomu pewności, że transakcja lub rozliczenia są prawidłowe.

Jednak ta wstępna wiedza o systemach kontrolowanego nie zawsze jest wykorzystywana w kolejnej kontroli. W badanych przypadkach analiza systemowa nie zawsze przyczynia się do właściwego przydziału zasobów kontrolnych i w rezultacie może się zdarzyć, że za dużo zasobów będzie alokowanych do kontroli dowodów księgowych. Korzyść płynąca z kontroli systemowych polega na tym, że w porównaniu z kontrolami dowodów księgowych osiąga się wyższy poziom pewności przy wykorzystaniu mniejszych zasobów.

Ogólnie rzecz biorąc, członkowie zespołu przeglądowego stwierdzili, że ryzyka związane z systemami są oceniane tak samo jak inne rodzaje ryzyka. Dlatego też analiza ryzyka nie zawsze jest ukierunkowana na poziom systemowy.

Zakłada się, że jeżeli systemy kontrolne istnieją i działają dobrze, wpływ innych ryzyk będzie miał niewielkie znaczenie. Dlatego też wskazane byłoby, żeby NIK nie traktowała ryzyk o dużym i małym znaczeniu w taki sam sposób. Ponadto, aby kontrole były bardziej skuteczne, dobrze byłoby ustalić priorytety w odniesieniu do ryzyk systemowych.

Dzięki zapewnieniu, że jednostki kontrolowane mają dobrze funkcjonujące systemy kontroli wewnętrznej i kontroli zarządczej NIK mogłaby bardziej polegać na systemach i ograniczyć liczbę kontroli dowodów księgowych.

NIK prowadziła kontrole audytu wewnętrznego w ramach systemu kontroli zarządczej w różnych sektorach. Jest to dobry przykład sytuacji, kiedy NIK ustala plan działania i podejmuje konkretne działania związane z systemami kontroli zarządczej.

Zob. ISSAI 1610 Korzystanie z pracy audytorów wewnętrznych.

Warto też, by NIK poszukała sposobów lepszego wykorzystania pracy wykonywanej przez jednostki audytu wewnętrznego. Chodzi w tym przypadku o ocenę ich niezależności i przedstawionych ustaleń kontroli oraz o pomoc tym jednostkom w rozwijaniu ich metod kontrolnych. Działania takie miałyby na celu wzmocnienie systemów kontrolnych i stymulowanie pracy audytorów wewnętrznych poprzez współpracę z nimi.

Przykłady wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych

Poziom współpracy pomiędzy NOK a jednostkami audytu wewnętrznego jest uzależniony od systemu politycznego i prawnego. Poniżej przedstawiliśmy kilka przykładów ścisłej współpracy pomiędzy najwyższymi organami kontroli - członkami zespołu przeglądowego a jednostkami audytu wewnętrznego. Przykłady te proszę potraktować tylko jako inspirację – nie można ich bezpośrednio zastosować w polskich realiach.

W jednym przypadku, departament audytu wewnętrznego poświadcza roczne sprawozdania finansowe ministerstw na poziomie krajowym. Jednak to NOK zatwierdza skonsolidowane sprawozdania finansowe państwa. W tym celu sprawozdania finansowe państwa są corocznie przedkładane NOK do zatwierdzenia. Chcąc uzyskać solidną podstawę do sformułowania opinii na temat sprawozdań finansowych państwa, NOK w dużej mierze polega na ustaleniach z kontroli przeprowadzonych przez audytorów wewnętrznych poszczególnych ministerstw. W tym celu NOK może przekazać znaczną część swoich zasobów kontrolnych do kontroli wykonania zadań zamiast do kontroli rocznych sprawozdań.

W innym przypadku, zgodnie z ustawą określającą działania danego NOK, może on wykonywać kontrole w ścisłej współpracy z audytorami wewnętrznymi instytucji rządowych. NOK korzysta z pracy audytorów wewnętrznych, w celu wykonywania swoich uprawnień kontrolnych. Rolą NOK jest zapewnienie doradztwa i sprawowanie nadzoru nad audytorami wewnętrznymi, a także ocena ich procesu planowania i wykonywanej pracy, co ma na celu zapewnienie, że wymagania NOK zostały spełnione.

W trzecim przypadku NOK nawiązał współpracę z jednostkami audytu wewnętrznego w tzw. zespołach zadaniowych, gdzie NOK pomaga w opracowaniu metod kontrolnych, itd. Pomoc ta ma wspierać rozwój jednostek audytu wewnętrznego, dzięki czemu najwyższe organy kontroli będą mogły bardziej polegać na ich pracy.

Podejście kontrolne w kontroli wykonania budżetu państwa w związku z kontrolą systemową.

W obszarze rachunkowości i sprawozdawczości wszystkich kontrolowanych obowiązuje te same zasady. Zostały one określone w ustawie o rachunkowości i ustawie o finansach publicznych. Jednak w swoich systemach księgowych i finansowych kontrolowani korzystają z wielu różnych rozwiązań informatycznych, stosują też różne metody rozliczeniowe. W związku z tym, ponieważ w polskiej administracji publicznej nie ma skonsolidowanego i jednolitego informatycznego systemu informatyczno-księgowego, kontrole wykonania budżetu państwa muszą obejmować kilkaset różnych systemów rozliczeniowych. Oznacza to, że kontrola państwowych sprawozdań finansowych to zadanie pochłaniające ogromną ilość zasobów NIK.

Członkowie zespołu przeglądowego sugerują, że NIK powinna wzmocnić współpracę z Ministerstwem Finansów w celu usprawnienia systemu księgowego i systemu rozliczalności rządu centralnego oraz zmniejszenie zakresu kontroli wykonania budżetu państwa. Spójniejszy system księgowy zwiększyłby przejrzystość i odpowiedzialność instytucji publicznych względem społeczeństwa. Ponadto, taki system ułatwiłby pracę NIK i dałby Izbie większe możliwości w zakresie analizowania priorytetowych obszarów kontrolnych.

Możliwość pracy na podstawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego i rzetelnych sprawozdań rachunkowych od kontrolowanych pozwoliłaby NIK na bardziej efektywne wykorzystanie swoich zasobów, a także poprawiłaby

Kontrola wykonania budżetu państwa

to przeprowadzana co-rocennie przez NIK analiza wykonania budżetu państwa.

Jej formalna nazwa to „Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej”. Analiza ta obejmuje wiele kontroli dotyczących każdej pozycji budżetu państwa oraz kontroli polityki pieniężnej. Kontrola ta pochłania dużą część zasobów NIK, tj. prawie 45 tys. roboczodni każdego roku.

rozliczalność. Ogólnie rzecz ujmując, NIK musi wykonywać swoje uprawnienia kontrolne na szeroką skalę, z uwzględnieniem kilku szczebli administracji publicznej (w tym centralny, regionalny i lokalny), spółek państwowych i dofinansowywanych przez państwo, itd.

Nie ma przeszkód formalnych ani merytorycznych, by NIK zdecydowała o odpowiednim wyborze części budżetowych do kontroli. Sejm oczekuje jednak możliwie pełnej kontroli wszystkich części budżetowych.

NIK poinformowała zespół przeglądowy, że wprowadziła wiele zmian w metodologii kontrolnej zmniejszających poziom doboru próby w zależności od istotności, jak np. celowy dobór próby. Zmiany te zastosowano w odniesieniu do kontroli przeprowadzonych w 2012 r.

Opis doboru jednostek kontrolowanych zgodnie z kontrolą wykonania budżetu państwa

Kontrola wykonania budżetu państwa obejmuje przede wszystkim dysponentów 3-go i 4-go stopnia. Wszystkie ministerstwa są kontrolowane co roku. Na niższych poziomach (o mniejszym ryzyku) NIK nie musi kontrolować wykonania budżetu albo może przeprowadzić kontrole uproszczone. W sumie, co roku kontrolą objętych jest 10% z ok. 3,000 jednostek, co odpowiada 270-300 jednostkom (dysponenci najniższych stopni są kontrolowani raz na 6-7 lat).

Podejście NIK zapewnia kontrolę wszystkich sprawozdań na szeroką skalę. Istnieje nieodłączne ryzyko, że podejmowane działania nie zostały w wystarczający sposób ukierunkowane na obszary najbardziej narażone na ryzyko. Według NIK, ostatnie zmiany w procedurach kontrolnych zapewnią większą koncentrację na nieodłącznym ryzyku oraz obszarach zidentyfikowanych w analizie ryzyka.

Aby zapewnić kontrolę budżetu na szeroką skalę, proces doboru tematów do kontroli przez NIK nie opiera się wyłącznie na analizie znaczącego ryzyka, ale również na zasadzie rotacji. W ten sposób można poświęcić więcej uwagi mniejszym jednostkom niż obszarom obciążonym znacznym ryzykiem.

W konsekwencji, przed NIK stoi wyzwanie polegające na pogłębionej hierarchizacji jednostek kontrolowanych. NIK mogłaby w większym stopniu określić poziom zasobów, które mają być alokowane do poszczególnych kontroli w oparciu o ocenę ryzyka i istotności. Można to zrobić np. poprzez kontynuowanie działań zmierzających do analizy systemowej i ograniczania kontroli dowodów księgowych w poszczególnych sprawozdaniach.

Podążanie w tym kierunku prawdopodobnie pomogłoby zwiększyć przejrzystość zasad prowadzenia kontroli, a także przyniosłoby korzyści związane z bardziej systemowym podejściem (tj. bardziej efektywne wykorzystanie zasobów i większy nacisk na analizę ryzyka przy doborze tematów do kontroli). Ograniczenie kontroli dowodów księgowych z drugiej strony zmusiłoby NIK do przedstawiania większej ilości informacji o zastosowanej metodologii, jak i o zasięgu kontroli i dawanej przez nią gwarancji. Bowiem rutyno-

wo kontrola nie obejmuje wszystkich pozycji, a tylko te najważniejsze i obciążone największym ryzykiem. NIK przekazał zespołowi przeglądowemu informację, że dąży do zastosowania podejścia opartego w jeszcze większym stopniu na analizie ryzyka.

Wśród przypadków objętych badaniem – również tych spoza kontroli wykonania budżetu państwa - członkowie zespołu przeglądowego zauważyli kilka kontroli obejmujących bardzo duże próby kontrolowanych, wymagające prowadzenia kontroli na ogromną skalę z udziałem wielu delegatur i kontrolerów.

Członkowie zespołu przeglądowego zgadzają się z NIK, że dobór próby i wielkość próby powinny być wynikiem indywidualnej oceny uwzględniającej wiele czynników. Rozważania na temat jak uzyskać optymalną pewność przy określonej dostępności zasobów ludzkich zawsze powinny się opierać na uzasadnionych wyborach dotyczących metodologii prowadzenia kontroli. Jednak podejście w większym stopniu oparte na ryzyku mogłoby doprowadzić do bardziej celowego i efektywnego wykorzystania zasobów.

Przykłady doboru próby w kontrolach NIK

W kontroli dotyczącej realizacji zadań w zakresie zapobiegania nadwadze i otyłości u dzieci i młodzieży szkolnej (P/10/190) próba objęta audytem liczyła 74 podmioty. Wśród jednostek kontrolowanych było wiele szkół, itd. Zespół przeglądowy nie weryfikował podstaw doboru próby i zastosowanej metodologii, jednak warto się zastanowić, czy osiągnięto by te same wyniki przeprowadzając kontrolę na mniejszej próbie. NIK zaznaczyła, że wielkość próby w tym przypadku wynikała również z chęci zapewnienia wiarygodności raportu.

W kontroli realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego rządowego programu „Moje Boisko – Orlik 2012” (P/10/146), wstępna analiza ryzyka wskazała, że należy wykluczyć podmioty kontrolowane w większych miastach. Ostatecznie kontrola objęła te jednostki, ponieważ zgłosiły się do uczestnictwa w kontroli na ochotnika.

Rekomendacja # 3. Rozważcie korzyści płynące z analizy obejmującej różne poziomy organizacji. Podejmijcie kroki w celu zapewnienia, aby ustalenia i wnioski z kontroli trafiały na odpowiedni poziom zarządzania zgodnie z zakresem odpowiedzialności.

Jako najwyższy organ kontroli, NIK jest w dobrym położeniu, ponieważ może z perspektywy patrzeć na to, co się dzieje w sektorze publicznym, tj. we wszystkich sektorach i na wszystkich poziomach odpowiedzialności.

Na etapie podejmowania decyzji o rodzaju podejmowanej kontroli, trzeba dokładnie rozważyć na jakim rządowym szczeblu odpowiedzialności przeprowadzić daną kontrolę. W wielu przypadkach objętych przeglądem, członkowie zespołu dyskutowali, czy zaprojektowanie kontroli w inny sposób pozwoliłoby NIK na skierowanie swoich zastrzeżeń do instytucji na szczeblu odpowiedzialnym za projekt, monitoring czy kontrolę danego programu, a nie tylko kontaktowanie się z instytucjami na szczeblu odpowiedzialnym za realizację programu. NIK jest w bardzo dobrej sytuacji, ponieważ może podjąć ta-

kie działania i zdaniem członków zespołu przeglądowego powinna te możliwości wykorzystać w pełni.

Zob. **ISSAI 1260**
Komunikacja
z odpowiedzialnymi
za zarządzanie.

W wielu przypadkach, członkowie zespołu przeglądowego zauważyli, że ustalenia kontroli odzwierciedlające problem natury ogólnej mogły zostać skierowane na właściwy poziom zarządzania. Sprawy związane z projektem programu nie były poruszane na poziomie jednostki zarządzającej odpowiedzialnej za zaprojektowanie programu, ale na poziomie jednostek realizujących program.

Szczegółowe ustalenia i rekomendacje z poszczególnych kontroli dobrze byłoby uzupełnić o ogólne uwagi. Chodzi o to, by właściwe ministerstwo czuło się odpowiedzialne za usprawnienie nadzoru danego ministerstwa czy struktur zarządczych.

W dalszej kolejności celem byłoby zapewnienie zgodności pomiędzy kompetencjami a odpowiedzialnością.

Przykłady, gdzie można było przekierować odpowiedzialność na wyższy poziom

W raporcie z kontroli wykorzystania nieruchomości kolejowych na cele komercyjne, niezwiązane z prowadzeniem ruchu kolejowego (P/10/063), audyt mógłby zająć się kwestią niewystarczającej przejrzystości i rozliczalności w bardziej bezpośredni sposób. Kontrola dotyczyła państwowej spółki akcyjnej, ale ogólne mechanizmy zarządzania (spółką akcyjną ze 100-procentowym udziałem Skarbu Państwa) nie zostały w kontroli bezpośrednio poruszone. Raport mógłby dokładniej wskazywać strony ponoszące ogólną odpowiedzialność za nieprawidłowości. Tymczasem informacja skupia się na działaniach spółki. Z korzyścią dla kontroli byłoby nawiązanie do faktu, że ministerstwo nie przedkładało parlamentowi regularnych sprawozdań w odniesieniu do rozporządzania niewykorzystanymi nieruchomościami, tj. na temat postępów w zakresie komercjalizacji i spłaty długu w spółce.

Raport z kontroli realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego rządowego programu „Moje Boisko – Orlik 2012” (P/10/146) mógłby uwzględnić kontrolę postępów programu realizowanego na poziomie ministerstwa. Audyt obejmował jedynie realizację programu na poziomie lokalnym. Kontrola mogłaby wyraźniej wskazywać na powiązanie pomiędzy działaniami podejmowanymi na najniższym poziomie zarządzania i na poziomie krajowym oraz odpowiedzialność ministerstwa za realizację programu. Sam program został poddany oddzielnej kontroli na późniejszym etapie przez departament NIK odpowiedzialny za Ministerstwo Sportu.

W kontroli sprawdzającej dotyczącej prywatyzacji PKS (Pomorska Komunikacja Samochodowa Sp. z o.o.)(K/09/008) badano, czy spółka dokonywała płatności wynikających z umowy o oddanie przedsiębiorstwa do odpłatnego korzystania). Ponieważ była to kontrola sprawdzająca, podmiot nadzorujący i jednocześnie będący odbiorcą płatności nie mógł być uwzględniony w kontroli. Tym samym ogólne mechanizmy pobierania należnych płatności nie zostały skontrolowane.

Biorąc pod uwagę wielkość państwa polskiego i dużą liczbę podobnych struktur administracyjnych jak województwa czy gminy, NIK posiada ogromny potencjał w zakresie przeprowadzania analiz przekrojowych.

Wraz z wyborem tematów do kontroli również zakres sprawy, którą się zajmujemy, należy dokładnie rozważyć. Czy jest to problem lokalny czy ogólnokrajowy? Jednorazowy incydent czy powszechne zjawisko? Czy są jakieś zagadnienia, które dotyczą wielu sektorów? Te rozważania wydają się być szczególnie istotne, kiedy podejmuje się decyzję o skontrolowaniu np. krajowego programu na poziomie regionalnym.

Zespół przeglądowy zbadał wiele kontroli, gdzie zaprojektowanie audytu w inny sposób umożliwiłoby NIK formułowanie ogólnych rekomendacji zamiast bardzo szczegółowych uwag, np. na poziomie lokalnym, a co za tym idzie - bezpośrednich rekomendacji na poziomie krajowym.

Dla wielu NOK prowadzenie analiz przekrojowych jest sporym wyzwaniem. Z drugiej strony jest to obszar, gdzie wkład najwyższych organów kontroli może mieć ogromną wartość, jak niemal w przypadku żadnej innej instytucji. Porównywanie np. wielu podobnych struktur administracyjnych ułatwia identyfikowanie możliwości usprawnień poprzez przykłady dobrych praktyk i analizę porównawczą (*benchmarking*).

Kontrole sektorowe zajmują się danym problemem w kontekście wielu instytucji, regionów czy ministerstw.

NIK przedstawiła przykłady wielosektorowych kontroli i analiz porównawczych, i zdaniem zespołu przeglądowego, mogłaby zwiększyć swoją wartość dodaną w tym obszarze, gdyby jeszcze wzmocniła to podejście.

Rekomendacja # 4 Rozważcie wprowadzenie procedur, które pozwolą na bardziej elastyczne przydzielanie zasobów do poszczególnych kontroli - w zależności od ich zakresu i ryzyka

Czas jest alokowany do poszczególnych kontroli zgodnie z zasadą, że wszystkie kontrolerodni są przydzielane delegaturom i departamentom uczestniczącym w kontroli. Następnie dyrektorzy przydzielają godziny pracownikom wyznaczonym do udziału w kontroli.

Członkowie zespołu przeglądowego mieli wrażenie, że wcześniej określony okres czasu jest mniej lub bardziej automatycznie przydzielany do poszczególnych kontroli w zależności od liczby zaangażowanych kontrolerów i kontrolowanych. W kilku przypadkach zbadanych przez zespół przeglądowy, średnia liczba kontrolerodni wyniosła 60. Zasoby, czyli kontrolerzy i kontrolerodni, można by przydzielać bardziej indywidualnie, w zależności od zakresu danej kontroli i ryzyka z nią związanego.

Będzie też potrzebne bardziej elastyczne podejście do planowania, aby osiągnąć podejście kontrolne jeszcze bardziej ukierunkowane na projekt (zob. rekomendacja # 7).

NIK ma system informatyczny (PILOT), który wspiera planowanie kontroli. Informacje na temat czasu przeznaczanego na każdą kontrolę są zapisywane w tym systemie. NIK systematycznie uzupełnia dane w systemie o informacje dotyczące swoich doświadczeń lub czasu poświęconego w poprzednich kontrolach na planowanie kolejnych kontroli.

NIK sporządza raporty wewnętrzne na temat kosztów kontroli. Koszty są raportowane wewnętrznie do kierownictwa, ale nie są przekazywane do wiadomości publicznej czy przetrzymywane w aktach. Niektóre NOK przyjęły politykę sporządzania raportów z kosztów kontroli na zewnątrz. Przekazywanie informacji o kosztach kontroli do wiadomości publicznej poprawiłoby transparentność i rozliczalność NOK, a tym samym stanowiłoby dobrą praktykę. Równocześnie jednak, trudno znaleźć przykład dobrego rozwiązania ujęcia kosztów w odniesieniu do jakości kontroli.

Dane na temat kosztów stanowią cenną informację o tym, jak zasoby są wykorzystywane. W kontrolach, w których mamy do czynienia z dużymi próbami i wieloma jednostkami kontrolowanymi, odzwierciedlona będzie całkowita kwota wykorzystanych zasobów. Aktywne korzystanie z danych na temat kosztów jako narzędzie zarządcze może wzmocnić wewnętrzne zarządzanie i świadomość kosztową w przypadku poszczególnych kontroli. Obszary wysokiego ryzyka mogą wymagać większej ilości zasobów. Natomiast jeśli analiza ryzyka wykazuje, że systemy kontrolowanych działają prawidłowo, wtedy potrzeba mniej zasobów.

4. Czynności kontrolne

Czynności kontrolne obejmują różne procesy. Rozdział ten mówi o wykonywanych kontrolach, zaangażowaniu jednostki kontrolowanej oraz sposobie organizacji pracy kontrolnej.

Rekomendacja # 5. Kontynuujcie wzmocnienie w swojej działalności kontroli wykonania zadań (performance audit).

Podstawowym celem każdego NOK jest kontrola wykonania zadań (*performance auditing*) przez rząd i zapewnienie, że odpowiada on za swoje działania. Dotyczy to zarówno aspektów finansowych i prawnych, jak i oszczędności, wydajności i skuteczności w działaniu.

Kontrole NIK zawierają elementy audytu finansowego, kontroli prawidłowości, zgodności i wykonania zadań. Mocną stroną NIK są kontrole finansowe i kontrole prawidłowości. Generalnie NIK raczej koncentruje się na wkładzie (*input*), mniej na wynikach działalności rządu (*output*). W konsekwencji kontrole wykonania zadań są rzadziej wykorzystywane w pracy NIK.

Zgodnie ze standardami ISSAI 3000 i ISSAI 3100, kontrola wykonania zadań koncentruje się na oszczędności, wydajności i skuteczności. Celem takiej kontroli jest poprawa wyników i wykonania zadań w tych obszarach pracy jako katalizator modernizacji i zmian w sektorze publicznym, które w konsekwencji zapewnią jakość za rozsądną cenę.

Wzmocnienie kontroli wykonania zadań (*performance auditing*) pozwoliłoby NIK na skoncentrowanie się bardziej na dostarczaniu jakości za rozsądną cenę oraz zapewnieniu odpowiedzialności rządu za swoje działania. Odpowiedzialność ta jest związana nie tylko z wydawaniem pieniędzy zgodnie z prawem i z określonymi celami, ale też z zapewnieniem, że wydawane pieniądze przyczyniają się do osiągnięcia zamierzonych celów i planowanych rezultatów, i ostatecznie mają przyczynić się do generowania wyników i utrzymywania w ryzach wydatków.

Zgodnie z doświadczeniem członków zespołu przeglądowego, wśród najwyższych organów kontroli panuje obecnie trend polegający na poszerzaniu zakresu tradycyjnych zadań kontrolnych. Kontrola finansowa, poza aspektami legalności i finansów w odniesieniu do transakcji danej instytucji, uwzględnia obecnie rozumienie systemów operacyjnych tej instytucji i koncentrację na obszarach takich jak oszczędność, sprawozdawczość zarządcza i określanie stopnia wykonania zadań.

Najwyższe organy kontroli znajdują się na różnych etapach rozwoju, jeśli chodzi o kontrolę wykonania zadań lub kontrolę stosunku wartości do ceny (*value for money*).

Z planu kontroli NIK wyłania się wiele ciekawych tematów i problemów, jednak przegląd partnerski obejmujący wybrane przykłady kontroli pokazuje, że kontrole NIK skupiają się przede wszystkim na obszarach finan-

Kontrola finansowa

Czy sprawozdania finansowe rzetelnie przedstawiają, pod wszystkimi istotnymi względami, sytuację finansową i wyniki za dany rok, zgodnie z odpowiednimi zasadami sporządzania sprawozdań finansowych?

Kontrola zgodności

Czy transakcje pod wszystkimi istotnymi względami są zgodne z odpowiednimi przepisami?

Kontrola wykonania zadań (performance audit)

Czy środki finansowe wykorzystywane są na minimalnym poziomie (oszczędność), czy wyniki są osiągane po możliwie najniższych kosztach (wydajność) i czy zakładane cele są osiągnięte (skuteczność)?

Zob. ISSAI 100 Fundamentalne zasady prowadzenia kontroli w sektorze publicznym (projekt standardu).

Kontrole wykonania zadań (performance audit / value for money)

Kontrole wykonania zadań zajmują się kwestiami zarządczymi danej organizacji czy programu. Sprawdzają też, czy ta organizacja lub program osiąga swoje cele w sposób skuteczny, oszczędny i wydajny.

Kontrole te czasami nazywa się kontrolą stosunku wartości do ceny („value for money”), ponieważ ich celem jest pokazanie, czy za wydane pieniądze uzyskano określoną wartość. „Value for money” można zdefiniować jako optymalne wykorzystanie zasobów w celu osiągnięcia założonych wyników.

sów, prawidłowości i zgodności. Natomiast szczególna koncentracja na oszczędności, wydajności i skuteczności występuje w NIK rządziej.

..3 x 'E' (z ang.: '3 E's)

Oszczędność (Economy) –
utrzymywanie kosztów na niskim
poziomie.

Wydajność (Efficiency)
– maksymalne wykorzystanie
zasobów.

Skuteczność (Effectiveness) –
osiąganie określonych celów
i założeń.

Zob. **ISSAI 100** Fundamentalne
zasady prowadzenia kontroli
w sektorze publicznym (projekt
standardu)
oraz **ISSAI 3000** Standardy i wy-
tyczne w zakresie kontroli
wykonania zadań (performance
auditing).

Kontrola prawidłowości
to bardzo ważny aspekt
kontroli rządu. Głównym ce-
lem NOK jest zapewnienie,
że budżet i sprawozdania
finansowe państwa są
kompletne i prawidłowe.
Kontrola ta daje np. Parla-
mentowi pewność co do
wielkości i realizacji zob-
owiązań finansowych pań-
stwa. NOK bada sprawoz-
dania i oświadczenia finan-
sowe administracji publicz-
nej, aby mieć pewność,
że operacje zostały po-
prawnie przeprowadzone,
zakończone, przekazane,
rozliczone i zarejestrowane.

Zob. **ISSAI 300**
Standardy pracy terenowej
w kontroli publicznej

Kontrola prawidłowości
jest często łączona
z kontrolą finansową
i kontrolą zgodności. Może
być postrzegana jako
rodzaj kontroli finansowej
o większym nacisku na
aspekty prawne (zgodność
z obowiązującymi przepi-
sami i ustawą budżetową).

Przykłady pokazujące jak można poprawić skuteczność

W raporcie dotyczącym realizacji zadań w zakresie zapobiegania nadwadze i otyłości u dzieci i młodzieży szkolnej (P/10/190) kontrola koncentrowała się na określeniu, czy program w ogóle został zrealizowany. Kontrola szukała odpowiedzi na pytanie, czy zadania w ramach programu zostały wdrożone zgodnie z przepisami. Bezpośrednie zadanie pytania o efekty czy oddziaływanie wywołałoby dyskusję, czy program wywarł planowane oddziaływanie, czy też nie. Można by argumentować, że skuteczność części zadań wdrożonych w ramach programu nie była potwierdzona dowodami, np. broszurki i konferencje nie są środkami, które spowodują ograniczenie zjawiska nadwagi i otyłości.

W raporcie dotyczącym realizacji ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu Odry, z uwzględnieniem „Programu dla Odry-2006” (P/10/180) audyt przyjął program 'taki jaki jest', w związku z aspektami technicznymi badanego zagadnienia. Skuteczność w tym obszarze obejmowałaby ocenę, czy planowane działania prewencyjne mogły zapobiec powodzi. NOK często nie posiada odpowiednich kompetencji, aby ocenić efekty wykonanych zadań, ale może ocenić, czy jednostka kontrolowana ustaliła wskaźniki wykonania i czy oceniła potencjalne oddziaływanie. W tym wypadku NIK skupiła się na ocenie sposobu wdrożenia programu.

W kontroli dotyczącej wykorzystania nieruchomości kolejowych na cele komercyjne, niezwiązane z prowadzeniem ruchu kolejowego (P/10/063) program kontroli skoncentrował się przede wszystkim na kwestiach zgodności, np. czy postępowano zgodnie z określoną strategią. Program kontroli zawiera wzmianki o celach działań jednostki kontrolowanej – np. umożliwiających firmie spłatać dług i tym samym poprawę standardu obsługi pasażerów. Jednak dobrze byłoby wprowadzić te informacje na etapie projektu i wdrożenia kontroli.

W kontroli dotyczącej realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego rządowego programu „Moje Boisko – Orlik 2012” (P/10/146) warto było uwzględnić perspektywę użytkownika końcowego. Pytanie o korzyści z programu dla osób korzystających z obiektów mogłoby wzmocnić aspekt wykonania zadań (*performance auditing*) tej kontroli.

Mniejszy nacisk na kontrolę wykonania zadań mógł wynikać z wielu czynników:

- Ponieważ audyty NIK łączą w sobie elementy różnych rodzajów kontroli, kontrola wykonania zadań rywalizuje z kontrolą finansową, a także z kontrolą prawidłowości i zgodności.
- Kontrole ukierunkowane na oszczędność, wydajność lub skuteczność wymagają innych metod kontrolnych, a często bardziej technicznej i specjalistycznej oceny wyników osiąganych przez kontrolowanego. Audyt finansowy, jak i kontrole prawidłowości i zgodności mogą za pomocą ważnych dowodów statystycznych i prawnych potwierdzić poziom zgodności (*compliance*) danych działań, tj. stwierdzić w jakim stopniu działania te są wykonywane zgodnie z obowiązującym prawem i określonymi celami. Dlatego też kontrola wykonania zadań wymaga bardziej merytorycznych ocen i często bardziej eksperymentalnych projek-

tów kontroli. Ostatecznie wyniki kontroli opierają się na rodzaju dowodów kontrolnych, które często są poddawane dalszej dyskusji.

NIK podejmuje próby wzmocnienia kontroli wykonania zadań. Kontrole prowadzone przez niektóre delegatury NIK odzwierciedlają ruch w tym w kierunku. Aby zwiększyć w kontrolach element *performance*, projekty audytów powinny się bardziej skupiać na aspekcie wyników działań (*output*) oraz wpływie wywieranym przez działalność rządu, a nie na wnoszonym wkładzie (*input*).

Zdaniem zespołu przeglądowego element *performance auditing* w kontrolach NIK można zwiększyć, jeśli kontrolerzy będą mieli możliwość nabywania doświadczenia w zakresie projektowania, wdrażania i sporządzania raportów w tym zakresie. Inne podejście polegałoby na zachęceniu części audytorów, aby wyspecjalizowali się w kontrolach wykonania zadań i przez to promowali ten rodzaj kontroli w organizacji.

Zintensyfikowanie kontroli wykonania zadań wiąże się również z wprowadzeniem nowych metod, takich jak np. technik zbierania ustnych wyjaśnień. Ustne wyjaśnienia są często wykorzystywane jako istotna część dochodzenia NOK i dokumentacji kontrolnej. Są one dodawane do notatki lub są spisywane i przedstawiane kontrolowanemu do zatwierdzenia, jeśli mają pełnić funkcję dokumentacji kontrolnej.

Zalecane jest promowanie rozmów i technik prowadzenia rozmowy jako cennej metody do zastosowania w kontrolach wykonania zadań.

Członkowie zespołu przeglądowego zalecają też, by NIK uzgodniła ze słownictwem ISSAI rozumienie terminu *performance auditing*. W wielu badanych przypadkach, członkowie zespołu przeglądowego zauważyli, że w kontekście konkretnej kontroli 'performance auditing' było rozumiane jako 'kontrola wykonania zadań', tj. określenie, czy konkretne zadania są wykonywane. Tymczasem sprawdzanie, czy konkretne zadania są wykonywane jest bliższe kontroli zgodności (*compliance*), a samo *performance auditing* ma na celu określenie, czy wykonane zadania spełniają założone cele i czy mają zamierzone oddziaływanie.

W opinii członków zespołu przeglądowego, koncentracja na rozliczalności jest coraz większa w wielu krajach.

NIK mogłaby też zająć się sprawą zapewnienia odpowiedzialności rządu za swoje działania poprzez koncentrację na zgłaszaniu nieprawidłowego wykonania zadań przez jednostki sektora publicznego. Pierwszym krokiem w kierunku pomiaru wykonania zadań jest zapewnienie, czy administracja centralna określiła wskaźniki wykonania i sporządziła raporty z wykonania zadań. NIK mogłaby się wtedy skupić na kontekstach oraz na sposobach podawania informacji o poziomie wykonania zadań w ramach promowania zasad dobrych praktyk w społeczeństwie w całym sektorze publicznym. Takie działania obejmowałyby też wysiłki ukierunkowane na promowanie

Rozliczalność

Jedną z fundamentalnych wartości dobrych praktyk społecznych jest rozliczalność: Kto odpowiada za sposób realizacji zadań w sektorze publicznym i za osiągnięte rezultaty? Musi być jasne, gdzie leży ostateczna odpowiedzialność. Rozliczalność zakłada zrozumienie tej odpowiedzialności, jasno przydzielone role i prężnie działające struktury.

Zob. ISSAI 100

Fundamentalne zasady prowadzenia kontroli w sektorze publicznym (projekt standardu).

księgowości opartej na wykonaniu zadań i jako efekt uboczny wzmacniałyby perspektywę całego sektora.

Rekomendacja # 6. Wzmocnijcie dialog z kontrolowanymi

Obecnie NIK jest przez kontrolowanych postrzegana coraz bardziej jako partner. Jednak członkowie zespołu przeglądowego odnieśli wrażenie, że kontakt pomiędzy NIK a jednostkami kontrolowanymi jest bardziej formalny niż w ich własnych najwyższych organach kontroli.

W NIK dokumentowanie wyników kontroli oraz dyskusja pomiędzy kontrolerem a kontrolowanym na temat ustaleń kontroli opiera się głównie na źródłach pisanych.

Analiza ryzyka najczęściej nie uwzględnia kontaktu z kontrolowanym, aby uzyskać dostęp do nowych informacji, a wyniki analizy ryzyka przeprowadzanej przed kontrolą nie są omawiane z kontrolowanym.

Ogólnie rzecz biorąc, na początku kontroli NIK nie omawia z kontrolowanym jej celu. Kontrolowany nie ma formalnej możliwości zgłoszenia uwag do kryteriów oceny w początkowej fazie procesu kontrolnego. Dotyczy to szczególnie kontroli wykonania zadań (*performance audits*), gdzie kryteria oceny zwykle są uzależnione od charakteru danej kontroli.

Jeżeli chodzi o audyty finansowe w ramach kontroli wykonania budżetu państwa, kryteria oceny są opisane i udostępnione opinii publicznej na stronie internetowej NIK. Członkowie zespołu przeglądowego uważają, że jest to dobra praktyka.

Członkowie zespołu przeglądowego są zdania, że analiza ryzyka, zwłaszcza na etapie tworzenia programu kontroli, mogłaby być doskonalsza, gdyby NIK bardziej zaangażowała się w dialog z kontrolowanymi. Dyskusje z kontrolowanymi dałyby NIK lepszą podstawę do tego, by identyfikować najważniejsze ryzyka na wczesnym etapie kontroli.

Warto, by taki dialog uwzględniał dyskusję z kontrolowanym na temat wstępnej analizy ryzyka przeprowadzonej przez kontrolerów w kontekście konkretnej kontroli.

Członkowie zespołu przeglądowego sądzą, że zgodnie ze zmienioną ustawą o NIK, znaczenie dobrego, nieformalnego kontaktu z kontrolowanymi na wszystkich etapach kontroli będzie dla NIK coraz większe. Przedstawianie wyników kontroli na późnym etapie zwiększa ryzyko błędów i poważnych nieporozumień, jeżeli komunikacja przez cały czas trwania kontroli nie była dobra. Wyznaczenie formalnych punktów kontaktowych nie wykluczają kontaktu nieformalnego na różnych poziomach i etapach w całym procesie kontrolnym.

Znowelizowana ustawa o NIK

*stanowi między innymi,
że jednostka kontrolowana
otrzymuje ustalenia kontroli
jednorazowo w końcowym
etapie kontroli.*

*Przed nowelizacją jednostka
kontrolowana otrzymywała za-
równo protokół kontroli,
jak i wystąpienie pokontrolne.*

Omawianie z jednostką kontrolowaną kryteriów prowadzenia kontroli jest szczególnie ważne w odniesieniu do kontroli wykonania zadań (*performance auditing*), gdzie kryteria i standardy kontroli są często ustalane tak, by dopasować się do konkretnej kontroli. Dyskusja z kontrolowanym na temat kryteriów oceny jest szczególnie istotna na wczesnym etapie kontroli.

Zespół przeglądowy sugeruje też NIK wzmocnienie dialogu i współpracy z kontrolowanymi w ujęciu całościowym. NIK mogłaby poprosić kontrolowanych o ogólną ocenę współpracy z Izbą i w ten sposób uzyskać informację zwrotną, jak odbierana jest praca NIK. NIK nie ma sformalizowanej procedury oceny współpracy z kontrolowanymi. Jedynym wyjątkiem są spotkania dotyczące poszczególnych kontroli. Jednak koncentrują się one raczej na treści danej kontroli, a nie na charakterze współpracy.

Kilka NOK należących do zespołu przeglądowego prowadzi badania wśród swoich interesariuszy i kontrolowanych jednostek. Celem tych badań jest zbieranie danych z myślą o udoskonalaniu współpracy i pracy kontrolnej. NIK mogłaby rozważyć wynajęcie niezależnego zewnętrznego konsultanta do przeprowadzania takich badań np. raz na 4-5 lat. Dane z badań mogą pomóc NIK bardziej zogniskować działania i ulepszyć stworzone przez siebie procedury.

Przykład oceny współpracy pomiędzy NIK, kontrolowanymi i innymi interesariuszami

Jeden z NOK będący członkiem zespołu przeglądowego w ostatnim czasie przeprowadził badanie wśród swoich kontrolowanych i interesariuszy, w tym przedstawicieli parlamentu. Zewnętrzna firma konsultingowa przeprowadziła badanie i przedstawiła raport z jego wynikami. Po przeprowadzeniu badania NOK ten opracował plan działania.

Jeżeli chodzi o kontrolę budżetu państwa, kilka NOK z zespołu przeglądowego daje swoim kontrolowanym możliwość przekazywania opinii zwrotnej na temat kontroli. Ocenie podlega zarówno proces kontroli, jak i jej wyniki. Po zakończeniu kontroli kontrolowani mają możliwość zgłaszania w kwestionariuszu uwag dotyczących planowania, komunikacji, sporządzania raportu i użyteczności rekomendacji.

Jeden NOK z zespołu przeglądowego wykonuje regularne badania skierowane do swoich kontrolowanych, dziennikarzy i posłów. Oceniany jest proces kontrolny oraz wyniki kontroli. Wyniki badania dają podstawę do opracowania procedur i sporządzenia raportu.

Rekomendacja # 7. Zwiększcie zaangażowanie i udział kontrolerów na wszystkich etapach procesu kontrolnego, np. poprzez wzmocnienie pracy zespołowej i zastosowanie podejścia projektowego do kontroli

Kontrolerzy

to pracownicy prowadzący kontrolę.

Koordynatorzy

mają szczególną rolę polegającą na planowaniu i koordynowaniu dużych kontroli obejmujących kilka lub kilkanaście delegatur i departamentów.

Nadzorujący czynności kontrolne

to zwykle pracownicy nadzorujący pracę kontrolerów w danym biurze, delegaturze lub departamencie. Podczas gdy koordynatorzy nadzorują pracę wszystkich jednostek NIK biorących udział w kontroli, nadzorujący odpowiada za zarządzanie liniowe w swojej jednostce.

Doradcy

to pracownicy mający określone zadania i kompetencje, np. wykorzystywane do nadzorowania kontroli, zgłaszania uwag do planów kontroli, odpowiadania na pytania techniczne, etc. Istnieją doradcy prawni, ekonomiczni i techniczni.

Kontrolerzy w NIK nie są bezpośrednio zaangażowani w planowanie kontroli. Program kontroli tworzą koordynatorzy i doradcy. Program kontroli szczegółowo określa konkretne zadania kontrolne dla audytorów. Różne delegatury i departamenty uczestniczące w kontroli mają możliwość zgłaszania uwag do programu, jednak w praktyce często jest tak, że kontroler, który będzie przeprowadzał kontrolę zostaje wyznaczony dopiero po zakończeniu etapu opracowywania programu kontroli.

Scentralizowane tworzenie programu kontroli daje przede wszystkim tę korzyść, że prawie taki sam projekt można zastosować w odniesieniu do dużej liczby kontrolowanych. Jednak jeśli kontrolerzy nie zostaną zaangażowani na etapie planowania, może to zmniejszyć ich poczucie odpowiedzialności i rozumienia zadań kontrolnych. NIK próbuje rozwiązać ten problem sprawdzając znajomość treści programu przez rozpoczęciem kontroli przez wszystkich audytorów. W opinii członków zespołu przeglądowego NIK powinna rozważyć, jaką wartość dodaną mają takie sprawdziany.

Inne ryzyko związane z podejściem scentralizowanym polega na tym, że nie wykorzystuje się w pełni korzyści płynących z pracy zespołowej, tj. różnych kompetencji kontrolerów, ich doświadczeń oraz wiedzy poszczególnych kontrolowanych.

Członkowie zespołu przeglądowego zauważyli też, że część programów kontroli charakteryzował nadmiar informacji oraz – w porównaniu z ostatecznymi wynikami kontroli - wydawało się, że są one nieprawidłowo ukierunkowane. Powodem takiego stanu rzeczy może być niewłaściwa interakcja pomiędzy jednostkami planującymi kontrolę a jednostkami odpowiedzialnymi za jej realizację.

Członkowie zespołu przeglądowego rekomendują, aby NIK rozważyła zaangażowanie kontrolerów wyznaczonych do przeprowadzenia kontroli już w procesie planowania, aby możliwe było dzielenie się wiedzą na temat danego zadania, a także stworzenie poczucia odpowiedzialności i motywacji. Takie podejście wzmocniłoby też przekonanie, że wykorzystuje się wszystkie zdolności i kompetencje pracowników NIK.

Wykorzystanie pracy zespołowej i podejścia projektowego w kontrolach

W czasie prac terenowych audytorzy najczęściej pracują na własną rękę. Wygląda na to, że jest tak najczęściej w przypadku wielkich skoordynowanych kontroli oraz w kontroli wykonania budżetu państwa, gdzie wielu kontrolerów z różnych delegatur i departamentów pracuje w pojedynkę w siedzibach poszczególnych jednostek kontrolowanych. Większość kontroli w poszczególnych jednostkach kontrolowanych prowadzi jeden kontroler, który przekazuje później informacje wykorzystywane w całościowej kontroli.

Zespoły prowadzące kontrole w NIK są często bardzo duże. W wielu przypadkach liczą one więcej niż 30 osób pracujących w różnych miejscach w jednostkach kontrolowanych.

Podejście to różni się od podejścia stosowanego w NOK będących członkami zespołu przeglądowego, gdzie szeroko stosowanym rozwiązaniem jest ścisła współpraca zespołowa. Małe zespoły zwykle pracują razem i zajmują się całą kontrolą w kilku kontrolowanych instytucjach jednocześnie.

Korzyść, jaka płynie z dużej liczby indywidualnie pracujących kontrolerów polega na tym, że duże kontrole można przeprowadzić w krótszym czasie. Jednak takie podejście jest też związane z ryzykiem, że NIK nie wykorzysta szansy uczenia się nowych rzeczy i zbierania wiedzy z kontroli na ten sam temat. W ten sposób kontrolerzy mogą zostać pozbawieni możliwości zgłębiania wiedzy i „dokopywania się” do najistotniejszych informacji.

Odwiedzenie jednej czy dwóch jednostek kontrolowanych przez 30 kontrolerów o ogólnej specjalizacji daje inne rezultaty, niż kiedy trzech lub pięciu wyspecjalizowanych kontrolerów kontroluje całą próbę.

Ponadto, duże zespoły utrudniają dostosowanie programu kontroli w czasie jej trwania, zapewniając jednocześnie jednolite podejście we wszystkich jednostkach kontrolowanych.

Dobrym rozwiązaniem dla NIK byłoby położenie większego nacisku na działania integracyjne dla zespołów prowadzących duże kontrole. Korzyści z pracy w zespołach to np. ułatwione dzielenie się wiedzą, różnorodność, wykorzystanie różnych zdolności/ kompetencji i bardziej efektywne uczenie się.

Członkowie zespołu przeglądowego są zdania, że NIK powinna rozważyć wprowadzenie bardziej projektowego podejścia do kontroli w miejsce samodzielnej pracy poszczególnych kontrolerów. Zamiast jednoczesnego prowadzenia kontroli w kilku instytucjach NIK mogłaby rozważyć angażowanie mniejszej liczby kontrolerów, ale na dłuższy okres czasu. Dzięki temu kontrolerzy mogliby odwiedzić więcej kontrolowanych i przez to zwiększyć swój poziom wiedzy i przekrojowego rozumienia praktyk administracyjnych. NIK na zasadzie próby wprowadziła podejście zespołowe i projektowe, jednak do tej pory nie znalazła ostatecznej, odpowiedniej metody, która spełniałaby wszystkie wymogi NIK. Np. jedna delegatura eksperymentowała przeprowadzając kontrole przy zastosowaniu bardziej projektowego podejścia, angażując mniejsze zespoły kontrolne liczące do 12 osób.

Wprowadzenie podejścia projektowego i pracy zespołowej będzie wymagało szkoleń z zakresu pracy zespołowej i zarządzania projektami.

Ograniczenie liczebności zespołów kontrolnych pomogłoby NIK angażować mniej zasobów do nadzoru i koordynacji, a tym samym zwiększyć wydajność kontroli.

Kwestie koordynacji, problemy wąskiego gardła i niewłaściwe dzielenie się wiedzą w czasie trwania kontroli można rozwiązać poprzez zastosowanie podejścia projektowego. Jeżeli małe zespoły kontrolne będą miały więcej czasu na przeprowadzenie kontroli, będzie można ograniczyć koordynację, poprawi się też aspekt gromadzenia wiedzy.

Podejścia projektowe pozwala też na bardziej elastyczne alokowanie zasobów, a tym samym lepsze dopasowanie się do zakresu danej kontroli.

5. Sporządzanie raportów

Ważną częścią kontroli jest przekazywanie informacji o wynikach i zapewnienie, że jednostka kontrolowana, rząd, parlament i inni interesariusze otrzymają aktualne informacje, na podstawie których będą mogli podjąć odpowiednie działania.

Rekomendacja # 8. Kontynuujcie działania, których celem jest poprawa czytelności raportów

Zespół przeglądowy odnosi wrażenie, że od kilku lat NIK podejmuje znaczne wysiłki w kierunku poprawy czytelności i układu graficznego raportów, dzięki czemu stały się one ciekawsze dla czytelnika. Członkowie zespołu przeglądowego zauważyli, że szczególnie w przypadku raportów z kontroli nazywanych „Informacjami o wynikach kontroli” położono nacisk na aspekt prezentacji i przekazywania informacji o wynikach kontroli.

Działania NIK związane z komunikowaniem wyników kontroli obejmują publikację komunikatów prasowych oraz tzw. briefing organizowany przez Wydział Prasowy dla przedstawicieli mediów. Zdaniem zespołu przeglądowego jest to efektywna strategia, zapewniająca skuteczny przekaz informacji.

Jednak raporty NIK różnią się pod względem czytelności; niektóre z nich charakteryzuje np. techniczny i abstrakcyjny język, co sprawia, że trudno się je czyta. Dotyczy to w szczególności wystąpień pokontrolnych. Informacje o wynikach kontroli są często bardziej zrozumiałe niż raporty z kontroli wykonania budżetu państwa.

Podejmowane przez NIK działania zmierzające do poprawy czytelności i prezentacji raportów można jeszcze wzmocnić. Jest to obszar wymagający stałej uwagi NOK, które chcą przedstawiać skomplikowane zagadnienia i sprawy techniczne, nie tracąc po drodze szczegółów, itd. Jest to ciągłe wyzwanie dla wszystkich NOK, aby sprawić, by ich komunikaty były zrozumiałe dla opinii publicznej.

Przykłady działań zmierzających do poprawy czytelności

W jednym NOK będącym częścią zespołu przeglądowego funkcjonuje specjalistyczna jednostka, która nie bierze udziału w kontrolach, ale zajmuje się redagowaniem raportów. Zadaniem tej jednostki jest dopilnowanie, że informacje przekazywane w raportach z kontroli są jasne. W jednostce tej pracują dziennikarze i pracownicy NOK posiadający stopień magistra w obszarze komunikacji.

W innym NOK należącym do zespołu przeglądowego kontrolerzy są szkoleni z komunikacji i skutecznego przekazywania informacji. Na specjalistycznych kursach kontrolerów się uczy np. jak stosować prosty język i logiczne struktury, aby raport był zrozumiały dla czytelników.

W jednym NOK wybrane opublikowane raporty podlegają kontroli następczej prowadzonej przez dziennikarzy i specjalistów ds. komunikacji dotyczącej języka, przekazywania informacji, prezentacji, etc. Wyniki tych rocznych kontroli następczych są omawiane i przekazywane wszystkim pracownikom NOK.

Informacja

o wynikach kontroli – raport z kontroli przedłożony Sejmowi, zawierający podsumowanie wyników kontroli.

Wystąpienie pokontrolne – raport przedstawiający ocenę NIK w zakresie ustaleń kontroli.

Protokół z kontroli – sprawozdanie mające na celu zapoznanie kontrolowanego z ustaleniami kontroli.

Dokumentacja kontrolna – dokumentacja uzupełniająca raporty pokontrolne.

Zgodnie z nowelizacją ustawy o NIK, wystąpienie pokontrolne i protokół z kontroli zostaną **połączone** w jeden dokument.

Zespół przeglądowy sugeruje, by redagowanie raportów i sposób prezentowania w nich informacji stały się dla NIK zadaniem szczególnym i priorytetowym. Inną propozycją to poddawanie raportów zewnętrznym przeglądom w zakresie ich rzetelności, umiejętności wysnuwania wniosków, czytelności, etc.

Poprawa czytelności raportów da NIK większą pewność, że jej przekaz jest zrozumiały dla szerszego grona odbiorców, oraz że trafia do innych interesariuszy niż jednostki kontrolowane w danej kontroli oraz odbiorcy raportów w parlamencie.

Rekomendacja # 9. W raportach podawajcie więcej przykładów pozytywnych działań, w celu upowszechniania ich wśród kontrolowanych.

Tradycyjnie kontrola bardziej koncentruje się na wyszukiwaniu błędów i nieprawidłowości niż na wskazywaniu pozytywnych przykładów i dobrych praktyk. Jednak coraz częściej uważa się, że dobrym zwyczajem jest, by najwyższe organy kontroli koncentrowały się również na przykładach dobrych praktyk zaobserwowanych w czasie trwania kontroli. Członkowie zespołu przeglądowego coraz częściej stosują praktykę przedstawiania wyważonych poglądów i podkreślania nie tylko negatywnych ustaleń, ale też pozytywnych przykładów w raportach z kontroli.

*Zob. standard ISSAI 400
Standardy sprawozdawczości
w kontroli rządowej,
punkt 24-25*

Skupienie się na dobrych praktykach przez kontrolowanych stymuluje pozytywne zmiany i daje im wskaźniki, na podstawie których jednostki te mogą zmierzyć wykonanie swoich zadań.

Członkowie zespołu przeglądowego zaobserwowali, że NIK bardzo rzadko pisze o pozytywnych ustaleniach, głównie podkreślając te negatywne. Pozytywne ustalenia najczęściej kryją się pod stwierdzeniem „nie stwierdzono nieprawidłowości”, podczas gdy uchybienia są skrupulatnie opisywane. Taki stan rzeczy może wynikać z faktu, że od NIK zwykle się wymaga uzasadnienia negatywnych uwag, które z tego względu muszą być bardziej rozwinięte, natomiast uwagi pozytywne są przyjmowane bez zastrzeżeń.

W jednym z raportów zbadanych przez członków zespołu przeglądowego, w małych polach tekstowych na marginesie raportu NIK przedstawiła zarówno negatywne, jak i pozytywne przykłady działań jednostki kontrolowanej. Członkowie zespołu przeglądowego uznali powyższe za godny naśladowania sposób podkreślania dobrych praktyk.

Według interesariuszy ustalenia kontroli są zbalansowane w kontekście audytów, jednak raporty z kontroli nie dają kontrolowanym szansy porównania siebie z innymi obszarami administracji. W związku z tym ważne jest, by NIK rozwijała wątek przyczyn problemu, a jeśli to możliwe wyjaśniała je. Informacja, czy dana nieprawidłowość jest pojedynczym błędem, czy też odzwierciedla generalny problem z procedurami, interpretacją regulacji, itd., jest bardzo istotna.

Warto, by NIK wyważyła swoje ustalenia, uwzględniając dobre praktyki i pozytywne przykłady. Akcentowanie pozytywnych przykładów dałoby kontrolowanym możliwość uczenia się na podstawie dobrych praktyk, a także zwiększyłyby perspektywiczne aspekty kontroli.

Rekomendacja #10. W procesie zapewnienia jakości raportów rozważcie korzystanie w większym stopniu z pomocy ekspertów zewnętrznych

NIK stworzyła system mający na celu zapewnienie jakości wewnątrz organizacji. System ten obejmuje kontrole bieżące realizowane np. przez dyrektorów, doradców i nadzorujących czynności kontrolne w czasie jej trwania. W niektórych przypadkach pracownicy, którzy nie brali udziału w danej kontroli, przeprowadzają przegląd po jej zakończeniu.

NIK nie zapewniła dotąd systematycznego zewnętrznego przeglądu końcowych raportów z kontroli pod względem np. stosowanej metodologii, prezentacji, itd. Dobrym rozwiązaniem dla NIK byłoby organizowanie paneli ekspertów zewnętrznych, którzy realizowaliby przeglądy już opublikowanych raportów. Celem takich paneli byłoby wykorzystanie ich informacji do dalszej poprawy jakości raportów w oparciu o wnioski wyciągnięte na podstawie popełnionych błędów.

Przykłady korzystania z usług ekspertów zewnętrznych w przeprowadzaniu przeglądów zakończonych kontroli

Jeden NOK z zespołu przeglądowego korzysta z usług ekspertów zewnętrznych w zakresie przeglądów już opublikowanych raportów. Co roku, wszystkie przedłożone raporty zostają poddawane przeglądom technicznym, a wybrane raporty są też sprawdzane pod kątem językowym i komunikacyjnym.

Przeglądy pod względem merytorycznym przeprowadzają przedstawiciele świata nauki, np. profesorowie uniwersyteccy. Przeglądy te odpowiadają przede wszystkim na pytania, czy temat kontroli jest odpowiedni i uzasadniony, czy zastosowana metoda daje najlepsze wyniki w porównaniu z celem kontroli, czy istnieje jasne powiązanie pomiędzy argumentami i wnioskami, oraz czy rekomendacje i ustalenia są właściwe i zrozumiałe.

Przeglądy dotyczące aspektów językowych i komunikacji są realizowane przez dziennikarzy/ ekspertów ds. komunikacji, którzy największy nacisk kładą na przekaz informacji, prezentację, język, itd.

Zob. standard **ISSAI 40**
Kontrola jakości
w przypadku NOK.

Kontrola bieżąca
to proces, dzięki któremu NOK może się upewnić, czy wszystkie etapy kontroli (wybór kontroli, planowanie, wdrożenie, sporządzanie raportu i działania pokontrolne) są prowadzone zgodnie z zasadami, praktykami i procedurami NOK. Określenie 'doraźna' odnosi się do faktu, że kontrola jakości jest realizowana w trakcie prowadzenia kontroli.

Kontrola następcza
to rodzaj przeglądu wykonywanego po zakończeniu kontroli wykonywanego przez osoby, które nie brały udziału w kontroli objętej tym przeglądem. Określenie 'następcza' odnosi się do faktu, że kontrola jakości jest realizowana po zakończeniu audytu.

6. Procedura pokontrolna

Po zakończeniu kontroli należy rozpocząć proces sprawdzający, czy nieprawidłowości stwierdzone podczas kontroli zostały usunięte, a rekomendacje wdrożone. Procedura pokontrolna ułatwia wdrożenie wyników kontroli i rekomendacji oraz stanowi informację zwrotną dla NOK, parlamentu i rządu.

Rekomendacja # 11. Wzmocnijcie działania pokontrolne w zakresie wdrażania wyników kontroli i wniosków

Zob. standard ISSAI 11 INTOSAI Wytyczne i dobre praktyki związane z niezależnością NOK, zasada 7. Istnienie skutecznych mechanizmów pokontrolnych w odniesieniu do rekomendacji NOK.

Zob. standard ISSAI 3100 Wytyczne dotyczące kontroli wykonania zadań – główne zasady, punkt 2.4.4. Procedura pokontrolna.

Zgodnie ze standardami międzynarodowymi zalecane jest, by najwyższe organy kontroli przeprowadzały procedurę pokontrolną. Jej celem jest odpowiedź na pytanie, czy kontrolowany podjął odpowiednie działania w oparciu o wyniki i rekomendacje z poprzednich kontroli. Procedura pokontrolna nawiązująca do wyników wcześniejszej kontroli powinna być przeprowadzona w uporządkowany sposób.

W każdym NOK procedura pokontrolna jest inna. Niektóre NOK są zobowiązane przepisami prawa do podejmowania takich działań. NIK nie ma takiego kompleksowego zobowiązania w świetle prawa. Jednak Izba wdrożyła procedurę pokontrolną polegającą na tym, że każda nowa kontrola zawsze zawiera informacje o stanie wdrożenia rekomendacji z poprzedniej kontroli. Zgodnie z ustawą o NIK, kontrolowany ma obowiązek opisać działania, które podejmie w odpowiedzi na kontrolę. NIK nie sprawdza stanu realizacji działań w sposób systematyczny.

Przed każdą kontrolą w ramach kontroli wykonania budżetu państwa, NIK zwraca się z prośbą do kontrolowanego o przedstawienie działań podjętych w związku z wynikami i rekomendacjami z poprzedniej kontroli.

W przypadku innych kontroli działania pokontrolne nie są podejmowane w sposób systematyczny. Nie ma ogólnych wytycznych, które by określały, kiedy takie działania należy przeprowadzać. W rezultacie NIK nie wie, czy jednostki kontrolowane wdrożyły rekomendacje z poszczególnych kontroli i w związku z tym Izba nie sporządza regularnych raportów na ten temat. NIK może w wyjątkowych przypadkach podjąć decyzję o przeprowadzeniu kontroli sprawdzającej w jednostce kontrolowanej lub serii planowanych kontroli w tym samym obszarze. Jest to skuteczne narzędzie zapewniające, że kontrolowani podejmują działania w odpowiedzi na wyniki i rekomendacje z poprzednich kontroli.

Ponieważ w odniesieniu do wyników i rekomendacji z poprzednich kontroli nie podejmuje się systematycznych działań pokontrolnych, NIK nie jest w stanie przedkładać w Parlamencie raportów dotyczących tego, czy administracja podejmuje działania dotyczące ustaleń kontroli i wdraża rekomendacje sformułowane przez NIK.

Przykłady procedur pokontrolnych sprawdzających, czy jednostki kontrolowane podejmują odpowiednie działania w związku z wynikami i rekomendacjami z poprzednich kontroli

Jeden z NOK należących do zespołu przeglądowego stosuje specjalne procedury dotyczące procedur pokontrolnych. Procedury te są w całości regulowane prawem. Po kontroli odpowiedzialny minister musi w ciągu 2-4 miesięcy odpowiedzieć na kontrolę na piśmie. W ciągu 1 miesiąca od otrzymania odpowiedzi ministra, NOK przekazuje do parlamentarnej Komisji Finansów Publicznych notatkę dotyczącą odpowiedzi ministra. Następnie NOK regularnie kontaktuje się z odpowiedzialnym ministrem, aby sprawdzić postępy w realizacji zadań. Ostatecznie, po rozwiązaniu problemów wykrytych przez kontrolę i wdrożeniu rekomendacji, NOK sporządza raport dla odpowiedniej komisji parlamentarnej.

W innym NOK z zespołu przeglądowego proces pokontrolny wymaga, żeby jednostka kontrolowana poinformowała NOK o wdrożeniu rekomendacji mniej więcej w ciągu roku po opublikowaniu raportu z kontroli. Informacja dostarczana przez kontrolowanych jest klasyfikowana i publikowana w specjalnym raporcie. Próba jednostek kontrolowanych jest wybierana do kontroli następczej na kolejny rok.

Załącznik 1. O przeglądzie partnerskim

Przeгляд partnerski przeprowadzono w 2012 r. W pierwszej połowie 2012 r. odbyły się wizyty i rozmowy stanowiące główną część przeglądu. Prace terenowe przeprowadzono w siedzibie NIK w Warszawie i w Delegaturze NIK w Krakowie.

W skład zespołu przeglądu partnerskiego weszli: Rechnungshof Austrii, Rigsrevisionen Danii (szef zespołu), Valstybės Kontrolė Litwy oraz Algemene Rekenkamer Holandii.

Austrię reprezentowali dyrektor Helmut Berger oraz dyrektor Liane Stangl. Przedstawicielami Danii byli dyrektor Henrik Berg Rasmussen, specjalny doradca Maibritt R. Kallehauge oraz starszy audytor Roman Śmigielski. Ponadto, podczas jednej wizyty w Polsce w przeglądzie dotyczącym kontroli wykonania budżetu państwa asystował specjalny doradca Jens Petersen. Po stronie Litwy w pracach zespołu uczestniczył dyrektor Mindaugas Macijauskas, a Holandię reprezentował starszy audytor Herwig Cleuren.



Na zdjęciu: Zespół przeglądu partnerskiego w siedzibie NIK w Warszawie, czerwiec 2012 r.

Metoda przeglądu

Kontrole planowe są częścią rocznego planu pracy NIK.

Kontrole doraźne nie są częścią rocznego planu pracy NIK. Obejmują one np. tematy kontroli proponowane przez poszczególnych dyrektorów i zatwierdzone przez kierownictwo w ciągu roku.

Kontrole koordynowane mogą być planowe lub doraźne oraz obejmować wiele kontroli z udziałem poszczególnych delegatur i departamentów.

Członkowie zespołu przeglądowego wybrali do przeglądu kilka kontroli obejmujących znaczące obszary kontrolne NIK. Załącznik 2 zawiera wykaz kontroli objętych przeglądem. Wybrana próba miała w szerszej perspektywie przedstawiać prace kontrolne wykonywane w NIK. Próba obejmuje kontrole zarówno planowe, jak i doraźne, koordynowane i niekoordynowane, realizowane przez różne departamenty i delegatury, dotyczące różnych obszarów tematycznych.

Najważniejsze fragmenty dokumentacji kontrolnej z wybranych kontroli zostały przetłumaczone dla zespołu przeglądowego. Wybrane kontrole stanowią tylko próbę, która miała dać wgląd w różnorodne działania kontrolne NIK. Żaden ze zbadanych dokumentów nie obejmował kontroli realizacji projektów finansowanych przez Unię Europejską.

Próba obejmuje przede wszystkim kontrole zakończone w 2011 r.

Celem przeglądu było zbadanie podejścia kontrolnego NIK z uwzględnieniem doboru tematów do kontroli, planowania kontroli, czynności kontrolnych, sporządzania raportów i działań pokontrolnych [*follow-up*]. Aby uwzględnić te wszystkie etapy, członkowie zespołu przeglądowego bazowali w swojej pracy na liście kontrolnej będącą częścią standardu ISSAI 5600, opartego na przyjętych na świecie standardach. Ta lista kontrolna była punktem wyjścia do analizy wybranych kontroli.

Oceniając podejście kontrolne NIK, członkowie zespołu przeglądowego zastosowali kombinację standardów międzynarodowych określonych przez INTOSAI, doświadczenia członków zespołu oraz dobrych praktyk w poszczególnych NOK przez nich reprezentowanych.

Przeгляд obejmował nie tylko procedury kontrolne NIK oraz sposoby ich zastosowania w pracach kontrolnych, ale też wytyczne, polityki i strategie NIK. Ponadto, przegląd dotyczy nie tylko kwestii kontrolnych, ale też do pewnego stopnia spraw zarządczych i organizacyjnych. W ramach przeglądu sprawdzano różne rodzaje kontroli prowadzonych przez NIK.

Zgodnie z ustaleniami z NIK, przegląd dotyczył głównie zakończonych kontroli, co miało umożliwić analizę całego procesu kontrolnego, oraz by ocena członków zespołu przeglądowego była poparta faktyczną dokumentacją. Przegląd nie obejmował zmian wprowadzonych w NIK w 2012 r. Zmiany te wynikają z poprawek do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, jak i z nowej procedury planowania.

Na potrzeby zespołu przeglądowego przetłumaczono wiele kluczowych dokumentów kontrolnych, podręczników opisujących procedury kontrolne oraz różne dokumenty dotyczące polityki i strategii NIK. Poza pisemnymi źródłami wiedzy, członkowie zespołu przeglądowego mieli też dostęp do najważniejszych pracowników zaangażowanych w poszczególne kontrole. Członkowie zespołu przeglądowego przeprowadzili liczne rozmowy z pracownikami zaangażowanymi we wszystkie kontrole i spotkali się zarówno z kontrolerami, dyrektorami departamentów i delegatur jak i, kiedy było to konieczne, z koordynatorami kontroli. Członkowie zespołu przeglądowego wysłuchali także prezentacji dotyczących ogólnego podejścia kontrolnego NIK.

Członkowie zespołu przeglądowego mieli swobodę zadawania szczegółowych pytań dotyczących pisemnych źródeł, prezentacji i kontroli objętych przeglądem.

Członkowie zespołu przeglądowego spotkali się też z przedstawicielami zewnętrznych interesariuszy, jak komisji parlamentarnych, mediów i jednostek kontrolowanych na poziomie krajowym i regionalnym.

Załącznik 3 zawiera listę osób, z którymi przeprowadzono rozmowy na cele przeglądu partnerskiego.

ISSAI 5600

określa wytyczne w zakresie przeglądów partnerskich. Standard ten podaje też przykłady dobrych praktyk dla NOK, które chcą podjąć się przeglądu partnerskiego.

Lista kontrolna dotycząca przeglądu partnerskiego stanowi załącznik do standardu ISSAI 5600. Lista ta zawiera szczegółowe pytania dotyczące wybranych aspektów przeglądu.

Przeгляд partnerski NIK zaczął się od listy kontrolnej w rozdziale 4 standardu ISSAI 5600. Rozdział 4 dotyczy podejścia kontrolnego i obejmuje dobór tematów do kontroli, planowanie kontroli, czynności kontrolne, sporządzanie raportu i działania pokontrolne.

Członkowie zespołu przeglądowego przeprowadzili w sumie ponad 30 rozmów oraz kilka spotkań, na których omawiano wstępne ustalenia. Zespół prowadził prace terenowe podczas 4 wizyt w Polsce. Rozmowy te stanowiły ważne źródło informacji i dawały pole do dyskusji o szczegółowych, jak i ogólnych aspektach pracy NIK.

Ustalenia przedstawione w niniejszym raporcie są oparte na spostrzeżeniach członków zespołu przeglądowego poczynionych w trakcie przeglądu dokumentacji kontrolnej i rozmów z pracownikami oraz na podstawie wystąpień interesariuszy, które miały miejsce w trakcie przeglądu. Należy zauważyć, że to przedsięwzięcie to przegląd, a nie kontrola.

Procedury kontrolne NIK zostaną w pewnym stopniu zmienione tak, by odzwierciedlać poprawioną ustawę o NIK. Część poprawek weszła w życie w czasie przeglądu partnerskiego. Ponadto, NIK jest w trakcie aktualizowania swoich wytycznych będących częścią wewnętrznego podręcznika kontroli. Przegląd partnerski nie uwzględnia tych konkretnych zmian, ale przyjmuje ogólną perspektywę w zakresie procedur kontrolnych i możliwości usprawnień.

Członkowie zespołu przeglądowego uzyskali wszystkie potrzebne informacje w duchu współpracy, wzajemnego szacunku i dialogu. Osoby te nie odniosły wrażenia, że ich dostęp do wybranych dokumentów czy pracowników jest ograniczony. Zespół został dobrze przyjęty przez wszystkie strony zaangażowane w realizację przeglądu partnerskiego. Dyskusje członków zespołu przeglądowego z NIK charakteryzowała otwartość i chęć wymiany informacji. Zespół nie tylko przeprowadził przegląd NIK, ale też sam dużo się nauczył. Członkowie zespołu zobaczyli, jakie rozwiązania stosuje NIK w różnych obszarach, co dało im możliwość omówienia i zastanowienia się nad podejściem kontrolnym w swoich własnych instytucjach.

Załącznik 2. Lista kontroli wybranych do przeglądu partnerskiego

Kontrole wybrane do przeglądu partnerskiego

Prezentacje

P/09/144 Kontrola P/09/144 – Skuteczność i prawidłowość realizacji przez gminy województwa małopolskiego programu wieloletniego „Pomoc państwa w zakresie dożywiania” w latach 2002-2009

P/09/161 O udzielaniu pomocy poszkodowanym przez tornado z dnia 15 sierpnia 2008 i usuwaniu ich skutków w województwach Opolskim i Śląskim

P/09/178 Kontrola działań podejmowanych na rzecz usprawnienia systemu transportowego w największych miastach w Polsce

P/09/186 Kontrola funkcjonowania wybranych spółek z udziałem samorządu gminnego na terenie Dolnego Śląska

P/10/003 Działalność samorządowych kolegiów odwoławczych

P/10/045 Funkcjonowanie wybranych systemów informatycznych Ministerstwa Skarbu Państwa

Wybrane kontrole

P/08/141 Żywnienie i utrzymanie czystości w szpitalach publicznych

K/09/008 Prywatyzacja w drodze oddania przedsiębiorstwa do odpłatnego korzystania

I/10/007 Prywatyzacja Poznańskich Zakładów Sprzętu Ortopedycznego Sp. z o.o.

S/10/009 Przestrzeganie wymogów formalno-prawnych przy budowie farm wiatrowych zlokalizowanych na terenie gmin Oława i Legnickie Pole

P/10/037 Wykonanie budżetu państwa w 2010 r., cz. 19 – Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe (I Koordynacja kontroli budżetu)

P/10/063 Wykorzystanie nieruchomości kolejowych na cele komercyjne niezwiązane z prowadzeniem ruchu kolejowego

P/10/145 Wykonanie budżetu Państwa w 2010 r., cz. 19 – województwo małopolskie

P/10/146 Realizacja przez jednostki samorządu terytorialnego rządowego programu „Moje Boisko – Orlik 2012” (Lublin)

P/10/180 Realizacja ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu Odry, z uwzględnieniem „Programu dla Odry – 2006”

P/10/190 Realizacja zadań w zakresie zapobiegania nadwadze i otyłości u dzieci i młodzieży szkolnej

K/11/007 Realizacja przez jednostki samorządu terytorialnego rządowego programu „Moje Boisko – Orlik 2012” – kontrola sprawdzająca (Gdańsk)

P = Kontrola planowa

K = Kontrola sprawdzająca

I = Inne (z grupy kontroli doraźnych)

S = Kontrola skargowa

Załącznik 3. Lista osób uczestniczących w spotkaniach w ramach przeglądu partnerskiego

Pracownicy NIK odpowiedzialni za kontrole wybrane do przeglądu

Pan Mieczysław Biernat, Doradca Techniczny, Delegatura we Wrocławiu
Pani Agata Brzeska-Lebiecka, Doradca Prawny, Delegatura w Krakowie
Pan Grzegorz Buczyński, Dyrektor Departamentu Nauki, Oświaty i Dziedzictwa Narodowego
Pani Maria Chryczyk, Doradca Ekonomiczny, Delegatura w Krakowie
Pan Przemysław Dowgiało, Główny Specjalista Kontroli Państwowej, Delegatura we Wrocławiu
Pan Mariusz Gorczyca, Specjalista Kontroli Państwowej, Delegatura w Krakowie
Pan Wojciech Graca, Główny Specjalista Kontroli Państwowej, Delegatura w Krakowie
Pan Sławomir Grzelak, Wicedyrektor, Delegatura w Warszawie
Pan Dariusz Jurczuk, Wicedyrektor, Delegatura w Gdańsku
Pani Elżbieta Karczmarczyk, Wicedyrektor, Departament Budżetu i Finansów
Pan Krzysztof Kępa, Doradca Ekonomiczny, Delegatura w Lublinie
Pan Marcin Kopeć, Wicedyrektor, Delegatura w Krakowie
Pan Leszek Korczak, Doradca Ekonomiczny, Departament Infrastruktury
Pan Jan Kosiniak, Wicedyrektor, Delegatura w Krakowie
Pan Krzysztof Kubiak, Doradca Ekonomiczny, Delegatura we Wrocławiu
Pan Jerzy Lorenc, Doradca Ekonomiczny, Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji
Pan Dariusz Łubian, Wicedyrektor, Departament Administracji Publicznej
Pan Piotr Miklis, Dyrektor, Delegatura we Wrocławiu
Pan Adam Pęziół, Dyrektor, Delegatura w Lublinie
Pani Jolanta Roter, Główny Specjalista Kontroli Państwowej, Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji
Pani Anna Rybczyńska, Główny Specjalista Kontroli Państwowej, Departament Budżetu i Finansów
Pan Wiesław Sawicki, Doradca Techniczny, Departament Strategii
Pani Elżbieta Sikorska, Wicedyrektor, Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji
Pani Jolanta Stawska, Dyrektor, Delegatura w Krakowie
Pan Mariusz Syrek, Główny Specjalista Kontroli Państwowej, Delegatura w Gdańsku
Pan Paweł Szymanek, Specjalista Kontroli Państwowej, Delegatura w Lublinie
Pan Michał Thomas, Doradca Ekonomiczny, Delegatura w Gdańsku
Pan Waldemar Wypych, Główny Specjalista Kontroli Państwowej, Departament Infrastruktury

Przedstawiciele Kierownictwa NIK

Pan Paweł Banaś, Radca Prezesa NIK
Pan Roman Furtak, Dyrektor, Departament Metodyki Kontroli i Rozwoju Zawodowego
Pan Wiesław Karliński, Wicedyrektor, Departament Metodyki Kontroli i Rozwoju Zawodowego
Pan Wojciech Misiąg, Wiceprezes NIK

Przedstawiciele mediów

Pan Paweł Płuska, TVN
Pan Roman Osica, RMF FM
Pan Robert Zieliński, Dziennik Gazeta Prawna

Przedstawiciele Komisji Sejmu RP

Komisja do Spraw Kontroli Państwowej:

Pan Mariusz Błaszczak, Przewodniczący

Komisja Finansów Publicznych:

Pan Sławomir Arkadiusz Neumann, Zastępca Przewodniczącego

Przedstawiciele jednostek kontrolowanych

Ministerstwo Rozwoju Regionalnego:

Pan Sławomir Lewandowski, Dyrektor, Biuro Dyrektora Generalnego
Pan Marek Michalski, Dyrektor, Departament Wsparcia Programów Infrastrukturalnych
Pan Marcin Szymański, Wicedyrektor, Departament Wsparcia Programów Infrastrukturalnych
Pan Adam Zdziebło, Sekretarz Stanu

Małopolski Urząd Wojewódzki:

Pani Małgorzata Bywanis-Jodlińska, Dyrektor Generalny
Pan Jerzy Miller, Wojewoda Małopolski

Urząd Marszałkowski Województwa Małopolskiego:

Pani Dominika Bartoszewicz, Wicedyrektor, Departament Budżetu i Finansów
Pan Hubert Guz, Wicedyrektor, Departament Funduszy Europejskich
Pani Wioletta Kwiatkowska-Lis, Inspektor, Departament Organizacyjny
Pan Gerard Madej, Wicedyrektor, Departament Organizacyjny
Pani Alina Nowakowska, Wicedyrektor, Departament Kontroli
Pan Stanisław Sorys, Członek Zarządu Województwa Małopolskiego
Pan Jakub Szymański, Wicedyrektor, Departament Polityki Regionalnej

