



Urząd Miasta Lublin



Formułowanie opinii i ocen dotyczących kontroli zarządczej

na przykładzie praktyki Urzędu Miasta Lublin

*Koło jst IIA Polska
Warszawa 24 kwietnia 2014 r.*





Plan prezentacji:

1. Dlaczego audytorzy muszą wydawać oceny i opinie?
2. Sposób postępowania, gdy system kontroli zarządczej w organizacji nie jest jeszcze dojrzały.
3. Rola audytu wewnętrznego w ocenie kontroli zarządczej w naszej organizacji
4. Jak wcześniej formułowaliśmy oceny i kryteria?
5. Wspólny język w systemie kontroli zarządczej.
6. Uzyskiwanie porównywalnych opinii w audytowanych obszarach.
7. Sposób formułowania ocen w poszczególnych obiektach audytu.
8. Co uzyskaliśmy a z czym mamy problemy?





Dlaczego audytorzy muszą wydawać oceny i opinie?

1. Definicje (IIA i ustawowa) audytu wewnętrznego przewidują wydawanie ocen.
2. Standardy audytu:
 - standard 2100 – charakter pracy (obowiązek dokonywania oceny),
 - standard 2210 – cele zadania (wykorzystywanie lub ustalanie kryteriów i klasyfikacji ocen),
 - standard 2410 – kryteria informowania (formułowanie przez audytora opinii z zadania),
 - standard 2450 – ogólne opinie (wydawanie przez audyt opinii ogólnej).
3. Rozporządzenie MF z 1 lutego 2010 r.:
 - §19.1 – w programie zadania zapewniającego trzeba przewidzieć kryteria oceny ustaleń,
 - §24.2 – w sprawozdaniu z zadania zapewniającego trzeba zawrzeć:
 - oceny dla poszczególnych ustaleń (zgodne z przyjętymi kryteriami),
 - opinię audytora w sprawie kontroli zarządczej w audytowanym obszarze.





Definicja audytu (IIA)

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji.

Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego i przyczynia się do poprawy ich działania.

Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo





Definicja ustawowa

Art. 272 ustawy o finansach publicznych

1. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez **systematyczną ocenę kontroli zarządczej** oraz czynności doradcze.
2. Ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.





Standard 2100 – Charakter pracy

Stosując systematyczne i uporządkowane podejście, audyt wewnętrzny **musi dokonywać oceny** i przyczyniać się do usprawniania procesów:

- ładu organizacyjnego,
- zarządzania ryzykiem,
- i kontroli.





Standard 2210 – Cele zadania

2210.A3 – Do oceny ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych niezbędne są odpowiednie kryteria.

Audytorzy wewnętrzni muszą ustalić, w jakim stopniu przyjęte przez kierownictwo i/lub radę **kryteria oceny** realizacji celów i zadań są właściwe (odpowiednie).

Jeżeli kryteria są właściwe, audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystywać je w swoich ocenach. Jeżeli kryteria są nieodpowiednie, audytorzy wewnętrzni muszą z kierownictwem i/lub radą wypracować właściwe kryteria oceny.





Standard 2410 – Kryteria informowania

Informacja musi obejmować i zakres zadania oraz odpowiednie wnioski, zalecenia i plany działań.

2410. A1 – Tam gdzie to uzasadnione, ostateczna informacja o wynikach zadania musi zawierać opinię /lub wnioski audytora wewnętrznego. Opinia lub wnioski muszą uwzględniać oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla, rady i innych interesariuszy i muszą być poparte wystarczającymi, rzetelnymi, przydatnymi i dotyczącymi zadania informacjami.

Interpretacja:

Opinie w zadaniach mogą przybierać formę ocen, wniosków lub innych opisów wyników. Zadania, w których wyrażenie opinii jest uzasadnione, mogą dotyczyć mechanizmów kontrolnych w konkretnym procesie lub jednostce organizacyjnej, lub odpowiadających na konkretne ryzyko. Do sformułowania opinii konieczne jest rozważenie wyników zadania i ich znaczenia.





Standard 2450 – *Ogólne opinie*

Jeśli wydawana jest **ogólna opinia**, musi uwzględniać oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla, rady i innych interesariuszy i musi być poparta wystarczającymi, rzetelnymi, przydatnymi i dotyczącymi zadania informacjami.

Interpretacja:

Informacja będzie obejmowała:

- *zakres, w tym okres którego opinia dotyczy;*
- *ograniczenia zakresu;*
- *wszystkie powiązane projekty, w tym te, w których polegano na zapewnieniach udzielonych przez innych usługodawców;*
- *zasady ramowe ryzyka lub kontroli, lub inne kryteria użyte jako podstawa ogólnej opinii;*
- *ogólną opinię, ocenę lub wnioski.*

Informacja musi zawierać powody wydania niekorzystnej ogólnej opinii.





Słownik Standardów:

Opinia z zadania

Ocena, wniosek i/lub inny opis wyników konkretnego zadania audytowego, odnoszące się do zagadnień związanych z celami i zakresem tego zadania.

Ogólna opinia

Ocena, wniosek i/lub inny opis wyników przedstawione przez zarządzającego audytem wewnętrznym i dotyczące szeroko pojętych procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i/lub kontroli w organizacji. Ogólna opinia jest formułowana zgodnie z zawodowym osądem zarządzającego audytem na podstawie wyników poszczególnych zadań innych działań w danym okresie.





Z rozporządzenia MF z 1 lutego 2010 r.

§ 19. 1. W **programie** zadania zapewniającego audytor wewnętrzny określa w szczególności:

- 1) temat zadania;
- 2) cele zadania;
- 3) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania;
- 4) istotne ryzyka w obszarze ryzyka objętym zadaniem;
- 5) narzędzia i techniki przeprowadzania zadania;
- 6) **kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego;**
- 7) sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów, o których mowa w pkt 6.





Z rozporządzenia MF z 1 lutego 2010 r.

§ 24. 1. Po przedstawieniu kierownikom komórek audytowanych ustaleń stanu faktycznego audytor sporządza sprawozdanie, w którym w sposób jasny, rzetelny i zwięzły przedstawia wyniki audytu wewnętrznego.

2. Sprawozdanie zawiera w szczególności:

- 1) temat i cel zadania zapewniającego;
- 2) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania zapewniającego;
- 3) datę rozpoczęcia zadania zapewniającego;
- 4) **ustalenia stanu faktycznego wraz ze sklasyfikowanymi wynikami ich oceny według kryteriów, o których mowa w § 19 ust. 1 pkt 6;**
- 5) wskazanie słabości kontroli zarządczej oraz analizę ich przyczyn;
- 6) skutki lub ryzyka wynikające ze wskazanych słabości kontroli zarządczej;
- 7) zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kontroli zarządczej lub wprowadzenia usprawnień;
- 8) **opinię audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym;**
- 9) datę sporządzenia sprawozdania;
- 10) imię i nazwisko audytora przeprowadzającego zadanie oraz jego podpis.





Gdy system kontroli zarządczej w organizacji nie jest jeszcze dojrzały

1. Jak nasze oceny i opinie powinny być formułowane w dojrzałym systemie kontroli zarządczej?
 - gdy mamy zaplanowane mierzalne cele i zadania służące ich osiągnięciu,
 - gdy potrafimy identyfikować i analizować ryzyka mogące przeszkodzić w osiągnięciu celów,
 - gdy posiadamy właściwy sposób określania akceptowalnego poziomu ryzyka.
2. Jak postępować, gdy ww. system jest dopiero w budowie?
 - gdy nie ma zaplanowanych mierzalnych celów?
 - gdy w organizacji nie identyfikuje się wszystkich istotnych ryzyk, albo formułuje się je niewłaściwie?
 - gdy nie wiadomo, skąd biorą się ustalone „apetyty na ryzyka”?
3. Stosujemy standard 2210.A3.





Urząd Miasta Lublin



Gdy system kontroli zarządczej w organizacji nie jest jeszcze dojrzały

1. Jaką rolę w ocenie kontroli zarządczej w naszej organizacji przypisano audytowi wewnętrznemu?
2. Czy musimy formułować „opinię ogólną”?
(zgodnie ze standardami kontroli zarządczej „*źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli*”).
3. Jeśli tak, to jak do niej dochodzić?
 - na jakiej podstawie?
 - według jakich kryteriów?





Jak wcześniej formułowaliśmy kryteria i oceny?

- 1. Skąd braliśmy kryteria przy poprzedniej ustawie i poprzednim rozporządzeniu?**
 - kryteria jako przepisy prawa,
 - kryteria jako standardy kontroli finansowej,
 - kryteria jako „dobre praktyki”.
- 2. Jak formułowaliśmy „opinię w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem”?**

przykłady:

„Pomimo dużego zaangażowania pracowników XX audytor nie może dać zapewnienia o prawidłowym funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej w obszarze (2007).”,

*„Opinia audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym niniejszym zadaniem jest pozytywna, z zastrzeżeniami (2011)”.
*



Jak mówić tym samym językiem o kontroli zarządczej?

Przyjęty w naszym urzędzie system kontroli zarządczej wprowadził pewne pojęcia - kryteria i klasyfikację ocen (np. wynikającą z przyjętych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej):

- 1) ocena w oparciu o funkcjonowanie 7 ustawowych celów,
- 2) klasyfikacja ocen:
 - funkcjonuje w stopniu wystarczającym (A),
 - funkcjonuje w stopniu ograniczonym (B),
 - nie funkcjonuje (C).
2. Audyt musiał odnieść się do tych założeń i swoje opinie formułować podobnie, by być zrozumiałym i przydatnym dla kierownika jednostki.
3. Możliwość skorzystania z *Wskazówek MF do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej* (dotyczą sektora rządowego).





Jak staramy się uzyskać porównywalne opinie w audytowanych obszarach?

1. Audytowanie tych samych obiektów w każdym obszarze – 7 ustawowych celów kontroli zarządczej (całości systemu zarządzania).
2. Identyfikacja ryzyk w 7 obiektach – celach kontroli zarządczej (część ryzyk się powtarza, a część trzeba identyfikować indywidualnie).
3. Wprowadzenie stałego sposobu formułowania opinii o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w każdym audytowanym obszarze i w każdym sprawozdaniu z zadania zapewniającego.
4. Problem różnej wagi w tworzonej opinii poszczególnych celów kontroli zarządczej. Za najistotniejsze i najbardziej wymierne uważamy:
 - skuteczność i efektywność działania,
 - legalność,
 - ochrona zasobów.
5. Uzależnienie opinii z zadania od ocen dla poszczególnych obiektów audytu (celów kontroli zarządczej).





Co bierzemy pod uwagę oceniając funkcjonowanie 7 szczególnych celów ustawowych kontroli zarządczej

1. Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi:

- prawidłowość zamówień publicznych,
- terminowość w postępowaniu administracyjnym,
- postępowania sądowe,
- stosowanie podstawowych przepisów wewnętrznych,
- uchylane decyzje administracyjne,
- postępowania nadzorcze wojewody i rio wobec aktów normatywnych,
- zasadne skargi (w tym na bezczynność),
- nieprawidłowości stwierdzone w dokumentach kontroli.





Co bierzemy pod uwagę oceniając funkcjonowanie 7 szczególnych celów ustawowych kontroli zarządczej

2. Skuteczność i efektywność działania

- skuteczność realizacji zaplanowanych celów i zadań,
- udokumentowanie wykonywania zadań statutowych i regulaminowych,
- jasne wyznaczanie zadań pracownikom i rozliczanie z ich wykonywania (w tym oceny pracownicze, wynagrodzenia, awanse, itp),
- efektywne zarządzanie czasem pracy personelu (w tym wykorzystywanie nadgodzin),
- adekwatne do potrzeb delegowanie uprawnień,
- skuteczne rozliczanie podmiotów zewnętrznych w obowiązków zawartych w obowiązujących umowach.





Co bierzemy pod uwagę oceniając funkcjonowanie 7 szczególnych celów ustawowych kontroli zarządczej

3. Wiarygodność sprawozdań

Bierzemy się pod uwagę wszelkie wytwarzane raporty, informacje i sprawozdania informujące o wykonywaniu zadań oraz:

- ilość i jakość sprawozdań (odniesienia do planów, ścieżki ich weryfikacji),
- zapewnienie rzetelnych źródeł informacji,
- stopień, w jakim sprawozdania informują o realizacji zaplanowanych celów i zadań.





Co bierzemy pod uwagę oceniając funkcjonowanie 7 szczególnych celów ustawowych kontroli zarządczej

4. Ochrona zasobów (dotyczy zasobów ludzkich, finansowych, rzeczowych i informacyjnych)

- porządek w ewidencji księgowej i rzeczowej,
- stosowanie procedur dotyczących ochrony zasobów (w tym danych osobowych i innych informacji),
- właściwy dozór i efektywne wykorzystanie zajmowanych nieruchomości,
- wykorzystywany majątek ruchomy i sposób jego zabezpieczenia,
- odpowiedzialność pracowników za ewidencjonowanie i wykorzystywanie środków trwałych,
- nadzór nad właściwym wykorzystywaniem czasu pracy przez pracowników.





Co bierzemy pod uwagę oceniając funkcjonowanie 7 szczególnych celów ustawowych kontroli zarządczej

5. Przestrzeganie wartości etycznych

- postawa kadry kierowniczej i wartości przekazywane pracownikom,
- stosunek kadry kierowniczej do pracowników podległych,
- gotowość pomocy innym komórkom i jednostkom organizacyjnym,
- postępowania dyscyplinarne i karne,
- przypadki mobbingu i dyskryminacji.





Co bierzemy pod uwagę oceniając funkcjonowanie 7 szczególnych celów ustawowych kontroli zarządczej

6. Efektywność i skuteczność przepływu informacji

- dostępność kadry kierowniczej dla pracowników,
- udzielanie informacji zwrotnych,
- terminowość odpowiadania na wnioski i zapytania,
- udział pracowników komórki w zespołach zadaniowych,
- wykorzystywanie narzędzi informatycznych do komunikacji wewnętrznej,
- efektywność komunikacji poziomej,
- częstotliwość zebrań i spotkań roboczych,
- niepotrzebna komunikacja „papierowa”,
- rola sekretariatu jako centrum informacyjnego,
- uporządkowany system komunikacji zewnętrznej.





Co bierzemy pod uwagę oceniając funkcjonowanie 7 szczególnych celów ustawowych kontroli zarządczej

7. Zarządzanie ryzykiem

- umiejętne identyfikowanie i analiza ryzyka wynikającego z wykonywania kluczowych zadań, ustalanie poziomu akceptowalnego, hierarchizacja ryzyk,
- wskazywanie osób odpowiedzialnych za monitorowanie ryzyk oraz za skuteczność mechanizmów kontrolnych,
- aktualność rejestrów ryzyk.





Jak formułujemy oceny dla poszczególnych obiektów audytu?

1. Testowanie ryzyk uznanych za potencjalnie najistotniejsze w wyniku analizy ryzyka podczas przeglądu wstępnego (ujętych w programie zadania).
2. Formułowanie kryteriów oceny testowanych ryzyk wg wskazówek Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych z lipca 2012 r. *„Kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego oraz sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów”*
3. Uzgadnianie kryteriów i klasyfikacji ocen (partnerzy do uzgodnień).





Jak staramy się uzyskać porównywalne opinie w audytowanych obszarach?

Przykład założeń do sformułowania opinii o funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej w audytowanym obszarze

(wg wzoru z *Wskazówek MF do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej*):

- A (funkcjonuje w stopniu wystarczającym)** – jeżeli w odniesieniu do żadnego z 7 ocenianych obiektów audytu nie wydano oceny żadnego z ryzyk na poziomie C (mogą być oceny na poziomie A lub B),
- B (funkcjonuje w stopniu ograniczonym)** – jeśli wydano w stosunku do 1 – 6 obiektów ocenę na poziomie C (bez względu na pozostałe oceny),
- C (nie funkcjonuje)** – jeżeli w każdym z 7 ocenianych obiektów wydano ocenę na poziomie C.





Jak staramy się uzyskać porównywalne opinie w audytowanych obszarach?

Inny przykład założeń do sformułowania opinii o funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej w audytowanym obszarze

1. **Ocena na poziomie A** jest wydawana, gdy:
 - 1) w żadnym z 7 obiektów nie wydano oceny na poziomie C,
 - 2) nie wydano oceny na poziomie B w odniesieniu do:
 - skuteczności i efektywności działania,
 - zgodności działalności z prawem oraz ochrony zasobów (łącznie).
2. **Ocena na poziomie B** jest wydawana, gdy w odniesieniu do 1- 6 spośród 7 obiektów wydano ocenę na poziomie C (bez względu na pozostałe oceny).
3. **Ocena na poziomie C** jest wydawana, gdy w każdym z ocenianych obiektów wydano łączną ocenę na poziomie C.





Jak formułujemy oceny dla poszczególnych obiektów audytu?

Przykład formułowania oceny w obiekcie audytu

Cele kontroli zarządczej (obiekt audytu)	Ryzyka	Ocena ryzyka po przegl. wstęp.	Ocena ryzyka po testowaniu	Ocena obiektu
Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi	Podział zamówienia w celu ominięcia stosowania przepisów ustawy pzp lub procedurami wewnętrznymi.	C	C	B
	Udzielanie zamówień uzupełniających niezgodnych z przepisami pzp.	B	-	
	Brak dokumentowania wstępnej kontroli merytorycznej ustalonej w § 7 ust. 1 i 2 Instrukcji w sprawie obiegu dokumentów przy zamówieniach nieprzekraczających 14.000 euro.	A	-	
	Nieterminowe regulowanie zobowiązań.	A	-	
	Zawieranie umów wobec braku środków finansowych na ten cel w planie finansowym.	A	-	
	Zawieranie umów z przekroczeniem upoważnienia (bez akceptacji Prezydenta lub zastępcy Prezydenta)	A	-	
	Wydawanie decyzji administracyjnych po terminie	B	-	





Przykład opinii nt. adekwatności, efektywności i skuteczności kontroli zarządczej w audytowanym obszarze

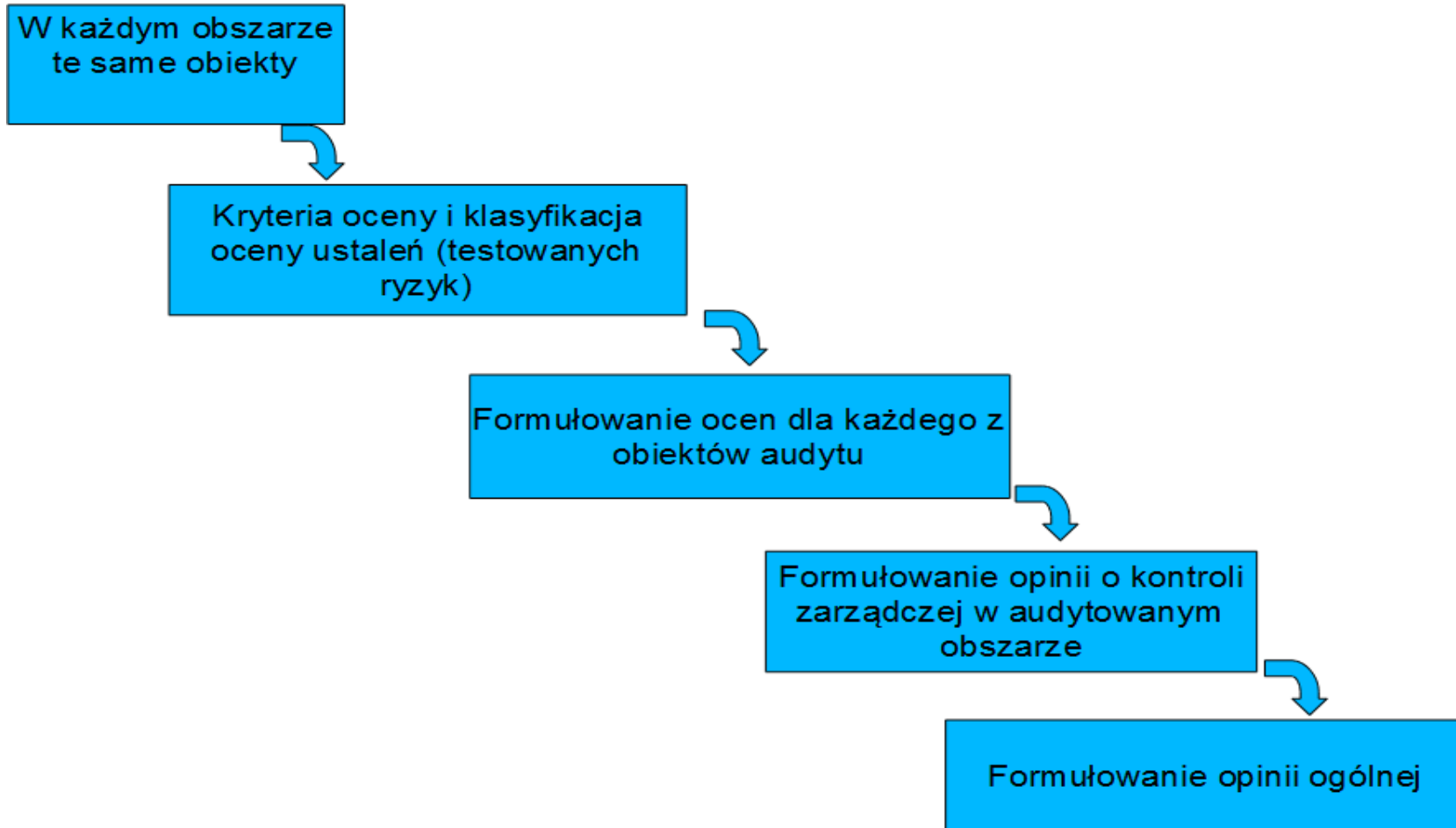
Lp.	Obiekty	Poziom ryzyka w obiekcie
1	Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi	A
2	Skuteczność i efektywność działania	B
3	Wiarygodność sprawozdań	C
4	Ochrona zasobów	B
5	Przestrzeganie i promowanie wartości etycznych	A
6	Efektywność i skuteczność przepływu informacji	A
7	Zarządzanie ryzykiem	C

W związku z tym, że w 2 badanych obiektach wydano ocenę na poziomie C, natomiast w pozostałych – na poziomie A bądź B, **system kontroli zarządczej w Wydziale XX funkcjonuje stopniu ograniczonym (B₂)**





Proces tworzenia ocen i opinii ogólnej - podsumowanie





Co uzyskaliśmy a z czym mamy problemy?

1. Korzyści z przyjętego systemu:

- porównywalność ocen w audytowanych obszarów,
- posługiwanie się tą samą klasyfikacją opiniowania co audytowani w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej,
- możliwość porównania przez kierownika jednostki opinii audytorów z samooceną kierowników komórek i jednostek organizacyjnych,
- gotowy materiał do sformułowania przez audyt opinii ogólnej.

2. Problemy do rozwiązania:

- pracochłonność zadań zapewniających dotyczących całości kontroli zarządczej w komórkach organizacyjnych urzędu,
- oceny i opinie stają się najważniejsze, co może obniżać zaangażowanie audytowanych we współpracy z audytorem i we wprowadzaniu rekomendowanych zmian,
- nadal wysoki poziom uznaniowości na niektórych etapach budowania opinii, w tym szczególnie:
 - formułowania ocen w obiektach audytu,
 - hierarchizacji obiektów (celów kontroli zarządczej),
 - trudności oceny zarządzania ryzykiem (co oceniamy?).





Dziękujemy za uwagę

Magdalena Pociecha (mpociecha@lublin.eu)

Krzysztof Żórawski (kzorawski@lublin.eu)

Urząd Miasta Lublin

