

Kontrola i audyt

Zastosowanie matrycy oceny tematów kontroli

Analiza ryzyka w procesie planowania NIK

Zarządzanie ryzykiem w sferze planowania aktywności naczelnego organu kontroli stanowi element ładu instytucjonalnego, wpływający na osiągnięcie celów i realizację zadań Najwyższej Izby Kontroli. Dzięki niemu modyfikuje się sposób działania – a w przedstawianym zakresie planowania i podejmowania kontroli – aby zwiększyć szanse na sukces i zmniejszyć ryzyko porażki¹. Chodzi tu o prawdopodobieństwo podejmowania kontroli, które w niewielkim stopniu będą odzwierciedlać podstawowe cele działalności NIK, sformułowane w Strategii działalności kontrolnej². Skupieniu się na tych najistotniejszych zagadnieniach służy matryca oceny tematów kontroli. Artykuł przybliży istotę tego narzędzia i prezentuje możliwości jego wykorzystania.

¹ Por. *Risk Management Guideline*, AFROSAI-E, Pretoria, November 2010.

² Zob. M. Będzieszak, W. Goleński: *Bezpieczeństwo narodowe jako priorytet działalności NIK – Strategia na lata 2022–2024*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2023.

**WOJCIECH GOLEŃSKI,
MARCIN BĘDZIESZAK**

Wstęp

Matryca oceny tematów kontroli (dalej MOTK, matryca) jest zmodyfikowaną standardową macierzą oceny ryzyka³, wykorzystywaną m.in. w badaniach audytowych lub zarządzaniu ryzykiem. MOTK stanowi narzędzie służące zobiektywizowanej i zestandaryzowanej ocenie tematów kontroli, które będą zgłaszane do planów pracy NIK oraz kontroli doraźnych. Celem zastosowania tego narzędzia jest także weryfikacja powiązania tematów kontroli z obowiązującą w NIK strategią działalności. Obecnie priorytetem strategicznym, ujętym w Strategii działalności kontrolnej NIK na lata 2022–2024 jest „zapewnienie bezpieczeństwa narodowego”⁴. Zawiera on priorytety szczegółowe, tj.: „Finanse i gospodarka (stabilność finansowa i rozwój gospodarczy państwa)”, „Ludzie (obywatel podmiotem działań państwa)”, „Środowisko (infrastruktura państwa i odpowiedzialność za zasoby naturalne)”⁵. Wskazane narzędzie wykorzystuje standardową macierz oceny ryzyka, uwzględniając kluczowe z punktu widzenia najwyższych organów kontroli (NOK) czynniki, które powinny być brane pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o realizacji danej kontroli. Jest więc ono elementem zarządzania ryzykiem w obszarze

planowania kontroli⁶. Owe czynniki są kluczowe z punktu widzenia priorytetu strategicznego oraz priorytetów szczegółowych działalności kontrolnej NIK.

Artykuł prezentuje przykłady zarządzania ryzykiem w planowaniu kontroli przez wybrane NOK, traktując je jako swoisty wstęp do przedstawienia matrycy. Głównym celem artykułu jest prezentacja wyników badania tematów kontroli przy zastosowaniu MOTK oraz wybranych wniosków sformułowanych po analizie uzyskanego materiału empirycznego. Przedstawiona analiza jest pomocna w odpowiedzi na pytanie badawcze dotyczące możliwości wykorzystania tego narzędzia w procesie planowania i przeprowadzania kontroli przez NIK.

Identyfikacja ryzyka na potrzeby planowania

Zarządzanie ryzykiem jest jednym z istotnych elementów kontroli zarządczej, definiowanej jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Zarządzanie ryzykiem ma szczególnie znaczenie dla NOK, bowiem dotyczy nie tylko ich spraw wewnętrznych jako jednostek organizacyjnych, ale głównie planowania działalności kontrolnej, która odnosi się do aktywności podmiotów kontrolowanych. Planowanie działalności ma na celu:

³ Zestawienie tabelaryczne, które wskazuje prawdopodobieństwo wystąpienia danych zdarzeń i ich skutki oraz określa jego poziomy (niskie, średnie, wysokie lub ekstremalne).

⁴ Por. *Kontrola wykonania zadań i nadzór nad jednostkami samorządu terytorialnego*, J. Wyporska-Frankiewicz (red.), E. Jarzęcka-Siwik, M. Berek, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 80.

⁵ Zob. M. Będzieszak, W. Goleński: *Bezpieczeństwo narodowe jako priorytet działalności NIK...*, op.cit., s. 8-27.

⁶ Zob. S. Gędek: *Definiowanie ryzyka*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” nr 513/2018.

1. Identyfikację – rozpoznanie; 2. Ocenę; 3. Uszeregowanie ryzyka; 4. Kontrolę podjętych działań⁷. Zarówno w wypadku wymiaru wewnętrznego, jak i zewnętrznego NOK, INTOSAI⁸ sformułowała wytyczne, w których wskazała, że dla „wszystkich swoich kontroli i innych wykonywanych prac NOK powinny stworzyć systemy analizy ryzyka dla jakości, wiążących się z ich wykonaniem, a także zagwarantować, by ich procedury zarządzania ryzykiem pozwalały ograniczać ryzyka wiążące się z wykonywaniem prac”. Zgodnie z tymi samymi wytycznymi NOK, „dla potrzeb planowania powinny zbierać informacje na temat jednostki kontrolowanej i jej organizacji, aby ocenić ryzyko i określić istotność”. Takie podejście zostało zaadaptowane także w NIK, gdzie w ramach analizy przedkontrolnej dokonuje się oceny ryzyka związanego z podmiotowym i przedmiotowym zakresem kontroli, wskazuje potencjalne nieprawidłowości oraz określa szczegółową tematykę

i sposób prowadzenia kontroli zapewniające osiągnięcie założonych celów⁹.

Poza wytycznymi o charakterze systemowym do planowania działalności kontrolnej niezbędne jest jednak określenie szczegółowej metodyki identyfikacji, analizy i oceny ryzyka. Powszechnie stosowane są metodyki opracowane przez organizacje międzynarodowe¹⁰, rządowe¹¹ czy na potrzeby samorządowe¹². W Polsce zostały wydane m.in. szczegółowe wytyczne dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem¹³. Zawsze odnoszą się one jednak do poziomu instytucji publicznej i wymiaru wewnętrznego zarządzania ryzykiem, a najczęściej występujące czynniki ryzyka to: znaczenie finansowe, złożoność działań, środowisko kontroli, wrażliwość na reputację, ryzyko nieodłączne, zakres zmian, zaufanie do kierownictwa, potencjał do nadużyć, czas od ostatniego audytu, wolumen transakcji czy stopień automatyzacji¹⁴. Specyfika kontroli sprawowanej

⁷ L. Jędrzejewski: *Ocena ryzyka w kontroli zarządczej wyższej uczelni publicznej* [w:] *Finanse i ryzyko w kształtowaniu rozwoju regionu*, M. Dylewski (red.), „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” nr 41/2012, s. 65.

⁸ *Standardy i wytyczne – ISSAI 10. ISSAI 11. ISSAI 20. ISSAI 21. ISSAI 30. ISSAI 40. ISSAI 100. ISSAI 200. ISSAI 300. ISSAI 400*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2011, zob. *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*, <<https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>.

⁹ Zarządzenie nr 11/2020 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z 25.2.2020 w sprawie szczegółowych zasad przygotowywania kontroli, zadań kontrolerów oraz zasad sporządzania informacji o wynikach kontroli, <<https://www.nik.gov.pl/podstawy-prawne-dzialania-nik/akty-prawne/zarzadzenie-w-sprawie-szczegolowych-zasad-przygotowywania-kontroli.html>>.

¹⁰ *Using Risk Assessment in Multi-year Performance Audit Planning*, OECD 2018. *Supreme Audit Institutions and Good Governance. Oversight, Insight and Foresight*, OECD, 2016.

¹¹ *The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts*, UK Government. <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6453acadc33b460012f5e6b8/HMT_Orange_Book_May_2023.pdf>.

¹² Por. *London Resilience Partnership Risk Register*, ver. 11, February 2022, London Resilience Group opracowane na podstawie metodyki 2019 *National Security Risk Assessment*, Cabinet Office, 2019.

¹³ Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem, Dz. Urz. Ministra Finansów, poz. 56.

¹⁴ *Risk assessment in audit planning. A guide for auditors on how best to assess risks when planning audit work*, IA COP, April 2014.

przez najwyższe organy kontroli dotyczy innego wymiaru ryzyka, tj. co do zasady ryzyka braku prawidłowości, poprawności, oszczędności, wydajności, skuteczności i efektywności¹⁵, a także celowości realizacji określonych zadań przez instytucje kontrolowane. Elementem wspólnym metodyki zarządzania ryzykiem przez instytucje publiczne i NOK jest z pewnością matryca punktowej oceny ryzyka, w której oceniane są prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka i skutki jego wystąpienia (w szczególności finansowe, organizacyjne, reputacyjne oraz dotyczące ochrony zdrowia i bezpieczeństwa osób). Zwykle w obu wymiarach matrycy stosuje się ocenę pięciopunktową¹⁶.

Ze względu na odmienną celów oceny ryzyka, w szczególności jego identyfikacji przez najwyższe organy kontroli, zarówno INTOSAI, jak i narodowe organy kontroli, podejmują próby opracowania szczegółowych metodyk dotyczących tej sfery. Poniżej przedstawiono wybrane metodyki INTOSAI oraz NOK. W metodyce identyfikacji obszarów wysokiego ryzyka¹⁷ INTOSAI rozpatruje obszary wysokiego ryzyka w trojaki sposób. Pojęcie to może zatem dotyczyć:

- programu lub agencji, która jest zagrożona niewypełnieniem swoich zadań lub podlega oszustwom, marnotrawstwu, nadużyciom lub niewłaściwemu zarządzaniu;

- powszechnego wzorca lub procesu w funkcjonowaniu rządu, który nie uwzględnia odpowiednio wydajności, skuteczności, oszczędności i zgodności z prawem, oraz
- negatywnych trendów w krajowych zmiennych gospodarczych, społecznych, kulturowych, politycznych i środowiskowych.

Przykładowe źródła ryzyka wysokiego stopnia oparte na tych definicjach przedstawiono w tab. 1, s. 12.

INTOSAI¹⁸ wskazuje jednocześnie, że przy ocenie znaczenia ryzyka bierze się pod uwagę takie czynniki, jak: znaczenie lub skutki finansowe lub budżetowe, zakres dotychczasowych kontroli i ich wyniki, wpływ na dobrobyt publiczny, skargi, znaczenie obszaru dla opinii publicznej i jej zainteresowanie, kompetencje i doświadczenie w przeprowadzaniu tego typu kontroli oraz kontekst krajowy/priorytety.

Wskazać należy, że koncepcja konkretnych NOK do kwestii identyfikacji ryzyka na potrzeby planowania jest różna. Poniżej przedstawiono trzy przykłady podejścia metodycznego do identyfikacji ryzyka oraz określania tematów kontroli NOK.

Podejście w wybranych NOK

Wybór tematów kontroli w Krajowym Urzędzie Kontroli Australii (Australian National Audit Office – ANAO)

¹⁵ *Standardy i wytyczne – ISSAI 10. ISSAI 11. ISSAI 20. ISSAI 21. ISSAI 30. ISSAI 40. ISSAI 100. ISSAI 200. ISSAI 300. ISSAI 400...*, op.cit.

¹⁶ *Using Risk Assessment...*, op.cit.

¹⁷ *SAls Internal Risk Management and Identification of High Risk Areas/Programs in the Public Sector*, Working Group on Value and Benefits of SAls, INTOSAI, 2019.

¹⁸ *Paper on a Risk-Assessment Framework for SAls to Incorporate Relevant SDG-Related Programs in their Annual Audit Plans*, Working Group on Value and Benefits of SAls, INTOSAI 2019.

Tabela 1. Źródła ryzyka wysokiego stopnia

Źródła wewnętrzne (zależne od instytucji publicznych)	Źródła zewnętrzne (zależne od czynników otoczenia)
<p>Słabości strukturalne w funkcjonowaniu instytucji publicznych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • niewłaściwe systemy kontroli wewnętrznej, w tym integralności; • modele zarządzania publicznego, które nie spełniają potrzeb obywateli; • braki w umiejętnościach i zdolnościach technicznych; • ograniczenia finansowe; • luki technologiczne; • problemy związane z zarządzaniem i zasobami ludzkimi; • przestarzałe procesy i procedury; • wiarygodność danych. 	<p>Warunki zewnętrzne wynikające z otoczenia międzynarodowego:</p> <ul style="list-style-type: none"> • spowolnienie światowej gospodarki; • zmiany regulacyjne wpływające na partnerów handlowych; • powszechnie zmienne i nieprzewidywalne rynki międzynarodowe oraz stopy procentowe.
<p>Niewłaściwe opracowywanie i egzekwowanie przepisów ustawowych i wykonawczych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przepisy niedostosowane do aktualnych warunków społecznych, gospodarczych i politycznych; • postrzeganie przez urzędników służby cywilnej własnej bezkarności; • niewystarczające egzekwowanie prawa; • brak kontroli i równowagi w sprawach rządowych; • niewystarczająca ocena wyników rządu; • niedociągnięcia w ramach kompetencji ustawowych rządu. 	<p>Wzorce gospodarcze, społeczne, kulturowe i środowiskowe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zakłócenie porządku publicznego w regionach kraju; • nadmierny wpływ polityczny na rząd; • brak zaufania do sektora publicznego; • nadmiernie zbiurokratyzowana kultura; • brak mechanizmów instytucjonalnych umożliwiających partycypację społeczną w kwestiach publicznych i równe traktowanie w świetle prawa; • braki w zakresie bezpieczeństwa publicznego, zdrowia, energii, komunikacji, edukacji itp.

Źródło: Patrz przyp. 17, s. 11.

odbywa się pięcioetapowo, jednak trzy ostatnie etapy odnoszą się do konsultacji z parlamentem, ustalenia celów kontroli i zatwierdzenia planu, stąd kluczowe są dwa pierwsze etapy. W pierwszym ANAO dokonuje analizy środowiskowej, tj. przeglądu ryzyka i trendów w sektorze publicznym, ze szczególnym uwzględnieniem takich obszarów, jak: zarządzanie, świadczenie usług, dotowanie, zamówienia publiczne, rozwój polityk

publicznych, regulacja, zarządzanie aktywnymi i ich utrzymanie oraz zarządzanie finansami. Zidentyfikowane w ten sposób rodzaje ryzyka i priorytetowe obszary kontroli są przekształcane w potencjalne tematy. Kluczowe czynniki, które są brane pod uwagę przy opracowywaniu tematów to: ryzyko, wpływ (możliwe korzyści wynikające z przeprowadzenia audytu), znaczenie (krytyczność skutecznej i efektywnej realizacji proponowanego tematu

dla kluczowych interesariuszy), istotność (znaczenie programu pod względem wartości, zależności i zasięgu dla obywateli), kontrolowalność (możliwość przeprowadzenia kontroli – mandat ANAO, dostępność odpowiedniej metodyki kontroli, jakość i dostępność materiałów do analizy oraz jasność istniejących ram i wymogów dotyczących audytu), a także wcześniejszy zakres w jakim dany obszar był przedmiotem kontroli, przeglądów i dochodzeń.

Odminną procedurę w tym temacie zastosowano w amerykańskim Urzędzie Rozliczania Rządu (United States Government Accountability Office, GAO). Lista obszarów wysokiego ryzyka powstaje tam w wyniku przeprowadzonej kontroli i obejmuje obszary, które dotyczą zdrowia lub bezpieczeństwa publicznego, świadczenia usług, bezpieczeństwa narodowego, obrony narodowej, wzrostu gospodarczego, prywatności lub praw obywateli albo mogą skutkować znacznym pogorszeniem jakości usług, niepowodzeniami w realizacji programu, obrażeniami lub utratą życia czy też znacznie zmniejszoną wydajnością ekonomiczną lub skutecznością. Uwzględniane są także skutki finansowe materializacji ryzyka, a ich minimalny poziom pozwalający na zaliczenie go do kategorii wysokiego to 1 mld USD (utrata wartości głównych aktywów; niezrealizowane przychody; utrata, kradzież, uszkodzenie, zmarnowanie lub niedostateczne wykorzystanie głównych aktywów agencji; możliwość lub dowody niewłaściwych płatności; obecność nieprzewidzianych okoliczności

lub potencjalnych zobowiązań). GAO opracowało także wytyczne zmiany kwalifikacji ryzyka z poziomu wysokiego. Muszą wówczas wystąpić poniższe czynniki:

- zaangażowanie kierownictwa;
- zdolność organizacyjna do rozwiązania ryzyka;
- przygotowanie planu działań naprawczych, który definiuje pierwotną przyczynę, rozwiązania i przewiduje zasadnicze zakończenie działań naprawczych;
- wdrożenie programu monitorowania i niezależnej weryfikacji skuteczności i trwałości działań naprawczych;
- udokumentowane postępy we wdrażaniu działań naprawczych i rozwiązywaniu problemów w obszarze wysokiego ryzyka.

Rozwiązaniem specyficznym dla Fińskiego Urzędu Kontroli Państwowej jest czteroletni cykl dokonywania analizy ryzyka dla rządu oraz gospodarki, a dla pozostałych obszarów aktualizacja ryzyka odbywa się w cyklu rocznym – w ramach przygotowania planu kontroli. NOK Finlandii podkreśla też znaczenie zasady istotności (z perspektywy zgodności z prawem, znaczenia administracji publicznej i zgodności z budżetem) w analizie ryzyka i planowaniu kontroli, a także znaczenie doboru odpowiedniego rodzaju kontroli lub formy monitorowania do przeciwdziałania ryzyku zidentyfikowanemu w analizie¹⁹.

Matryca oceny tematów kontroli

Jest to zaadoptowana na potrzeby planowania kontroli standardowa macierz oceny ryzyka, która jest wykorzystywana

¹⁹ *Audit manual – general part*, Registry no. 23/01/2015, National Audit Office of Finland, Helsinki 2015.

m.in. w badaniach audytowych²⁰ lub też szerzej pojmowanym zarządzaniu ryzykiem²¹. Zastosowane w MOTK obszary ryzyka to procesy i zjawiska, które w zależności od ich natężenia uzasadniają w większym lub mniejszym stopniu przeprowadzenie kontroli. Ich identyfikacja jest efektem skumulowanej wiedzy i doświadczenia NIK w kontroli sektora publicznego oraz organizacji korzystających ze środków publicznych²². Głównym celem jest tu ocena znaczenia danego tematu kontroli, m.in. pod względem jego istotności, systemowego charakteru, aktualności. Zidentyfikowane kluczowe obszary ryzyka zostały pogrupowane w kategorie bazujące na podobnych cechach oraz na przydzieleniu odpowiednich wag czynnikom ryzyka²³. Innymi słowy, w macyry zastosowano elementy oddziaływania – czynniki, które stanowią punkt wyjścia do oceny zaplanowanego tematu kontroli. Czynniki zostały pogrupowane hierarchicznie. Danemu czynnikowi przypisano odpowiednią dla jego znaczenia wagę, która powinna zostać przemnożona przez daną rangę (oznaczającą wpływ lub prawdopodobieństwo wystąpienia), przyporządkowaną cyfrom od 1 do 5. Największą wagę nadano czynnikom najistotniejszym²⁴, które są bezpośrednio lub pośrednio związane z priorytetowymi kierunkami

kontroli – priorytetami działalności kontrolnej. Pogrupowane hierarchicznie czynniki obejmują:

1. Wpływ na funkcjonowanie państwa. Pod tym pojęciem rozumie się oddziaływanie danej zmiennej, ujętej jako temat (główny problem) kontroli, na państwo lub jego część, które są postrzegane w układzie terytorialnym. Oznacza to, że dany problem, zjawisko lub proces może przybrać charakter np. lokalny, dotyczący wyłącznie gminy, ponadlokalny, regionalny, ogólnopolski, międzynarodowy. Tym samym oceniana kontrola obejmuje odpowiednio poziomy: gminy, powiatu, województwa lub kilku województw, całego państwa (lub poziomu regionalnego o wyjątkowym znaczeniu), sfery międzynarodowej (lub ogólnopaństwowej o wyjątkowym znaczeniu).

2. Wpływ na finanse publiczne lub konsekwencje finansowe dla obywateli. W macyry zastosowano przedziały oznaczające kwoty pieniężne o zróżnicowanej wartości, którym przyporządkowano odpowiednie wartości rangowe. Przez wskazany czynnik rozumie się potencjalne koszty, które mogą być lub zostały poniesione w związku ze stanem, procesem lub działaniem, jaki ma być poddany badaniu kontrolnemu lub finansowym konsekwencjom czynności podlegających kontroli. Co istotne, finansowe

²⁰ A. Tomaszewicz: *Zastosowanie macierzy ryzyka w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w zakładach ubezpieczeń*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” nr 105/2010, s. 229-235; E. I. Szczepankiewicz: *Wykorzystanie punktowej metody oszacowania ryzyka operacyjnego w instytucjach finansowych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” nr 298/2016, s. 100-114.

²¹ Np.: *Zarządzanie ryzykiem. Przegląd wybranych metod*. D. Wróblewski (red.), CNBOP, Józefów 2015.

²² Por. A. Milewska-Zawada: *Zarządzanie ryzykiem w audycie wewnętrznym – wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” nr 25/2017, s. 401-412.

²³ W. Winiarska: *Audyty wewnętrzne 2008*, Difin, Warszawa 2008, s. 108.

²⁴ A. Siódmiak, M. Szczepankiewicz: *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*, s. 5.

konsekwencje mogą dotyczyć nie tylko środków publicznych, ale także kosztów poniesionych zbiorczo przez obywateli, których dotyczy dany problem.

3. Wpływ na życie obywateli. Oznacza wpływ objętej kontrolą zmiennej dotyczący odsetka danej populacji, np. mieszkańców określonego obszaru lub osób, których potencjalnie może dotyczyć dane zjawisko, stan lub proces. Czynniki ten wskazuje czy dany problem, zjawisko lub proces ma masowy charakter w odniesieniu do danej populacji (np. gminy lub państwa). Niniejszy czynnik jest zatem logicznie powiązany z wpływem na funkcjonowanie państwa.

4. Informacje o ryzyku/nieprawidłowościach. Analiza ryzyka dla danej kontroli oznacza określenie skali wystąpienia potencjalnych/realnych nieprawidłowości związanych z tematem objętym kontrolą. Dodatkowo interesariusze/sygnaliści mogą zgłaszać do NIK informacje o występowaniu stanów nieprawidłowych w funkcjonowaniu instytucji, które realizują zadania w ramach wytypowanego tematu. Matryca pozwala wskazać skalę informacji w tym zakresie, które zostały uzyskane w ramach podjętego tematu kontroli ze zróżnicowanych źródeł (m.in. wymienionych powyżej).

5. Poziom zagrożenia: oszustwem, korupcją, innym przestępstwem, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Wskazany czynnik stanowi niejako rozszerzenie informacji o różnych rodzajach ryzyka, odnosząc się do najpoważniejszych

nieprawidłowości, które potencjalnie mogą wystąpić w ramach powziętego tematu i mogą skutkować koniecznością powiadomienia przez NIK odpowiednich organów. Występowanie mechanizmów korupcyjnych²⁵, konfliktu interesów, sieci powiązań międzyinstytucjonalnych, kapitałowych i osobowych²⁶ stanowi przykład zjawisk, które mogą być stopniowalne przy użyciu matrycy.

6. Aktualność problemu/kontroli. Oznacza wskazanie, czy lub kiedy dane zjawisko było objęte kontrolą NIK. Im rzadziej było kontrolowane, tym wyższa ranga. Najcenniejsze są obszary nowe, nigdy nie kontrolowane (innowacyjne kontrole, np. dot. prawa i wniosków *de lege ferenda*).

7. Zainteresowanie interesariuszy problemem. Najbardziej subiektywny z wymienionych czynników. W procesie weryfikacji tematu kontroli należy ocenić, czy dany temat jest podejmowany w dyskursie publicznym i znajduje się w orbicie zainteresowań interesariuszy, np. parlamentu, społeczeństwa, mediów. Zainteresowanie szeroko pojmowanej opinii publicznej danym tematem zostało potraktowane jako zjawisko stopniowalne.

Ocena uzyskana dla wnioskowanego tematu kontroli jest efektem przemnożenia wartości rangowej wybranej dla danego czynnika z przypisaną mu wagą (są one ułożone hierarchicznie). Suma iloczynów decyduje o ostatecznym wyniku. Potencjalnie im wyższa wartość, tym dana kontrola ma większe znaczenie biorąc pod uwagę

²⁵ Zob. NIK: *Zagrożenie korupcją w świetle wyników kontroli NIK opublikowanych w latach 2016–2020*, Warszawa 2020.

²⁶ Zob. *Powiązania kapitałowe podmiotów – co to jest? Jak je sprawdzić?*, < <https://www.mkkk.pl/powiazania-kapitalowe-podmiotow-co-to-jest-jak-je-sprawdzic/> > (dostęp: 4.4.2024).

wielowymiarowe funkcjonowanie państwa i obywateli. Należy jednak podkreślić, że MOTK ma przede wszystkim funkcję pomocniczą, wspomagającą proces planowania oraz wyboru danych tematów do planu pracy oraz oceny/wyboru tematu kontroli doraźnej. Zakłada się możliwość modyfikowania opisywanego narzędzia i dostosowywania go do potrzeb planowania kontroli oraz oceny tematów kontroli doraźnych.

Badanie tematów – częściowe wyniki i wnioski

Celem przeprowadzonego badania tematów kontroli (testowania MOTK) oraz dokonanej analizy wyników statystycznych było wskazanie możliwości aplikacyjnych matrycy w procesie oceny tematów kontroli planowych i doraźnych. Założono, że kontrole doraźne, z uwagi na swoją charakterystykę związaną z przesłankami ich podjęcia (np.: kontrole specjalne, problemowe, skargowe, rozpoznawcze, sprawdzające), w założeniu dotyczą nieco innych problemów i zagadnień związanych z funkcjonowaniem sfery publicznej i/lub inny jest poziom szczegółowości prowadzonych czynności w porównaniu z kontrolami ujętymi w planie pracy NIK. Można *a priori* założyć, że kontrole doraźne powinny dotyczyć kwestii o nieco mniejszym

znaczeniu dla funkcjonowania państwa i obywateli lub obejmować zagadnienia, które należy skontrolować tak szybko, jak to możliwe, ale w bardziej „wycinkowy” sposób niż ma to miejsce w kontrolach planowych. Co do zasady są one podejmowane „w razie potrzeby”²⁷. Należy jednak pamiętać o istotnym wyjątku, czyli o kontroli doraźnej specjalnej²⁸, która jest podejmowana w celu niezwłocznego zbadania aktualnych zagadnień o szczególnym znaczeniu dla funkcjonowania państwa. Decyzję o jej przygotowaniu i przeprowadzeniu podejmuje Prezes NIK, który wskazuje także jednostkę koordynującą lub przeprowadzającą tę kontrolę. Dyrektor takiej jednostki może przedstawić Prezesowi zagadnienia mogące wskazywać na zasadność objęcia ich kontrolą specjalną²⁹. I w tym wypadku zastosowanie MOTK wydaje się szczególnie pożądane i zasadne. Natomiast wskazane powyżej założenia odnoszące się do kontroli doraźnych nie znajdują tu uzasadnienia³⁰. Poza kontrolą specjalną można co do zasady przyjąć, że kontrole planowe potencjalnie mają bardziej kompleksowy, systemowy charakter oraz dotyczą najbardziej istotnych kwestii z punktu widzenia interesu państwa i obywateli. Z uwagi na powyższe przyjęto założenie, że tematy kontroli planowych oraz doraźnych powinny uzyskiwać inne

²⁷ Zgodnie z treścią § 3 ust 1 Zarządzenia nr 11/2020 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z 25.2.2020 w sprawie szczegółowych zasad przygotowywania kontroli, zadań kontrolerów oraz zasad sporządzania informacji o wynikach kontroli.

²⁸ § 3 pkt 3. Zarządzenia nr 11/2020 Prezesa NIK z 25.2.2020 w sprawie szczegółowych zasad przygotowywania kontroli, zadań kontrolerów oraz zasad sporządzania informacji o wynikach kontroli, <<https://www.nik.gov.pl/podstawy-prawne-dzialania-nik/akty-prawne/zarządzenie-w-sprawie-szczegolowych-zasad-przygotowywania-kontroli.html>>.

²⁹ Zob. *Podręcznik Kontrolera...*, op.cit., s. 17 i nast.

³⁰ W wskazanej poniżej próbie objętej badaniem nie znalazła się kontrola specjalna.

oceny (wartości punktowe) po zastosowaniu MOTK.

W celu sprawdzenia możliwości użycia matrycy w procesie planowania kontroli dokonano weryfikacji wartości ocen 174 tematów kontroli planowych i doraźnych, obejmujących lata 2023–2024. W ramach badania tematy kontrolne zostały ocenione przez przedstawicieli jednostek organizacyjnych NIK, które zgłaszały dane tematy oraz przez badaczy, aby zapewnić możliwie najwyższą rzetelność dokonanych ocen. Badanie pozwoliło na stworzenie odpowiednich przedziałów referencyjnych dla poszczególnych typów kontroli oraz weryfikację sformułowanych wcześniej hipotez. I tak:

1. Kontrole ujęte w Planie pracy NIK na 2024 r. – średnio uzyskały najwyższe wartości oceny zasadności przeprowadzenia kontroli.

2. Średnie oceny zasadności przeprowadzenia kontroli planowych realizowanych w 2023 r. są zbliżone do ocen dla kontroli ujętych w Planie pracy NIK na 2024 r.

3. Kontrole doraźne realizowane w 2023 r. średnio uzyskały niższe oceny zasadności przeprowadzenia kontroli niż kontrole ujęte w Planie pracy na 2023 i 2024 r.

4. Kontrole zgłoszone do Planu pracy NIK na 2024 r., które nie weszły do ww. Planu średnio uzyskały wyższe wartości oceny zasadności przeprowadzenia kontroli niż kontrole doraźne realizowane w 2023 r.

5. Wnioski o przeprowadzenie kontroli doraźnych, które zostały odrzucone w 2023 r. uzyskały średnio najniższe oceny zasadności przeprowadzenia badania spośród wszystkich kategorii kontroli.

Badanie zostało przeprowadzone *post factum*, tj. po zapadnięciu decyzji gremiów

eksperckich dotyczących włączenia tematów do planu pracy (bądź ich odrzucenia) lub decyzji Prezesa NIK o wyrażeniu zgody (albo braku zgody) na realizację danej kontroli doraźnej. Zostało ono przeprowadzone w celu sprawdzenia możliwości wykorzystania matrycy. W wyniku badania pozytywnie zweryfikowano cztery z pięciu hipotez (I, II, III i V). Najwyższe średnie oceny uzyskały tematy kontroli ujęte w Planie pracy na 2024 r. Wnioski o przeprowadzenie kontroli doraźnych, które odrzucono w 2023 r. uzyskały średnio najniższe oceny zasadności spośród wszystkich badanych kategorii kontroli. Oceny poszczególnych tematów kontroli w każdej z analizowanych grup były bardzo zróżnicowane. W największym stopniu dotyczyło to kontroli planowych realizowanych w 2023 r.

Dokonywana dotychczas szacunkowa ocena tematów kontroli (metoda delficka) w znacznej mierze została potwierdzona przez wyniki uzyskane po zastosowaniu MOTK (metoda matematyczna). Można więc przyjąć, że metoda mieszana analizy zasadności podejmowania kontroli, obejmująca obie metody jest najbardziej obiektywna w procesie planowania kontroli oraz we wspomaganiu decyzji o podjęciu (lub nie) kontroli doraźnych przez Prezesa NIK. Jedną z rekomendacji po przeprowadzonych badaniach jest ta wskazująca na zasadność wykorzystania MOTK w procesie tworzenia planu pracy NIK w następnych latach, jako uzupełnienie dotychczas realizowanego procesu. Jak już wskazano, MOTK wpisuje się w mieszaną metodę analizy ryzyka, co pozwala na większą standaryzację i obiektywizację całego procesu planowania kontroli, nie burząc

dotychczasowego sposobu prowadzenia czynności nad planem pracy NIK.

Podstawową trudność w dokonaniu oceny tematów kontroli z zastosowaniem MOTK stanowił brak informacji dotyczących jej czynników lub nieprecyzyjne dane odnoszące się przede wszystkim do: wpływu na finanse publiczne lub konsekwencje finansowe dla obywateli, a także braku informacji o nieprawidłowościach. Przyjęte dla ww. czynników wagi mają zasadnicze znaczenie przy ocenie danego tematu. Niemniej wartością dodaną niniejszego badania było stworzenie propozycji wartości referencyjnych ocen dla poszczególnych typów kontroli, które stanowiłyby przesłankę do umieszczenia (lub rozważenia odrzucenia) danego tematu w planie pracy NIK – dla kontroli planowych oraz przyjęcia (bądź rozważenia odrzucenia) wniosku o przeprowadzenie kontroli doraźnej. Pamiętano jednocześnie o pomocniczej funkcji opisywanego narzędzia.

Podsumowanie

Zarządzanie ryzykiem to podejmowanie działań mających na celu: identyfikację

– rozpoznanie/ocenę – uszeregowanie ryzyka, kontrolę podjętych działań³¹. Analogicznie jak w wypadku oceny ryzyka w audycie, w ocenie tematów kontroli pod kątem decyzji umieszczenia jej w planie pracy NIK lub podjęcia jako kontroli doraźnej, można zastosować m.in. następujące metody analizy: matematyczną, szacunkową (metoda delficka) oraz metodę mieszaną³². Zaprezentowana powyżej analiza wpisuje się w ramy metody mieszanej, co *de facto* oznacza, że zastosowanie zestandaryzowanej matrycy należy traktować jako uzupełnienie prowadzonych dotychczas prac nad corocznym planem pracy, a także decyzji gremiów eksperckich dotyczących podjęcia wnioskowanych tematów kontroli doraźnych po uzyskaniu zgody Prezesa lub wiceprezesa NIK.

Podobnie jak inne metody heurystyczne³³ (SWOT lub PEST)³⁴ w analizie zasadności podjęcia kontroli można z powodzeniem zastosować odpowiednią formę matrycy ryzyka³⁵, co – jak zostało wykazane – pozwala na uzupełnienie i zobiektywizowanie wdrożonego

³¹ L. Jędrzejewski: *Ocena ryzyka w kontroli zarządczej wyższej uczelni publicznej* [w:] *Finanse i ryzyko w kształtowaniu rozwoju regionu*, M. Dylewski (red.), „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” nr 41/2012, s. 65.

³² Por. E. Pietras: *Macierz ryzyka jako narzędzie oceny zagrożeń bezpieczeństwa informacji*, „Systemy Wspomagania Inżynierii Produkcji”, vol. 6 (2017), s. 71-82; E. Młodzik: *Metody analizy ryzyka w rocznym planie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Usz, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61 (2013), s. 71-80; CBA: *Książka Procedur Audytu Wewnętrznego*, Załącznik do decyzji nr 275/11 Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego z 12.12.2011.

³³ N. Iwaszczuk: *Ryzyko w działalności gospodarczej: definicje, klasyfikacje, zarządzanie*, Wydawnictwo IGSMiE PAN Kraków 2021, s. 58; Zob. Risk Management Guideline, AFROSAI-E, Pretoria, November 2010, s. 26-27.

³⁴ SWOT jest akronimem angielskich słów: *strengths, weaknesses, opportunities, threats*, zaś PEST – *political, economic, social, and technological*.

³⁵ Zob. M. Elmontsri: *Review of the strengths and weaknesses of risk matrices*, „Journal of Risk Analysis and Crisis Response”, Vol. 4, No. 1 (March 2014), 49-57; M. Tątoj: *Ocena ryzyka na potrzeby audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 53 (109).

wcześniej procesu oceny tematów z użyciem metody delfickiej. W tym miejscu należy wskazać, że wykorzystywanie MOTK przez NIK przy doborze tematów kontroli niesie także inne korzyści. Niewątpliwym atutem jest tu możliwość uszeregowania tematów kontroli według przyjętych kryteriów – tj. wartości referencyjnych powiązanych z priorytetami strategicznymi działalności kontrolnej. MOTK może stanowić jednocześnie narzędzie ewaluacji działalności kontrolnej, gdyż umożliwia porównanie wartości założonego ryzyka dla danego tematu w perspektywie *ex ante* oraz *ex post*. Opisywane narzędzie może być także wykorzystywane do tworzenia rankingów kontroli w perspektywie następczej. Matryca stanowi narzędzie, które w założeniu może być udoskonalane oraz dostosowywane również do potrzeb wynikających ze zmiany otoczenia społeczno-gospodarczego oraz priorytetów działalności kontrolnej NIK. Powinno więc być stosowane w możliwie „elastyczny” sposób. Z kolei najważniejszym ograniczeniem wykorzystania matrycy jako uniwersalnego narzędzia oceny tematów kontroli jest zastosowanie w niej przede wszystkim zmiennych o typowo ilościowym charakterze, co ogranicza ogląd tematów wyłącznie do wymierzonych wskaźników (jest to także atutem MOTK). Tym samym pomocnicza rola

MOTK w procesie planowania wydaje się w pełni uzasadniona, gdyż bardziej jakościowa, ekspercka ocena, typowa dla metody delfickiej opiera się na szerszym spektrum wskaźników. Dodatkowo, właściwe zastosowanie MOTK powinno być poprzedzone odpowiednią analizą zagadnienia pod kątem zawartych w niej czynników oceny. Pozyskiwanie informacji o danym zagadnieniu ze źródeł otwartych bywa często skomplikowane i nie jest możliwe w przypadku każdego tematu, co utrudnia obiektywną ocenę.

Matryca poddana badaniu testowemu, opisanemu w artykule, została włączona w proces planowania kontroli NIK na 2025 r.

dr WOJCIECH GOLEŃSKI
główny specjalista k.p.,
Wydział Analiz Strategicznych
Departament Strategii NIK,
Uniwersytet Opolski
Instytut Ekonomii i Finansów
ORCID: 0000-0001-8936-4510

dr MARCIN BĘDZIESZAK
główny specjalista k.p.,
Wydział Analiz Strategicznych
Departament Strategii NIK,
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Instytut Ekonomii Politycznej,
Prawa i Polityki Gospodarczej
ORCID: 0000-0003-3167-6356

Słowa kluczowe: MOTK, matryca oceny tematów kontroli, zarządzanie ryzykiem, badanie tematów kontroli

Bibliografia:

1. 2019 *National Security Risk Assessment*, Cabinet Office, 2019.
2. *Audit manual – general part*, Registry no. 23/01/2015, National Audit Office of Finland, Helsinki 2015.
3. Będzieszak M., Goleński W.: *Bezpieczeństwo narodowe jako priorytet działalności NIK – Strategia na lata 2022–2024*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2023.
4. CBA: *Książka Procedur Audytu Wewnętrznego*, Załącznik do decyzji nr 275/11 Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego z dnia 12 grudnia 2011 r.
5. Elmontsri M.: *Review of the strengths and weaknesses of risk matrices*, „Journal of Risk Analysis and Crisis Response”, Vol. 4, No. 1 (March 2014).
6. Gędek S.: *Definiowanie ryzyka*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” nr 513/2018.
7. Iwaszczuk N.: *Ryzyko w działalności gospodarczej: definicje, klasyfikacje, zarządzanie*, Wydawnictwo IGSMiE PAN, Kraków 2021.
8. Jędrzejewski L.: *Ocena ryzyka w kontroli zarządczej wyższej uczelni publicznej [w:] Finanse i ryzyko w kształtowaniu rozwoju regionu*, M. Dylewski (red.), „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” nr 41/2012.
9. *Kontrola wykonania zadań i nadzór nad jednostkami samorządu terytorialnego*. J. Wyporska-Frankiewicz (red.), E. Jarzęcka-Siwik, M. Berek, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
10. *London Resilience Partnership Risk Register*, London Resilience Group, ver. 11, February 2022.
11. Milewska-Zawada A.: *Zarządzanie ryzykiem w audycie wewnętrznym – wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” nr 25/2017.
12. Młodzik E.: *Metody analizy ryzyka w rocznym planie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe USz, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61 (2013).
13. *Paper on a Risk-Assessment Framework for SAIs to Incorporate Relevant SDG-Related Programs in their Annual Audit Plans*, Working Group on Value and Benefits of SAIs, INTOSAI 2019.
14. Pietras E.: *Macierz ryzyka jako narzędzie oceny zagrożeń bezpieczeństwa informacji*, „Systemy Wspomagania Inżynierii Produkcji”, vol. 6 (2017).
15. *Podręcznik Kontrolera*. S. Dziwisz, M. Jędrzejczyk (red.), NIK, Warszawa 2024.
16. *Risk assessment in audit planning. A guide for auditors on how best to assess risks when planning audit work*, IA COP, April 2014.
17. *Risk Management Guideline*, AFROSAI-E, Pretoria, November 2010.
18. *SAIs Internal Risk Management and Identification of High Risk Areas / Programs in the Public Sector*, Working Group on Value and Benefits of SAIs, INTOSAI, 2019.
19. Siódmiak A., Szczepankiewicz M.: *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym [w:] Sprawozdawczość finansowa i audyt w firmie*, UE w Poznaniu, 2008.
20. *Standardy i wytyczne – ISSAI 10. ISSAI 11. ISSAI 20. ISSAI 21. ISSAI 30. ISSAI 40. ISSAI 100. ISSAI 200. ISSAI 300. ISSAI 400*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2011.

21. Szczepankiewicz E. I.: *Wykorzystanie punktowej metody oszacowania ryzyka operacyjnego w instytucjach finansowych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” nr 298/2016.
22. Tatoj M.: *Ocena ryzyka na potrzeby audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 53.
23. Tomaszewicz A.: *Zastosowanie macierzy ryzyka w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w zakładach ubezpieczeń*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” nr 105/2010.
24. *Using Risk Assessment in Multi-year Performance Audit Planning*, OECD 2018. *Supreme Audit Institutions and Good Governance. Oversight, Insight and Foresight*, OECD, 2016.
25. Winiarska W.: *Audyt wewnętrzny 2008*, Difin, Warszawa 2008.
26. *Zarządzanie ryzykiem. Przegląd wybranych metodyk*, D. Wróblewski (red.), CNBOP, Józefów 2015.

ABSTRACT

Risk Analysis in the NIK Planning Process – Application of Audit Topics Assessment Matrix

The audit topics assessment matrix (MOTK, the matrix) is a modified standard audit assessment matrix used, among others, in auditing or risk management. It is a tool for objective and standardised assessment of audit topics proposals for NIK workplans or for *ad hoc* audits. The objective of using MOTK is also to verify the connection between audit topics and the current NIK strategy. At present, one of the priorities of the NIK strategy for the years 2022–2024 is “ensuring national security”, comprising objectives, namely “Finance and economy”, “People”, “Environment”. The said tool uses the standard risk assessment matrix with consideration to key factors from the perspective of a Supreme Audit Institution (SAI), which should be taken into account when deciding to conduct a given audit. Thus it is an element of risk management in the area of audit planning. In their article, the authors present examples of risk management in audit planning of several SAIs, approaching them as a sort of introduction to presenting the matrix. The main objective of the article is to discuss the results of audit topics examination with the use of MOTK, and to present selected conclusions made after an analysis of the empirical material obtained. Such analysis is helpful in answering the question on possibilities to use this tool in the NIK planning process and in auditing.

WOJCIECH GOLEŃSKI, PhD, Senior Public Audit, Strategic Analysis Unit, Department of Strategy, University of Opole, Institute of Economy and Finance. ORCID: 0000-0001-8936-4510

MARCIN BĘDZIESZAK, PhD, Senior Public Audit Expert, Strategic Analysis Unit, Department of Strategy, Warsaw School of Economics, Institute of Political Economy, Law and Economic Politics ORCID: 0000-0003-3167-6356

Key words: risk analysis, risk management, audit topics assessment matrix, audit planning process