

8.

Kontrola zarządcza

Pojęcie kontroli zarządczej

Obecna **ustawa o finansach publicznych**¹ (dalej: u.f.p.) nie definiuje zagadnienia kontroli finansowej. Jednocześnie wypełniając powstałą lukę, ustawodawca w celu zapewnienia sprawnego zorganizowania i funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych - w odrębnym **rozd. VI działu pierwszego** - wprowadził pojęcie znacznie szersze, tj. kontroli zarządczej. W literaturze przedmiotu termin ten został różnie zdefiniowany. Jest to wynikiem istoty i samego znaczenia kontroli w funkcjonowaniu każdej organizacji niezależnie od przynależności do sektora gospodarki.

W klasycznym znaczeniu kontrola to **ogół działań mających na celu ustalenie zgodności stanu faktycznego ze stanem wymaganym przepisami prawa lub innymi przyjętymi kryteriami**. Kontrola powinna stanowić wszechstronnie powiązany system obejmujący wszystkich pracowników organizacji sprawujących, z uwagi na zajmowane stanowiska, funkcje nadzoru, pracowników mających obowiązek kontrolowania określonych zagadnień, jak również te osoby, których obowiązki w zakresie kontroli wynikają z odpowiednich przepisów lub z doraźnych poleceń zwierzchników. Często odbierana jest jako swoista działalność, na którą składają się takie rodzaje czynności jak; ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczeń), ustalenie stanu rzeczywistego (wykonań), porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności, wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami².

Według **K. Winiarskiej** kontrola to **każde działanie podejmowane przez kierownictwo, władze lub inne podmioty w celu poprawy zarządzania ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa zrealizowania ustalonych celów i zadań**³.

Pojęcie kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych określone zostało w **art. 68 u.f.p.** **Według ustawodawcy kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów stanowi ogół działań podejmowanych do zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.** Zacytowana definicja kontroli zarządczej w

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2009, Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

² M. Klimas, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1985, s. 9; L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 16.

³ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny w 2007 roku - Standardy międzynarodowe - regulacje krajowe*, Warszawa 2007.



jednostkach sektora finansów publicznych została określona bardzo ogólnie i niejednoznacznie. Z cytowanego przepisu wynika, że kontrola stanowi ogół działań, lecz ustawodawca nie uściśla już, jakie one są. Ponadto z przepisu nie wynika, jak owe działania mają być podejmowane aby zapewnić realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Interpretując definicję zawartą w **art. 68 ustawy**, można zauważyć, że filozofia wprowadzenia do jednostek sektora finansów publicznych koncepcji kontroli zarządczej opiera się w dużej mierze na założeniach ładu korporacyjnego, w którym nacisk jest głównie kładziony na podejmowanie różnych inicjatyw, norm oraz wdrażanie reguł (zasad) mających na celu zapewnienie skuteczności działania. Zamierzeniem projektodawcy jest objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich aspektów działalności jednostki, a podstawowym elementem kontroli zarządczej jest odpowiedzialność kierownika jednostki za wdrażanie i monitorowanie takich mechanizmów kontroli, aby jednostka osiągnęła cel w sposób zgodny z prawem efektywny, oszczędny terminowy. Jest ona nową instytucją systemu finansów publicznych, nieznaną - odpowiednika w dotychczas obowiązujących unormowaniach, wprowadza nową jakość w zakresie regulacji kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Należy podkreślić, że kontroli zarządczej - wbrew często formułowanym opiniom - nie należy utożsamiać z typowymi celami i zadaniami *zarezerwowanymi dla kontroli finansowej*. Współczesna koncepcja kontroli zarządczej ma znacznie szerszy obszar działania, a mianowicie: *planowanie, wyznaczanie celów, zarządzanie informacją w tym poprzez analizę ryzyka niż stricte finansowo-księgowy*. Zagadnienia dotyczące wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych, dokonywania wydatków, badanie procesów pobierania i gromadzenia środków, udzielania zamówień publicznych były domeną kontroli finansowej definiowanej w **art. 47 ust. 2 poprzedniej u.f.p.**

Obecnie kontroli zarządczej nie należy utożsamiać wyłącznie z czynnościami badania i porównywania stanu faktycznego ze stanem wymaganym - jest to jednak wąski element jej koncepcji w sektorze finansów publicznych. **Skoro stanowi ona ogół działań do zapewnienia realizacji celów i zadań, w większym stopniu należy ją postrzegać jako nowoczesny instrument wspomagający cały proces zarządzania organizacją. Obok tak istotnych czynności, jak wyznaczanie celów bieżących czy też długoterminowych - strategicznych, planowania, organizowania, oraz samej fazy wykonawczej jest ona immanentnym elementem systemu zarządzania jednostką.**

Niezależnie od istniejącej formy prawno-organizacyjnej danego podmiotu mechanizmy kontrolne były i zawsze będą istotnym elementem procesu zarządzania, gdyż w odpowiedni sposób zaprojektowane umożliwiają ograniczenie poważnego ryzyka nieprawidłowości. Pozwalają w odpowiednim czasie identyfikować, a przez to skutecznie eliminować przypadki negatywnych zjawisk, które w konsekwencji mogą zakłócić realizację określonych celów.



Wprowadzenie kontroli zarządczej do jednostek sektora finansów publicznych daje szansę na efektywniejsze zarządzanie publicznym zasobem finansowym, co niejednokrotnie wiąże się z pełniejszą rozliczalnością gestorów oraz transparentnością podejmowanych decyzji. Niejednokrotnie zapewnia projektowanie nowych rozwiązań organizacyjnych lub też usprawnienie procesów funkcjonowania jednostek, przez co w większym stopniu angażuje i zwiększa odpowiedzialność samych pracowników realizujących poszczególne czynności służbowe⁴.

Różnice między kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym

Najważniejszym celem i zadaniem audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego jest dostarczenie kierownikowi jednostki rzetelnej, obiektywnej, niezależnej i profesjonalnej informacji o funkcjonowaniu jednostki. Z tego względu audyt wewnętrzny skupia się na realizacji wielu zadań.

Audyt wewnętrzny, jako kontrola instytucjonalna w odróżnieniu od funkcjonalnej kontroli zarządczej, koncentruje się na ogólnych mankamentach systemu zarządzania, w tym funkcjonowania kontroli i skuteczności zarządzania ryzykiem, a nie na konkretnych przypadkach popełniania błędów, podczas gdy kontrola zarządcza zapewnia bieżącą realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy. W kontroli zarządczej, tak jak w kontroli finansowej czy wewnętrznej, stosuje się mechanizmy prewencyjne, detekcyjne oraz korekcyjne⁵.

Kontrola zarządcza a audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

Kryterium	System kontroli zarządczej	Audyt wewnętrzny
Charakter	Ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy Ma charakter kontroli funkcjonalnej	Funkcjonuje w formie komórki organizacyjnej wielo- lub jednostanowiskowej Ma charakter kontroli instytucjonalnej
Cel funkcjonowania	Zapewnienie: ❖ zgodności działalności jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, ❖ efektywności i skuteczności przepływu	Dostarczanie kierownikowi jednostki okresowej, rzetelnej, obiektywnej, niezależnej i profesjonalnej informacji o funkcjonowaniu jednostki

⁴ P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, Warszawa 2013, s. 44.

⁵ E. I. Szczepankiewicz i in., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 51. Por. A. Kumpiałowska, *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Ocena ryzyka w ramach kontroli zarządczej*, CH. Beck, Warszawa 2011, s. 93-97.



	<p>informacji w jednostce,</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ skuteczności i efektywności działania jednostki, ❖ wiarygodności sprawozdań jednostki, ❖ zarządzania ryzykiem w jednostce, ❖ ochrony zasobów w jednostce, ❖ przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania w jednostce 	
Kluczowe zadania	Objęcie wszystkich obszarów działalności jednostki adekwatnymi i efektywnymi procedurami kontroli wdrażanymi w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko	Analiza prawidłowości wszystkich obszarów działalności jednostki. Realizowany zgodnie z przyjętym corocznie planem audytu wewnętrznego na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka. W każdym obszarze audytu wykonywana jest ocena zgodności działalności z prawem, ocena adekwatności, efektywności i skuteczności mechanizmów kontroli, skuteczności zarządzania ryzykiem i sprawowania nadzoru
Forma raportowania wyników	Raportowanie bieżące, sprawozdania z kontroli okresowej i rocznej, sporządzane przez osoby nadzorujące (kierownictwo operacyjne), „właścicieli ryzyka” i pracowników	Sprawozdanie z realizacji zadania audytowego oraz roczne sprawozdanie z wykonania planu audytu. Sprawozdania muszą obejmować zagadnienia dotyczące systemu kontroli, nadzoru organizacyjnego i znaczącego ryzyka w jednostce (w tym ryzyka oszustwa) oraz inne, których omówienia wymaga lub oczekuje kierownictwo jednostki
Odbiorca raportu	Kierownik jednostki i kierownicy operacyjni w celu podjęcia dalszych kroków poprawiających działalność jednostki	Przewodniczący zarządu i zarząd jednostki samorządu terytorialnego, kierownik jednostki, kierownik komórki (jednostki) audytowanej w celu podjęcia dalszych kroków poprawiających działalność audytowanego obszaru
Termin prowadzenia	Na bieżąco i okresowo	W danym roku prowadzony jest na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka i rocznego planu audytu wewnętrznego
Obszar zadań	Wszystkie obszary działalności jednostki	Wszystkie obszary działalności jednostki. Obejmuje ocenę procesów, systemów, funkcjonowanie komórek i jednostek organizacyjnych, zgodność działania z prawem, a w szczególności prawidłowość zarządzania ryzykiem, adekwatność i skuteczność systemu kontroli zarządczej oraz sprawowanie



		nadzoru organizacyjnego w jednostce
Wiedza kontrolowanego/ audytora	Kontrolowani powinni posiadać wiedzę i umiejętności niezbędne na obejmowanym stanowisku, a także mieć świadomość ryzyka, zagrożeń oraz stosować odpowiednie mechanizmy ochrony przed ryzykiem	Audytor powinien znać wszystkie obszary działalności jednostki. W dziedzinach specjalistycznych może korzystać z wiedzy specjalistów wewnętrznych i zewnętrznych. Musi mieć wystarczającą wiedzę pozwalającą na oszacowanie ryzyka oszustwa oraz ocenę sposobu zarządzania tym ryzykiem w jednostce, ale nie prowadzi dochodzeń w sprawie oszustw
Postępowanie kontrolowanego/ audytora	Postępowanie pracowników w zakresie samokontroli i realizacji kontroli pionowej i poziomej uzależnione od sformalizowania procedur wewnętrznych, kultury organizacyjnej, stylu zarządzania kierownictwa jednostki, przyjęcia kodeksu etyki itp.	Audytor może być podmiotem zależnym od kierownika jednostki, który ma zapewnić niezależność organizacyjną od badanych komórek organizacyjnych. Postępowanie audytora zgodne z przepisami prawa, standardami audytu wewnętrznego, Kartą audytu wewnętrznego, przyjętymi procedurami audytu wewnętrznego, Kodeksem etyki audytora

Źródła: E. I. Szczepankiewicz i in., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 52-53.

Właściwie przeprowadzony audyt wewnętrzny powinien stanowić efektywny instrument wspierania systemu zarządzania danej jednostki samorządu terytorialnego. Powinien dawać kierownikowi jednostki pewność, iż cele i zadania są poprawnie wykonywane, pracownicy jednostki respektują obowiązujące prawo oraz przepisy wewnętrzne, system kontroli zarządczej jest właściwy i przynosi oczekiwane rezultaty, a także pozwala poprawnie kontrolować przedsięwzięcia jednostki.

Kontrola zarządcza a kontrola finansowa

Zakres kontroli zarządczej w porównaniu z kontrolą finansową jest zdecydowanie szerszy. Swym zasięgiem kontrola zarządcza obejmuje wszystkie aspekty działania jednostki, natomiast kontrola finansowa jest tylko jednym z wielu tworzących ją elementów składowych.

Kryteria odróżniające kontrolę zarządczą od kontroli finansowej

Kryterium	Kontrola zarządcza	Kontrola finansowa
Uregulowania prawne	Przepisy dotyczące kontroli zarządczej usystematyzowano w odrębnym rozdziale szóstym ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.)zatytułowanym Kontrola zarządcza oraz koordynacja	Obecne regulacje finansów publicznych nie uwzględniają takiego terminu, jak kontrola finansowa. Zdefiniowana była ona w art. 45 poprzedniej ustawy o finansach



	kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej określone zostały w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84). Brak sprecyzowania zakresu pojęciowego wart. 68 ust. 1 o finansach publicznych powoduje, iż nie do końca zrozumiała jest filozofia tego nowoczesnego instrumentu zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych.	publicznych z 2005 r. Zbiór wskazówek odnośnie wymagań dotyczących systemów kontroli finansowej był określony w załączniku do Komunikatu Nr 13 Ministra Finansów z 30.06.2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych
Istota instrumentu	Stanowi ogół działań podejmowanych do zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Podniesienie sprawności, kreatywności i sprawności działania jednostek sektora finansów publicznych. Sposób zarządzania w sektorze publicznym ukierunkowany w większym stopniu na realizację celów i zadań. Koncepcja szeroko rozumianej rozliczalności gestorów jest istotą tego modelu kontroli. Brak sprecyzowania zakresu pojęciowego w finansach publicznych.	Dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Koncentrowała się na legalności działania, tj. zgodności z obowiązującymi przepisami prawnymi, do oceny oszczędności, gospodarności, racjonalności, efektywności i celowości działania. Koncentrowała się głównie na zagadnieniach wynikających z obszarów finansowo-księgowych .
Cele do spełnienia w organizacji	Sformułowane cele kontroli zarządczej mają charakter katalogu otwartego. Zdefiniowane w art. 68 ust. 2 finansów publicznych stanowią jedynie przykładowy zakres celów, jakie kontrola zarządcza ma do spełnienia w jednostkach sektora finansów publicznych. Według ustawodawcy jej celem jest w szczególności zapewnienie: <ul style="list-style-type: none"> ❖ zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; ❖ skuteczności i efektywności działania; ❖ wiarygodności sprawozdań; ❖ ochrony zasobów; ❖ przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; ❖ efektywności i skuteczności przepływu informacji; 	Zasadnicze cele i zadania kontroli finansowej to: <ul style="list-style-type: none"> ❖ prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności, ❖ wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością, ❖ zgodność z prawem i przepisami, ❖ ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem, ❖ przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, ❖ badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem



	<ul style="list-style-type: none"> ❖ zarządzania ryzykiem. 	<p>wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych,</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących ww. procesów
<p>Odpowiedzialność</p>	<p>Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków:</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ ministra w kierujących przez niego działach administracji rządowej, ❖ wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, ❖ kierownika jednostki. <p>Kierownik jednostki odpowiada za wdrożenie oraz monitorowanie ustanowionych systemów kontroli tak, aby jednostka osiągnęła wyznaczone cele. Ich realizacja ma nastąpić w sposób zgodny z prawem, efektywny i terminowy.</p> <p>Niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w tej jednostce, jeżeli miało ono wpływ na wybrane niezgodności, obarczone jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.</p>	<p>Na podstawie zapisów art. 44 ust. 1 Ustawy o finansach publicznych z 2005 r. kierownik jednostki sektora finansów publicznych był odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej.</p> <p>Kierownik jednostki był zobowiązany do ustalenia procedur kontroli finansowej, co wynikało z art. 47 ust. 3 ustawy o finansach publicznych z 2005 r. Brak obowiązku przeprowadzania corocznej kontroli co najmniej 5% wydatków jednostek podległych i nadzorowanych. Z uwagi na małą efektywność wyników tych kontroli obecna ustawa o finansach publicznych nie przewiduje odpowiednika art. 187 ustawy o finansach publicznych z 2005 r.</p>

Źródło: P. Sołtyk, *dz. cyt.* s. 54-56.

Kontrola finansowa z dniem 1.1.2010 r. stała się integralną częścią kontroli zarządczej, w dalszym ciągu jest nieodłącznym elementem mechanizmów kontroli zarządczych system kontroli zarządczej. Zakres jej zadań jest taki sam, co oznacza, że dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych i gospodarowania mieniem. W wyniku wprowadzenia pojęcia kontroli zarządczej nie straciła na znaczeniu, gdyż w układzie funkcjonalnym większość obszarów funkcjonowania jednostki sektora finansów



publicznych w pewnym stopniu powiązane jest z gromadzeniem czy rozdysponowaniem środków.

Od odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej na różnych szczeblach administracji publicznej

Na poziomie samorządowym zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej należy do obowiązków organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego lub członków tych organów, a mianowicie: wójta (burmistrza, prezydenta miasta), a także przewodniczących zarządu powiatu i województwa, czyli starosty i marszałka województwa. Są oni odpowiedzialni za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie gminy (urzędzie miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim. W ustawie u.f.p. z 2009 r. nie przewidziano dla nich z tego tytułu żadnych szczególnych kompetencji.

W pojedynczej jednostce sektora finansów publicznych za funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiada jej kierownik.

Rozwiązanie to koresponduje z dyspozycją zawartą w art. 53 ustawy. Zgodnie z tym przepisem kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki, w tym za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej. W układzie funkcjonalnym może on powierzyć pewne czynności w zakresie wdrażania systemu kontroli zarządczej innemu pracownikowi jednostki, komórce organizacyjnej czy Dyrektorowi Generalnemu. Z przepisu art. 69 ust. 1 wynika co prawda, że są to czynności zarezerwowane dla kierownika jednostki, ale istota i złożoność systemu kontroli zarządczej wymaga, aby projektowanie i wdrożenie tego systemu było podzielone na wszystkie poziomy i struktury funkcjonalne organizacji. Może to zapewnić wyeliminowanie ewentualnych niezgodności na najmniejszych płaszczyznach organizacyjnych. Tym samym chroni jednostkę sektora finansów publicznych od ponoszenia dodatkowych kosztów, a także przed stratą czasu i środków związanych z ponownym wdrażaniem systemu kontroli zarządczej. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na dyspozycję art. 53 ustawy. Przepis ten umożliwia kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych powierzenie pracownikowi tej jednostki określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej. Aby takie powierzenie było skuteczne, przyjęcie obowiązków przez pracownika powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym.

Nasuwają się jednak uzasadnione wątpliwości, czy kontrola zarządcza - zdefiniowana art. 68 ust. 1 jako ogół działań - może być traktowana jako element gospodarki finansowej. Ta ostatnia



w sektorze finansów publicznych obejmuje wiele problemów funkcjonalnych, takich jak planowanie finansowe, gromadzenie i wydatkowanie środków, a także kontrolę finansową. Ideą koncepcji kontroli zarządczej jest natomiast zapewnienie funkcjonowania tych procesów w sposób zgodny z prawem i procedurami wewnętrznymi. Obecny model kontroli zarządczej należy roznieć bardziej jako kompleksowe zarządzanie poprzez cele, a nie wyłącznie koncentrowanie się na płaszczyznach związanych z obszarami finansowymi, przyjmując formę pogłębionej kontroli *ex-post*.

Ważne

Warto także podkreślić, że delegowanie zadań w zakresie kontroli zarządczej nie wpływa a zakres odpowiedzialności kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Nadal ciąży bowiem na nim obowiązek zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w sposób określony w regulacjach prawnych

Ustawodawca nie określił przy tym, jakie działania powinien podejmować kierownik jednostki sektora finansów publicznych w celu realizacji tego obowiązku. W ustawie brakuje choćby śladowego zaznaczenia zakresu konkretnych obowiązków kierownika, co nie oznacza, że do poprawnego zorganizowania kontroli zarządczej należy pomijać wymogi wskazane w regulacjach art. 47 u.f.p. z 2005 r.²³. Kontrola finansowa, a w szczególności system tworzących ją wdrożonych procedur wewnętrznych, obecnie stała się jednym z ważnych elementów kontroli zarządczej. Jeżeli przyjmiemy założenia z poprzedniego modelu kontroli finansowej, to odpowiedzialność za przydatność i skuteczność tej kontroli spoczywała na kierowniku jednostki sektora finansów publicznych. W tym celu każdy kierownik został zobowiązany do zapewnienia odpowiednich systemów kontroli, a także zaprojektowania i wdrożenia mechanizmów kontroli, weryfikacji i ich ciągłego usprawniania, tak aby spełniały założone cele, tj. skutecznie ograniczały możliwość pojawiania się ryzyka nieprawidłowości

Pomimo, że **obecna ustawa nie uwypukla żadnych kompetencji w tym przedmiocie, to na kierownictwie najwyższego szczebla ciąży prawny obowiązek przeprojektowania poprzedniego systemu kontroli wewnętrznej na bardziej nowoczesny, tj. taki system zarządzania, który oparty jest na wyznaczaniu celów i monitorowanie ich wskaźników - w układzie zadaniowym**. Ten rodzaj kontroli należy bardziej postrzegać jako całościowy system zarządzania, a nie wycinkowe kontrolowanie danego obszaru działalności. Jest to obecnie nowy kierunek zarządzaniu w polskiej administracji publicznej, który nie powinien koncentrować się na biurokratycznym tworzeniu procedur, lecz wyznaczaniu celów i ich realizacji - kończącej się rozliczeniem osób odpowiedzialnych za właściwy ich przebieg. Zapewniając obowiązek adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej, kierownik jednostki powinien wykorzystać swoje spostrzeżenia nadzorcze i sygnały



pochodzące z oceny dokonanej przez audyt wewnętrzny czy też wyników przeprowadzonych kontroli wewnętrznych i zewnętrznych. Ponadto do tego celu może wykorzystywać informacje pochodzące od skarbnika, który to przepisami ustawy został zobowiązany do dokonywania wstępnej kontroli, co oznacza identyfikowanie i eliminowanie niedoskonałości i dysfunkcji systemu kontroli wewnętrznej⁶.

Cele kontroli zarządczej

Według ustawodawcy zasadniczym postulatem kontroli zarządczej jest zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, co wynika z postanowień **art. 68 ust. 1 u.f.p.**. Podstawowe cele kontroli zarządczej przedstawione zostały w **art. 68 ust. 2**. W układzie funkcjonalnym należy traktować je jako pewnego rodzaju uszczegółowienie i uzupełnienie celu zasadniczego, który ma do spełnienia w jednostkach sektora finansów publicznych koncepcja kontroli zarządczej.

Użycie przez ustawodawcę w **art. 68 ust. 2** sformułowania zapewnienia w szczególności" oznacza, że są to tylko przykładowe cele i nie tworzą one katalogu zamkniętego. Przyjęcie takiego rozwiązania ma uzasadnienie z uwagi na fakt, że kontrola zarządcza jest obligatoryjna - jej obowiązek wynika z regulacji prawa, zarazem to system rozległy i bardzo złożony. Jest zintegrowana z innymi szczeblami organizacji, przez co jasno określone cele stanowią nieodłączny element dokonywanych ocen w związku z realizacją przyjętych zadań. Obejmują one wszystkie obszary działalności, jednostki sektora finansów publicznych i przenikają przez całą jej strukturę.

Wyartykułowane w ustawie cele kontroli zarządczej służą jako pewnego rodzaju zbiór drogowskazów dla organów zarządzających oraz personelu pracowniczego. Ścisłe ich przestrzeganie pozwoli w szybkim czasie zdiagnozować słabe strony i podjąć odpowiednie działania - decyzje, dzięki którym jednostka osiągnie założone cele. Ich realizacja będzie przy tym odbywać się znacznie sprawniej, jeżeli wymienione w **art. 68 ust. 2** ustawy cele kontroli zarządczej pozostaną w ścisłej korelacji ze specyfiką i zakresem działania jednostki. Realizując przyjęte postulaty kontroli zarządczej, warto przestrzegać zasad efektywności ekonomicznej.

Warto mieć na uwadze regułę, że koszty projektowania i wdrażania mechanizmów kontroli nie powinny przekraczać poziomu uzyskanego efektu czy oczekiwanego rezultatu.

⁶Tamże, s. 58-60.



Według dyspozycji art. 68 ust. 2 ustawy celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- ⇒ **zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;**
- ⇒ **skuteczności i efektywności działania;**
- ⇒ **wiarygodności sprawozdań;**
- ⇒ **ochrony zasobów;**
- ⇒ **przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;**
- ⇒ **efektywności i skuteczności przepływu informacji;**
- ⇒ **zarządzania ryzykiem.**

Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi

Pierwszy wymieniony przez ustawodawcę cel kontroli zarządczej jest najważniejszy a zarazem jest to punkt odniesienia do pozostałych postulatów. Przesądza o tym sama idea kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, podejmowana do zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem. **Ma więc ona zapewnić - realizację założonych celów jednostki zgodnie z regulacjami prawa oraz ustanowionymi procedurami wewnętrznymi, tworzącymi system kontroli zarządczej.** Wszystkie działania są podejmowane z poszanowaniem zasady legalizmu. Jest to przy tym zasadnicze kryterium ewaluacji funkcjonowania kontroli zarządczej, co stanowi dyspozycja **art. 7 ustawy zasadniczej**⁷, zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

**Standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych
– omówienie obowiązków wynikających z ich treści dla jednostki administracji publicznej
- środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena**

System kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego uzależniony jest od celów, które dana jednostka sobie stawia, oraz od zadań, które musi realizować. Stąd **ważnym wyznacznikiem** tego, w jaki sposób system kontroli zarządczej powinien być skonstruowany w jednostce, są **powszechnie obowiązujące standardy kontroli zarządczej oraz wytyczne w zakresie jego wdrażania, oceny i doskonalenia.**

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).



Standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych zostały określone na podstawie powszechnie uznawanych na świecie koncepcji i standardów kontroli wewnętrznej.

Europejskie i amerykańskie dokumenty w tym zakresie:

Zmienione standardy kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu, opracowane przez Komisję Europejską - Dyрекcję Generalną ds. Budżetu i przyjęte w 2007

Raport amerykańskiego Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway *Kontrola wewnętrzna - zintegrowana koncepcja ramowa*, ogłoszony w 1992

Raport amerykańskiego Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway *Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie*, ogłoszony w 2004

Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym, przyjęte w 2004 przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (INTOSAI).

Ogłoszone standardy to uporządkowany zbiór wytycznych, które kierownik danej jednostki – jako osoba odpowiedzialna za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce – powinien wykorzystać do tworzenia i wdrożenia systemu kontroli zarządczej, a następnie jego oceny i doskonalenia.

W myśl standardów kierownik jednostki, tworząc system kontroli zarządczej na podstawie tych wytycznych, powinien uwzględnić specyficzne cele i zadania jednostki oraz warunki, w których jednostka ta działa. Sposób zorganizowania systemu kontroli zarządczej w danej jednostce samorządu terytorialnego zależy między innymi od takich czynników jak:

- ⇒ wielkość jednostki,
- ⇒ specyfika działalności (profil działania, przedmiot działalności) jednostki i ryzyko z nią związane⁸,
- ⇒ cele jednostki,
- ⇒ struktura organizacyjna jednostki,
- ⇒ kultura organizacyjna jednostki,
- ⇒ zasoby kadrowe jednostki,
- ⇒ zasoby finansowe jednostki,
- ⇒ forma organizacyjno-prawna jednostki.

Bez względu na przyjętą formę systemu kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego zawsze powinien on pomagać kierownikowi jednostki, realizacji przyjętej misji, celów i zadań.

⁸ B. Zaleska, *Analiza ryzyka działalności gminy*, [w:] *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska,



W ramach administracji samorządowej kontrola zarządcza powinna funkcjonować na poziomie jednostki samorządu terytorialnego. Za funkcjonowanie systemów kontroli zarządczej na tym poziomie odpowiadają wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. Osoby te są odpowiedzialne za zapewnienie skutecznego, adekwatnego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w (odpowiednio):

- ⇒ urządzie gminy (urządzie miasta i gminy, urządzie miasta powiatowego),
- ⇒ starostwie powiatowym,
- ⇒ urządzie marszałkowskim województwa,
- ⇒ jednostkach organizacyjnych samorządu terytorialnego.

Zgodnie ze standardami system kontroli zarządczej powinien być wbudowany w strukturę każdej jednostki samorządu terytorialnego. **Skuteczność kontroli wymaga, aby cele i zadania z nią związane zawsze dotyczyły bieżącej działalności jednostki, stanowiąc część codziennych czynności i zadań wykonywanych przez kierownictwo i pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych.**

System kontroli zarządczej nie powinien zamykać się wyłącznie w uchwałach, regulaminach, zarządzeniach, instrukcjach czy procedurach ustanowionych przez kierownictwo, ponieważ skuteczność kontroli zarządczej zależy od sposobu, w jaki pracownicy i kierownictwo jednostki realizują obowiązki z nią związane. Należy przy tym mieć na uwadze, że system kontroli zarządczej, jako narzędzie wspomagające kierowanie jednostką, nie może nigdy dać całkowitej pewności, że cele i zadania jednostki zostaną zrealizowane.

Standardy kontroli zarządczej, podobnie jak wcześniej obowiązujące standardy kontroli finansowej, zostały przedstawione w pięciu grupach, które odpowiadają poszczególnym elementom modelowego systemu kontroli zarządczej. Standardy pogrupowano więc według następujących obszarów systemu kontroli:

- A. Środowisko wewnętrzne,
- B. Cele i zarządzanie ryzykiem,
- C. Mechanizmy kontroli,
- D. Informacja i komunikacja,
- E. Monitorowanie i ocena⁹

Dla każdego z tych obszarów wyszczególniono kilka standardów szczegółowych.

⁹ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r....



Standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych

Element systemu kontroli zarządczej	Nazwa standardu
A. Środowisko wewnętrzne	1. Przestrzeganie wartości etycznych
	2. Kompetencje zawodowe
	3. Struktura organizacyjna
	4. Delegowanie uprawnień
B. Cele i zarządzanie ryzykiem	5. Misja
	6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji
	7. Identyfikacja ryzyka
	8. Analiza ryzyka
	9. Reakcja na ryzyko
C. Mechanizmy kontroli	10. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej
	11. Nadzór
	12. Ciągłość działalności
	13. Ochrona zasobów
	14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych
	15. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych
D. Informacja i komunikacja	16. Bieżąca informacja
	17. Komunikacja wewnętrzna
	18. Komunikacja zewnętrzna
E. Monitorowanie i ocena	19. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej
	20. Samoocena
	21. Audyty wewnętrzne
	22. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: E. I. Szczepankiewicz i in., dz. cyt., s. 24-25. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).



W grupie **A. Środowisko wewnętrzne** ustanowiono **cztery standardy**, które dotyczą aspektów mających istotny wpływ na kształtowanie środowiska kontroli zarządczej w jednostkach. W standardach 1-4 wskazano, że właściwie kształtowane środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpłynie na jakość funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego. Na kształtowanie środowiska wewnętrznego może mieć wpływ wiele czynników i wewnętrznych uwarunkowań danej jednostki, na przykład:

- 1) dążenie do realizacji misji i wizji jednostki;
- 2) struktura organizacyjna - jej rozpiętość, złożoność, doskonalenie;
- 3) podział uprawnień i odpowiedzialności oraz delegowanie kompetencji;
- 4) etyka, uczciwość i rzetelność kierownictwa oraz pracowników;
- 5) kwalifikacje, doskonalenie zawodowe, umiejętności zarządcze;
- 6) zwyczaje kulturowe organizacji i inne czynniki behawioralne.

Środowisko wewnętrzne, niewątpliwie, staje się fundamentem dla pozostałych elementów systemu kontroli zarządczej, determinując w efekcie jakość i efektywność.

Treść standardów kontroli zarządczej w obszarze A. Środowisko wewnętrzne

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
1. Przestrzeganie wartości etycznych	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Osoby zarządzające i pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych ⇒ Osoby zarządzające powinny wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami
2. Kompetencje zawodowe	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Należy zadbać, aby osoby zarządzające i pracownicy posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania ⇒ Proces zatrudnienia powinien być prowadzony w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko pracy ⇒ Należy zapewnić rozwój kompetencji zawodowych pracowników jednostki i osób zarządzających
3. Struktura organizacyjna	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań ⇒ Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników powinien być określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny ⇒ Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika



4. Delegowanie uprawnień	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom ⇒ Zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego ⇒ Zaleca się delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji, zwłaszcza tych o bieżącym charakterze ⇒ Przyjęcie delegowanych uprawnień powinno być potwierdzone podpisem
---------------------------------	---

Źródło: Tamże, s. 27; Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

W grupie B. Cele i zarządzanie ryzykiem ustanowiono pięć standardów. W standardach tych wzięto pod uwagę zawartą w ustawie o finansach publicznych definicję kontroli zarządczej, która wskazuje, że za naj istotniejszy element kontroli zarządczej w każdej jednostce należy uznać wyznaczanie celów i zadań jednostki, a także monitorowanie ich realizacji

Zgodnie ze standardami 5-9 osiągnięcie celów danej jednostki samorządu terytorialnego będzie się wiązać z ryzykiem i wymaga określenia misji tej jednostki. Jasne określenie misji sprzyja ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu czynnikami i obszarami ryzyka. Należy podkreślić, że standard 6 wskazuje potrzebę monitorowania osiągnięcia ustanowionych celów i realizacji zadań jednostki. Kontrolowanie wykonania celów i zadań winno się odbywać z wykorzystaniem odpowiednich mierników.

Istotnym zadaniem jest cykliczna identyfikacja czynników i obszarów ryzyka, oszacowanie prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz skutków, jakie mogą one wywołać. Skutki dla jednostki samorządu terytorialnego mogą mieć charakter nie tylko finansowy, ale również prawny i wizerunkowy. Zarządzanie ryzykiem, czyli interpretacja wyników z oszacowania ryzyka oraz określenie sposobu postępowania z ryzykiem zmniejszającego stopień jego wystąpienia, ma zawsze na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia przyjętych celów i realizacji zadań w jednostce. Standardy zalecają, aby proces zarządzania ryzykiem był dokumentowany.

Treść standardów kontroli zarządczej w obszarze B. Cele i zarządzanie ryzykiem

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
5. Misja	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Należy rozważyć możliwość wskazania celu istnienia jednostki w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji ⇒ Misja ministerstwa powinna odnosić się do działów administracji rządowej kierowanych przez ministra, a misja urzędu jednostki samorządu terytorialnego odpowiednio do tej jednostki
6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie; ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników



	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane ⇒ Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań, uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności ⇒ Należy zadbać, aby określając cele i zadania, wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji
7. Identyfikacja ryzyka	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań ⇒ W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane ⇒ W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka
8. Analiza ryzyka	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Zidentyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków ⇒ Należy określić akceptowany poziom ryzyka
9. Reakcja na ryzyko	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji na ryzyko (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie) ⇒ Należy określić działania, które trzeba podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu

Źródło: Tamże, s. 28; Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

W grupie C. Mechanizmy kontroli ustanowiono sześć standardów kontroli zarządczej. Standardy 10-15 stanowią zestawienie podstawowych mechanizmów kontroli, które powinny funkcjonować w ramach systemu kontroli zarządczej jednostki samorządu terytorialnego. Wśród mechanizmów kontroli zarządczej wymieniono mechanizmy kontroli o charakterze ogólnym, szczegółowe mechanizmy dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, a także grupę mechanizmów dotyczącą systemów informatycznych.

Podane w standardach mechanizmy nie tworzą jednak zamkniętego katalogu¹⁰, ponieważ system kontroli zarządczej powinien być bardzo elastyczny oraz dostosowany do specyficznych potrzeb danej jednostki. Mechanizmy kontroli powinny być odpowiednie do wyznaczonych celów i zadań, podziału odpowiedzialności i charakteru zarządzania daną jednostką, przy wzięciu pod uwagę wystąpienia możliwego zagrożenia. Każdy mechanizm kontrolny funkcjonujący w danej jednostce winien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, które w jednostce zidentyfikowano i zamierza się ograniczyć. Przy tym koszty wdrożenia i stosowania tych mechanizmów nie powinny przewyższać uzyskanych dzięki nim korzyści.

¹⁰ *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, red. E. Sławińska-Tomtała, C.H. Beck, Warszawa 2010.



W celu uzyskania pożądanego **poziomu skuteczności kontroli zarządczej** w jednostce samorządu terytorialnego mogą być stosowane następujące zasady stanowiące równocześnie mechanizmy kontroli:

- 1) jasno sporządzona dokumentacja udostępniona wszystkim uprawnionym pracownikom;
- 2) przydział procedur wewnętrznych do realizacji na wszystkich stanowiskach, w sposób klarowny i przejrzysty;
- 3) opisanie zakresów obowiązków i odpowiedzialności z zachowaniem rangi pracowników;
- 4) zapewnienie ciągłości działania jednostki niezależnie od występujących sytuacji, w tym możliwych zagrożeń bezpieczeństwa systemów informatycznych i informacji;
- 5) wszystkie zmiany czy rezygnowanie z wcześniejszych procedur powinny być sporządzone w formie dokumentu.

Treść standardów kontroli zarządczej w obszarze C. Mechanizmy kontroli

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
10. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej	⇒ Procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne stanowią dokumentację systemu kontroli zarządczej ⇒ Dokumentacja powinna być spójna i dostępna dla wszystkich osób, dla których jest niezbędna
11. Nadzór	⇒ Należy prowadzić nadzór nad wykonaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji
12. Ciągłość działalności	⇒ Należy zapewnić istnienie mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności jednostki sektora finansów publicznych, wykorzystując między innymi wyniki analizy ryzyka
13. Ochrona zasobów	⇒ Należy zadbać, aby dostęp do zasobów jednostki miały wyłącznie upoważnione osoby ⇒ Osobom zarządzającym i pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki
14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	⇒ Powinny istnieć przynajmniej następujące mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych: a) rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, b) zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione, c) podział kluczowych obowiązków d) weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji
15. Mechanizmy dotyczące systemów informatycznych	⇒ Należy określić mechanizmy służące zapewnieniu bezpieczeństwa i systemów informatycznych

Źródło: Tamże, s. 30; Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).



W zależności od tego, w jakiej sferze życia społecznego działa dana jednostka samorządowa, dokumentację kontroli zarządczej stanowić będą także inne regulacje charakterystyczne dla danej działalności.

W grupie D. Informacja i komunikacja ustanowiono trzy standardy kontroli zarządczej, które dotyczą kształtowania systemu informacji oraz efektywnej komunikacji w jednostkach. Standardy 16-18 dotyczą konieczności zapewnienia osobom zarządzającym oraz pracownikom jednostki samorządu terytorialnego dostępu do danych i informacji, które są niezbędne do wykonywania przez nich obowiązków, a także zapewnienia efektywnego i skutecznego systemu komunikacji, zarówno tej wewnętrznej, jak i zewnętrznej.

System komunikacji powinien umożliwiać efektywny przepływ potrzebnych danych i informacji wewnątrz jednostki w kierunku poziomym i pionowym. System efektywny i skuteczny to taki, który zapewnia nie tylko przepływ danych i informacji, ale również ich właściwe zrozumienie przez odbiorców.

Zatem sposób formułowania komunikatów i wiadomości, a także ich wszelkie zmiany, powinien być przejrzysty i prosty, w celu uzyskania skutecznego efektu określonym czasie.

Treść standardów kontroli zarządczej w obszarze D. Informacja i komunikacja

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
16. Bieżąca informacja	⇒ Osobom zarządzającym i pracownikom należy zapewnić, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań
17. Komunikacja wewnętrzna	⇒ Należy zapewnić efektywne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego
18. Komunikacja zewnętrzna	⇒ Należy zapewnić efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadań

Źródło: Tamże, s. 31; Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

W grupie E. Monitorowanie i ocena ustanowiono cztery standardy stanowiące o tym, że system kontroli zarządczej powinien bezwzględnie podlegać ciągłemu monitorowaniu i ocenie pod względem skuteczności, efektywności i adekwatności. Czynność ta powinna należeć do zakresu zadań zarówno przełożonych, jak i pracowników na wszystkich szczeblach w strukturze organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego.



Standardy 19-22, wprowadzając zasadę ciągłej oceny systemu kontroli zarządczej funkcjonującego w jednostce, wskazują, że podstawowym źródłem uzyskania zapewnienia o stanie systemu kontroli zarządczej dla kierownika jednostki powinny być wyniki: monitorowania, samooceny, audytu wewnętrznego i kontroli. Za końcową, coroczną ocenę systemu kontroli zarządczej odpowiedzialny jest zawsze kierownik jednostki. Może on być w tym zakresie wspierany przez audytora wewnętrznego, dokonującego obiektywnej i niezależnej oceny tego systemu.

Treść standardów kontroli zarządczej w obszarze E. Monitorowanie i ocena

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
19. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej	⇒ Należy monitorować skuteczność poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej, co umożliwi bieżące rozwiązywanie zidentyfikowanych problemów
20. Samoocena	⇒ Zaleca się przeprowadzenie co najmniej raz w roku samooceny systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające i pracowników jednostki ⇒ Samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana
21. Audyt wewnętrzny	⇒ W przypadkach i na warunkach określonych w ustawie audytor wewnętrzny prowadzi obiektywną i niezależną ocenę kontroli zarządczej
22. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej	⇒ Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli ⇒ Zaleca się coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok

Źródło: Tamże, s. 31; Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

Na podstawie zawartej w ustawie delegacji Minister Finansów ogłosił komunikaty, w których zawarte zostały dalsze wytyczne dotyczące systemów kontroli zarządczej. Są to szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej oraz wytyczne w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych.

Podział obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostkach

Na poziomie samorządowym **zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej należy do obowiązków organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego lub członków tych organów, a mianowicie: wójta (burmistrza, prezydenta miasta), a także przewodniczących zarządu powiatu i województwa, czyli starosty i marszałka województwa. Są oni odpowiedzialni za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli**



zarządczej w urzędzie gminy (urzędzie miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim. W ustawie nie przewidziano dla nich z tego tytułu żadnych szczególnych kompetencji.

W pojedynczej jednostce sektora finansów publicznych za funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiada jej kierownik. Rozwiązanie to koresponduje z dyspozycją zawartą w art. 53 ust.1 u.f.p. Zgodnie z tym przepisem kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki, w tym za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej.

Poziom Gminy

Ustawa o finansach publicznych przypisuje w sposób jednoznaczny obowiązki i odpowiedzialność w zakresie kontroli zarządczej wójtowi (kierownikowi jednostki), a w zakresie kontroli finansowej, stanowiącej jeden jej elementów - skarbnikowi gminy (również każdemu głównemu księgowemu jednostki sektora finansów publicznych).

Pełniąc równocześnie rolę kierownika urzędu gminy, wójt zgodnie z ustawą o rachunkowości, musi określić w jednostkach podległych i nadzorowanych zasady tzw. wewnętrznej polityki rachunkowości.

Zadania wójta w zakresie kontroli

Wójt jest odpowiedzialny za ustalenie w urzędzie procedur kontroli i nadzór nad ich przestrzeganiem. **Jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych, zwany dalej "kierownikiem jednostki": jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki.**

Kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.

W ustawie czynności kontrolne stanowią integralną część gospodarki finansowej oraz podkreślono przez to dodatkowy wpływ skarbnika w dokonywaniu tej czynności (kontrola wstępna, o której mowa w **art. 54 ust. 3 ustawy o finansach publicznych**).

Zgodnie z ustawą o samorządzie gminnym, regulamin organizacyjny jest dokumentem określającym organizację i zasady funkcjonowania urzędu gminy. Wprowadza się go w formie



zarządzenia wewnętrznego. Każda wewnętrzna regulacja dokonana w formie odrębnego zarządzenia ma identyczną moc prawną.

Dokonanie upoważnienia w warunkach art. 39 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym jest wyłącznym uprawnieniem burmistrza, wójta, prezydenta). Dla jego skutecznego zrealizowania warunkiem koniecznym jest zachowanie formy pisemnej, skierowanie do konkretnej osoby i w sposób możliwie precyzyjny pozytywne wskazanie jego zakresu.

Działanie kontrolne powinno objąć wszystkie jednostki organizacyjne podległe i nadzorowane przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) i zostać udokumentowane w formie protokołów. Szczególnym nadzorem należy objąć jednostki podległe, czyli te, które nie posiadają osobowości prawnej.

Krąg osób funkcyjnych

którym kierownik jednostki może to zadanie powierzyć, tylko pozornie jest dość liczny. Obejmować może: skarbnika gminy, głównego księgowego jednostki, pracownika wydziału urzędu właściwego w sprawach finansowych, sekretarza gminy, kierownika wydziału organizacyjno-administracyjnego, inspektora ds. kontroli.

Skarbnik gminy (podobnie jak główny księgowy jednostki) odpowiada za całość gospodarki finansowej, a ustawa o finansach publicznych nakłada na niego określone prawa i obowiązki związane jednocześnie z kontrolą finansową. Mając na względzie konieczność weryfikacji własnego błędu, trudne jest to w realizacji. Poza tym, zakres pracy skarbnika jest bardzo obszerny, niewiele ma wspólnego z pozostałymi dziedzinami pracy urzędu (kontrola zarządcza), które przecież mogą również stanowić obszar prowadzenia wewnętrznej działalności kontrolnej (sprawdzającej).

W ustawie o finansach publicznych jest to uznane za zakres kontroli zarządczej. W pierwszej kolejności obowiązkiem skarbnika jest więc kontrolowanie budżetu i nadzór, a nie kontrola jego realizacji, chyba że mamy na uwadze kontrolę wstępną, do prowadzenia której jest on zobowiązany .

Sekretarz gminy (podobnie kierownik wydziału organizacyjno-administracyjnego) posiada pewne doświadczenie w sprawach finansowych (nadzoruje w określonym zakresie realizację budżetu samego urzędu gminy). Jego podstawowe obowiązki wiążą się głównie ze sprawami z zakresu administracji, a nie z działalnością kontrolną.

Wydaje się, że **najbardziej optymalnym rozwiązaniem jest powierzenie obowiązków kontrolnych inspektorowi ds. kontroli.** Jest to urzędnik samorządowy, któremu w zakresie obowiązków i odpowiedzialności przypisano prowadzenie wewnętrznych działań kontrolnych.



Warunkiem jest usytuowanie go w strukturze organizacyjnej urzędu na samodzielny stanowisku podległym bezpośrednio wójtowi.

Zadania skarbnika gminy w zakresie kontroli

Za całość pracy urzędu odpowiada wójt, jeżeli jednak nie posiada on szczegółowej wiedzy w zakresie finansów publicznych, powinien udzielić upoważnienia **skarbnikowi**. Jest to istotne przy ustalaniu przez organy kontrolne Regionalnej Izby Obrachunkowej czy NIK osób odpowiedzialnych za podjęcie czynności niezgodnych z prawem. **Ustawa o finansach publicznych w art. 54** określa obowiązki i odpowiedzialność głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych:

Głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych, zwanym dalej "głównym księgowym": jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

- 1) *prowadzenia rachunkowości jednostki;*
- 2) *wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi;*
- 3) *dokonywania wstępnej kontroli:*
 - a) *zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,*
 - b) *kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych*

Bardzo ważne jest, aby realizując powierzone działania kontrolne, główny księgowy w pełni korzystał ze swoich praw. Powinien też pamiętać, że możliwość prowadzenia wybiórczej działalności kontrolnej (sprawdzającej) ma także wójt. Czy i w jakim zakresie z tego prawa i jednocześnie obowiązku wójt skorzysta, zależy tylko i wyłącznie od niego.

Zadania kierownika jednostki w zakresie kontroli

Wymieniając zadania, jakie stoją przed każdym kierownikiem w zakresie kontroli, trzeba pamiętać o ich podstawowym obowiązku: ustalenia i wdrożenia procedur kontrolnych, które są wymagane nie tylko w samym urzędzie gminy, lecz również w jednostkach podległych i nadzorowanych przez wójta.

Katalog procedur uzależniony jest od charakteru jednostki i powinien swoim zakresem obejmować; **politykę rachunkowości, zasady przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji wraz z trybem pracy komisji inwentaryzacyjnej, zasady gospodarowania mieniem, instrukcję kasową, zasady i tryb likwidacji mienia oraz pracy komisji likwidacyjnej.**



Wójt ma prawo i obowiązek sprawdzić, czy podmioty, które otrzymały środki publiczne z budżetu gminy, wykorzystały je zgodnie z przeznaczeniem.

Kierownik jednostki kontroluje tylko działalność kierowanej instytucji (pierwszy poziom kontroli zarządczej). Odpowiedzialność kierownika jednostki podległej bądź nadzorowanej jest prawie identyczna. Różnica tkwi właśnie w sposobie sprawowania działalności kontrolnej. Kierownik jednostki może prowadzić kontrolę zarządczą tylko w ramach swojej jednostki.

Kierownik musi w drodze zarządzenia wdrożyć procedury jemu przypisane i realizować nadzór nad ich stosowaniem. (Nie dotyczy to rachunkowości, która musi zawierać wszystkie elementy wskazane w ustawie o rachunkowości).

Zadania głównego księgowego jednostki w zakresie kontroli

Głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie prowadzenia księgowości jednostki sektora finansów publicznych.

Ustawa o finansach publicznych reguluje to w **art. 54 ust. 1** jako prowadzenie spraw z zakresu:

- 1) prowadzenia rachunkowości jednostki,
- 2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi,
- 3) dokonywania wstępnej kontroli:
 - a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
 - b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

W **art. 54 ust. 8** wspomnianej ustawy czytamy, że: "przepisy dotyczące głównego księgowego stosuje się odpowiednio do głównego księgowego budżetu państwa, głównego księgowego części budżetowej oraz skarbnika (głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego)".

Taki sposób potraktowania w ustawie funkcji głównego księgowego można odczytać jako podkreślenie jego szczególnego znaczenia w strukturach organizacyjnych jednostek administracji publicznej. Sytuacja ta jednak zupełnie się zmienia, gdy spojrzymy na nią z punktu widzenia kontroli zarządczej o charakterze finansowym. Tutaj główni księgowi stanowią i jednocześnie prowadzą pierwszy poziom tej kontroli. Rolę nadrzędną spełnia skarbnik gminny (główny księgowy budżetu jednostki samorządu terytorialnego), który stanowi jednocześnie drugi poziom kontroli. Jego zadaniem, oprócz własnych działań



kontrolnych, jest również badanie skuteczności prowadzenia kontroli zarządczej przez podległych mu głównych księgowych jednostek organizacyjnych gminy.

Główny księgowy, podobnie jak każdy inny urzędnik samorządowy uczestniczący w procesie kontroli zarządczej, powinien powiadamiać jej koordynatora o sytuacji, kiedy osiągnięcie założonych przez jednostkę celów może być zagrożone. W takim przypadku koordynator inicjuje wprowadzenie działań korygujących lub wspomagających.

Główny księgowy dysponuje takimi samymi narzędziami pracy jak skarbnik, jednakowe są bowiem jego prawa i obowiązki w zakresie prowadzenia spraw finansowych odpowiednio jednostki organizacyjnej i gminy.

Zasadnicza różnica w obowiązkach skarbnika gminy i głównego księgowego jednostki polega na tym, że pierwszy odpowiada za konstruowanie całego budżetu gminy i sprawuje ogólny nadzór nad jego realizacją¹¹.

Skarbnik może prowadzić wybiórcze działania kontrolne w jednostkach organizacyjnych gminy. To on upoważnia głównych księgowych jednostek nieposiadających osobowości prawnej do składania w jego imieniu kontrasygnaty na umowach zobowiązaniowych. Oba podpisy (skarbnika i głównego księgowego) są jednakowo ważne.

Raportowanie osiągnięcia celów i realizacji zadań przykład organizacji Systemu Kontroli Zarządczej (SKZ) w Urzędzie Marszałkowskim

Istotnym aspektem organizacji systemu kontroli zarządczej jest **dokumentowanie systemu kontroli zarządczej**. W skład dokumentacji systemu kontroli zarządczej mogą wchodzić:

a) system kontroli zarządczej:

- ⇒ Plan działalności,
- ⇒ Sprawozdanie z wykonania planu działalności,
- ⇒ Rejestr ryzyka,
- ⇒ Raport roczny z zarządzania ryzykiem,
- ⇒ Zbiorcza informacja o stanie kontroli zarządczej,
- ⇒ Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej;

b) wewnętrzne akty prawne regulujące działalność Urzędu oraz zakres obowiązków (karty stanowiska pracy), uprawnień i odpowiedzialności pracowników.

¹¹ S. Szlagowski, Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego, Wrocław 2012, s. 11-21.



Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej w UM

Przekazanie do koordynatora sprawozdania z wykonania planu działalności za pierwsze półrocze (informowanie o stanie realizacji celów i zadań)	
kierownicy komórek	do końca lipca danego roku
Wyznaczenie (w co najmniej rocznej perspektywie) celów i zadań na rok następny (plan działalności)	
kierownicy komórek	do końca listopada danego roku
Identyfikacja ryzyka i przekazanie rejestru ryzyka do koordynatora	
właściciel ryzyka	do dnia 15 grudnia każdego roku
Opracowanie i przekazanie Marszałkowi Województwo zbiorczego rejestru ryzyka	
właściciel ryzyka	do końca grudnia każdego roku
Zatwierdzenie planu działalności urzędu na rok następny rok	
Marszałek Województwa	do końca grudnia każdego roku
Przekazanie do koordynatora oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w obszarze, za który odpowiadają za rok poprzedni	
kierownicy komórek	do 15 dnia lutego każdego roku
Przygotowanie i przekazanie zbiorczego zestawienia wszystkich oświadczeń o stanie kontroli zarządczej Marszałkowi Województwo	
koordynator	do końca lutego roku następnego
Informowanie o stanie realizacji celów i zadań poprzez przekazanie do koordynatora sprawozdania rocznego z wykonania planu działalności	
kierownicy komórek	do końca lutego roku następnego
Przygotowanie i przekazanie Marszałkowi Województwo sprawozdania z wykonania planu działalności Urzędu	
koordynator	do końca lutego roku następnego
Opracowanie i przekazanie rocznego raportu z zarządzania ryzykiem	
kierownicy komórek	do końca lutego
Opracowanie i przedstawienie Marszałkowi Województwa zbiorczego raportu rocznego z zarządzania ryzykiem za rok poprzedni	
koordynator	do dnia 15 marca

Źródło: E. J. Szczepankiewicz, dz. cyt., s. 132.

Przykładowe elementy dokumentacji kontroli zarządczej występujące w każdej jednostce samorządu terytorialnego to:

- ⇒ regulamin organizacyjny jednostki, wraz ze schematem struktury organizacyjnej jednostki i schematami poszczególnych departamentów, wydziałów i komórek organizacyjnych;
- ⇒ regulamin pracy;
- ⇒ regulamin zatrudniania;
- ⇒ regulamin wynagradzania;
- ⇒ kodeks etyki pracowników jednostki;
- ⇒ regulamin kontroli zarządczej i poszczególne procedury kontroli; instrukcja kontroli i obiegu dokumentów;
- ⇒ instrukcja kancelaryjna;



- ⇒ polityka rachunkowości z zakładowym planem kont jednostki; instrukcja kasowa;
- ⇒ instrukcja inwentaryzacyjna;
- ⇒ polityka ochrony informacji;
- ⇒ procedury i instrukcje ochrony poszczególnych zasobów informatycznych;
- ⇒ różnego typu plany działalności.

Dokumentem obowiązkowym do wygenerowania wprowadza jest **rejestr ryzyka**. Rejestr ten prowadzony jest przez każdą komórkę organizacyjną, która bierze udział w realizacji planu działalności. Rejestr ryzyka przekazywany jest koordynatorowi do dnia 15 grudnia każdego roku. Następnie koordynator na podstawie otrzymanych od właścicieli poszczególnych ryzyk informacji opracowuje i przekazuje Marszałkowi Województwa zbiorczy rejestr ryzyka.

Etapy opracowania rejestru ryzyka

Etap I. Identyfikacja ryzyka; wpisywane są:

- cel lub zadania
- opis ryzyka
- właściciel ryzyka
- stosowane aktualnie mechanizmy kontrolne

Etap II: analizy ryzyka

wpisywane są:

- siła oddziaływania ryzyka
- prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka
- punktowa ocena ryzyka

Etap III: określenie reakcji na ryzyko

wpisywane są:

- informacje o przyjętej reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie)

Źródło: E. J. Szczepankiewicz, dz. cyt., s. 133.



Zarządzanie ryzykiem - wyjaśnienie podstawowych definicji

Ryzyko – możliwość zaistnienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na realizację założonych celów.

Czynnik ryzyka jest to zdarzenie, działanie, zaniechanie, które może spowodować wystąpienie ryzyka.

Waga ryzyka jest to wpływ danego czynnika ryzyka (lub danej kategorii czynników ryzyka) na badany obszar (system, proces) wyrażony poprzez przypisanie temu czynnikowi relatywnej wagi.

Zrządzanie ryzykiem to logiczna i systematyczna metoda tworzenia kontekstu, identyfikacji, analizy, oceny, działania, nadzoru oraz informowania o ryzyku w sposób, który umożliwi organizacji minimalizację strat i maksymalizację możliwości.

Planowanie celów i zadań oraz zarządzanie ryzykiem w jednostce – na przykładzie Urzędu Marszałkowskiego¹²

omówienie krok po kroku przykładowej procedury zarządzania ryzykiem, kreślenie misji jednostki oraz podstawowych celów na poziomie komórek organizacyjnych, przeprowadzenie identyfikacji, analizy i oceny ryzyka dotyczących celów i zadań realizowanych w jednostce

Cele jednostki i zarządzanie ryzykiem to najważniejszy i najtrudniejszy element Systemu Kontroli Zarządczej (SKZ). Precyzyjne wyznaczenie celów jednostki oraz zarządzanie ryzykiem mają wpływ na zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań jednostki. W zaprezentowanym przykładowym SKZ UM za określenie celów i zarządzanie ryzykiem odpowiedzialny jest marszałek, który:

- ⇒ kształtuje i wdraża zasady zarządzania ryzykiem,
- ⇒ nadzoruje i monitoruje skuteczność zarządzania ryzykiem oraz
- ⇒ podejmuje decyzje dotyczące określenia właścicieli ryzyka.

¹² E. I. Szczepankiewicz i in., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 120-147.



Natomiast koordynatorem prac w zakresie zarządzania ryzykiem jest Departament Organizacyjny i Kadr, który jest odpowiedzialny za:

- ⇒ koordynację procesu identyfikowania ryzyka,
- ⇒ ujednoczenie informacji o ryzykach przekazywanych przez poszczególne komórki organizacyjne,
- ⇒ prowadzenie zbiorczego rejestru ryzyka oraz
- ⇒ sporządzanie okresowych raportów i zestawień dotyczących zarządzania ryzykiem.

Marszałek wyznaczył właścicieli poszczególnych celów i zadań, którzy:

- ⇒ identyfikują ryzyka związane z realizacją wyznaczonych celów i zadań,
- ⇒ przeprowadzają analizę ryzyka dla zidentyfikowanych rodzajów ryzyka,
- ⇒ proponują sposób postępowania w odniesieniu do nich oraz
- ⇒ wdrażają działania zaradcze w stosunku do zidentyfikowanych rodzajów ryzyka.

Obszar celów i procesu zarządzania ryzykiem został oparty na pięciu elementach wskazanych w standardach kontroli zarządczej:

- 1) sformułowaniu misji samorządu województwa,
- 2) określeniu celów i zadań, ich monitorowaniu oraz ocenie realizacji,
- 3) identyfikacji ryzyka,
- 4) analizie ryzyka,
- 5) reakcji na ryzyko.

Zaprezentowany autorski model powiązań przepisów prawnych i regulacji wewnętrznych oraz głównych zasad i rozwiązań przyjętych w UM, które mogą służyć kształtowaniu celów i procesowi zarządzania ryzykiem w wielu jednostkach.

Elementy kształtujące cele i proces zarządzania ryzykiem SKZ Model systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Marszałkowskim – Wielkopolska

Podstawowe regulacje	Główne zasady i rozwiązania przyjęte w obszarze
1. Sformułowanie misji jednostki	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ustawa o samorządzie województwa (Ustawa z 5 czerwca 1998 r. z późn. zm.) ▪ Wielkopolska 2020 (Uchwała nr XXIX/559/12) 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Zadania samorządu województwa określone zgodnie z ustawą o samorządzie województwa oraz Wielkopolska 2020 – Zaktualizowana strategia rozwoju województwa wielkopolskiego do 2020 roku. ⇒ Misję samorządu województwa sformułowano jako: <ul style="list-style-type: none"> ▪ skupienie wszystkich podmiotów działających na rzecz wzrostu konkurencyjności regionu, poprawy warunków życia mieszkańców oraz odsunięcia perspektywy zapaści demograficznej, ▪ uzyskanie efektu synergii przez stworzenie spójnej koncepcji wykorzystania



	<p>środków publicznych,</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ wykorzystanie własnych instrumentów dla uzyskania efektu dźwigni. <p>W celu realizacji misji sformułowano 9 celów strategicznych samorządu województwa</p>
2. Określanie celów i zadań, ich monitorowanie oraz ocena realizacji	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ §16 i §18 Załącznika nr 1 do Zarządzenia nr 31/2012 ▪ Plan działalności UM (Rozporządzenie z 29 września 2010 r.) 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Misja i cele strategiczne samorządu województwa są realizowane przez UM jako aparat pomocniczy marszałka. ⇒ Wydatki na realizację celów i zadań przez UM są określane w rocznym planie finansowym, który zatwierdza sejmik województwa. Komórki organizacyjne do końca listopada wyznaczają cele i zadania na rok następny. ⇒ Określając cele, komórki organizacyjne biorą pod uwagę: dokumenty określające cele strategiczne województwa (Wielkopolska 2020), przepisy prawa, regulacje wewnętrzne UM oraz budżet województwa wielkopolskiego. ⇒ Cele komórki organizacyjne ujmują w planie działalności na dany rok i przekazują do zbiorczego opracowania. Marszałek do końca grudnia każdego roku zatwierdza plan działalności UM na rok następny. ⇒ Plan działalności UM na dany rok zawiera: cele, zadania służące osiągnięciu celów, mierniki, ich nazwę i poziom odpowiadający celom i zadaniom, zasoby finansowe, ludzkie do realizacji celów i zadań na dany rok
<p>Sprawozdanie z wykonania planu działalności UM (Rozporządzenie z 29 września 2010 r.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Za bieżące monitorowanie realizacji zadań odpowiadają kierownicy komórek organizacyjnych. Na bieżąco komórki przekazują koordynatorowi informacje na temat istotnych zagrożeń dotyczących realizacji założonych celów i zadań. Mają obowiązek informowania koordynatora o stanie ich realizacji w formie sprawozdania za pierwsze półrocze do końca lipca danego roku oraz sprawozdania rocznego do końca lutego roku następnego. ⇒ Koordynator na podstawie sprawozdań okresowych przygotowuje i przekazuje marszałkowi sprawozdanie z wykonania planu działalności UM za okres sprawozdawczy
3. Identyfikacja ryzyka	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ §21 i §22 Załącznika nr 1 do Zarządzenia nr 31/2012 ▪ Rejestr ryzyka 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Ryzyka są ujmowane w rejestrze ryzyka i mają przypisanych właścicieli. Są to właściciele celów lub zadań w UM. Właściciel ryzyka jest zobowiązany do zidentyfikowania zdarzeń, które mogą mieć wpływ na realizację założonych celów na rok następny. Identyfikację ryzyka przeprowadza się do 15 grudnia każdego roku. ⇒ Ponowna identyfikacja ryzyka dokonywana jest w przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje komórka organizacyjna i w przypadku korekty planu działalności. ⇒ Dokonując identyfikacji ryzyka należy wziąć pod uwagę wyniki: monitoringu realizacji wyznaczonych celów i zadań, analizy realizacji celów i zadań z lat ubiegłych, ustalenia z przeprowadzonych audytów i kontroli oraz czynniki sprzyjające wystąpieniu ryzyka wynikającego ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych
4. Analiza ryzyka	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ §23, §24, §26 Załącznika nr 1 do Zarządzenia nr 31/2012 ▪ Rejestr ryzyka ▪ Ocena ryzyka na stanowiskach pracy 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Analizę ryzyka należy przeprowadzić do 15 grudnia każdego roku. Każde ryzyko przypisuje się do odpowiednich celów lub zadań oraz ujmuje w rejestrze ryzyka. ⇒ Analiza ryzyka prowadzi do określenia prawdopodobieństwa wystąpienia danego rodzaju ryzyka oraz ustalenia możliwych jego skutków. Ryzyko ocenia się według formuły: ocena ryzyka = siła oddziaływania x prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka (siłę oddziaływania i ocenę prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka określa się w skali 1–5)



5. Reakcja na ryzyko	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ §25, §26, §27 Załącznika nr 1 do Zarządzenia nr 31/2012 ▪ Mapa ryzyka ▪ Rejestr ryzyka ▪ Raport roczny z zarządzania ryzykiem 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Właściciel ryzyka tworzy mapę ryzyka i ustala sposób postępowania z ryzykiem: tolerowanie, przeniesienie na inny podmiot, wycofanie się, podjęcie działań zaradczych. ⇒ Opis reakcji na ryzyko ujęty jest w rejestrze ryzyka. ⇒ Raport roczny z zarządzania ryzykiem sporządza koordynator do 15 marca za rok poprzedni i przekazuje marszałkowi. Koordynator sporządza raport roczny w oparciu o informacje otrzymane do końca lutego od komórek organizacyjnych

Zródło: E. J. Szczepankiewicz, *Model systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Marszałkowskim* [w:] *Kontrola zarządcza w praktyce*, red. K. Winiarska, *Zeszyty Naukowe* nr 833 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 72), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2014, s. 211-230, s. 220-221.

Samooceńca systemu kontroli zarządczej – korzyści i ograniczenia, etapy postępowania

Oceńca systemu kontroli zarządczej może być dokonana w drodze samooceny.

Według wytycznych StandKontrZarzK23¹³ zaleca się przeprowadzenie **co najmniej raz w roku samooceny systemu kontroli zarządczej** przez osoby zarządzające i pracowników jednostki. Samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana.

Samooceńca kryje w sobie szczególnie dużo możliwości w zakresie poprawy jakości działania, gdyż ujawnia niedociągnięcia i je natychmiast likwiduje, co jest jej podstawowym atutem. Określona jest jako proces, w którym dokonywana jest ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przez pracowników i kierownictwo jednostki¹⁴.

Samooceńca jest nieodłącznym elementem procesu zarządzania – planowania, decydowania, organizowania, wykonania i kontroli procesu. Pozwala w szybkim czasie pozyskać informacje o słabościach mechanizmów kontrolnych, kumulowaniu się luk w procesach decyzyjnych i wykonawczych, co w konsekwencji zniekształca zarządzanie oraz generuje zazwyczaj dodatkowe koszty. Za pośrednictwem takiej formy oceny systemu kontroli zarządczej można uzyskać informacje o skuteczności i adekwatności ustanowionych procedur, regulaminów, instrukcji i innych wytycznych, w szczególności w tych obszarach, w których nie było żadnych działań audytorskich czy kontrolnych¹⁵.

¹³ *Oceńca i badanie systemów kontroli wewnętrznej, Standardy kontroli INTOSAI - europejskie wytyczne 2001.* Wytyczna 21.

¹⁴ Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z 16.2.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11)

¹⁵ P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody systemu zarządzania*, Siedlce 2013, s. 84.



Zasadnicze cele samooceny kontroli zarządczej



Źródło: P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody systemu zarządzania*, Siedlce 2013, s. 85; R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Warszawa 2004, s. 655-659.

korzyści i ograniczenia

Zasadnicze korzyści płynące z oceny ryzyka i mechanizmów kontroli:

- ⇒ koordynacja procesu planowania i podejmowania decyzji;
- ⇒ ukierunkowanie (koordynacja) działań i zasobów jednostki na osiągnięcie założonych celów;
- ⇒ poczucie odpowiedzialności pracowników za działania jednostki zgodne z przepisami prawa oraz regulacjami wewnętrznymi;
- ⇒ zaangażowanie personelu kierowniczego oraz pracowniczego w bezpośrednią ocenę wykonywanych czynności;
- ⇒ wewnętrzny impuls do eliminowania barier w systemie zarządzania zasobami na wszystkich poziomach organizacji;
- ⇒ wskazywanie słabych ogniw w komunikacji wewnętrznej, jak również zewnętrznej.

Ponadto identyfikacja i ocena ryzyka dokonana za pomocą samooceny pozwala skutecznie wspomagać system zarządzania organizacją m.in. poprzez to, że:

- ⇒ uzyskane wyniki pozwolą formułować misję, cele oraz analizy, które dają szansę uniknięcia ryzyka nieprawidłowości;
- ⇒ ujawnia mocne i słabe strony zaprojektowanych mechanizmów kontroli;
- ⇒ stanowi element diagnozujący, kształcący i doradczy;
- ⇒ wspomaga działalność audytu wewnętrznego w ocenie systemu kontroli zarządczej.

Korzyści z procesu samooceny mogą się pojawić, kiedy każdy pracownik spełniający przydzielone mu zadanie będzie:

- ⇒ orientował się we wzajemnych powiązaniach i zależnościach wewnętrznych działalności przedsiębiorstwa;
- ⇒ znał istotne dla wykonywanej pracy oraz szczebla realizacji zadań mierniki i wskaźniki (wzorce), na których podstawie sam może ocenić stopień i prawidłowość wykonywanych zadań, tj. porównywać stan osiągnięty ze stanem postulowanym;
- ⇒ otrzymywał właściwe informacje umożliwiające bieżące sprawdzenie przebiegu wykonywania zadania na jego odcinku pracy¹⁶.

Istotne zagrożenia płynące z samooceny

Zarządzanie każdą organizacją obarczone jest możliwością pojawiania się ryzyka. Nie jesteśmy w stanie skutecznie wyeliminować czynników ryzyka z kompleksowego systemu zarządzania organizacją.

Do istotnych czynników mogących mieć wpływ na zagrożenia procesu samooceny możemy zaliczyć:

- ⇒ brak wsparcia najwyższego kierownictwa jednostki; niewłaściwy dobór osoby koordynującej proces samooceny; niechęć pracowników do własnej oceny;
- ⇒ brak świadomości i niezrozumienie istoty oraz celu samooceny; przeświadczenie kierownictwa, że istnieją silne mechanizmy kontroli;
- ⇒ brak skłonności i inicjatywy do rozpoznania ryzyka związanego z zarządzaniem poprzez cele i plany;
- ⇒ obawa o pojawienie się konfliktu personalnego u uczestników organizacji po ogłoszeniu wyników samooceny;
- ⇒ zbyt rozległy zakres samooceny; założenia organizacyjne procesu samooceny.

¹⁶ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWN Warszawa 2008, s. 54.

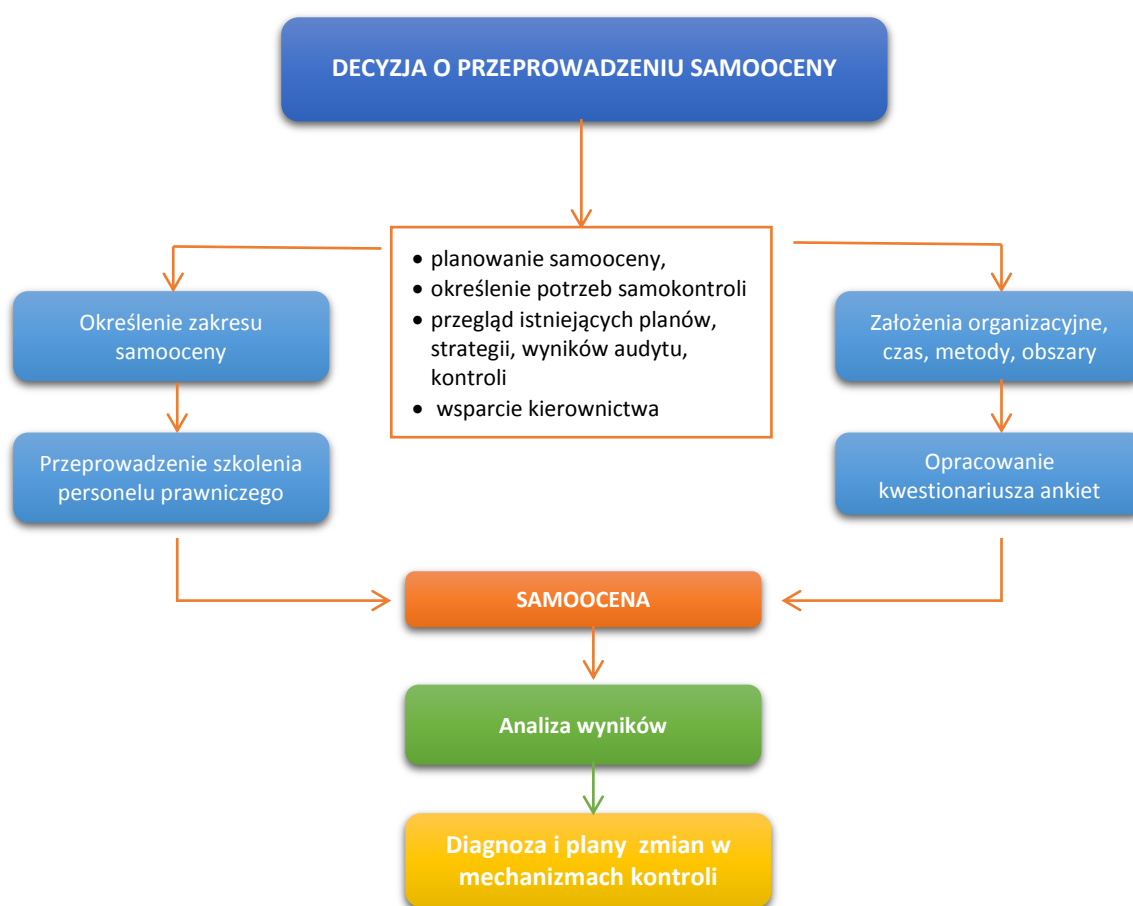


etapy postępowania

Zazwyczaj o **sprawności i skuteczności przeprowadzania samooceny decyduje właściwa koordynacja**. Wymaga to pełnej integracji zaangażowanych komórek organizacyjnych i zapewnienia współpracy między nimi, aby zaplanowane czynności mogły sprawnie przebiegać. Im większa decentralizacja panująca w strukturze organizacyjnej, tym większego nadzoru nad poszczególnymi czynnościami wymaga się od kierownictwa organizacji.

Przed przystąpieniem do realizacji samooceny należy cały proces podzielić na kilka zasadniczych faz. Zapewni to wyeliminowanie ewentualnych niezgodności mogących destruktywnie wpłynąć na otrzymane wyniki.

Fazy procesu samooceny



Źródło: P. Sołtyk, *dz. cyt.*, s. 91.

Zasadnicze fazy samooceny:

- ⇒ decyzja i planowanie,
- ⇒ wybór koordynatora,
- ⇒ przyjęcie założeń organizacyjnych,
- ⇒ określenie zakresu,
- ⇒ przeprowadzenie szkolenia,
- ⇒ opracowanie narzędzia badawczego – kwestionariusza ankiety,
- ⇒ czynności właściwe samooceny,
- ⇒ analiza uzyskanych wyników,
- ⇒ diagnostyka mająca na celu zaplanowanie zmian w systemach zarządzania i kontroli¹⁷.

Decyzja i planowanie samooceny

Punktem wyjścia jest podjęcie decyzji oraz opracowanie założeń prognostycznych dotyczących przebiegu tego procesu. Prawidłowe określenie założeń planistycznych może wesprzeć informacja o wcześniejszych niezgodnościach w mechanizmach kontrolnych, w tym wyniki audytu lub przeprowadzonych kontroli. Oprócz ogólnych danych, wskaźników o kondycji finansowej organizacji, w trakcie planowania samooceny można wykorzystać prognozy dotyczące nowych rozwiązań informatycznych i technologicznych.

Wybór koordynatora odpowiedzialnego za samoocenę

Kierownik organizacji jest odpowiedzialny za zaplanowanie i przeprowadzanie samooceny. W celu opracowania założeń prognostycznych oraz przygotowania kwestionariusza ankiety i opracowania zbiorczych wyników, kierownik organizacji może wyznaczyć osobę odpowiedzialną za sprawowanie ogólnego nadzoru nad prawidłowym przebiegiem samooceny.

W jednostkach o rozbudowanych strukturach organizacyjnych i dużym zasobie kadrowym dobrym rozwiązaniem jest wyznaczenie specjalnego zespołu odpowiedzialnego za koordynację tego procesu.

Zalecanym rozwiązaniem jest wyznaczenie do tych czynności osoby, która sprawuje stanowisko koordynatora ds. kontroli zarządczej lub zarządzania ryzykiem.

Pożąda się, aby koordynator procesu rozumiał znaczenie i sens samooceny, jak również promował cel związane z tym badaniem. Ważne są cechy osobowościowe, w szczególności

¹⁷ P. Sołtyk, *dz. cyt.*, s. 90.



zachowani kryterium obiektywizmu. Osoba taka powinna rozumieć potrzebę zmian w stylu zarządzania jednostką.

Założenia organizacyjne

Przygotowanie organizacji do przeprowadzenia samooceny wymaga podjęcia decyzji mających na celu w **jak najlepszy sposób wykorzystać istniejące zasoby**. Wiąże się to z odpowiednim zaplanowaniem rezerwy czasowej na przeprowadzenie samooceny. Należy zorganizować przygotowanie kwestionariuszy ankiet, w tym zakres konkretnych pytań odnoszących się do poszczególnych obszarów działania. Należy określić, kto **odpowiada za dystrybucję ankiet, udzielanie odpowiedzi - czy samoocena obejmuje wszystkich pracowników jednostki czy tylko kadrę zarządzającą**. Na tym etapie powinny zostać podjęte decyzje – czy przeprowadzenie samooceny dotyczyć będzie wszystkich obszarów – **ujęcie kompleksowe samooceny lub też obejmować będzie tylko wybiórcze poziomy działania organizacji**.

Określenie zakresu samooceny

Zakres samooceny powinien zostać określony na etapie założeń organizacyjnych. W płaszczyźnie praktycznej uwypukla się kilka rozwiązań pozwalających przeprowadzić samoocenę. Najbardziej popularne jest **objęcie samooceną kompleksowo całej jednostki**. Uzyskane w ten sposób informacje pozwalają kierownictwu poznać skuteczność, adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w całej organizacji. Objęcie samooceną całej jednostki przynosi również korzyści związane z rozpoznaniem ryzyka, na które narażona jest organizacja, a tym samym postawienie diagnozy wprowadzania kompleksowych usprawnień.

Samoocena swym zakresem może obejmować tylko **wybrane obszary jednostki** lub też niektóre – zazwyczaj **kluczowe zagadnienia kontroli zarządczej**.

Opracowanie narzędzia badawczego – kwestionariusz ankiety

Pytania stawiane w ankiecie mogą być sformułowane w różny sposób. Mogą przybierać formę pytań otwartych bądź też zamkniętych. Istnieje możliwość zredagowania pytań w sposób mieszany, tj. część pytań ma formę otwartą, a pozostała zamkniętą. Uczestnikom samooceny w ankiecie możemy stworzyć możliwość pisemnego uzasadniania swojego stanowiska.

Kwestionariusze samooceny mają wszechstronne zastosowanie, a w szczególności:

- ❖ są stosowane jako jedna z technik realizacji zadania audytowego;
- ❖ są stosowane w zarządzaniu ryzykiem, jako jeden z elementów procesu samooceny ryzyka

Pytania w kwestionariuszu ankiety

Pytania sformułowane w kwestionariuszu ankiety dotyczą identyfikacji różnych rodzajów ryzyka mogących się pojawić w działalności jednostki. Przykładowe pytania zamieszczone w ogólnym kwestionariuszu samooceny ryzyka można zredagować następująco:

Czy istnieje i jest stosowana w całej organizacji wspólna definicja ryzyka?

Czy zostały zdefiniowane cele zarządzania ryzykiem?

Czy pracownicy są zobowiązani do identyfikacji ryzyka?



Czy kierownictwo poszczególnych komórek jest odpowiedzialne za identyfikację ryzyka?
Czy kierownictwo organizacji monitoruje i dokonuje okresowych przeglądów ryzyka zagrażającego wykonaniu głównych celów strategicznych?
Czy istnieją procedury raportowania identyfikowanych rodzajów ryzyka?
Czy kultura zarządzania umożliwia pracownikom raportowanie złych wiadomości?
Czy raporty przynoszą wymierne skutki? Czy istnieje skuteczny stan szkoleń z tematyki zarządzania ryzykiem?
Czy zostały zidentyfikowane główne rodzaje ryzyka

Przeprowadzenie szkolenia

W dużej mierze rzetelność przeprowadzonej samooceny systemu kontroli zarządczej uzależniona jest od osób, które będą w sposób pośredni lub bezpośredni zaangażowane w ten proces. Zaleca się **przeprowadzenie szkolenia osób uczestniczących w samoocenie**, by posiadały odpowiedni zasób wiedzy na temat istoty i znaczenia mechanizmów kontroli w zarządzaniu organizacją.

Analiza wyników

Uzyskane od uczestników samooceny **ankiety należy poddać analizie**. Wcześniej należy określić, w porozumieniu z kierownikiem jednostki, próg, którego przekroczenie będzie wskazywał na słabość kontroli zarządczej w danym obszarze, np. przynajmniej 50% negatywnych odpowiedzi spośród wszystkich otrzymanych na konkretne pytanie.

Zaleca się, aby raport z samooceny zawierał następujące informacje:

1) Wstęp

dane o jednostce; tło informacyjne;
najważniejsze procedury tworzące system kontroli zarządczej.

2) Część I

cel przeprowadzanej samooceny,
zakres samooceny (zarówno przedmiotowy, jak i podmiotowy), wyniki samooceny.

3) Część II

ogólna ocena stanu kontroli zarządczej (jeżeli można taką wypracować), zidentyfikowane rodzaje ryzyka, słabości kontroli zarządczej (jeżeli takie zostały zidentyfikowane), proponowane działania naprawcze (w przypadku zidentyfikowania ryzyka czy słabości kontroli zarządczej).

Ujęte w raporcie spostrzeżenia i oceny na temat adekwatności i skuteczności systemu kontroli zarządczej powinny zostać przedstawione personelowi, który uczestniczył w samoocenie. Raport obowiązkowo należy także przekazać kierownikom odpowiedzialnym za zarządzanie poszczególnymi elementami systemu kontroli zarządczej.

Informacja pochodząca z raportu powinna przyczynić się do bieżącego monitorowania systemów kontroli, a w przypadku stwierdzenia ich słabości - wprowadzania działań naprawczych.



Diagnoza i plany zmian w mechanizmach kontroli

Uzyskane z samooceny opinie o skuteczności systemu kontroli pozwalają kierownictwu sformułować wnioski oraz plany w przedmiocie wprowadzania zmian w ustanowionych mechanizmach kontroli. **Wytyczne**, które kierownicy powinni wykorzystać podczas dokonywanej diagnozy samooceny, służące doskonaleniu systemów kontroli zarządczej, tj.:

- ⇒ dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów,
- ⇒ szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych oraz
- ⇒ standard dotyczący mechanizmów kontroli systemów informatycznych.

Składanie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostce

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej stanowiące załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010¹⁸ r. składa się z trzech działów.

- ❖ **Dział pierwszy stanowi oświadczenie kierownika jednostki**, sformułowane na podstawie oceny własnej oraz wyników monitoringu, samooceny, przeprowadzonych audytów i kontroli, o stopniu funkcjonowania bądź braku adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Dział ten zawiera cztery części (A, B, C i D). Części A, B i C wskazują na stopień funkcjonowania w jednostce kontroli zarządczej. Natomiast część D zawiera informacje o źródłach, z jakich korzystano w celu dokonania przedmiotowej oceny.
- ❖ **Dział drugi i trzeci oświadczenia stanowi uzupełnienie informacji zawartych w dziale pierwszym w sytuacji, gdy kierownik jednostki wskazał, iż w podległej mu jednostce w poprzednim roku kontrola zarządcza funkcjonowała w ograniczonym stopniu lub w ogóle nie funkcjonowała**. W dziale drugim kierownik jednostki jest zobowiązany do wskazania zastrzeżeń dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej w roku ubiegłym oraz opisanie ich przyczyn. Do głównych przyczyn złożenia zastrzeżenia w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej można między innymi zaliczyć:
 - **istotne słabości kontroli zarządczej,**
 - **istotne nieprawidłowości w funkcjonowaniu jednostki sektora finansów publicznych albo działu administracji rządowej,**

¹⁸ Wzór oświadczenia o stanie kontroli zarządczej określa Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U., 2010, nr 238, poz. 1581).



- **istotny cel lub zadanie, które nie zostały zrealizowane,**
- **niewystarczający monitoring kontroli zarządczej.**

Ponadto kierownik jednostki powinien opisać planowane kluczowe działania, wraz z podaniem terminu ich realizacji, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w podległej mu jednostce. Działania, które zostały podjęte w poprzednim roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, zarówno zaplanowane na dany rok, jak i nie ujęte w planie, powinny znaleźć odzwierciedlenie w dziale trzecim oświadczenia. **Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej sporządzone do końca kwietnia każdego roku za rok poprzedni podpisane przez kierownika jednostki jest podawane do wiadomości publicznej za pośrednictwem Biuletynu Informacji Publicznej¹⁹.**

Przykładowy zestaw procedur kontroli zarządczej w jednostce – **Załącznik 1**

Kontrola zarządcza a dyscyplina finansów publicznych

Gospodarowanie środkami publicznymi zostało powiązane z pojęciem dyscypliny finansów publicznych i uregulowane ustawą o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Dyscyplina finansów publicznych jest związana z zapewnieniem finansom określonego i pożądanego stanu. Obejmuje ona regulacje prawne dotyczące zachowania bezpieczeństwa gospodarki finansowej władzy publicznej, w związku z potrzebą racjonalizacji wydatków publicznych i skuteczności realizacji dochodów publicznych.

Postrzegana na płaszczyźnie makro- i mikroekonomicznej oznacza prawne ograniczenia dotyczące zarówno budżetu państwa, jak i wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Jej naruszenie może skutkować pociągnięciem do odpowiedzialności, co wiąże się ze szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego, kończącego się odpowiednią decyzją wydaną w tym trybie.

Zachowanie dyscypliny finansów publicznych wymaga podejmowania decyzji i działań, racjonalnie związanych z wydatkowaniem środków publicznych.

Dyscyplina finansów publicznych i odpowiedzialność z tego tytułu obowiązuje jednostki sektora finansów publicznych, a właściwie osoby wchodzące w skład organów wykonujących

¹⁹ I. Majchrzak, *Samoocena kontroli zarządczej a oświadczenie o stanie kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia nr 53, 2012, s. 65-66.



budżet i stanowiących plany finansowe, kierowników tych jednostek oraz pracowników, którym powierzono wykonywanie różnego rodzaju zadań związanych z finansami.

W odniesieniu do zamówień publicznych naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest **postępowanie niezgodne z przepisami prawa zamówień publicznych**, a w szczególności:

- ⇒ opisanie przedmiotu zamówienia w sposób, który utrudniałby uczciwą konkurencję;
- ⇒ ustalenie wartości zamówienia publicznego w sposób niezgodny z przyjętymi kryteriami i progami ich wartości;
- ⇒ określenie kryteriów oceny ofert;
- ⇒ nieprzekazanie do ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub niezamieszczenie w Biuletynie Zamówień Publicznych ogłoszenia o zamówieniu;
- ⇒ niezawiadomienie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych o wszczęciu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego;
- ⇒ udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w ustawie, czy z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych;
- ⇒ zawarcie umowy zamówienia publicznego bez formy pisemnej, na czas dłuższy niż przewidziany w ustawie lub na czas nieoznaczony.

Kontrola zarządcza zarówno w jednostkach samorządu terytorialnego, jak i w pozostałych jednostkach należących do sektora finansów publicznych powinna być postrzegana jako narzędzie ładu korporacyjnego i odgrywać istotną rolę w aspekcie przestrzegania dyscypliny finansów publicznych.

Kontrola zarządcza przy realizacji zamówień publicznych, rozumiana zgodnie z intencją ustawodawcy, to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w tym zakresie w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Tak rozumianej kontroli zarządczej w realizacji zamówień publicznych przypisuje się szczegółowe cele, związane z zapewnieniem określonych wskaźników i wyznaczników działań.

Przy realizacji zamówień publicznych, podobnie jak przy realizacji innych bieżących działań jednostki, należy zapewnić:

- ⇒ zgodność działalności z ogólnymi i nadrzędnymi przepisami prawa oraz istniejącymi procedurami wewnętrznymi,
- ⇒ maksymalną skuteczność i efektywność prowadzonych działań, wiarygodność sprawozdań dokumentujących prowadzone działania, ochronę zasobów,
- ⇒ przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- ⇒ skuteczność i efektywność przepływu informacji,
- ⇒ skuteczne zarządzanie ryzykiem w celu jego minimalizacji lub wyeliminowania.



Zasady budowania systemu kontroli zarządczej i jego oceny w jednostkach sektora finansów publicznych nie zostały wyznaczone przepisami ustawy o finansach publicznych. Unormowano je w szczegółowych przepisach wykonawczych Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

Bibliografia

Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWN Warszawa 2008.

Klimas M., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1985

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r....

Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z 16.2.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11)

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

Kumpiałowska A., *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Ocena ryzyka w ramach kontroli zarządczej*, CH. Beck, Warszawa 2011

Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000

Majchrzak I., *Samoocena kontroli zarządczej a oświadczenie o stanie kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia nr 53.

Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej, Standardy kontroli INTOSAI - europejskie wytyczne 2001. Wytyczna 21.

Sołtyk P., *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, Warszawa 2013

Szczepankiewicz E.I. i in., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015

Szlagowski, *Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wrocław 2012,

Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami, red. E. Sławińska-Tomtała, C.H. Beck, Warszawa 2010.

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

Winiarska K., *Audyt wewnętrzny w 2007 roku - Standardy międzynarodowe - regulacje krajowe*, Warszawa 2007.





Wzór oświadczenia o stanie kontroli zarządczej określa Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U., 2010, nr 238, poz. 1581).

Zaleska B., *Analiza ryzyka działalności gminy*, [w:] *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Warszawa 2012.

