

RADOSŁAW KUBISZ

Starostwo Powiatowe w Wągrowcu

KONTROLA ZARZĄDCZA. PODSTAWY PRAWNE I METODOLOGICZNE

Wzrost ilości, zakresu i skomplikowania zadań realizowanych przez administrację publiczną w ostatnich dziesięcioleciach spowodował konieczność powstania systemu kontroli nad realizacją zadań przez państwo i samorząd terytorialny oraz rozliczania z ich efektów.

Pojęcie „kontrola zarządcza” jest stosunkowo nowe w przepisach z zakresu finansów publicznych. Nie tworzy ona jednak nowych zasad ani wymagań, które byłyby nieznane wcześniej w administracji publicznej.

Głównym celem kontroli zarządczej jest ciągła poprawa zarządzania dzięki czemu zwiększona zostaje efektywność i skuteczność działania poszczególnych jednostek szeroko rozumianego sektora finansów publicznych. Tak rozumiana kontrola zarządcza nie jest sztywną, formalną strukturą angażującą pracowników do tworzenia dokumentów, których treść oderwana jest od rzeczywistych zadań i problemów. Kontrola zarządcza wpisuje się w koncepcję New Public Management, w której jednostki administracji publicznej odchodzą od stosowania jedynie przepisów na rzecz osiągania rezultatów. Zapewnienie kwestii legalności i formalności jest oczywiste, punkt ciężkości postawiony jest jednak na takie kryteria jak oszczędność, efektywność i skuteczność.

Biorąc pod uwagę językową wykładnię słowa kontrola oznacza ono „sprawdzanie czegoś, zestawianie stanu faktycznego ze stanem wymaganym”, „nadzór nad kimś lub nad czymś” lub potocznie „instytucja lub osoba sprawująca nad czymś nadzór”¹.

W przypadku kontroli zarządczej pojęcie kontroli należy odnieść do sektora finansów publicznych. Każdy ustrój demokratyczny musi posiadać i stosować odpowiednio zorganizowany system kontroli finansów publicznych. System taki powinien spełniać kryteria, które pozwalają określić sposób działania administracji publicznej przekładający się na jakość realizowanych usług publicznych².

W art. 146 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku przyznaje się Radzie Ministrów kierowniczą rolę w administracji. W rozdziale VII Konstytucji poświęconemu samorządowi terytorialnemu również zawarte są przepisy mówiące o kontroli. Jednostki samorządu terytorialnego stanowią formę administracji publicznej i podlegają nadzorowi prezesa Rady Ministrów i wojewodów co do legalności, w zakresie spraw finansowych Regionalnej Izbie Obrachunkowej³.

¹ Słownik Języka Polskiego, www.sjp.pl.

² K. Winiarska, *Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej*, [w] *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010, s. 33.

³ Art. 171 ust. 1-2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

Kontrola w zakresie finansów, zarządzania i rachunkowości rozumiana jest jako proces polegający na porównaniu stanu obowiązującego ze stanem faktycznym⁴.

Potrzeba powstania systemu kontroli nad realizacją zadań i rozliczania z efektywności wynika ze zwiększenia się zakresu i skomplikowania zadań państwa oraz rozrostu administracji publicznej, wydłużania się procesu decyzyjnego oraz komplikacji procedur. W krajach anglosaskich fundamentem dla kontrolowania działań rządzących stała się zasada rozliczalności. W Europie kontynentalnej pojęcie kontroli jest rozumiane inaczej. Oznacza sprawdzenie stanu faktycznego z planowanym czy wymaganym przez prawo oraz znalezienie uchybień w stosunku do zakładanego stanu. Takie podejście polega na badaniu przez uprawnione osoby działań jednostki kontrolowanej przed ich podjęciem lub po ich przeprowadzeniu⁵.

W literaturze przedmiotu oraz w praktyce wyróżnia się wiele rodzajów kontroli ze względu na jej przedmiot, sposoby jej prowadzenia, instytucje wykonujące czynności kontrolne, czas lub miejsce czy też zakres badań kontrolnych. W przypadku czasu wykonywania czynności kontrolnych można wyróżnić kontrolę wstępną, bieżącą czy też następczą. Inny podział wg kryterium kontroli wyróżnia kontrolę formalną oraz merytoryczną. Biorąc pod uwagę zakres kontroli można wyróżnić kontrolę pełną, kontrolę ciągłą i doraźną czy też kontrolę planową i pozaplanową. Uwzględniając metodę kontroli można wskazać na kontrolę pośrednią lub bezpośrednią⁶.

Pojęcie kontroli zawarte w ustawach o finansach publicznych zmieniało się w kolejnych latach. Począwszy od 2002 roku w ustawie zaczęła funkcjonować nazwa audytu wewnętrznego⁷. W 2003 roku wprowadzono kontrolę finansową⁸. Począwszy od 2010 roku wprowadzono kontrolę zarządczą i komitet audytu⁹.

Wprowadzenie kontroli zarządczej ma swoją genezę związaną z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. To właśnie instytucje UE zastosowały i zaleciły stosowanie koncepcji kontroli wewnętrznej w działalności administracji publicznej. Wynikało to ze wzrostu zainteresowania kryteriami skuteczności, wydajności, legalności i terminowości w zarządzaniu oraz planowaniu budżetów zadań. W trakcie negocjacji o przystąpieniu do wspólnoty w latach dziewięćdziesiątych XX wieku państw Europy Wschodniej i Południowej kluczową kwestią stała się poprawa w sposobie zarządzania środkami publicznymi przez administrację publiczną. Dotyczyło to zarówno lepszego wykonywania zadań publicznych jaki i przeciwdziałaniu nadużyciom finansowym. Położenie nacisku na ten aspekt w negocjacjach wynikało z planowanego wydatkowania przez te państwa środków z budżetu UE. Wówczas opracowana została uniwersalna koncepcja systemu kontroli wewnętrznej znana jako Public Internal Financial Control (Publiczna

⁴ L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 16.

⁵ Tamże, str. 24.

⁶ E. Kowalczyk, *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2010 r., str. 16-18.

⁷ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. z 2001 r., Nr 102, poz. 1116).

⁸ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r., Nr 15, poz. 148 z późn. zm.).

⁹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r., Nr 157, poz.1240 z późn. zm.).

Wewnętrzna Kontrola Finansowa). Koncepcja ta była rekomendowana wszystkim państwom członkowskim¹⁰.

Obowiązek ustanowienia odpowiedniego systemu zarządzania środkami publicznymi i ich ochrony przez nadużyciami wynikał z art. 280 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Nakładał on na kraje członkowskie obowiązek ochrony wspólnotowych interesów finansowych i wymuszał zapewnienie efektywnego poziomu ich zabezpieczenia. Polska zawarła zasady i elementy polskiej implementacji koncepcji Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej w dokumencie pod nazwą „Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej”. Zostały one przygotowane przez Ministra Finansów i przyjęte przez Komitet Integracji Europejskiej Rady Ministrów w grudniu 2001 roku. Następnie przepisy dotyczące wdrażania tego systemu znalazły się w uchwalonej 27 lipca 2001 roku. nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 1998 r., która weszła w życie 1 stycznia 2002 roku. Od tego momentu w polskim sektorze finansów publicznych zaczęła funkcjonować koncepcja wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, połączona z odpowiedzialnością kierownika jednostki¹¹.

W przepisach ustawy zdefiniowano również rolę ministra w określaniu i upowszechnianiu standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami oraz współpracy z zagranicznymi instytucjami, zajmującymi się kontrolą finansową i audytem wewnętrznym. Ponadto minister uzyskiwał, gromadził, przetwarzał i analizował informacje oraz podejmował działania w celu poprawy funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Efektem tego było opracowanie szczegółów metodyki prowadzenia audytu wewnętrznego, kwoty progu wydatków lub dochodów ze środków publicznych w niektórych jednostkach sektora finansów publicznych determinującego prowadzenie audytu wewnętrznego, zasady przeprowadzania egzaminu zawodowego dla audytorów wewnętrznych oraz działania komisji egzaminacyjnej, a także standardy dotyczące wewnętrznej kontroli finansowej oraz standardy audytu wewnętrznego. Standardy były zupełnie nowym typem regulacji. Co do zasady nie były zbiorem przepisów powszechnie obowiązujących, jednakże, w myśl przepisów art.35a ust. 3 ustawy o finansach publicznych z 1998 roku, powinny być być brane pod uwagę przez kierowników jednostek przy ustalaniu procedur wchodzących w skład systemu kontroli finansowej jednostek sektora finansów publicznych¹².

Pojęcie kontroli zarządczej zostało zdefiniowane w rozdziale 6. Ustawy o finansach publicznych¹³. Określa ona kontrolę zarządczą oraz koordynację kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Zgodnie z ustawą kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tak więc instytucja wewnętrznej kontroli finansowej została zastąpiona przez szerzej rozumianą kontrolę zarządczą.

Główna zmiana polegała na przesunięciu akcentów z zarządzania typowo finansowego na zarządzanie całą działalnością organizacji. Wcześniejsza kontrola finansowa

¹⁰ *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Compendium wiedzy* (wersja 1.0), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012 r., str. 27.

¹¹ Tamże, str. 29.

¹² Tamże, str. 30.

¹³ Ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach..., dz. cyt.

ograniczała się w zasadzie do badania czysto finansowego aspektu działalności sektora finansów publicznych. Skoncentrowana była na szukaniu negatywnych zjawisk w przebiegu określonych procesów finansowych i ich skuteczną eliminację. Pojęcie kontroli zarządczej ma natomiast szerszy wymiar. Zawiera w sobie zarówno kontrolę finansową jako część systemu kontroli wewnętrznej oraz audyt wewnętrzny. Ewa Chojna-Duch¹⁴ wskazuje na powstanie hierarchicznej struktury kontroli:

1. komitet audytu – monitorujący efektywność kontroli zarządczej i skuteczność pracy audytu wewnętrznego,
2. audyt wewnętrzny – dokonujący systematycznej oceny kontroli zarządczej,
3. kontrola zarządcza – oceniająca i zapewniająca zgodność działalności z prawem i procedurami wewnętrznymi.

Tabela.1. Porównanie kontroli finansowej i zarządczej.

	Kontrola finansowa (do 31.XII.2009 r.)	Kontrola zarządcza (od 1.I.2010 r.)
Podstawa	art. 35a ufp1998 oraz art. 47 ufp2005;	art. 68 ufp2009;
Definicja – zakres przedmiotowy	Procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowanie mieniem. Odnosi się w szczególności do pewnych rodzajów działalności jednostki: 1) zapewnienia przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków; 2) badania i porównania stanu faktycznego ze stanem wymaganym, pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych; 3) prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur kontroli;	Ogół działań dla zapewnienia realizacji celów i zadań. Odnosząc się do ogółu działalności dotyczy w szczególności zapewnienia: a) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; b) skuteczności i efektywności działania; c) wiarygodności sprawozdań; d) ochrony zasobów; e) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; f) efektywności i skuteczności przepływu informacji; g) zarządzania ryzykiem;
Zakres podmiotowy odpowiedzialności	Jsfp (tylko I poziom);	Jsfp (I poziom) oraz dział administracji rządowej albo jst (II poziom);
Podmiot odpowiedzialny	Kierownik jednostki;	Kierownik jednostki (I poziom); minister w dziale albo zarządzający jst (II poziom).

Źródło: Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012 r., str. 32-33.

¹⁴ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1 (330), s. 58.

Sama nazwa „kontrola zarządcza” jest nowa w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Większość jednak elementów kontroli zarządczej, w tym cele i standardy nie są nowością w polskiej administracji publicznej. Kontrola zarządcza nie tworzy co do zasady nowych i dotąd nieznanych wymagań w zakresie zarządzania w administracji. Jeden z komentatorów nowych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej P. Walczak wskazał, że *„Kontrola zarządcza jako instytucja normatywna, stanowi – jak już wskazano – nowy element w systemie finansów publicznych, czego nie można już powiedzieć o działaniach podejmowanych w jej ramach. Kierowanie jednostkami sektora finansów publicznych wymagało wypracowania określonych procedur, mechanizmów, instrumentów czy też standardów, stosowanych w procesie zarządzania danym podmiotem, tak jak w przypadku każdej struktury organizacyjnej funkcjonującej dla realizacji określonych celów. Immanentną częścią procesów zarządzania były i pozostaną mechanizmy kontrolne, pozwalające na zapobieganie negatywnym zjawiskom oraz na skuteczne reagowanie w sytuacji pojawienia się zakłóceń w kierowanej strukturze. Mechanizmy kontroli zarządczej służyć mają wspieraniu wykonywania zadań i celów przez podmioty sektora finansów publicznych, z zachowaniem kryteriów wykonywania zadań publicznych. Mechanizmy takie kształtowały się we wszystkich jednostkach sektora publicznego przez lata jego funkcjonowania. Ogłoszone przez Ministra Finansów standardy kontroli zarządczej w znaczącym zakresie są realizowane, a dzień 1.01.2010 r. nie jest początkiem drogi do ich osiągnięcia. Kontrola w tym ujęciu jest jedną z funkcji zarządzania, obok planowania, organizowania i kierowania, pełniąc wobec nich rolę wspomagającą”*¹⁵.

W dalszej części ustawa o finansach publicznych¹⁶ określa cel kontroli zarządczej, którym 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.

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Dodatkowo do zadań Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych należy:

- upowszechnianie standardów, o których mowa w art. 69 ust. 3;
- wydawanie wytycznych;
- współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami;
- współpraca z komitetami audytu.

Ustawa wskazuje, że Minister Finansów określi w formie komunikatu i ogłosi, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodne z międzynarodowymi standardami oraz szczegółowe

¹⁵ Walczak P., *Kontrola zarządcza* [w:] Lachowicz W. [red.], *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010 r., s. 486.

¹⁶ Ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach..., dz. cyt.

wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Do zadań Ministra Finansów przypisano także określenie w drodze rozporządzenia, wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, biorąc pod uwagę cele kontroli zarządczej oraz zakres odpowiedzialności za jej funkcjonowanie.

Dyspozycja ustawy o finansach publicznych co do określenia standardów uregulowana została w przepisach aktów wykonawczych:

- komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych¹⁷,
- komunikacie nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego 2011 roku w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych¹⁸,
- komunikacie nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 roku w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem¹⁹.

Rolą standardów kontroli zarządczej było wyznaczenie ogólnych kierunków działania i wzorców, których osiągnięcie powinno być uwzględniane przez osoby odpowiedzialne w jednostce za wdrażanie tego systemu. Standardy nie wyznaczają konkretnych obowiązków, nie opisują wymaganych zachowań, nie dają konkretnych upoważnień do wprowadzenia regulacji wewnętrznych. Są one zbiorem ogólnych wskazówek opisujących model kontroli zarządczej. To kierownicy poszczególnych jednostek mają obowiązek zdefiniowania potrzeb i dostosowania systemu kontroli do specyfiki jednostki²⁰.

Standardy mają charakter wytycznych, co za tym idzie nie są wiążące dla adresatów zawartych w nich postanowień. Są przykładem praktyki legislacyjnej wyrażonej na gruncie prawa wspólnotowego jako tzw. miękkie prawo. Nie ma ono mocy i nie może stanowić podstawy prawnej rozstrzygnięć sądowych czy nawet kontrolnych²¹.

Podstawowe standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zostały określone w przytoczonym wyżej Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku.

W pierwszej części Komunikatu określono cel i charakter standardów. Głównym ich celem jest wskazanie podstawowych wymagań dotyczących kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Mają one promować wdrażanie w sektorze finansów publicznych spójny i jednolity model kontroli zarządczej, będący zgodnym z międzynarodowymi standardami z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża i warunków, w których jednostka działa.

Standardy przedstawione zostały w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,

¹⁷ Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84

¹⁸ Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 11

¹⁹ Dz. Urz. MF z 2012 r. Nr 29, poz. 56

²⁰ Kontrola zarządcza w jednostkach sektora publicznego, nr I/2020 (149) Ewa Sławińska-Tomała Jak przygotować zarządzenie w sprawie systemu kontroli zarządczej

²¹ E. Kowalczyk, Kontrola zarządcza..., dz. cyt., str. 22.

- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena.

Kontrola zarządcza wg przepisów cytowanej w pracy ustawy o finansach publicznych funkcjonuje na dwóch poziomach. Poziom pierwszy, podstawowy to jednostka sektora finansów publicznych, za którego funkcjonowanie odpowiada jej kierownik. W ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego. Jest to drugi poziom kontroli zarządczej. Za funkcjonowanie tego poziomu odpowiedzialny jest odpowiednio minister oraz wójt, starosta albo marszałek. Te osoby odpowiedzialne są za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej.

Najistotniejszym elementem kontroli zarządczej jest system wyznaczania celów i zadań dla jednostki, a także system monitorowania ich realizacji. Osiąganie celów i zadań wiąże się z ryzykiem ich osiągnięcia. Stąd też istotnym elementem kontroli zarządczej jest odpowiednia praktyka zarządzania ryzykiem. Szczegółowe rozwiązania związane z ryzykiem zostały zamieszczone w Komunikacie nr 6 Ministra Finansów w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem²² z 6 grudnia 2012 roku.

W komunikacie określono, że zarządzanie ryzykiem to procedury i polityki oraz skoordynowane działania, które podejmują zarówno kierownicy jednostki jak i jej szeregowi pracownicy. Następuje to poprzez identyfikację i analizę ryzyka oraz określenie adekwatnych reakcji na te ryzyka co w konsekwencji zwiększa prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań. W wytycznych przedstawiono przykłady różnych rozwiązań stosowanych przez jednostki. Podkreślić należy, że podstawowym warunkiem skuteczności każdego systemu zarządzania ryzykiem jest jego dopasowanie do struktury, wielkości i specyfiki jednostki oraz postawa i zaangażowanie kierownictwa. To właśnie poziom ich zaangażowania determinuje sposób postrzegania kontroli zarządczej przez pozostałych pracowników.

W kontekście zarządzania ryzykiem w jednostce istotnym elementem jest prawidłowe określenie jej misji. Misja określa najważniejszy powód istnienia jednostki, najważniejszy cel w zakresie świadczenia usług dla obywateli. Jasne i precyzyjne określenie misji sprzyja ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Choć misja nie musi być spisana w postaci formalnego dokumentu to taka forma daje możliwość upowszechnienia misji jednostki w szerszym kręgu odbiorców.

Do właściwego zarządzania jednostką jej kierownik powinien w sposób sformalizowany komunikować wyznaczone cele i zadania do wykonania, a także prowadzić systematyczną ocenę stopnia ich realizacji. Przy planowaniu można wyróżnić dwie zasadnicze grupy celów: strategiczne i operacyjne. Cele strategiczne muszą wynikać z przyjętej misji. Mają one stały i ogólny charakter oraz dotyczą dłuższej perspektywy czasowej. Cele operacyjne obejmują znacznie krótszy okres maksymalnie jednego roku, dotyczą konkretnych działań, które mają być realizowane i mają bardziej dynamiczny charakter.

Zgodnie z opisywanymi standardami planowanie działalności jednostki można rozpocząć od analizy takich kwestii jak:

- cele i zadania określone w obowiązujących przepisach prawa,
- cele wynikające z planu działalności kierownika jednostki,

²² Dz. Urz. MF z 2012 r., dz. cyt.

- cele i zadania określone w dokumentach strategicznych,
- cele i zadania, działania określone w budżecie jednostki,
- potrzeby i oczekiwania mieszkańców,
- potrzeby i oczekiwania pracowników,
- otoczenie prawne i ekonomiczne,
- istotne problemy zidentyfikowane w działalności jednostki,
- cele i zadania niezrealizowane w poprzednich latach.

W wyniku dokonania przez kierownictwo jednostki takiej analizy uzyskuje ono zbiór zagadnień czy też problemów, spośród których dokonuje wyboru najistotniejszych i na ich podstawie formułuje propozycję celów, które zawarte zostaną w dokumencie planistycznym. Formułując cele należy wziąć pod uwagę kryteria, które cel powinien zawierać: istotność, powinien być precyzyjny i konkretny, mierzalny, osiągalny i realistyczny oraz osadzony w czasie.

Zgodnie ze standardami przynajmniej raz w roku należy dokonywać identyfikacji ryzyka w odniesieniu celów i zadań. W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić również cele i zadania realizowane przez jednostki podległe i nadzorowane. Identyfikacja ryzyka powinna być jak najbardziej kompleksowa, tak by wszystkie zidentyfikowane ryzyka zostały objęte kolejnymi etapami zarządzania ryzykiem. Identyfikacja ryzyka powinna być przeprowadzana na wszystkich szczeblach organizacji. Przy identyfikacji ryzyka standardy zalecają opisanie przyczyn jego wystąpienia oraz możliwych skutków tak, by było można oszacować jego istotność. Przykładowe techniki identyfikacji ryzyk to np.: listy potencjalnych zdarzeń, moderowane warsztaty i wywiady, analiza procesów czy burza mózgów. W wyniku przeprowadzonej identyfikacji ryzyk otrzymuje się zbiór ryzyk odnoszących się do sformułowanych celów, określających przyczyny i skutki ich wystąpienia.

Po zidentyfikowaniu ryzyk należy dokonać ich analizy, dzięki której określa się prawdopodobieństwa ich wystąpienia i możliwe skutki. Celem analizy jest określenie akceptowanego poziomu ryzyka. Jest to taki poziom, który kierownik jednostki jest w stanie zaakceptować i nie podejmować dalszych działań wobec danego ryzyka. Dobrze opisanie poszczególnych ryzyk umożliwia wskazanie poziomu ryzyka akceptowanego w sposób bezpośredni i zrozumiały dla każdej osoby, której to ryzyko dotyczy.

W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno określić się rodzaj reakcji. Może to być: tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się czy też działanie. Rodzaj reakcji na ryzyko zależy od: wpływu potencjalnych reakcji na prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka i jego skutków, poziom akceptowanego ryzyka oraz relację kosztów wdrożenia działania, które stanowiłyby odpowiedź na ryzyko oraz korzyści uzyskanych z tych działań. Koszty podejmowanych działań nie powinny być wyższe niż spodziewane korzyści z tych działań.

Standardy wskazują również na potrzebę monitorowania i oceny w systemie kontroli zarządczej. Kierownik jednostki powinien ustanowić mechanizmy, które umożliwią monitorowanie wdrożonych rozwiązań i dokonanie oceny ich efektywności. Aby takie zapewnienie uzyskać należy regularnie raportować temat ryzyka i postępów we wdrażaniu reakcji na ryzyko, oceniać funkcjonowanie zarządzania ryzykiem przy wykorzystaniu ustalonych wcześniej wskaźników, dokonywać przeglądu aktualności, odpowiedniości i efektywności zasad zarządzania ryzykiem, uwzględniając zmiany zachodzące w jednostce i otoczeniu.

W załączniku nr 1 do w/w Komunikatu nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 roku wskazano przykłady grup i podgrup ryzyk. W grupie ryzyka finansowego wskazano następujące, przykładowe podgrupy ryzyk: budżetowe, oszustwa i kradzieże, podlegające ubezpieczeniu, zamówień publicznych i zlecania zadań publicznych, odpowiedzialności. W grupie ryzyka dotyczącego zasobów ludzkich wskazano personel i przepisy bhp. W ryzyku działalności znalazły się regulacje wewnętrzne, organizacja i podejmowanie decyzji, kontroli wewnętrznej, informacji, wizerunku czy systemów informatycznych. W grupie ryzyka zewnętrznego wskazano ryzyka infrastrukturalne, gospodarcze, środowiska prawnego i politycznego.

Jednym z warunków zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest monitorowanie i ocena jej funkcjonowania. Ocena taka może być dokonana m.in. w drodze samooceny kontroli zarządczej. Standardy w tym zakresie zostały ujęte w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 roku²³.

Jedną z najczęściej stosowanych metod przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej jest wykorzystanie do tego celu kwestionariuszy.

Samoocena jest procesem, w której kontroli dokonuje kierownictwo i pracownicy jednostki. Dokonują oni oceny na podstawie udzielanych odpowiedzi na pytania sformułowane w ankietach. Dzięki ankiecie można uzyskać informacje o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, w szczególności w tych obszarach, w których nie było żadnych działań audytorskich czy kontrolnych. Należy zaznaczyć, że mechanizm samooceny nie może zastępować innych narzędzi oceny kontroli zarządczej np. audytu wewnętrznego.

Dzięki udziałowi pracowników w procesie samooceny można doskonalić system kontroli zarządczej, w tym zarządzanie ryzykiem. Samoocena może poprawić również komunikację między kierownictwem a pracownikami jednostki. Proces ten ma jednak również słabe strony. Można bowiem pozyskać niewiarygodne wyniki ze względu na subiektywną ocenę jego uczestników. Czynniki, które mogą zwiększać ryzyko nieskutecznego przeprowadzenia samooceny są np.:

- brak widocznego, mocnego wsparcia ze strony kierownictwa,
- wybór osoby koordynującej samoocenę, która nie posiada odpowiedniej wiedzy i umiejętności,
- zbyt duże ograniczenie zakresu samooceny,
- niezrozumienie przez pracowników jednostki celu samooceny,
- niedoszacowanie zasobów koniecznych do sprawnego przeprowadzenia i udokumentowania samooceny,
- kultura organizacyjna w jednostce, w tym styl zarządzania, skłaniająca pracowników do udzielania raczej oczekiwanych niż szczerych odpowiedzi.

W 2019 roku na stronach Rządowego Centrum Legislacji zamieszczono rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych. Zmiany dotyczą systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego, które muszą być spójne. W uzasadnieniu do projektu zapisano, że zasadniczymi celami zmian w ustawie są:

- poprawa procesu planowania działalności administracji i wzmocnienie systemu rządzenia i kontroli w sektorze finansów publicznych,
- wprowadzenie zasady rozliczalności realizacji celów,

²³ Dz. Urz. MF z 2011 r., dz. cyt

- rozszerzenie dostępu do uzyskiwania kwalifikacji audytora wewnętrznego,
- zaproponowanie nowych regulacji usprawniających oraz wzmacniających system audytu wewnętrznego.

Zmiany dotyczą Działu I i VI ustawy o finansach publicznych. Projekt przewiduje zmianę tytułu Rozdziału 6 na: Planowanie i rozliczanie działalności jednostek sektora finansów publicznych, kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. W przypadku audytu wewnętrznego oraz koordynacji audytu wewnętrznego projektuje się nowe brzmienie wszystkich artykułów z tego Działu tj.: 272-296.

W projektowanym art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych nadaje się nowe obowiązki kierownikowi jednostki, który zobowiązany zostaje do wyznaczania celów jednostki w co najmniej rocznej perspektywie w ramach procedury zarządzania ryzykiem. Obecnie do wyznaczania celów zobligowane są tylko jednostki administracji rządowej. W projekcie wprowadza się też nową definicję kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. W art. 70 ust. 1 wskazuje się, że kierownik jednostki ustanawia w jednostce system zarządzania i kontroli wspierający skuteczną, terminową, efektywną i oszczędną realizację zadań i celów jednostki oraz zapewniający wiarygodność sprawozdań i zgodność działania jednostki z przepisami prawa. Taki zapis zlikwiduje wątpliwości interpretacyjne w zakresie obowiązku ustanowienia systemu kontroli zarządczej²⁴.

Zaproponowany projekt zmian ma być odpowiedzią na podstawowe słabości systemu planowania działalności administracji. Zostały one zidentyfikowane w wyniku analiz Ministerstwa Finansów. Do słabości tych należą:

- brak centralnego organu wyznaczającego cele rządu,
- brak zasady rozliczalności,
- brak ukierunkowania na realizację celów rozwojowych,
- dobrowolność w zakresie powiązania celów operacyjnych z celami strategicznymi,
- brak synchronizacji kalendarza stałych celów i ich rozliczeń z procesem budżetowym²⁵.

Zmiany te nie weszły jednak do dziś w życie. Z informacji przekazywanych przez Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów wynika, że wdrożenie zmian w systemie kontroli zarządczej będzie, nie jest jednak znana data. Zmiany będą ogłoszone z dużym wyprzedzeniem, nie ma jednak decyzji czy zmiany będą miały taki kształt jak we wspomnianym projekcie²⁶.

Celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększenie efektywności i skuteczności działania jednostek samorządu terytorialnego. Kontrola zarządcza zakłada samodoskonalenie organizacji, ciągłość diagnozowania, monitorowania i poprawiania realizowanych przez organizację procesów. Nie ma więc ujednoliconej, wspólnej dla wszystkich jednostek ścieżki wdrażania kontroli zarządczej.

²⁴ Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, K. Hudzik, Rządowy projekt z 6.05.2019, str. 5

²⁵ B. Potemska, Zmiany w zakresie kontroli zarządczej zaproponowane w rządowym projekcie ustawy nowelizującej ustawę o finansach publicznych, *Gazeta Samorządu i Administracji*, 8/2019.

²⁶ Wojciechowski Ł., www.kontrolazarzadcza.pl/zmiany-w-kontroli-zarzadczej-2020/.

Funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach. Pierwsza związana z bieżącym funkcjonowaniem jednostki, gdzie w sposób ciągły, bezpośredni wykonywane są wyznaczone cele, a wraz z nimi zawarte w nich zadania. Druga płaszczyzna związana jest z funkcjonowaniem systemu w pewnym przedziale czasowym oraz według nakreślonego dla jednostek samorządu terytorialnego wzorca. Osiągnięcie tej drugiej płaszczyzny wymaga czasu i uzyskania doświadczenia niezbędnego do rzetelnego i obiektywnego dokonywania oceny funkcjonowania systemu.

KONTROLA ZARZĄDCZA. PODSTAWY PRAWNE I METODOLOGICZNE

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, standardy, szacowanie ryzyka

Streszczenie: W artykule przybliżone zostają zagadnienia dotyczące podstaw funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego.

Keywords: management control, standards, risk assessment

Abstract: The article presents the issues related to the management control in local governments.

Bibliografia:

Literatura:

Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1 (330)

Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012 r.

Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2010 r.

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

Lachowicz W. (red.), *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010 r.

Winiarska K. (red.), *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, PWE, Warszawa 2010,

Czasopisma:

Hudzik K., *Rządowy projekt z 6.05.2019*, „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego”.

Potemska B., *Zmiany w zakresie kontroli zarządczej zaproponowane w rządowym projekcie ustawy nowelizującej ustawę o finansach publicznych*, „Gazeta Samorządu i Administracji”, 8/2019.

Sławińska-Tomała E., *Jak przygotować zarządzenie w sprawie systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola zarządcza w jednostkach sektora publicznego”, nr I/2020 (149).

Akty prawne

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

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r., Nr 15, poz. 148 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. z 2001 r., Nr 102, poz. 1116)

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

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

Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 1

Dz. Urz. MF z 2012 r. Nr 29, poz. 56

Źródła internetowe:

Słownik Języka Polskiego, <https://www.sjp.pl>

Wojciechowski Ł., www.kontrolazarzadcza.pl/zmiany-w-kontroli-zarzadczej-2020/