

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

SPIS TREŚCI:

Strony:

2	Słowo wstępne
2	Koordinacja kontroli zarządczej w sektorze publicznym
3	Podstawowe założenia kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym
4-5	Jak wyznaczać cele?
5-6	Ocena dotychczasowego funkcjonowania kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym
6-7	Samooceńca kontroli zarządczej
7-8	Informacje dostępne na stronie internetowej MF
8	Od Redakcji

tel.: 22 694 30 93
fax: 22 694 33 74
e-mail:
sekretariat.DA@mofnet.gov.pl

www.mofnet.gov.pl
/Bezpieczeństwo
Finansowe/Kontrola zarządcza
w sektorze publicznym

OPRACOWANIE: DEPARTAMENT AUDYTU SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

WARSZAWA, GRUDZIEŃ 2011

SŁOWO WSTĘPNE



Szanowni Państwo,

Zapraszam do lektury pierwszego wydania biuletynu informacyjnego poświęconego kontroli zarządczej w administracji samorządowej.

Obowiązująca od 1 stycznia 2010 r. ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych wprowadziła pojęcie kontroli zarządczej oraz określiła zadania i obowiązki kierujących jednostkami sektora finansów publicznych, w tym samorządu, w zakresie zapewnienia prawidłowego jej funkcjonowania.

Przyjęte przepisy nie oznaczają konieczności tworzenia od podstaw systemu zarządzania, czy tym bardziej nowych komórek organizacyjnych w jednostce. Mają one raczej stanowić motywację do przeglądu wypracowanych w jednostce rozwiązań zarządczych oraz podjęcia działań w celu usystematyzowania i niekiedy udoskonalenia oraz zintegrowania istniejących już systemów. Ogólny charakter przepisów pozwala na przyjęcie rozwiązań najbardziej odpowiednich dla danej jednostki, przy zachowaniu ogólnych zasad wynikających z przepisów prawa, standardów i dobrych praktyk.

Celem kontroli zarządczej (tj. przyjętego w jednostce systemu zarządzania) jest zapewnienie realizacji wyznaczonych celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ogromnym wyzwaniem dla kierowników jednostek jest wyznaczenie mierników, za pomocą których będzie mierzony stopień realizacji celów oraz uzyskanie informacji czy przyjęte rozwiązanie jest skuteczne i efektywne, czy też wymaga (jeśli tak, to w jakim zakresie) dalszych usprawnień.

Biuletyn będzie cyklem publikacji adresowanym do kierowników jednostek podsektora samorządowego, który ma na celu ułatwienie Państwu dostępu do podstawowych zagadnień i narzędzi przydanych w procesie usprawniania procesów zarządczych w Państwa jednostce oraz wskazanie źródła dodatkowych informacji, mogących pomóc w uzyskaniu odpowiedzi na nurtujące Państwa pytania. Zachęcam Państwa do sięgania do przygotowanych przez nas materiałów dostępnych zarówno w formie Biuletynu, jak również opublikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Wyrażam głębokie przekonanie, że jako kierownicy jednostek, dostrzegą Państwo korzyści, jakie skutecznie działająca kontrola zarządcza może przynieść w podnoszeniu jakości zarządzania w jednostce.

Agnieszka Giebel
Zastępca Dyrektora Departamentu
Audytu Sektora Finansów Publicznych
Ministerstwa Finansów

KOORDYNACJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SEKTORZE PUBLICZNYM

Kompetencje w zakresie koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych zostały przypisane Ministrowi Finansów, którego w realizacji zadań wspiera **Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych** (dalej jako DA).

Do zadań Departamentu DA w zakresie kontroli zarządczej należy m. in.: opracowywanie projektów aktów prawnych i interpretacji przepisów, upowszechnianie standardów i wydawanie wytycznych, współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz komitetami audytu, a także podejmowanie innych działań służących poprawie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.



PODSTAWOWE ZAŁOŻENIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SAMORZĄDZIE TERYTORIALNYM

Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik (art. 69 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych).

Wójt, burmistrz, prezydent miasta oraz przewodniczący zarządu są odpowiedzialni za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie gminy/ urzędzie miasta, starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim (I poziom kontroli zarządczej), jak również w jednostce samorządu terytorialnego – gminie, powiecie i województwie samorządowym (II poziom kontroli zarządczej).

W ww. ustawie nie przewidziano szczególnych kompetencji dla wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów i marszałków województw w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych z tytułu odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego. Zadania te powinny być realizowane w ramach i na podstawie kompetencji przyznanych w przepisach odrębnych.

Zgodnie z definicją określoną w art. 68 ust. 1 ww. ustawy – *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.*

Kontrolę zarządczą należy wiązać z zarządzaniem jednostką lub grupą jednostek, zaś za najistotniejszy jej element należy uznać system wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji.

W związku z tym, kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać do

czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników komórek kontroli, mimo że takie podejście bywa łączone z pojęciem „kontroli”. Kontrola zarządcza jest systemem bardziej złożonym, który ma za zadanie sprawić, aby samorządowa jednostka organizacyjna i jednostka samorządu terytorialnego osiągnęły cele przed nimi postawione. Przeprowadzanie czynności kontrolnych w samorządowej jednostce organizacyjnej będzie stanowiło tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej, pozwalając częściowo zdiagnozować stan obecny.

Efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania ze strony kierownika jednostki i wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, które mają udział w zarządzaniu jednostką. Obowiązków i zadań w zakresie kontroli zarządczej nie można przydzielić lub ograniczyć do jednej komórki organizacyjnej.

Istotne wsparcie dla kierownika jednostki w realizowaniu zadań z zakresu kontroli zarządczej powinna stanowić działalność audytu wewnętrznego.

Ocena systemu kontroli zarządczej, a także czynności doradcze dokonywane przez audyt wewnętrzny mają wspierać kierownika jednostki w realizacji wyznaczonych celów i zadań.

Szersze wskazówki dotyczące zasad funkcjonowania i oceny systemu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych znajdują Państwo w **Standardach kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych**.¹

¹ *Komunikat Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych* opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów nr 15, pozycja nr 84, z 30 grudnia 2009 r. oraz na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl/ Bezpieczeństwo Finansowe/ Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Akty prawne i Standardy).



JAK WYZNACZAĆ CELE?

Zgodnie ze *Standardami kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* za najistotniejszy element kontroli zarządczej należy uznać system wyznaczania celów i zadań dla jednostek, oraz system monitorowania ich realizacji.

Cele są podstawowymi elementami kierowania organizacją, bowiem zapewniają poczucie kierunku, skupiają wysiłki, wyznaczają dalsze plany i decyzje oraz pomagają oceniać osiągnięte postępy. Planowanie jest punktem wyjścia wszystkich innych funkcji zarządzania.

Plany działalności jednostek powinny przedstawiać najważniejsze cele (priorytety) do osiągnięcia w roku następnym.

Proces planowania powinien uwzględniać **analizę ryzyk** zagrażających realizacji wyznaczonych celów, wskazanie działań już podejmowanych w odpowiedzi na ryzyko lub działań, jakie należy jeszcze podjąć.

Podstawowymi źródłami informacji, jakie należy uwzględnić podczas planowania są:

- cele wynikające z dokumentów strategicznych,
- cele i zadania określone w budżecie zadaniowym,
- potrzeby i oczekiwania klientów zewnętrznych i wewnętrznych urzędu,
- otoczenie prawne i ekonomiczne np. przewidywane zmiany,
- istotne problemy zidentyfikowane w działalności jednostki,
- cele i zadania niezrealizowane w poprzednich latach.

W wyniku tej analizy kierownictwo jednostki powinno uzyskać zbiór zagadnień/ problemów, spośród których należy dokonać wyboru tych najistotniejszych i na ich podstawie sformułować propozycje celów, które zostaną zawarte w planie na rok następny.

Formułując każdy cel należy dbać, aby spełniał warunki często określane skrótem SMART i był:

- **prosty**, zrozumienie celu nie powinno stanowić kłopotu, jego sformułowanie powinno być jednoznaczne i nie pozostawiające miejsca na swobodną interpretację,
- **mierzalny**, sformułowany w taki sposób, by można było liczbowo/ wartościowo wyrazić stopień jego realizacji, lub przynajmniej umożliwić jednoznaczny "sprawdzalność" jego realizacji,
- **osiągalny**, realistyczny - zbyt ambitny podważa wiarę w jego osiągnięcie i tym samym motywację do jego realizacji, jednakże cel powinien oscylować wokół spodziewanych pozytywnych wyników wykonania a nie minimum zapewniającego pewność osiągnięcia celu, cel powinien zakładać rozwój, postęp a nie utrwalac stan obecny w tym zakresie,
- **istotny**, powinien stanowić ważny krok naprzód, a jednocześnie określoną wartość dla tego, kto będzie go realizował,
- **określony w czasie**, powinien mieć dokładnie określony horyzont czasowy w jakim zamierzamy go osiągnąć.

Do każdego celu należy określić przynajmniej jeden miernik, który pozwoli na stwierdzenie, czy cel został osiągnięty.

Miernik ten musi odzwierciedlać zamierzony efekt, jaki chcemy osiągnąć realizując cel oraz posiadać docelową wartość. W pierwszej kolejności należy dobrać taki miernik, który bazuje na istniejących źródłach informacji, aby gromadzenie danych koniecznych do późniejszego sprawdzania czy cel został osiągnięty, nie pociągało za sobą niepotrzebnego wysiłku. W niektórych przypadkach konieczne może być zaprojektowanie dodatkowego mechanizmu monitorującego stopień realizacji miernika.



Aby plan miał wymiar praktyczny, do każdego celu należy **wskazać zadania**, które będą służyły osiągnięciu przyjętych celów. Zadania nie muszą już wypełniać wymogów odnośnie formułowania celów jednakże dobrze jest pamiętać o tych standardach formułując również zadania. Wskazanie na poziomie planowania koordynatorów zadań, którzy będą odpowiedzialni za realizację danego zadania, udział w analizie ryzyk z nim związanych oraz okresowe monitorowanie, ułatwi nadzór nad realizacją danego zadania i wykonanie całego planu.

W trakcie procesu planowania działalności jednostki bardzo ważną kwestią jest silne **zaangażowanie kierownictwa jednostki**, które powinno określać priorytety. Włączenie w proces planowania kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych, pozwoli im na zapoznanie się z priorytetami kierownictwa, zgłaszanie własnych propozycji, a w przyszłości identyfikowanie się z wyznaczonymi celami i zadaniami oraz łatwiejsze przydzielanie celów i zadań poszczególnym pracownikom.

OCENA FUNKCJONOWANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SAMORZĄDZIE TERYTORIALNYM

O znaczeniu kontroli zarządczej z perspektywy usprawnienia funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego może świadczyć zainteresowanie Najwyższej Izby Kontroli (NIK), która w latach 2010 i 2011 rozpoczęła ocenę tego obszaru przeprowadzając m.in kontrolę nr NIK P/10/132 „*Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*”.

Uznając kontrolę zarządczą jako istotne narzędzie w zapewnieniu rozliczalności wydatkowania środków publicznych oraz sprawnej realizacji celów i zadań przez

jednostki sektora publicznego, NIK przeprowadziła kontrolę, której celem była „**ocena sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (gminach) oraz w jaki sposób wójtowie (burmistrzowie, prezydenci) wywiązali się z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego**”. Badania obejmowały w szczególności ocenę:

- czy kontrola zarządcza ustanowiona została przez kierowników kontrolowanych jednostek zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz z wykorzystaniem zasad wynikających ze standardów kontroli zarządczej;
- czy kontrola zarządcza była adekwatna i skuteczna, zapewniając oszczędną, wydajną i efektywną realizację zadań w zakresie procesu przygotowania, udzielania i realizacji zamówień publicznych;
- czy organizacja i funkcjonowanie audytu wewnętrznego było zgodne z przepisami prawa oraz standardami audytu wewnętrznego;
- czy działalność audytu wewnętrznego była efektywna i wydajna oraz na ile przyczyniała się do poprawy działalności samorządu terytorialnego.

W ocenie NIK dotychczasowy postęp i efekty wdrażania kontroli zarządczej nie są wystarczające. Według NIK: „*Wprowadzone w gminach rozwiązania organizacyjne w ograniczonym zakresie uwzględniały standardy kontroli zarządczej, a przez to nie spełniały także wymogów jakościowych, określonych w przepisach prawa. Regulacje wewnętrzne, w tym szczegółowo badane procedury udzielania zamówień publicznych, opracowano bez powiązania z zarządzaniem ryzykiem oraz w wąskim stopniu nakierowane były na osiągnięcie celów działalności oraz zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości.*”

Również działalność audytu wewnętrznego wzbudziła szereg



zastrzeżeń zarówno pod kątem zakresu tematycznego, liczby przeprowadzonych zadań, jak również stopnia w jakim działania audytu wspomagały rozwój i funkcjonowanie kontroli zarządczej.

Odnosząc swoje rekomendacje do jednostek samorządu terytorialnego NIK uznała, że:

„wyniki kontroli świadczą o niewystarczającej świadomości wśród wójtów (burmistrzów, prezydentów) potencjalnych korzyści, płynących z funkcjonowania adekwatnej, skutecznej oraz efektywnej kontroli zarządczej, jak i prowadzenia niezależnego, obiektywnego i efektywnego audytu wewnętrznego”²

W świetle zgłoszonych przez NIK zastrzeżeń oraz potrzeby wzmocnienia działań Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, zachęcamy Państwa do korzystania z materiałów dot. kontroli zarządczej dostępnych na stronie internetowej MF oraz kontaktów z Departamentem Audytu Sektora Finansów Publicznych w celu uzyskania wsparcia merytorycznego w rozwoju systemu zarządczego w Państwa jednostce. Prosimy również o przekazywanie uwag i propozycji, które pozwolą nam na opracowanie dokumentów użytecznych w Państwa jednostkach oraz mogą przyczynić się do wzmocnienia całego systemu kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym.

SAMOOCENA KONTROLI ZARZĄDCZEJ

W każdej jednostce zawsze istnieją obszary, które mogą lepiej i sprawniej funkcjonować. Kierownik jednostki w ramach kontroli zarządczej podejmuje

działania mające na celu ich usprawnienie. Jednak pierwszym krokiem jest identyfikacja słabości w funkcjonowaniu jednostki, czyli słabości kontroli zarządczej. W celu uzyskania informacji na temat stanu kontroli zarządczej w jednostce kierownik jednostki powinien przynajmniej raz w roku przeprowadzić proces samooceny. Może ona dotyczyć poszczególnych procesów zachodzących w jednostce, a także poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej.

Samoocena kontroli zarządczej, to proces w którym dokonywana jest ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przez pracowników i kierownictwo jednostki. Jest to narzędzie, które w stosunkowo krótkim czasie może dać ogólny obraz funkcjonowania kontroli zarządczej.

Samoocena może mieć szczególne znaczenie w przypadku tych jednostek, które nie dysponują innymi narzędziami oceny kontroli zarządczej, np. audytem wewnętrznym lub w których zasoby audytorskie można uznać za niewystarczające. Dzięki samoocenie można uzyskać informacje o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, w szczególności w tych obszarach, w których nie było żadnych działań audytorskich czy kontrolnych. Wyniki samooceny mogą być jednym ze źródeł wiedzy o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, będących podstawą do podpisania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Samoocena może być przeprowadzona w formie **specjalistycznych warsztatów** prowadzonych przez moderatora. Metoda ta polega na uporządkowanej dyskusji dotyczącej ważnych zagadnień dla organizacji, w wyniku której podejmowane są wspólne ustalenia co do stanu faktycznego oraz propozycje rozwiązań, które można zastosować w działaniach organizacji.

Inną formą samooceny jest wykorzystanie do tego celu **ankiet**. Samoocena kontroli zarządczej jest dokonywana wówczas

² Pełna treść „Informacji o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego...” jest dostępna na stronie internetowej NIK:

<http://www.nik.gov.pl/kontrol/wyniki-kontroli-nik/kontrol/8628.html>



poprzez udzielenie odpowiedzi na pytania sformułowane w ankietach.

Metoda ta może być wykorzystywana w szczególności w przypadku, gdy samoocena jest przeprowadzana w stosunkowo dużej jednostce lub pracownicy są rozproszeni w różnych lokalizacjach.

Wykorzystanie ankiet należy rozważyć także w sytuacji, gdy kultura organizacyjna jednostki nie sprzyja otwartej dyskusji, co uniemożliwia w praktyce zastosowanie wspomnianych wyżej warsztatów samooceny.

Wykorzystanie ankiet może być także dobrym rozwiązaniem, jeżeli kierownictwo jednostki chce zminimalizować czas i koszty gromadzenia informacji dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej.

Ankiety mogą być dobrym rozwiązaniem dla jednostek, które nie przeprowadzały do tej pory samooceny w żadnej formie.

Samoocena nie może być uznawana za substytut innych narzędzi oceny kontroli zarządczej, np. audytu wewnętrznego, a raczej powinna być uważana za jedno z narzędzi stosowanych w ramach monitoringu kontroli zarządczej.

Przeprowadzenie samooceny w jednostce niesie ze sobą szereg korzyści. Udział pracowników w tym procesie pozwala na ich bezpośrednio zaangażowanie w ocenę ryzyka i mechanizmów kontroli, co może pomóc w zidentyfikowaniu obszarów, które wymagają usprawnień oraz przyczynić się do stałego doskonalenia systemu kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem, czyli de facto doskonalenie jednostki.

Samoocena może przyczynić się także do poprawy komunikacji pomiędzy kierownictwem a pracownikami jednostki, zwiększenia ich świadomości, oraz odpowiedzialności i zaangażowania w realizację celów i zadań.

Dzięki samoocenie możliwe jest także bardziej efektywne wykorzystanie

zasobów audytu wewnętrznego, bowiem audyt wewnętrzny, posiadając więcej informacji o stanie kontroli zarządczej, będzie mógł lepiej planować swoją pracę, np. koncentrować uwagę na tych obszarach, których nie obejmowała samoocena czy prowadzić bardziej wnikliwie badania w tych obszarach, w których samoocena wskazała na istotne niedoskonałości systemu kontroli zarządczej lub istotne ryzyka.

Więcej informacji na temat samooceny, roli audytu wewnętrznego w tym procesie oraz przykładową ankietę znajdują Państwo na stronie internetowej MF.³

INFORMACJE DOSTĘPNE NA STRONIE INTERNETOWEJ MF

W ramach portalu internetowego MF została utworzona zakładka, na której publikowane są aktualne regulacje prawne, standardy, wytyczne, interesujące informacje i publikacje oraz przykłady dobrych praktyk dotyczących kontroli zarządczej w sektorze publicznym, w tym w podsektorze samorządowym.

www.mf.gov.pl /Bezpieczeństwo finansowe /Kontrola zarządcza w sektorze publicznym

Publikacje z zakresu kontroli zarządczej odnoszące się również do jednostek samorządu terytorialnego są oznakowane zapisem: „*dotyczy także jst*”. Zapis umieszczony jest po tytule danej publikacji. Mamy nadzieję, że powyższe oznaczenie ułatwi Państwu odszukanie interesujących materiałów. Publikacje w zakładce „Kontrola zarządcza w sektorze publicznym” uporządkowano według następującej struktury:

- **Aktualności** (informacje publikowane w poszczególnych podzakładkach, uszeregowane chronologicznie)

³ (www.mf.gov.pl zakładka: Bezpieczeństwo finansowe/ Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Metodyka i dobre praktyki).



- **Akty prawne i standardy kontroli zarządczej** (akty prawne i standardy)
- **Komitety audytu** (informacje na temat funkcjonowania komitetów audytu w podsektorze rządowym)
- **Metodyka i dobre praktyki** (wytyczne, wskazówki, opracowania oraz praktyczne przykłady z zakresu metodyki kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem i samooceny)
- **Najczęściej zadawane pytania** (interpretacje przepisów prawa oraz standardów z zakresu kontroli zarządczej stanowiące odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania)
- **Linki** (linki do stron zawierających interesujące informacje nt. kontroli zarządczej, np. raportów z kontroli NIK)
- **Kontakt** (dane teleadresowe oraz najważniejsze zadania Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych).

Kontakt

tel.: 22 694 30 93

fax: 22 694 33 74

e-mail: sekretariat.DA@mofnet.gov.pl

OD REDAKCJI

Serdecznie zapraszamy Państwa do lektury publikowanych materiałów i kontaktów z naszym Departamentem. Chętnie służymy Państwu wsparciem merytorycznym.

Prosimy też o dzielenie się własnymi dobrymi praktykami, których publikacja pozwoli innym jednostkom na usprawnienie systemów kontroli zarządczej.

Będziemy wdzięczni za wszystkie Państwa sugestie, propozycje i uwagi w sprawie *Biuletynu* oraz strony internetowej.

Osoby zainteresowane kolejnymi numerami *Biuletynu Kontroli Zarządczej* prosimy o wysłanie na adres; Mirosława.Przyluska@mofnet.gov.pl maila o tytule **Zamówienie Biuletynu Kontroli Zarządczej**. W treści prosimy o podanie imienia i nazwiska, stanowiska, nazwy jednostki oraz adresu mailowego, na który mają być wysyłane kolejne numery *Biuletynu*.