

*MONIKA FOREMNA-PILARSKA*

**Politechnika Koszalińska**

## **STANDARDY KONTROLI ZARZĄDCZEJ WYZNACZNIKIEM DZIAŁAŃ W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH**

### **Wprowadzenie**

Z dniem 1 stycznia 2010 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240) wprowadzające obowiązek kontroli zarządczej, z uwzględnieniem zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych. W myśl przepisów art. 69 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik. Kontrolę zarządczą należy wiązać z zarządzaniem jednostką, a za najistotniejszy jej element należy uznać system wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji.

Kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać do czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników poszczególnych komórek, mimo że takie podejście bywa łączone z pojęciem kontroli. Kontrola zarządcza jest systemem, który ma za zadanie sprawić, aby jednostka osiągnęła cele przed nią wyznaczone. Przeprowadzenie czynności kontrolnych będzie stanowiło tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej, pozwalając częściowo zdiagnozować stan obecny.

System kontroli zarządczej w każdej z jednostek sektora finansów publicznych będzie unikatowy, ponieważ każda z grup jednostek sektora finansów publicznych realizuje odmienne rodzaje zadań, wyznaczone najczęściej przez normy

prawne. Ustawa o finansach publicznych<sup>1</sup> nakłada na kierowników jednostek sektora finansów publicznych obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, przy czym ustawodawca nie wskazuje odgórnie form i sposobów jej zorganizowania, ale daje wyraźny sygnał, że ocena systemu kontroli zarządczej będzie się odbywała nie przez pryzmat ilości i zawartości wprowadzonych regulacji, lecz efektu działania tego systemu<sup>2</sup>. Dotychczas obowiązujący system kontroli finansowej obejmował przeprowadzenie wstępnej celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, prowadzenie gospodarki finansowej oraz procedur dotyczących określonych procesów, a także badania i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie określonych procesów. Analizując obecne rozwiązania, można zauważyć, że wprowadzono nowe rozwiązania, które mają na celu zwiększenie kontroli nad wydatkami publicznymi<sup>3</sup>.

Celem artykułu jest przedstawienie pewnego zakresu czynności, jakie są do zrealizowania w jednostkach samorządu terytorialnego, wynikających z konieczności realizacji standardów kontroli zarządczej i wskazanie konkretnych zadań, jakie można zaproponować dla poszczególnych standardów. Jest to oczywiście pewna propozycja, a nie gotowy pakiet obowiązujący wszystkie jednostki. Autorka ma nadzieję, że treść artykułu chociaż w części zbliży problemy praktyki do teorii kontroli zarządczej.

## 1. Standardy kontroli zarządczej

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, które zostały wydane przez Ministra Finansów w formie Komunikatu nr 23 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84). Standardy należy traktować jako wytyczne, a nie normy prawne. Ich celem jest także promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarząd-

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 68 ust. 1.

<sup>2</sup> K. Puchacz: *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2010, s. 10–11.

<sup>3</sup> E. Słowińska-Tomtała: *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 3.

czej, zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, ze szczególnym umiejscowieniem charakterystycznych zadań jednostki, która je realizuje.

Niezależnie od podmiotu sektora finansów publicznych najistotniejszym elementem kontroli zarządczej ma być system wyznaczania celów i zadań jednostek i sposobów ich monitorowania dla zapewnienia skuteczności i efektywności realizacji zadań publicznych. Narzędziami tej kontroli są grupy standardów, które obejmują:

- A. środowisko wewnętrzne,
- B. cele i zarządzanie ryzykiem,
- C. mechanizmy kontroli,
- D. informację i komunikację,
- E. monitorowanie i ocenę.

Te wszystkie elementy stanowią bazę do właściwego wdrożenia mechanizmów kontroli zarządczej i ich funkcjonowania. Wszystkie standardy kontroli zarządczej wchodzące w skład poszczególnych grup standardów zostały przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1

Grupy standardów kontroli zarządczej i poszczególne standardy

Nr standardu	Opis standardu
1	2
Grupa standardów (A) – środowisko wewnętrzne	
Standard 1	Przestrzeganie wartości etycznych
Standard 2	Kompetencje zawodowe
Standard 3	Struktura organizacyjna
Standard 4	Delegowanie uprawnień
Grupa standardów (B) – cele i zarządzanie ryzykiem	
Standard 5	Misja
Standard 6	Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji
Standard 7	Identyfikacja ryzyka
Standard 8	Analiza ryzyka
Standard 9	Reakcja na ryzyko
Grupa standardów (C) – mechanizmy kontroli	
Standard 10	Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej
Standard 11	Nadzór
Standard 12	Ciągłość działalności
Standard 13	Ochrona zasobów
Standard 14	Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych
Standard 15	Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych

1	2
Grupa standardów (D) – informacja i komunikacja	
Standard 16	Bieżąca informacja
Standard 17	Komunikacja wewnętrzna
Standard 18	Komunikacja zewnętrzna
Grupa standardów (E) – monitorowanie i ocena	
Standard 19	Monitorowanie systemu kontroli zarządczej
Standard 20	Samooocena
Standard 21	Ocena systemu kontroli zarządczej przez audyt wewnętrzny
Standard 22	Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: K. Puchacz: *Nowe standardy kontroli zarządczej...*, s. 21–90.

## 2. Działania realizujące standardy kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego

Aby kompleksowo zrealizować standard kontroli zarządczej, należy sporządzić dokument, który będzie w sposób jasny i przejrzysty wyznaczał działania realizujące zarówno cele, jak i proces kontroli zarządczej. W tabeli 2 zaproponowano przykładowe działania przyczyniające się do realizacji konkretnych standardów kontroli zarządczej dla jednostki samorządu terytorialnego.

Tabela 2

### Działania realizujące standardy kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego

Nazwa standardu	Działania realizujące standard w JST
1	2
Przestrzeganie wartości etycznych	1. Wprowadzenie kodeksu etyki pracowników JST, który wyznaczy im zasady postępowania w związku z wykonywaniem przez nich zadań publicznych i pełnieniem funkcji publicznej. Pracownicy zobowiązani są do przestrzegania kodeksu etyki i kierowania się jego zasadami. Oświadczenie o zapoznaniu się pracownika z kodeksem załącza się do akt osobowych. 2. Wprowadzenie ankiety badania opinii klientów dotyczącej poziomu obsługi i poziomu zadowolenia z kontaktu z pracownikami
Kompetencje zawodowe	Nabór pracowników prowadzony zgodnie z przepisami ustawy o pracownikach samorządowych. W ogłoszeniu o naborze zawarte są informacje dotyczące wymagań kwalifikacyjnych
Struktura organizacyjna	1. Struktura organizacyjna jest określona w regulaminie organizacyjnym. 2. W JST każdy pracownik ma opis stanowiska pracy, który jest załączony do jego akt osobowych
Delegowanie uprawnień	1. Kierownik JST w celu wykonywania bieżących zadań udziela upoważnień i pełnomocnictw poszczególnym pracownikom. W jednostce prowadzony jest rejestr wydanych upoważnień i pełnomocnictw. 2. Przy wydawaniu najistotniejszych decyzji wprowadzenie systemu decyzyjnego z wykorzystaniem kontrasygnat (radca prawny lub dyrektor wydziału)

1	2
Zarządzanie ryzykiem	1. Wprowadzenie zarządzenia kierownika w sprawie zasad i trybu zarządzania ryzykiem w JST. 2. Celem zarządzania ryzykiem w JST jest: usprawnienie procesu planowania, zwiększenie prawdopodobieństwa realizacji zadań i osiągnięcia celów, zapewnienie odpowiednich mechanizmów kontroli wewnętrznej, zapewnienie kierownictwu JST wczesnej informacji o zagrożeniach dla realizacji wyznaczonych celów i zadań
Misja	Cel istnienia JST określony jest w ustawie o samorządzie powiatowym <sup>A</sup>
Identyfikacja ryzyka	Zgodnie z zarządzeniem w sprawie zasad i trybu zarządzania ryzykiem w JST nie rzadziej niż raz w roku dokonywana jest identyfikacja ryzyka w odniesieniu do celów i zadań oraz zagrożeń związanych z ich realizacją
Analiza ryzyka	Zgodnie z zarządzeniem w sprawie zasad i trybu zarządzania ryzykiem w JST zidentyfikowane ryzyko poddawane jest analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Ustalono następujące poziomy istotności ryzyka: ryzyko poważne, ryzyko umiarkowane i ryzyko niskie
Reakcja na ryzyko	Zgodnie z zarządzeniem w sprawie zasad i trybu zarządzania ryzykiem w JST metodami przeciwdziałania ryzyku są: kontrolowanie ryzyka (stosowanie mechanizmów kontroli wewnętrznej), przeniesienie ryzyka (przekazanie ryzyka podmiotowi zewnętrznemu, np. w drodze ubezpieczenia)
Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej	1. Stosowanie zasady pisemności, tzn. wszystkie zarządzenia i procedury wydawane są w formie pisemnej. 2. Wprowadzenie bazy danych umożliwiającej pracownikowi pobranie w każdej chwili każdej procedury wewnętrznej, tzw. portal pracowniczy. 3. Prowadzenie ewidencji obowiązujących przepisów wewnętrznych
Nadzór	Nadzór nad pracą pracowników sprawują ich bezpośredni przełożeni – dyrektorzy wydziałów, kierownicy referatów. Są oni zobowiązani do raportowania i sprawozdawczości o wynikach pracy w swoich komórkach organizacyjnych
Ciągłość działalności	1. W JST utrzymanie ciągłości działalności poprzez zastępstwa pracowników. 2. Wprowadzenie instrukcji bezpieczeństwa informatycznego
Ochrona zasobów	1. Każdy pracownik ma powierzoną odpowiedzialność materialną za przekazane składniki majątkowe. Każdy pracownik przyjął odpowiedzialność pisemnie. 2. Objęcie mienia JST ubezpieczeniem, w tym od kradzieży. 3. Przeprowadzenie inwentaryzacji co rok
Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	1. Wprowadzenie instrukcji obiegu i kontroli dokumentów. 2. Wprowadzenie polityki rachunkowości obejmującej także zakładowy plan kont. 3. Wprowadzenie Karty wzorów podpisów osób upoważnionych do zatwierdzania operacji finansowych. Operacje finansowe muszą być zaakceptowane przez dwie osoby
Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	1. Zabezpieczenie systemów informatycznych przed wirusami za pomocą programów antywirusowych. 2. Wprowadzenie instrukcji bezpieczeństwa systemów informatycznych
Bieżąca informacja	Organizowanie cyklicznych porad kierownictwa z dyrektorami wydziałów w celu przekazania bieżących informacji
Komunikacja wewnętrzna	Kierownik JST zapewnia rzetelne i właściwe informacje potrzebne do realizacji zadań poprzez wprowadzenie instrukcji obiegu i kontroli dokumentów
Komunikacja zewnętrzna	1. Wszelkie informacje, które powinny być udostępniane na zewnątrz, są zamieszczone w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP). 2. Zatrudnienie w JST osoby na stanowisku rzecznika prasowego, odpowiedzialnego za kontakt z mediami
Monitorowanie systemu kontroli zarządczej	Monitorowanie systemu kontroli zarządczej odbywa się podczas wykonywania bieżących obowiązków kierownictwa jednostki. Informację zarządczą stanowią: wyniki kontroli prowadzonych przez instytucje zewnętrzne, wyniki kontroli wewnętrznych prowadzonych przez biuro kontroli zarządczej oraz prace audytora wewnętrznego
Samooceana	Przeprowadzenie raz w roku samooceny systemu kontroli zarządczej przez: dyrektorów wydziałów, kierowników referatów oraz samodzielne stanowiska

1	2
Ocena systemu kontroli zarządczej przez audyt wewnętrzny	Audytor zatrudniony w JST może przeprowadzać audyt we wszystkich jej jednostkach organizacyjnych na podstawie upoważnienia wystawionego przez przewodniczącego zarządu jednostki
Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej	Źródłem do uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej są wyniki monitorowania, wyniki samooceny systemu oraz wyniki przeprowadzonych kontroli i audytów. Uzyskanie zapewnienia może przybrać formę oświadczenia o stanie kontroli zarządczej

<sup>A</sup> Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1592, z późn. zm.

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów szkoleniowych: *Przyjazny urzędnik*, Toruń 2011; Materiały wewnętrzne starostwa powiatowego – Koszalin.

Prowadzenie działalności w poszczególnych obszarach jednostki samorządu terytorialnego możliwe jest dzięki ustaleniu działań, które będą jednocześnie służyły do realizacji standardów kontroli zarządczej, która stanowi bardzo wymierny i istotny element zarządzania w sektorze publicznym. Dobór działań do standardu ma na celu po pierwsze realizację celów samego standardu, a po drugie realizację misji jst. Dlatego od ich trafności i precyzyjności zależy powodzenie funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego, jak i kontroli zarządczej w całym sektorze.

### Uwagi końcowe

W artykule starano się zwrócić uwagę na fakt, że 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 jej celów i zadań.

Największym wyzwaniem w procesie zwiększenia efektywności kontroli zarządczej jest intensyfikacja współpracy pomiędzy kierownictwem wydziałów jednostki realizujących ten sam lub zbliżony zakres zadań. Doświadczenie pokazuje, że wykorzystanie sprawdzonych rozwiązań daje największą, skokową poprawę rezultatów w efektywności realizacji konkretnych procesów.

## **Literatura**

Materiały szkoleniowe *Przyjazny urzędnik*, Toruń 2011.

Materiały wewnętrzne starostwa powiatowego – Koszalin.

Puchacz K.: *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2010.

Słowińska-Tomtała E.: *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1592, z późn. zm.

## **STANDARDS OF THE MANAGEMENT CONTROL AS A DETERMINANT OF ACTIVITIES IN ENTITIES OF THE PUBLIC FINANCE SECTOR**

### **Summary**

The management control as well as standards of the management control are quite a novelty, which for experienced persons as well as theoreticians determines the need of talking and writing about the subject. The article was divided into two parts. In the first part standards of the management control as well as the necessity and the essence of using them were described. The second part contains a detailed attribution of activities which should be undertaken in local government entities in order to realise standards of the management control. The article answers practical questions about how to apply regulations implementing the management control and its standards.

*Translated by Magdalena Janowicz*