ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

NR 718 FINANSE. RYNKI FINANSOWE. UBEZPIECZENIA NR 53 2012

IWONA MAJCHRZAK
Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

SAMOOCENA KONTROLI ZARZĄDCZEJ A OŚWIADCZENIE O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych na mocy ustawy o finansach publicznych[1] zostały zobowiązane do wprowadzenia w podległych im jednostkach kontroli zarządczej[2].

Jednym z warunków zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest monitorowanie i ocena jej funkcjonowania. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej i jej poszczególnych elementów spoczywa na kierowniku jednostki, głównym księgowym, kierownikach właściwych komórek organizacyjnych i pozostałych pracownikach w zakresie powierzonych im obowiązków. Natomiast za system kontroli zarządczej w działach administracji rządowej odpowiedzialność ponosi właściwy minister, a w jednostkach samo-

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

[2] Zgodnie z art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych 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. Szerzej E. Sławińska-Tomtała: *Zarządzenie w sprawie systemu kontroli zarządczej*, w: *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*. red. E. Sławińska-Tomtała, Wydawnictwo C.H. Beck (Beck InfoBiznes), lipiec 2011, s. 1–26; M. Sola: *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej*, Manicipium, Warszawa 2009, s. 6 i następne.

rządu terytorialnego – wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Ministrowie kierujący danym działem mają obowiązek, a kierownicy jednostek spoza działów administracji rządowej, w tym samorządu terytorialnego, zalecenie[3] corocznego sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej[4]. Oświadczenie składane przez kierowników działów administracji rządowej bądź kierowników jednostek sektora finansów publicznych powinno być oparte na ocenie własnej oraz na podstawie informacji pochodzących z:

a) monitoringu realizacji celów i zadań,
b) samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych,
c) procesu zarządzania ryzykiem,
d) audytu wewnętrznego,
e) kontroli wewnętrznych,
f) kontroli zewnętrznych,
g) innych źródeł informacji.

Jak wskazano, jednym ze źródeł uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej stanowiącym podstawę sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej jest samoocena kontroli zarządczej przeprowadzana zgodnie z wytycznymi ministra finansów w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych[5].

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości wykorzystania informacji uzyskanych w procesie samooceny kontroli zarządczej do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

---

[3] Przepisy ustawy o finansach publicznych nie nakładają obowiązku na te jednostki składania corocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, niemniej zgodnie ze Standardem kontroli zarządczej E.22 *Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej* (Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84) jest wskazane potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia. Respektowanie przez te jednostki Standardów Kontroli Zarządczej może okazać się bardzo istotne w zarządzaniu. Podmioty te mogą samodzielnie wypracować rozwiązania w zakresie treści i formy oświadczenia, jednak wzór oświadczenia przewidziany dla administracji rządowej powinien być punktem odniesienia.

[4] 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. nr 238, poz. 1581).

[5] Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11).

1. Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej stanowiące załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 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 opisania 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,
— 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 Publicznej.

2. Istota i zakres samooceny kontroli zarządczej

Samoocena kontroli zarządczej to systematyczny proces, w którym jest dokonywana ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przez kierownictwo jednostki oraz podległych im pracowników.

Zgodnie ze Standardem kontroli zarządczej E.20 *Samoocena*[6] w jednostce przynajmniej raz w roku warto przeprowadzić proces samooceny kontroli zarządczej. Kontrola przeprowadzana za pomocą tego narzędzia może dotyczyć poszczególnych procesów zachodzących w jednostce, jak również poszczególnych elementów kontroli zarządczej.

Przeprowadzenie w jednostce samooceny kontroli zarządczej pozwala w stosunkowo krótkim czasie i przy niewielkich nakładach zdiagnozować słabe i mocne strony funkcjonowania kontroli zarządczej. Ponadto w wypadku stwierdzenia pewnych niedociągnięć pozwala na podjęcie odpowiednich działań.

Podstawowe cele samooceny kontroli zarządczej to[7]:

1) sprawdzenie jednostki w odniesieniu do pewnych wymogów, np. standardów kontroli zarządczej,
2) doskonalenie procesów zachodzących w jednostce,
3) wdrażanie nowych standardów funkcjonowania jednostki.

Należy podkreślić, iż informacje uzyskane w wyniku przeprowadzonego procesu samooceny kontroli zarządczej mogą stanowić istotne źródło informacji do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Ponadto ma ona istotne znaczenie w wypadku jednostek niedysponujących innymi narzędziami oceny kontroli zarządczej, tj. w jednostkach, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny, lub w których zasoby audytorskie są niewystarczające.

Samoocena kontroli zarządczej może być przeprowadzona przy pomocy[8]:

a) otwartej dyskusji na temat realizacji przyjętych założeń w ramach tzw. warsztatów samooceny,
b) kwestionariusza ankiety skierowanego do wszystkich pracowników lub reprezentatywnej grupy wyższego i niższego szczebla.

---

[6] Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów…

[7] A. Kumpiałowska: *Jak przygotować jednostkę do wdrożenia systemu kontroli zarządczej*, w: *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, red. E. Sławińska-Tomtała, Wydawnictwo C.H. Beck (Beck InfoBiznes), październik 2011, s. 7.

[8] Por. *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego,* opracowanie Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych, Biuletyn nr 1/2011, Warszawa, grudzień 2011, s. 6–7.

Przeprowadzenie samooceny przy pomocy warsztatów jest możliwe tylko i wyłącznie w małych jednostkach, w których pracownicy skupieni są w jednym miejscu, a kultura organizacyjna jednostki sprzyja otwartej dyskusji. W odróżnieniu od otwartych warsztatów samoocenę kontroli zarządczej na podstawie kwestionariusza można przeprowadzić w każdej jednostce, tj. bez względu na jej wielkość i/lub rozproszenie lokalizacji. Ponadto wykorzystanie kwestionariusza ankiety zaleca się jednostkom, które po raz pierwszy przeprowadzają ocenę kontroli zarządczej.

Mając na uwadze cel sporządzania samooceny kontroli zarządczej, należy przy jej przygotowaniu i przeprowadzaniu uwzględnić szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych[9] określone przez ministra finansów. Zgodnie z nimi samoocena kontroli zarządczej powinna być jednym z narzędzi stosowanych w ramach monitoringu kontroli zarządczej ujętym w ramy odrębnego procesu działalności oraz odpowiednio udokumentowana.

3. Samoocena kontroli zarządczej przy pomocy kwestionariusza samooceny

Samoocena kontroli zarządczej przeprowadzana za pomocą kwestionariusza polega na udzielaniu odpowiedzi na pytania zawarte w ankiecie.

Pytania zawarte w ankiecie mogą mieć charakter otwarty lub zamknięty. Mogą one być również postawione w formie tez, z którymi osoba wypełniająca ankietę będzie się zgadzała, lub nie. Kwestionariusz samooceny może być jednolity dla wszystkich pracowników jednostki bądź zróżnicowany w zależności od grupy respondentów, tj. kierowników jednostki i pozostałych pracowników z ukierunkowaniem na pracowników określonych komórek organizacyjnych, np. komórek finansowych, informatycznych.

Konstruując kwestionariusz samooceny kontroli zarządczej należy dołożyć wszelkich starań, aby zawarte w nim pytania były jednoznaczne i zrozumiałe dla respondentów. Należy mieć bowiem świadomość, iż uzyskane za pośrednictwem kwestionariuszy wyniki oceny będą stanowiły podstawę do oceny stanu kontroli zarządczej w danej jednostce.

[9] Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych...

Przy konstrukcji kwestionariusza samooceny kontroli zarządczej jednostki sektora finansów publicznych mogą posiłkować się wzorami ankiet opracowanymi przez Ministerstwo Finansów[10]. Przykładowe ankiety są skierowane do dwóch grup respondentów, tj. kierowników komórek organizacyjnych oraz pracowników jednostki. Przed wykorzystaniem wzorcowej ankiety należy jednak dokonać oceny, czy:

— jest ona odpowiednia do planowanego procesu samooceny,
— uwzględnia ona zakres przedmiotowy samooceny, charakter działalności, poziom świadomości respondentów w zakresie kontroli zarządczej.

Przeprowadzenie samooceny kontroli zarządczej za pośrednictwem kwestionariusza, oprócz niewątpliwych korzyści, ma także ograniczenia. Ich zestawienie przedstawia tabela 1.

W celu zminimalizowania wskazanych ograniczeń należy:

1) uświadomić pracownikom cel, zakres i potrzebę przeprowadzenia badania oraz konieczność uzyskania szczerych opinii o ocenianych obszarach działalności jednostki,
2) stworzyć poczucie bezpieczeństwa wśród respondentów przez zapewnienie ich o braku negatywnych konsekwencji w związku z przedstawioną opinią,
3) przeprowadzić szkolenia dla osób, które będą uczestniczyły w procesie samooceny, mających na celu zapoznanie ich z celami samooceny kontroli zarządczej oraz ze sposobami jej przeprowadzenia.

[10] Załącznik do komunikatu nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11).

Tabela 1

Zestawienie korzyści i ograniczeń przeprowadzenia samooceny kontroli zarządczej za pośrednictwem kwestionariusza

Korzyści	**Ograniczenia**
1. Pracownicy jednostki są bezpośrednio angażowani w ocenę ryzyka i mechanizmów kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem.	1. Otrzymanie niewiarygodnych wyników (samoocena opiera się na subiektywnej ocenie jej uczestników).
2. Następuje poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami a kierownictwem.	2. Brak widocznego, mocnego wsparcia ze strony kierownictwa.
3. Wzmacnia się świadomość odpowiedzialności kierownictwa i pracowników za funkcjonowanie kontroli zarządczej.	3. Wybór osoby koordynującej samoocenę, która nie posiada odpowiedniej wiedzy i umiejętności.
4. Istnieje możliwość efektywniejszego wykorzystania zasobów audytu wewnętrznego dzięki pozyskaniu dodatkowych informacji o stanie kontroli zarządczej w jednostce.	4. Zbyt duże ograniczenie zakresu samooceny.
5. Istnieje możliwość łatwego zebrania i analizy wyników oraz formułowania wniosków.	5. Niezrozumienie przez pracowników celu samooceny.
6. Następuje minimalizacja czasu i kosztów gromadzenia informacji dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej.	6. Nieoszacowanie zasobów (czas, ludzie) koniecznych do sprawnego przeprowadzenia i udokumentowania samooceny.
	7. Kultura organizacyjna w jednostce, w tym styl zarządzania, skłaniająca pracowników do udzielania raczej oczekiwanych niż szczerych odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie A. Kumpiałowska: *Jak przygotować jednostkę*... s. 8.

Dzięki przeprowadzeniu samooceny kontroli zarządczej za pośrednictwem kwestionariusza kierujący uzyskuje informacje na temat sytuacji jednostki. Na podstawie opracowanych wyników może określić kierunki działań w kluczowych obszarach wymagających poprawy. Ponadto informacje uzyskane w wyniku przeprowadzonego badania pozwalają mu na świadome i wiarygodne sporządzenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

4. Przykład samooceny kontroli zarządczej stanowiącej źródło informacji do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostce administracji rządowej

W przykładowej samoocenie jednostek administracji rządowej podległe właściwemu ministrowi jednostki zostały zobowiązane zarządzeniem wewnętrznym do składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej przy uwzględnieniu informacji uzyskanych, między innymi, w wyniku przeprowadzenia procesu samooceny kontroli zarządczej.

W jednostkach tych do wypełnienia kwestionariusza samooceny kontroli zarządczej, ze względu na znaczne zatrudnienie, zostali zobowiązani:

1. na szczeblu centralnym:
   a) zastępcy dyrektorów departamentów i biur – a wypadku istnienia takich stanowisk,
   b) kierujący komórkami organizacyjnymi Centrali,
   c) inni pracownicy wskazani przez kierujących komórkami organizacyjnymi Centrali,
2. w podległych Centrali oddziałach:
   a) kierujący komórkami organizacyjnymi oddziału.

Do przeprowadzenia samooceny kontroli zarządczej w przykładowej jednostce jest wykorzystywany kwestionariusz składający się z 41 pytań zawartych w pięciu częściach odpowiadających grupom A – E wyznaczonym w standardach kontroli zarządczej[11] (por. tabela 2), tj.:

— środowiska wewnętrznego,
— celów i zarządzania ryzykiem,
— mechanizmów kontroli,
— informacji i komunikacji,
— monitorowania i oceny.

W ramach wyodrębnionych w kwestionariuszu części osoby zobowiązane do jego wypełnienia mają następujące możliwości udzielenia odpowiedzi:

a) tak,
b) nie,
c) nie w pełnym zakresie,
d) nie dotyczy.

[11] Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli...

Ponadto są oni zobowiązani do uzasadnienia każdej z udzielonych odpowiedzi w kolumnie uwagi / dodatkowe informacje.

Tabela 2

Kwestionariusz samooceny kontroli zarządczej w jednostce administracji rządowej

Lp.	Pytanie	Możliwe odpowiedzi				Uwagi/ dodatkowe informacje
		Tak	Nie	Nie w pełnym zakresie	Nie dotyczy	
Część I – Środowisko wewnętrzne						
1.	Czy pracownicy zaznajomieni zostali z obowiązującym w jednostce Kodeksem etyki w służbie cywilnej?					
2.	Czy w przypadku stwierdzenia nieetycznego postępowania są podejmowane odpowiednie działania wobec pracownika?					
3.	Czy przestrzeganie wartości etycznych jest brane pod uwagę przy okresowych ocenach pracowników?					
4.	Czy wiedza i umiejętności pracowników pozwalają na efektywne wykonywanie powierzonych im zadań?					
5.	Czy są aktualizowane opisy stanowisk pracy i zakresy czynności w przypadku zmian zadań wykonywanych na poszczególnych stanowiskach pracy?					
6.	Czy promuje się podnoszenie kwalifikacji (np. w formie szkoleń, dofinansowania do studiów lub nauki języków obcych)?					
7.	Czy rekrutacja na wolne stanowiska pracy jest jawna?					
8.	Czy procedura naboru pracowników na wolne stanowiska pracy odbywa się w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata?					
9.	Czy struktura organizacyjna komórki organizacyjnej jest dostosowana do jej celów i zadań?					
10.	Czy delegowanie uprawnień jest potwierdzane podpisem osób przyjmujących delegowane uprawnienia?					

Lp.	Pytanie	Możliwe odpowiedzi				Uwagi/ dodatkowe informacje
		Tak	Nie	Nie w pełnym zakresie	Nie dotyczy	
Część II – Cele i zarządzanie ryzykiem						
1.	Czy określono cele i zadania jednostki w perspektywie rocznej?					
2.	Czy cele i zadania są znane pracownikom?					
3.	Czy realizacja celów i zadań jest monitorowana?					
4.	Czy nie rzadziej niż raz w roku jest dokonywana identyfikacja i analiza ryzyka w odniesieniu do realizowanych celów i zadań?					
5.	Czy proces identyfikacji i analizy ryzyka jest udokumentowany?					
6.	Czy w Pani/Pana ocenie istnieje potrzeba szkolenia z zakresu zarządzania ryzykiem?					
Część III – Mechanizmy kontroli						
1.	Czy pracownicy mają dostęp do dokumentacji (procedury, instrukcje, wytyczne, regulaminy) niezbędnych do realizacji celów i zadań?					
2.	Czy jest prowadzony wykaz dokumentacji, o której mowa w punkcie 1?					
3.	Czy w kierowanej przez Panią/Pana komórce organizacyjnej wprowadzony został system zastępstw zapewniający ciągłość realizacji zadań?					
4.	Czy system zastępstw określony został w sposób formalny i ma odzwierciedlenie w opisach stanowisk, zakresach czynności, innych dokumentach?					
5.	Czy w jednostce wprowadzono odpowiednie mechanizmy w celu ochrony danych osobowych?					
6.	Czy w kierowanej przez Panią/Pana komórce organizacyjnej dokumentacja jest w odpowiedni sposób zabezpieczona?					
7.	Czy rejestrowanie i dokumentowanie operacji finansowych i gospodarczych jest rzetelne i pełne?					
8.	Czy istnieją mechanizmy zapewniające, iż operacje finansowe są zatwierdzane przez kierownika jednostki lub upoważnioną osobę?					

Lp.	Pytanie	Możliwe odpowiedzi				Uwagi/ dodatkowe informacje
		Tak	Nie	Nie w pełnym zakresie	Nie dotyczy	
9.	Czy w jednostce jest zapewniony podział kluczowych obowiązków finansowych między różne osoby?					
10.	Czy jest zapewniona w jednostce weryfikacja operacji finansowych przed i po ich realizacji?					
11.	Czy wprowadzono kontrolę dostępu do siedziby jednostki?					
12.	Czy dostęp pracowników do siedziby jednostki poza godzinami pracy jest kontrolowany?					
13.	Czy istnieją w jednostce procedury służące zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych?					
Część IV – Informacja i komunikacja						
1.	Czy istniejący w jednostce system przekazywania informacji zapewnia osobom zarządzającym i pracownikom otrzymywanie informacji o odpowiedniej formie i czasie?					
2.	Czy w jednostce funkcjonuje dobra komunikacja między komórkami?					
3.	Czy komunikacja między komórkami ma sformalizowany charakter?					
4.	Czy istnieje przepływ informacji między pracownikami w tej samej komórce?					
5.	Czy kierownictwo na bieżąco informuje kierowników komórek organizacyjnych o nowych zadaniach lub zmianie okoliczności zaistniałych w jednostce lub poza nią?					
6.	Czy w Pani/Pana ocenie system komunikacji z jednostką nadrzędną (Centralą dla Oddziału, a w przypadku Centrali – Ministerstwem) jest efektywny i sprawny?					
Część V – Monitorowanie i ocena						
1.	Czy komórka organizacyjna na bieżąco monitoruje stopień wykonywania zadań?					
2.	Czy wyniki audytu wewnętrznego są wykorzystywane przez kadrę zarządzającą jednostki w procesie usprawniania?					
3.	Czy zalecenia audytu wewnętrznego są wdrażane przez kierownictwo jednostki?					

Lp.	Pytanie	Możliwe odpowiedzi				Uwagi/ dodatkowe informacje
		Tak	Nie	Nie w pełnym zakresie	Nie dotyczy	
4.	Czy w jednostce są analizowane wyniki kontroli zewnętrznych?					
5.	Czy w jednostce są znane standardy kontroli zarządczej?					
6.	Czy w jednostce są podejmowane działania mające na celu wdrożenie standardów kontroli zarządczej?					

Pytania uzupełniające

Który z elementów kontroli zarządczej wymaga zdaniem Pani/Pana największych zmian (*proszę wskazać maksymalnie dwa elementy*)		
1.	Środowisko kontroli	
2.	Ustalanie celów i zadań na dany rok	
3.	Zarządzanie ryzykiem	
4.	Zmiana procedur	
5.	Monitorowanie prawidłowości systemu	
Usprawnienie którego z zadań kontroli zarządczej powinno być wprowadzone jako pierwsze w jednostce (*proszę wskazać maksymalnie dwa obszary*)		
1.	Zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi	
2.	Skuteczności i efektywności działania	
3.	Wiarygodności sprawozdań	
4.	Ochrony zasobów	
5.	Przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania	
6.	Efektywności i skuteczności przepływu informacji	
7.	Zarządzania ryzykiem	

Źródło: kwestionariusz samooceny wprowadzony zarządzeniem wewnętrznym w przykładowej jednostce administracji rządowej.

W ramach obowiązującego w analizowanej jednostce kwestionariusza samooceny kontroli zarządczej, oprócz odpowiedzi na pytania wynikające bezpośrednio ze standardów kontroli zarządczej, kierownictwo jest zobowiązane do udzielenia odpowiedzi na pytania dotyczące:

1) elementów kontroli zarządczej wymagających największych zmian,
2) konieczności usprawnienia poszczególnych zadań kontroli zarządczej.

Porównując obowiązujący w przykładowej jednostce administracji rządowej kwestionariusz samooceny kontroli zarządczej z wzorem kwestionariusza samooceny opracowanym przez ministra finansów dla kierowników komórek organizacyjnych stanowiącym załącznik do komunikatu nr 3 Ministra Finansów[12], można zauważyć zmiany polegające na wyraźnym wydzieleniu obszarów badania, rozszerzeniu katalogu pytań oraz wyraźnym dostosowaniu ich do indywidualnych potrzeb jednostki.

Największej rozbudowie poddano część III – Mechanizmy kontroli oraz część V ankiety dotyczącą monitorowania i oceny. W ramach III części ankiety dodatkowe pytania dotyczą ochrony danych osobowych, bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych, dokumentacji operacji finansowych i gospodarczych oraz dostępu do siedziby jednostki. Natomiast w części V – Monitorowanie i ocena zawarto pytania dotyczące stanu wiedzy pracowników na temat standardów kontroli zarządczej oraz ich wdrażania w jednostce.

Należy zaznaczyć, iż mimo rozbudowy katalogu pytań w analizowanym kwestionariuszu samooceny kontroli zarządczej zrezygnowano ze szczegółowych pytań dotyczących poziomu akceptowalnego ryzyka oraz sposobów radzenia sobie ze zidentyfikowanym zagrożeniem.

Ponadto został rozszerzony katalog odpowiedzi o odpowiedzi nie w pełnym zakresie i nie dotyczy oraz stworzono możliwość udzielenia dodatkowych informacji.

Do analizy wyników samooceny na podstawie wypełnionych kwestionariuszy samooceny zobowiązani są w wypadku samooceny przeprowadzanej na szczeblu centralnym – dyrektorzy poszczególnych departamentów i biur, a w wypadku oddziałów – wyznaczone osoby przez dyrektorów oddziałów lub działających z ich upoważnienia zastępców dyrektorów oddziału.

Wyniki samooceny są opracowywane w formie pisemnej według wzoru przedstawionego w tabeli 3.

W celu uzyskania wiarygodnych i rzetelnych informacji o stanie kontroli zarządczej przed rozpoczęciem procesu samooceny kontroli zarządczej za pośrednictwem kwestionariusza w jednostce przeprowadzono szkolenia dla respondentów w celu:

[12] Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych...

— wyjaśnienia istoty i zakresu kontroli zarządczej,
— przedstawienia standardów kontroli zarządczej,
— określenia roli samooceny w kontekście składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Ponadto zarządzającym wyższego i niższego szczebla został przedstawiony szczegółowy harmonogram podejmowanych czynności w celu złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Realizacja wyznaczonych celów umożliwiła sprawne, rzetelne i wiarygodne sporządzenie cząstkowych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, które posłużyły do sporządzenia ostatecznego oświadczenia przez właściwego ministra. Jednym z głównych źródeł informacji do sporządzenia oświadczeń na każdym szczeblu była samoocena kontroli zarządczej przeprowadzona z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

Tabela 3

Wyniki samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej w Centrali/oddziale jednostki administracji rządowej

1. Cel przeprowadzonej samooceny:
2. Zakres samooceny:
1) zakres przedmiotowy: a) środowisko wewnętrzne, b) cele i zarządzanie ryzykiem, c) mechanizmy kontroli, d) informacja i komunikacja, e) monitorowanie i ocena,
2) zakres podmiotowy (*należy podać informację, do których stanowisk został przekazany kwestionariusz oraz liczbę wypełnionych kwestionariuszy samooceny*):
3. Wyniki samooceny:
1) Zidentyfikowane istotne słabości kontroli zarządczej (*na istotną słabość kontroli zarządczej wskazywać będzie co najmniej 40% odpowiedzi z negatywną opinią spośród wszystkich otrzymanych opinii dla danego pytania. Za odpowiedź negatywną należy przyjąć odpowiedź „Nie" oraz „Nie w pełnym zakresie"*):
2) Kluczowe działania, jakie zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej:
Opracował: ..... Data: .....
Załączniki: 1. Wypełnione kwestionariusze samooceny kontroli zarządczej

Źródło: wzór opracowania wyników samooceny kontroli zarządczej wprowadzony zarządzeniem wewnętrznym w przykładowej jednostce administracji rządowej.

Uwagi końcowe

Przedstawiona w niniejszym artykule istota i zakres samooceny kontroli zarządczej jednoznacznie wskazuje, iż jest ona istotnym narzędziem mogącym dostarczyć niezbędnych informacji do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Na podstawie właściwie skonstruowanego, tj. dostosowanego do specyfiki danej jednostki i grupy respondentów, kwestionariusza samooceny kontroli zarządczej kierownik jednostki może, między innymi, zdiagnozować poszczególne elementy systemu kontroli zarządczej, a następnie w wypadku stwierdzenia jakichkolwiek nieprawidłowości i/lub uchybień podjąć właściwe działania w celu ich ograniczenia i/lub wyeliminowania.

Należy podkreślić, iż mimo wyłączenia z ustawowego obowiązku składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, a tym samym przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej, jednostek spoza działów administracji rządowej powinny one również co najmniej raz w roku przeprowadzić taką ocenę i sporządzić na jej podstawie oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w danej jednostce. W przypadku tych jednostek niejednokrotnie samoocena kontroli zarządczej jest jedynym narzędziem oceny. Wynika to z faktu, iż w jednostkach tych nie zawsze funkcjonują komórki audytu wewnętrznego lub ich zasoby kadrowe są niewystarczające. Biorąc pod uwagę przyjęte w przykładowej jednostce rządowej rozwiązanie w zakresie opracowania kwestionariusza samooceny kontroli zarządczej można stwierdzić, że daje ono kierownictwu możliwość świadomego i rzetelnego określenia stanu funkcjonowania kontroli zarządczej.

Literatura

Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11).

Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, opracowanie Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych, Biuletyn nr 1/2011, Warszawa, grudzień 2011.

Kumpiałowska A.: *Jak przygotować jednostkę do wdrożenia systemu kontroli zarządczej*, w: *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, red. E. Sławińska-Tomtała, Wydawnictwo C.H. Beck (Beck InfoBiznes), październik 2011.

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

Sławińska-Tomtała E.: *Zarządzenie w sprawie systemu kontroli zarządczej*, w: *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, red. E. Sławińska-Tomtała, Wydawnictwo C.H. Beck (Beck Info-Biznes), lipiec 2011.

Sola M.: *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej*, Manicipium, Warszawa 2009.

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

Załącznik do komunikatu nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11).

Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).

dr Iwona Majchrzak
Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Katedra Rachunkowości
ul. Żołnierska 47, 71-210 Szczecin,
Iwona.Majchrzak@zut.edu.pl

THE SELF-ASSESSMENT OF THE MANAGEMENT'S CONTROL TO THE STATE OF MANAGEMENT'S CONTROL

Summary

The sectors of public finances on power of law be obliged to yearly folding the announcement about state of management's control. To they preparing of this announcement they are the indispensable information about state of management's control. This information was can gain as the result of the self-assessment of management's control. What it was introduced in this article.

Translated by Krzysztof Dachtera