



Zagadnienie

kontroli



zarządczej

**i jej wprowadzenia
w Siłach Zbrojnych
Rzeczypospolitej
Polskiej (jednostkach
wojskowych)**



Część II: Standardy kontroli zarządczej



MGR ANDRZEJ HOFMAN

doktorant PWSZ w Kaliszu, prowadzi badania naukowe w zakresie bezpieczeństwa obiegu informacji w jednostkach publicznych

ANDRZEJ HOFMAN

Streszczenie

Część druga artykułu opisuje podstawowe standardy kontroli zarządczej, określone w Komunikacie Ministra Finansów nr 23 z 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Wskazuje, jaki cel stawia przed sobą kierownik jednostki przy dostosowywaniu się do przedmiotowych regulacji oraz jaki charakter one mają. Standardy zostały w tej części opisane w pięciu grupach, odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej (zgodnie z porządkiem pkt 1.4 Wstępu Komunikatu): środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena.

Kluczowe słowa:

Kontrola zarządcza, jednostka sektora finansów publicznych, standardy kontroli zarządczej, procedury wewnętrzne, ochrona zasobów, efektywne zarządzanie, środowisko wewnętrzne, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena.

Abstract

The second part of the article enumerates and describes the basic standards of management control which are provided for in the Ministry of Finance Communication no 23 of 16 December 2009 in relation to management control standards in the public finances sector. The Communication stipulates the aim to be achieved by the head of a public finances sector unit when implementing the standards in question. It also lays down the nature of the concerned standards. The management control standards are divided into five groups according to particular management control elements (pursuant to point 1.4 of the Communication Introduction): internal environment, aims and risk management, control mechanisms, information and communication as well as monitoring and assessment.

Key words:

Management control, a unit of the public finances sector, management control standards, internal procedures, resources protection, efficient management, internal environment, risk management, control mechanisms, information and communication, monitoring and assessment.

Wstęp

Minister Finansów w swoim Komunikacie nr 23 z 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych wskazał podstawowe standardy kontroli zarządczej. Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie, jakie cele stawia przed sobą kierownik jednostki przy dostosowywaniu się do przedmiotowych regulacji oraz jaki charakter one mają. Standardy zostały opisane w pięciu grupach, odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej (zgodnie z porządkiem pkt 1.4 Wstępu Komunikatu): środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena. Dzięki zastosowaniu opisanych w artykule usystematyzowanych standardów, kontrola zarządcza stanie się modelem opisującym kluczowe obszary zarządzania jednostką, umożliwiającym m.in. monitorowanie i ocenę jej działalności.

Charakter i cel standardów kontroli zarządczej

Określone w Komunikacie Ministra Finansów standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych stanowią zbiór podstawowych wytycznych dla osób odpowiadających za funkcjonowanie kontroli zarządczej w danej jednostce. Zapewnić mają właściwą organizację i efektywne zarządzanie jednostkami.

CHARAKTER STANDARDÓW

Art. 69 ust. 3 ustawy o finansach publicznych nałożył na Ministra Finansów obowiązek określenia w formie komunikatu standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodnych z międzynarodowymi normami. Dokument taki (Komunikat nr 23 z 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych) powstał na bazie następujących rozwiązań:

- ✓ Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa oraz Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO);

- ✓ Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI);
- ✓ Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu – przyjęte w 2007 r. przez Komisję Europejską (The Revised Internal Control Standard for Effective Management SEC (2007) 1341 appendix 1)¹.

W załączniku do przedmiotowego Komunikatu, minister wskazał podstawowe wymagania wobec standardów, które powinny stanowić punkt odniesienia przy ocenie prawidłowości funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych². Należy jednak podkreślić, że nie są to powszechnie obowiązujące normy, lecz wskazówki dotyczące reguł budowania systemów kontroli zarządczej. Stanowią jedynie usystematyzowany zbiór podstawowych wytycznych, jakimi powinny kierować się osoby, odpowiadające za funkcjonowanie kontroli zarządczej w danej jednostce.

Jednocześnie stanowią one układ odniesienia do funkcjonujących w jednostkach systemów kontroli i metodę ich oceny zarówno przez audytorów wewnętrznych jak i kierowników.

Ponadto, wyznaczają kierunki i obszary zmian lub stanowią uzupełnienie innych systemów. Powinny wspomagać procesy tworzenia, oceny i doskonalenia kontroli zarządczej w jednostce.

Standardy wskazane przez Ministra Finansów celowo zostały skonstruowane w sposób bardziej ogólny niż wcześniej obowiązujące standardy kontroli finansowej, aby można było je stosować do kontroli bardziej różnorodnych jednostek³.

CEL STANDARDÓW

Zgodnie z pkt 1.2 Wstępu do Komunikatu, celem standardów jest promowanie spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi normami w tym zakresie, uwzględniającego specyficzne zadania i warunki, w jakich działa wdrażająca go jednostka. Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym

1. L. Lipiec-Warzecha Cele kontroli zarządczej. Komentarz do art. 69 ustawy o finansach publicznych [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz., ABC, 2011, Lex
 2. A. Mazurek, K. Knedler Kontrola zarządcza - ujęcie praktyczne, Warszawa 2010, s. 49
 3. A. Mazurek, dz. cyt., s. 48-49

elementem kontroli zarządczej (pkt 1.4 Wstępu Komunikatu):

1. środowisko wewnętrzne,
2. cele i zarządzanie ryzykiem,
3. mechanizmy kontroli,
4. informacja i komunikacja,
5. monitorowanie i ocena.

Do zadań Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych należy także, zgodnie z art. 71 ustawy o finansach publicznych, wydawanie szczegółowych wytycznych oraz upowszechnianie standardów opisanych w Komunikacie⁴.

Pozostałe delegacje mają charakter fakultatywny. Art. 69 ust. 4 ustawy o finansach publicznych wskazuje, że Minister Finansów może określić w formie komunikatu i ogłosić w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Druga delegacja upoważnia ministra konkretnego resortu do wydania komunikatu określającego szczegółowe wytyczne odnośnie kontroli zarządczej dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Takie wytyczne ministra podlegają ogłoszeniu w dzienniku urzędowym⁵.

Reasumując, należy podkreślić, że ogólnym celem standardów jest promowanie wprowadzania do sektora finansów publicznych jednolitego, spójnego, zgodnego z międzynarodowymi wymaganiami w tym zakresie systemu kontroli zarządczej, biorącego pod uwagę specyfikę zadań i warunki, w jakich działa konkretna jednostka wdrażająca⁶.

SZCZEGÓŁOWE WYTYCZNE DO KONTROLI ZARZĄDCZEJ

C. Kosikowski uważa, że przesadą ze strony ustawodawcy jest wskazanie aż trzech sytuacji, kiedy można wydać wytyczne odnośnie kontroli zarządczej. Twierdzi, że wystarczyłoby upoważnić Radę Ministrów do wydania rozporządzenia w sprawie organizacji i wykonywania kontroli zarządczej, które obowiązywało-

by podmioty wskazane w art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych (tj. ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego oraz kierownika jednostki).

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym istnieje zarówno nakaz, jak i możliwość wydania przedmiotowych wytycznych przez Ministra Finansów. Według C. Kosikowskiego nie ma powodu, aby do tych spraw wyznaczać Ministra Finansów, bowiem kontrola zarządcza nie odnosi się do kontroli finansowej. Jednocześnie podnosi, że nie ma wymogu upoważnienia do ogłaszania standardów kontroli zarządczej osobno od wydawania szczegółowych wytycznych w tym zakresie. Ponadto, wskazuje, że nie ma najmniejszej potrzeby, aby upoważniać równocześnie każdego innego ministra do wydawania szczegółowych wytycznych do kontroli zarządczej dotyczących jedynie kierowanego przez niego działu administracji rządowej⁷.

Środowisko wewnętrzne

Pierwszym standardem wchodzącym w skład środowiska wewnętrznego jest przestrzeganie wartości etycznych. Przy czym, przez etykę należy rozumieć dział filozofii, zajmujący się badaniem moralności i tworzeniem systemów myślowych, z których można wyprowadzać zasady moralne⁸. Przedmiotowy standard wskazany jest w Komunikacie jako pierwszy, w celu podkreślenia wysokiej wartości zasad etycznych w pracy urzędnika oraz znaczenia przykładu, jaki powinien dawać kierownik jednostki swoim pracownikom⁹.

PRZESTRZEGANIE WARTOŚCI ETYCZNYCH

Jednostki sektora finansów publicznych powinny wykonywać powierzone im zadania prawidłowo, efektywnie i skutecznie. Gwarantem takiego działania jest uznanie przestrzegania zasad etycznych za podstawę ich prawidłowego funkcjonowania.

4. L. Lipiec-Warzecha, dz. cyt.

5. tamże

6. tamże

7. C. Kosikowski Komentarz do art. 69 ustawy o finansach publicznych [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, LexisNexis 2011, Lex, pkt 4

8. <http://pl.wikipedia.org/wiki/Etyka> z 2 kwietnia 2015 r.

9. A. Mazurek, dz. cyt. s. 50

Za przestrzeganie wartości etycznych przyjętych w danej jednostce należy uznać świadomość ich istnienia i kierowanie się nimi w codziennym wykonywaniu obowiązków przez wszystkich pracowników. Osoby zajmujące kierownicze stanowiska swoją postawą, podejmowanymi decyzjami i rzetelną pracą powinny dawać dobry przykład, w celu promowania i wspierania przestrzegania obowiązujących zasad.

Jednocześnie należy dostrzegać problemy klientów administracji. Traktować ich z pełnym poszanowaniem i zrozumieniem, bowiem podstawową rolę, jaką mają spełniać urzędnicy, jest służyć społeczeństwu. Stąd w szczególnych przypadkach dopuszczalne jest nawet łamanie zasad i ustanowionych procedur – w imię przyzwoitości działań administracji, a nie dlatego, że w wielu jednostkach sektora finansów publicznych przeprowadza się ankiety badające poziom zadowolenia obywateli, a tym samym oceniające spełnienie omawianego standardu.

Chcąc usystematyzować zasady etyczne, jakimi powinni kierować się pracownicy, można tworzyć dokumenty takie, jak: kodeksy etyki urzędniczej, kodeks etyki audytora wewnętrznego, tzw. dress code'y, spisy zasad powoływania komisji przetargowych, wykazy zadań „wrażliwych” albo wprowadzić zasady wskazane w przyjętym 6 września 2001 roku przez Parlament Europejski – Europejskim Kodeksie Dobrej Administracji¹⁰.

KOMPETENCJE ZAWODOWE

Do środowiska wewnętrznego zalicza się wymóg posiadania przez urzędnika kompetencji zawodowych. Już na etapie poszukiwania i zatrudniania pracowników powinno się brać pod uwagę wiedzę, umiejętności i kompetencje społeczne kandydatów, aby zapewnić wybór najlepszego z nich na konkretne stanowisko pracy¹¹.

Kierownicy jednostek sektora finansów publicznych muszą dbać, aby wszyscy pracownicy (w tym osoby zarządzające) posiadali odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, pozwalające efektywnie i skutecznie wykonać powierzone zadania.

Zarówno osoby zarządzające, jak i pracownicy jed-

nostki winni mieć możliwość rozwoju swoich kompetencji zawodowych. W praktyce funkcjonowania jednostki to właśnie od tego czynnika zależy skuteczność funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Chcąc sprostać wymogom przedmiotowego standardu można stworzyć np. ogólne i jasne zasady naboru nowych pracowników, opisy stanowisk wraz z metodami ich aktualizowania i wartościowania, przejrzyste systemy awansu oraz sprawdzania umiejętności i wiedzy pracowników, motywujące systemy wynagradzania, plany szkoleń czy łatwe zasady dofinansowywania szkoleń językowych, studiów oraz studiów podyplomowych¹².

Ponadto, jak wskazuje J. Olszewska-Stompel, zakres zadań powierzonych pracownikom musi odzwierciedlać ich doświadczenie, predyspozycje osobowe i wiedzę. Powinien zależeć od stopnia ich zawiłości, ważności podejmowanych decyzji i wszelkiego ryzyka z tym związanego. J. Olszewska-Stompel podkreśla, że należy zarządzać wykwalifikowanymi pracownikami, a nie kompetencjami¹³.

STRUKTURA ORGANIZACYJNA

Minister Finansów wskazuje w swoim Komunikacie, że w środowisku wewnętrznym jednostki sektora finansów publicznych bardzo ważna jest struktura organizacyjna. Po pierwsze, powinna być dostosowana do aktualnych zadań i celów. Po drugie, każdy z pracowników musi mieć określony – w formie pisemnej – spójny, jasny i zrozumiały zakres obowiązków, odpowiedzialności oraz przysługujących uprawnień.

Przy tworzeniu struktury organizacyjnej należy zadbać, aby jednostka mogła jak najlepiej wypełniać swoje zadania. Z jednej strony komórki jednostki nie mogą być zbyt małe. Mogłyby to prowadzić do słabszej kontroli i poczucia mniejszej odpowiedzialności. Z drugiej strony zbyt duże rozbudowanie struktury wewnętrznej mogłoby powodować zbyt ograniczone możliwości kierowania tak licznym zespołem pracowników. Z praktyki wynika, że standard struktury organizacyjnej jest jednym z najpełniej wypełnianych w jednostkach sektora finansów publicznych¹⁴.

10. tamże, s. 49-50

11. J. Olszewska-Stompel Reguły kontroli zarządczej w zamówieniach publicznych w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych, ABC nr 125478, LEX, pkt 2

12. A. Mazurek, dz. cyt. s. 50-51

13. J. Olszewska-Stompel, dz. cyt. Lex, pkt 2

14. A. Mazurek, dz. cyt. s. 51

ZAKRESY OBOWIĄZKÓW I OPISY STANOWISK

Jak zauważyli A. Mazurek i K. Knedler, pierwsze zakresy obowiązków pracowniczych w jednostkach sektora finansów publicznych zaczęto tworzyć w pojedynczych, wykorzystujących fundusze z Unii Europejskiej komórkach. Później rozszerzono tę procedurę na całe jednostki. Aktualnie tworzy się także opisy stanowisk dla poszczególnych osób pełniących konkretne funkcje. Oczywiście zdarzają się sytuacje, w których zamiast opisu stanowiska pojawia się charakterystyka piastującej je osoby, dlatego należy podkreślić, że konieczność tworzenia opisów stanowisk nie jest tożsama z określeniem zakresu obowiązków, szczególnie, gdy opis stanowiska dotyczy jednocześnie kilku osób¹⁵.

DELEGOWANIE UPRAWNIEŃ

Minister Finansów zaleca delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji, szczególnie tych o charakterze bieżącym. Jest to bardzo ważna kwestia środowiska wewnętrznego jednostki. Umiejętność precyzyjnego określenia i delegowanie zakresu uprawnień konkretnym pracownikom polega na odpowiednim dostosowaniu ich zakresu do ważności decyzji, które mają być podejmowane, ich stopnia skomplikowania oraz ryzyka z tym związanego. Oczywiście takie przekazanie uprawnień powinno być podpisane przez osobę delegującą i uprawnioną¹⁶.

Jak słusznie wskazują A. Mazurek i K. Knedler, nie ma praktycznej możliwości skutecznego zarządzania jednostką, jeśli nie deleguje się zadań i obowiązków. Jednak należy zauważyć, że przenoszenie uprawnień musi spełniać pewne zasady organizacyjne. Wszelkie wydawane pełnomocnictwa czy upoważnienia powinny być zbierane w specjalnie stworzonym dla tych celów rejestrze. Sama delegacja musi być jasna i precyzyjna – należy wskazać konkretnie: kogo dotyczy, jakie zadania czy obowiązki są przekazywane, w jakim zakresie i czyjego interesu dotyczą. A zasady delegowania zadań i obowiązków powinny być jawne i dostępne dla wszystkich¹⁷.

Cele i zarządzanie ryzykiem

Jak wskazuje Komunikat, efektywne zarządzanie ryzykiem oraz ustalenie celów i zadań wymagają precyzyjnie określonej misji. Celem zarządzania ryzykiem jest zwiększenie prawdopodobieństwa realizacji zadań i osiągnięcia celów. Oczywiście cały ten proces powinien być udokumentowany.

MISJA JEDNOSTKI

Minister Finansów sugeruje wskazanie celów istnienia danej jednostki w formie krótkiego, treściwego i syntetycznego opisu jej misji. Każde określenie misji powinno być dostosowane do konkretnej jednostki sektora finansów publicznych. Inne misje będzie mieć ministerstwo, a inne urząd jednostki samorządu terytorialnego¹⁸. W tym miejscu może pojawić się pytanie: po co jednostce określenie misji, skoro kierunki działalności i tak są z góry wyznaczone przez ustawodawstwo? Warto wskazać, że jednym z celów kontroli zarządczej jest zarządzanie jednostką w taki sposób, aby corocznie ustalać jej cele i zadania, pozwalające w jak największym wymiarze wypełnić sens jej utworzenia. Ten sens utworzenia określa się właśnie mianem misji jednostki¹⁹.

CELE I ZADANIA

Pkt II B, ppkt 6 Komunikatu wskazuje, że cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników. W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane. Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności. Należy zadbać, aby określając cele i zadania wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczony do ich realizacji.

Bez wyznaczenia celów i zadań jednostki na każdy rok nie można stworzyć systemu zarządzania ryzykiem. Ustawa zobowiązuje wyłącznie ministrów do

15. tamże, s. 52

16. tamże, s. 51

17. tamże, s. 52

18. tamże, s. 53

19. tamże, s. 53

tworzenia tzw. planów działalności. Jednak to oni mogą zobowiązać kierowników poszczególnych jednostek do stworzenia własnych planów. Najważniejszą kwestią jest prawidłowe określenie mierników, co pozwoli na ocenę, czy wykonaliśmy wyznaczone zadania²⁰.

MIERNIKI REALIZACJI ZADAŃ I OSIĄGANIA CELÓW

Częstym problemem powstającym w praktyce jest odpowiedni dobór mierników do pomiaru osiągnięcia celu jednostki. A ważność pomiaru i monitorowania stopnia realizacji zadań i osiągnięcia celów są podkreślone przez funkcjonowanie w jednostce instytucji kontroli zarządczej. Standardy odnoszące się do misji, określania zadań i celów i monitorowania ich wykonywania oraz monitorowania systemu kontroli zarządczej bezpośrednio odnoszą się do pojęć związanych z pomiarem. Aby otrzymać wieloaspektową informację o osiągnięciu celu czy wykonaniu zadania, trzeba ustalić mierniki, które mają wpływ na wydajność, dostępność i skuteczność²¹.

IDENTYFIKACJA RYZYKA

W Komunikacie podkreślone zostało także znaczenie regularnej identyfikacji ryzyka. Minimum raz w roku trzeba dokonywać badania ryzyka w odniesieniu do zadań i celów, biorąc pod uwagę rodzaj jednostki sektora finansów publicznych oraz fakt, że część zadań i celów jest realizowana przez jednostki nadzorowane lub podległe. Należy pamiętać, że w sytuacji istotnej zmiany warunków funkcjonowania, trzeba wykonać ponowną identyfikację ryzyka.

ZARZĄDZANIE RYZYKIEM

Tak naprawdę ryzyko identyfikuje się na bieżąco, bowiem każde działanie czy zaniechanie niesie ze sobą pewne konsekwencje. Ryzyko powinno się dokumentować w formie rejestru, który ma za zadanie usystematyzowanie zasad dotyczących ochrony jednostki przed najpoważniejszymi skutkami ryzyka. Oczywiście zmiany w rejestrze nie mogą pojawiać się bardzo

często, jednak zaleca się rewizję rejestru minimum raz w roku²².

W sytuacji, gdy jakiegokolwiek ryzyko zostanie zidentyfikowane, należy je przeanalizować i ustalić prawdopodobieństwa jego wystąpienia i możliwych skutków. Jednocześnie trzeba ustalić, jaki poziom ryzyka można zaakceptować.

Zawsze, gdy okaże się, że ryzyko jest istotne, należy ustalić sposób reakcji na nie. Jednocześnie trzeba określić działania, jakie trzeba podjąć, aby zmniejszyć je do poziomu akceptowalnego.

Biorąc pod uwagę znaczny rozwój samorządów, opisywane w Komunikacie standardy dotyczące tego obszaru stają się bardzo istotne. Mimo że wdrażanie przez jednostki samorządowe metod zarządzania ryzykiem nadal napotyka trudności narządziowe i kompetencyjne, to właśnie w tym miejscu można doszukiwać się podstaw efektywnego i skutecznego zarządzania²³.

Mechanizmy kontroli

Następna grupa standardów wskazanych w Komunikacie to metody walki z niepożądanym ryzykiem. Oczywiście katalog mechanizmów kontroli jest otwarty, bowiem co chwilę tworzą się nowe i nikt nie jest w stanie ich wszystkich spisać. Wynikają one nie tylko z przepisów prawa, ale także ze stosowanych norm postępowania. Mechanizm kontroli powinien być dostosowany do działalności danej jednostki oraz bardzo elastyczny. Przy czym koszty wdrażania i stosowania mechanizmów nie mogą być wyższe niż uzyskane w ten sposób korzyści.

NADZÓR

Nadzorowanie wykonywania zadań służy efektywnej, skutecznej i oszczędnej ich realizacji. Ten proces powinien się rozpocząć już na etapie samokontroli pracowniczej i przechodzić kolejno przez szczeble szeregowania pracowniczego – przez kierowników średniego szczebla, kończąc na kierowniku danej jednostki²⁴.

20. tamże, s. 53-54

21. M. Niepłowicz Mierniki pomiaru realizacji celów jednostek sektora finansów publicznych, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 718, Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia nr 53, 2012, s.173-174

22. A. Mazurek, dz. cyt., s. 54

23. J. Strojny Standardy kontroli zarządczej – wymiar praktyczny wdrożenia. Modern Management Review vol. XVIII, 20(1/2013), pp. 113-125, 2015, <http://doi.prz.edu.pl/pl/pdf/zim/46> z 9 kwietnia 2015 r., s. 116

24. Mazurek A., dz. cyt. s. 56

ZAPEWNIENIE CIĄGŁOŚCI DZIAŁANIA

Poprzez analizę ryzyka, w celu utrzymania ciągłości działalności jednostki, należy zapewnić istnienie i funkcjonowanie w praktyce odpowiednich mechanizmów, które pozwolą na nieprzerwalne realizowanie jej zadań. Ciągłość to nic innego, jak stałe i prawidłowe wykonywanie zadań jednostki. W skład systemu gwarantującego ciągłość funkcjonowania jednostki wchodzi np.: plan urlopów, system zastępstw i zmian pokoleniowych, systemy ochrony danych czy plany awaryjne (przeciwpożarowe, przeciwpowodziowe, informatyczne itp.)²⁵.

DOKUMENTACJA SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Wszelkie dokumenty dotyczące systemu kontroli zarządczej powinny być dostępne dla wszystkich, którym są niezbędne. Muszą być zrozumiałe i spójne ze sobą. Takimi dokumentami są wszelkie instrukcje, wytyczne, procedury wewnętrzne, dokumenty wskazujące zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności pracowniczej oraz wszelkie inne dokumenty wewnętrzne, które stanowią dokumentację systemu kontroli zarządczej. Cała ta dokumentacja tworzy niejako ramy prawne funkcjonowania kontroli zarządczej, tym samym wyznaczając wraz z normami niezapisanymi i zwyczajami ramy funkcjonowania danej jednostki sektora finansów publicznych²⁶.

OCHRONA ZASOBÓW

Należy zwrócić także uwagę na odpowiednią ochronę zasobów jednostki. Dostęp do nich powinny mieć jedynie osoby upoważnione. Zarówno na pracowników, jak i osoby zarządzające należy nałożyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i odpowiednie wykorzystywanie zasobów jednostki. Ochrona, o której mowa, nie odnosi się jedynie do mienia, ale do wszystkich zasobów jednostki. Warto zwrócić uwagę, że często najbardziej wartościowymi zasobami jest wiedza i doświadczenie pracowników oraz przyjęte i sprawdzone w jednostce rozwiązania naukowe. Przedmiotową ochronę należy rozumieć bardzo szeroko, także jako ochronę baz danych, a nie

jedynie ochronę fizyczną. W skład systemu takiej ochrony mogą wchodzić: plany ewakuacyjne, procedury inwentaryzacji, systemy ochrony przeciwpożarowej czy przeciwpowodziowej, kancelarie tajne, zasady dostępu do poszczególnych stref czy ubezpieczenia osób i mienia²⁷.

KONTROLA OPERACJI FINANSOWYCH I GOSPODARCZYCH

W pkt IIC ppkt 14 Komunikatu Minister Finansów wskazuje, że w jednostce powinny istnieć przynajmniej następujące mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych:

- ✓ rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych,
- ✓ zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione,
- ✓ podział kluczowych obowiązków,
- ✓ weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji.

BEZPIECZEŃSTWO DANYCH I SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

W Komunikacie wskazano także, że konieczne jest określenie mechanizmów zapewniających bezpieczeństwo danych i systemów informatycznych. Wskazanie to jest bardzo ogólne z uwagi na fakt, że nie da się ustalić jednolitych zasad zachowania bezpieczeństwa informatycznego dla całego sektora finansów publicznych. Poziom bezpieczeństwa powinien być dostosowany do działalności każdej z jednostek administracyjnych z osobna, a zasady powinni ustalać ich kierownicy²⁸.

Informacja i komunikacja

Minister Finansów podkreśla, jak bardzo istotny jest przepływ informacji i komunikacja. Podstawą efektywnego systemu komunikacji jest jasny i zrozumiały przekaz. Dla osiągnięcia porozumienia informacje będące w obiegu muszą być zrozumiałe dla odbiorców.

W każdej jednostce system powinien działać sprawnie zarówno w kierunku poziomym, jak i pio-

25. tamże, s. 57

26. tamże, s. 56

27. tamże, s. 57-58

28. tamże, s. 59

Tabela 1: Porównanie standardów COSO ze standardami kontroli zarządczej.

Źródło: własne.

| STANDARDY COSO | STANDARDY KONTROLI ZARZĄDCZEJ |
|---|--|
| Środowisko kontroli | Środowisko wewnętrzne |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Uczciwość i wartości etyczne 2. Kompetencje zarządu 3. Rada nadzorcza lub komitet audytu 4. Filozofia i styl operacyjny zarządzania 5. Przydzielenie uprawnień i odpowiedzialności 6. Polityka i praktyka w odniesieniu do zasobów ludzkich | <ol style="list-style-type: none"> 1. Przestrzeganie wartości etycznych 2. Kompetencje zawodowe 3. Struktura organizacyjna 4. Delegowanie uprawnień |
| Oszacowanie ryzyka | Cele i zarządzanie ryzykiem |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Cele jednostki 2. Cele działań 3. Ryzyko 4. Zarządzanie zmianą | <ol style="list-style-type: none"> 1. Misja. 2. Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji 3. Identyfikacja ryzyka 4. Analiza ryzyka 5. Reakcja na ryzyko |
| Czynności kontrolne | Mechanizmy kontroli |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Typy czynności kontrolnych 2. Polityka i procedury 3. Integracja z oceną ryzyka 4. Kontrola nad systemami informatycznymi | <ol style="list-style-type: none"> 1. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej 2. Nadzór 3. Ciągłość działania 4. Ochrona zasobów 5. Szczegółowe mechanizmy dotyczące operacji finansowych i gospodarczych 6. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych |
| Informacja i komunikacja | Informacja i komunikacja |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Informacja <ul style="list-style-type: none"> - systemy strategiczne i zintegrowane - system informacji 2. Komunikacja <ul style="list-style-type: none"> - wewnętrzna - zewnętrzna - środki komunikacji | <ol style="list-style-type: none"> 1. Bieżąca informacja 2. Komunikacja wewnętrzna 3. Komunikacja zewnętrzna |
| Monitoring | Monitorowanie i ocena |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Czynności monitoringu bieżącego 2. Procesy oceny 3. Informowanie o niedociągnięciach | <ol style="list-style-type: none"> 1. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej 2. Samoocena 3. Audyt wewnętrzny 4. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej |

nowym. Pracownicy powinni mieć dostęp do tych danych, które są niezbędne do wykonywania obowiązków. Kierownicy powinni udzielać podwładnym jasnych wskazówek, co do swoich oczekiwań, aby ci drudzy mogli prawidłowo realizować swoje zadania. Jednocześnie kierujący jednostką muszą otrzymywać na bieżąco właściwe i rzetelne informacje, aby nią skutecznie zarządzać²⁹.

KOMUNIKACJA WEWNĘTRZNA

Mechanizmy zapewniające sprawną komunikację wewnętrzną (obieg informacji) w jednostce oraz w działach administracji rządowej i jednostkach samorządu terytorialnego powinny być efektywne. Niestety, literatura przedmiotu wskazuje, że w polskich jednostkach sektora finansów publicznych komunikacja wewnętrzna jest na bardzo niskim poziomie. Pomimo starań, wprowadzania licznych rozwiązań, mających na celu efektywny obieg informacji, w dalszym ciągu pozostaje wiele do zrobienia w tym zakresie³⁰.

KOMUNIKACJA ZEWNĘTRZNA

W dobie bardzo szybkiego rozwoju Internetu komunikacja zewnętrzna staje się jednakowo ważna. Zaczynają więc powstawać systemy odpowiadające oczekiwaniom i potrzebom obywateli, stwarzające im m.in. możliwość składania dokumentów drogą elektroniczną czy pozyskiwanie aktualnych informacji o działaniach jednostki z jej strony internetowej³¹.

Monitorowanie i ocena

Komunikat wskazuje, że w celu rozwiązywania na bieżąco zidentyfikowanych problemów, monitorować i oceniać trzeba skuteczność poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej. Aby cały system był skuteczny, niezbędne jest jego ciągle dostosowywanie, doskonalenie. Wszelkiego rodzaju zmiany, np. legislacyjne, ekonomiczne czy pogodowe pociągać będą za sobą zmiany w systemie kontroli zarządczej³².

SAMOOCENA SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Niezależnie od bieżącej działalności, w jednostce sektora finansów publicznych powinno się minimum raz w roku przeprowadzać samoocenę systemu kontroli zarządczej przez pracowników i kierowników jednostki i dokumentować jej przebieg.

AUDYT WEWNĘTRZNY

Bardzo ważną rolę w jednostce odgrywa audytor wewnętrzny. Zgodnie z kolejnym standardem wskazanym w Komunikacie, musi on w przypadkach i na warunkach określonych w ustawie prowadzić obiektywną i niezależną ocenę kontroli zarządczej. Jest zobowiązany corocznie składać na ręce kierownika jednostki opinię o funkcjonowaniu kontroli zarządczej³³.

ZAPEWNIENIE O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Zgodnie z pkt IIE ppkt 22 Komunikatu, źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Zaleca się coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok.

DOSTOSOWYWANIE STANDARDÓW DO SPECYFIKI JEDNOSTKI

Jak się podkreśla w literaturze, za główny punkt odniesienia przy wprowadzaniu konkretnego systemu w jednostce sektora finansów publicznych należy brać ustawę o finansach publicznych oraz standardy wskazane w Komunikacie Ministra Finansów. Jednak standardy należy dostosowywać do specyfiki jednostki. Wprowadzanie bowiem ich w życie wprost z przepisów może być niewystarczające dla rzeczywistego oddziaływania na jakość procesu zarządzania. Należy odnaleźć takie formy standardów, które nie będą ogólne, pasujące do całego sektora samorządowego, ale będą dostosowane indywidualnie do jed-

29. tamże, s. 59

30. tamże, s. 60

31. tamże, s. 60

32. tamże, s. 60

33. tamże, s. 61

34. J. Strojny, dz. cyt., s. 117

nostki i odpowiadać będą na zidentyfikowane problemy zarządzania³⁴.

WDRAŻANIE STANDARDÓW KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Wdrażanie standardów kontroli zarządczej powinno być postrzegane jako proces ciągły, a nie jednorazowa czynność. Skuteczne ich wprowadzanie sprawia, że pojęcie kontroli zarządczej staje się realnym mechanizmem oddziaływania na procesy wewnętrzne w jednostce, a nie jedynie odzewem na wymagania nałożone ustawą³⁵.

PROCEDURY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

W każdej z opisanych w niniejszych rozdziale grup standardów powinno się stworzyć system kontroli zarządczej, który będzie się składał z odpowiednich procedur. Mogą się one składać na jeden dokument – regulamin kontroli zarządczej bądź tworzyć kilka osobnych regulaminów. W praktyce stosuje się różne rozwiązania, w zależności od cech indywidualnych jednostki sektora finansów publicznych³⁶.

Zakończenie

Podsumowując, należy wskazać, że cały system kontroli zarządczej to nic innego, jak spojrzenie na całokształt organizacji, zarządzanie nią w sposób uporządkowany. Należy także podkreślić, że system kontroli zarządczej zakłada nieustające samodoskonalenie się organizacji, poprawianie realizowanych procesów oraz skupienie wszystkich działań wspierających w jednostce. W przypadkach zbyt dużej liczby równolegle funkcjonujących systemów zarządczych w ramach jednostki, należy przeanalizować ich skuteczności i stopniowo integrować ich funkcjonalność. ✓

35. tamże, s. 117

36. M. Kaczurak-Kozak Kontrola zarządcza jako nowy wymiar kontroli w sektorze finansów publicznych, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 669, Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia nr 42, 2011, s. 76-77

Bibliografia

1. C. Kosikowski Komentarz do art. 69 ustawy o finansach publicznych [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, LexisNexis 2011, Lex, pkt 4.
2. L. Lipiec-Warzecha Standardy i wytyczne. Komentarz do art. 69 ustawy o finansach publicznych [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, ABC 2011, Lex.
3. A. Mazurek K. Knedler Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne, Warszawa 2010.

Czasopisma i źródła internetowe

4. M. Kaczurak-Kozak Kontrola zarządcza jako nowy wymiar kontroli w sektorze finansów publicznych, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 669, Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia nr 42, 2011.
5. M. Nieplowicz Mierniki pomiaru realizacji celów jednostek sektora finansów publicznych, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 718, Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia nr 53, 2012.
6. J. Olszewska-Stompel Reguły kontroli zarządczej w zamówieniach publicznych w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych, ABC nr 125478, LEX, pkt 2.
7. J. Strojny Standardy kontroli zarządczej- wymiar praktyczny wdrożenia. Modern Management Review vol. XVIII, 20(1/2013), pp. 113-125. http://doi.prz.edu.pl/pl/pdf/zim/46_z_9_kwietnia_2015_r.
8. <http://pl.wikipedia.org/wiki/Etyka> z 2 kwietnia 2015 r.

Akty prawa

9. Ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 t.j.).
10. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF. z 2009 r. Nr 15, poz. 84).
11. Europejski Kodeks Dobrej Administracji, wyd. VI, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa, marzec 2007 r.

Wykaz tabel

Tabela 1: Porównanie standardów COSO ze standardami kontroli zarządczej. Źródło: opracowanie własne.