

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO

SPIS TREŚCI:

Strony:

2	Słowo wstępne
2	Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w jst
3	10 mitów o kontroli zarządczej
7	Zarządzanie ryzykiem – podstawy identyfikacji, analizy i reakcji na ryzyko
9	Interesujące publikacje na stronie internetowej MF
11	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, MARZEC 2012



SŁOWO WSTĘPNE

Szanowni Państwo,

Serdecznie dziękujemy za wszystkie uwagi, propozycje współpracy oraz zainteresowanie, jakie Państwo wykazali wobec inicjatywy Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych (dalej Departament DA) dotyczącej publikacji **bezpłatnego** *Biuletynu Kontroli Zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*. Tworzenie tego materiału jest odpowiedzią na zgłaszane przez Państwa potrzeby i najczęściej zadawane pytania.

Wiele analiz, które prowadzimy oraz dokumentów, jakie opracowujemy w naszym Departamencie, powstaje w oparciu o informacje, które uzyskujemy dzięki współpracy z kierownikami jednostek sektora publicznego, w tym podsektora samorządowego.

Dlatego pragniemy Państwu serdecznie podziękować za udział w badaniach ankietowych, które Departament DA przeprowadził na przełomie 2011 i 2012 roku.

Jedna z ankiet dotyczyła audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego. Zwrot wypełnionych ankiet wyniósł ponad 90%. Celem tego badania było pozyskanie informacji na temat znajomości zagadnień z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego oraz działań podjętych w tym zakresie. Wyniki analizy ankiet będą również stanowiły cenne źródło informacji na temat skuteczności zadań realizowanych przez Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych oraz wskażą kierunki dla dalszych prac w tym zakresie.

Druga ankieta obejmowała zagadnienia związane z wykonywaniem audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. Ta ankieta została skierowana do jednostek, które

zadeklarowały prowadzenie audytu w takiej formie, z czego zdecydowaną większość stanowiły jednostki samorządu terytorialnego. Odpowiedzi nadeszło 75 % respondentów.

Jeszcze raz bardzo dziękujemy wszystkim kierownikom jednostek, którzy poświęcili swój czas na wypełnienie i przesłanie ankiet.

Oddając w Państwa ręce drugi numer *Biuletynu*, pragniemy zachęcić nie tylko do zapoznania się z artykułami umieszczonymi w tym wydaniu, ale również zwrócić Państwa uwagę na dokumenty, które Departament DA opublikował na stronie internetowej Ministerstwa Finansów lub które wkrótce się na niej ukazać. Wśród nich znajdują się opracowania przygotowane w oparciu o nadesłane przez Państwa ankiety.

Agnieszka Giebel
Zastępca Dyrektora Departamentu
Audytu Sektora Finansów Publicznych
Ministerstwa Finansów

OŚWIADCZENIE O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Obowiązek składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, określony w *ustawie o finansach publicznych*¹, dotyczy ministrów kierujących działami administracji rządowej oraz kierowników jednostek w dziale, o ile minister kierujący działem zobowiąże ich do złożenia takiego oświadczenia.

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego **zaleca się** coroczne potwierdzenie uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej w formie stosownego oświadczenia (Standard E 22

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

[Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych^{2\)}](#).

Istotą sporządzenia oświadczenia jest ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w roku poprzednim.

Dokonywanie systematycznej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej nie wymaga budowania od nowa dodatkowego systemu oceny.

Prowadzony w jednostce monitoring przyjętych do realizacji celów i zadań, system zarządzania ryzykiem, kontrole i audyty stanowią istotne źródła informacji o stanie kontroli zarządczej, nawet jeżeli w informacjach pochodzących z tych źródeł nie jest stosowane pojęcie „kontrola zarządcza”. Być może istnieją takie obszary w jednostce, które nigdy nie są oceniane, wówczas należy się zastanowić czy nie wdrożyć tam odpowiedniego monitoringu.

Ważne jest, by wszystkie dostępne informacje były łączone i analizowane całościowo, aby kierownik jednostki otrzymywał kompleksową informację o funkcjonowaniu kontroli zarządczej.

Wymaga podkreślenia, że sens ma tylko taka ocena, która w prawdziwy i rzetelny sposób podsumuje sytuację jednostki.

Samo oświadczenie jest jedynie finalnym dokumentem corocznego procesu oceny stanu kontroli zarządczej.

Nie ma konieczności stosowania przez jst wzoru oświadczenia określonego w [rozporządzeniu w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej^{3\)}](#) przeznaczonego dla administracji rządowej. Wzór ten może być oczywiście wykorzystany, ale kierownik jst może także zdecydować, że oświadczenie będzie sporządzane według innego wzoru.

²⁾ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84)

³⁾ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238, poz. 1581)

W 2011 r. dla sektora rządowego zostały przygotowane wskazówki dotyczące składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Mogą one być również wykorzystywane przez jst. Są one dostępne na stronie internetowej w zakładce: [www.mf.gov.pl/Bezpieczenstwo Finansowe/ Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Metodyka i dobre praktyki/Metodyka](http://www.mf.gov.pl/Bezpieczenstwo_Finansowe/Kontrola_zarzadcza_w_sektorze_publicznym/Metodyka_i_dobre_praktyki/Metodyka).

10 MITÓW O KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Na temat kontroli zarządczej krąży wiele opinii lub przekonań, które nie są prawdziwe, a którą mogą świadczyć o braku zrozumienia istoty tej koncepcji. Artykuł ten odnosi się do najczęściej spotykanych mitów na ten temat.

1. KONTROLA ZARZĄDCZA TO DODATKOWE OBCIĄŻENIE DLA JEDNOSTEK

Kierownik jednostki oraz inni pracownicy zajmujący stanowiska menadżerskie, ze względu na sam fakt zajmowania stanowiska kierowniczego, byli i są zobligowani do prowadzenia działań składających się na kontrolę zarządczą. Co więcej, każdy pracownik był i jest częścią systemu, jaki ona stanowi. Kontrola zarządcza porządkuje działania z tego zakresu, stanowiąc model zarządzania, który zwraca uwagę kierowników na efekty funkcjonowania ich jednostek, wskazując w jaki sposób należy zarządzać, aby jednostka osiągała swoje cele i zadania zgodnie z prawem, oszczędnie i w terminie. To jednocześnie model jednolitej oceny funkcjonowania wszystkich jednostek sektora finansów publicznych.

Kontrola zarządcza zmusza kierowników do nowego spojrzenia na funkcjonowanie jednostki – do tej pory kluczowe było zapewnienie legalności, teraz głównym celem staje się skuteczność, nastawiona na osiąganie rezultatów przy zachowaniu legalności, jako jednego z kryteriów działania.



Kontrola zarządcza podkreśla znaczenie planowania działalności oraz sprawozdawania z osiągniętych wyników, a także ma uzmysłwić wszystkim kierownikom jednostek, że skuteczne i efektywne działanie jednostki wymaga działań systemowych, obejmujących różne aspekty działalności jednostki.

Model kontroli zarządczej wskazuje także na to, iż każda organizacja jest organizmem dynamicznym i skomplikowanym. Doprowadzenie jednostki do założonych celów może wymagać interwencji w obszarach takich, jak np. środowisko wewnętrzne czy informacja i komunikacja, które niekoniecznie wprost kojarzą się z działalnością tzw. merytoryczną (np. ustalanie wysokości oraz pobór podatków).

Uregulowania prawne dotyczące kontroli zarządczej nie są zatem wyrazem nowego obowiązku, który został nałożony na jednostki od 1 stycznia 2010 r., lecz jedynie zapisaniem w ustawie elementarnych powinności wiążących się z zarządzaniem jakąkolwiek działalnością.

2. NIEZBĘDNE JEST PRZYJĘCIE REGULAMINU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Aby dobrze wywiązywać się z obowiązków określonych w *ustawie o finansach publicznych* kierownik jednostki w pierwszej kolejności powinien, przy udziale całego kierownictwa jednostki, ocenić jakie elementy w jednostce już funkcjonują, a czego ewentualnie brakuje lub co nie działa prawidłowo. **Należy przy tym pamiętać, że nie wszystkie procedury muszą koniecznie być spisane.** Kryterium oceny powinny stanowić [Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych](#). Proces oceny funkcjonujących rozwiązań nie musi odbyć się jednorazowo – jest to raczej niemożliwe, chyba że będzie przeprowadzany w bardzo małych jednostkach.

W dokumentach wewnętrznych nie należy powtarzać treści *Standardów kontroli zarządczej* czy przepisów prawa, chyba że

jest to konieczne, aby wprowadzane zmiany były jasne i czytelne dla wszystkich pracowników.

Warto podkreślić, że obowiązywanie jakiegokolwiek dokumentu wewnętrznego regulującego zagadnienia kontroli zarządczej nie jest konieczne, aby można było uznać, że w jednostce funkcjonuje kontrola zarządcza.

3. SĄ JEDNOSTKI, KTÓRE PRZYJĘŁY NIEWŁAŚCIWE ROZWIĄZANIA Z ZAKRESU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Zaletą kontroli zarządczej jest jej uniwersalność, możliwość stosowania tego modelu zarówno w małych, jak i dużych jednostkach sektora publicznego (sam model wywodzi się z sektora prywatnego, gdzie najczęściej używa się terminu „kontrola wewnętrzna”).

Podstawową kwestią jest stosowanie modelu kontroli zarządczej adekwatnie do specyfiki danej jednostki. Dlatego też w każdej jednostce mogą być stosowane różne rozwiązania.

Zawsze powinny one prowadzić do realizacji zasadniczego celu kontroli zarządczej, tj. osiągania celów i zadań jednostki. Istotną rolę w kształtowaniu rozwiązań zarządczych będzie miał kierownik jednostki i jego styl zarządzania. Kopiowanie rozwiązań z innych jednostek może powodować, że nie będą one dopasowane do charakteru danej jednostki i w związku z tym odrzucone przez pracowników lub postrzegane jako zbędna biurokracja.

Zatem rozwiązania przyjęte w poszczególnych jednostkach, które prowadzą do realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, mogą różnić się między sobą, nawet jeśli są to jednostki o podobnym charakterze, bądź formie organizacyjno-prawnej.



4. JEŻELI NIE MAM AUDYTU WENĘTRZNEGO, TO NIE MOGĘ ZAPEWNIĆ FUNKCJONOWANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Audyt wewnętrzny jest jednym z wielu możliwych narzędzi **monitorowania i oceny kontroli zarządczej**. Z uwagi na charakter wykonywanej pracy audytorzy zazwyczaj mają dużą wiedzę w zakresie systemu kontroli zarządczej, ale nie jest to wiedza przypisana wyłącznie do tej funkcji. Szereg różnych specjalistów zatrudnionych w jednostce dysponuje, lub po określonym przeszkoleniu może dysponować informacjami, które będą stanowiły pomoc dla kierownika jednostki i innych pracowników w zakresie kontroli zarządczej.

Podkreślenia wymaga fakt, że zapewnienie prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej to obowiązek kierownika każdej jednostki sektora publicznego, bez względu na to, czy jest ona objęta audytem wewnętrznym.

5. ZA ROK PLANUJEMY ZAKOŃCZYĆ WDRAŻANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Zarządzanie jednostką nie jest projektem, czyli przedsięwzięciem ograniczonym w czasie. Nie sposób zatem mówić o zakończeniu jej wdrażania.

Każda jednostka cały czas się zmienia, reagując na zmiany zachodzące w otoczeniu (np. zmiany w przepisach prawa) i doskonaląc swoją działalność.

W literaturze istnieją modele opisujące tzw. dojrzałość organizacji, które pokazują ścieżkę rozwoju organizacji, ale nawet te organizacje, których stopień rozwoju można ocenić jako optymalny, stale usprawniają swoje funkcjonowanie. Odnosząc to np. do oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, jeżeli na podstawie prowadzonego monitoringu i ocen kierownik jednostki może stwierdzić, że w jednostce funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza, to nie oznacza, że realizacja poszczególnych

działań składających się na kontrolę zarządczą może być zakończona.

6. ŻEBY DOBRZE STOSOWAĆ PRZEPISY USTAWY O FINANSACH PUBLICZNYCH W ZAKRESIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ TRZEBA ODBYĆ ODPOWIEDNIE SZKOLENIE SPECJALISTYCZNE

Stałe uzupełnianie wiedzy jest oczywiście korzystne, ale uczestniczenie w szkoleniu w zakresie kontroli zarządczej nie jest konieczne, aby dobrze stosować przepisy *ustawy o finansach publicznych*. Obecnie na stronie internetowej Ministerstwa Finansów znajduje się bardzo wiele informacji nt. kontroli zarządczej, w tym przykładów praktycznych rozwiązań stosowanych przez jednostki.

Po zrozumieniu ogólnej koncepcji, najważniejsze staje się pogłębianie przez kierowników jednostek kompetencji menadżerskich.

Podkreślić należy, iż niezwykle ważne należy dokonywać wyboru zarówno szkoleń, jak i ewentualnych konsultantów z tego zakresu, jeśli już kierownictwo zdecyduje się skorzystać z ich usług. Na rynku jest bogata oferta szkoleniowa i doradcza, jednak ważne jest, aby osoby czy podmioty prowadzące takie szkolenie lub doradztwo, posiadały zarówno wiedzę jak i doświadczenie, szczególnie odnoszące się do danego rodzaju jednostki, bądź dziedziny w jakiej jednostka działa.

Należy też pamiętać, że w obszarze kontroli zarządczej nie ma rozwiązań optymalnych dla wszystkich jednostek. Dlatego ważnym jest, aby konsultant nie przenosił bezkrytycznie wypracowanych rozwiązań, nawet jeśli sprawdziły się w jednej jednostce, ponieważ niekoniecznie mogą one być optymalne dla innej.

7. ZAGADNIENIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ TRZEBA WPISAĆ DO KAŻDEJ PROCEDURY WENĘTRZNEJ

Umieszczenie w każdej wewnętrznej procedurze sformułowania „kontrola



zarządcza” nie spowoduje, że jednostka będzie lepiej zarządzana, a kierownik jednostki wywiąże się z obowiązków określonych w *ustawie o finansach publicznych*.

Taka zmiana procedur może nawet okazać się zbędna i słusznie uznana jako nadmiernie biurokratyczna.

Procedury w jednostce stale się zmieniają. Dokonując w nich zmian należy pamiętać, że opisywane tam mechanizmy kontroli powinny zawsze odpowiadać na zidentyfikowane ryzyka. Przykładowo, jeżeli w jednostce nie można powierzyć obowiązków związanych z akceptacją zakupów, dokonywaniem płatności i rejestrowaniem operacji gospodarczych różnym osobom, to procedury powinny określać inne mechanizmy, które zabezpieczą jednostkę przed ryzykiem dokonywania niecelowych zakupów (np. rotacja pracowników, ścisły nadzór, kontrola ex post, zapewnienie corocznego korzystania z urlopu przez pracowników, ograniczone delegowanie uprawnień do zatwierdzania operacji.)

Istotą procedur nie jest zatem użycie sformułowania „kontrola zarządcza”, ale mechanizmy, które są w nich opisane.

W tym sensie można mówić, że poszczególne elementy kontroli zarządczej są uregulowane w każdej procedurze wewnętrznej, natomiast nie jest konieczne wyrażanie tego *expressis verbis*.

8. ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNIKA JEDNOSTKI W ZAKRESIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ MOŻNA PRZENIEŚĆ NA GŁÓWNEGO KSIĘGOWEGO

Nie jest to możliwe. Przekazanie określonych obowiązków z zakresu zarządzania innemu pracownikowi **nie zmienia odpowiedzialności kierownika za prawidłowo funkcjonującą kontrolę zarządczą**. Oczywiście wiele zadań i obowiązków jest delegowanych na innych pracowników, gdyż bez tego nie sposób zapewnić sprawnego działania, ale nie oznacza to nigdy przeniesienia

odpowiedzialności za zarządzanie jednostką.

9. ZARZĄDZANIE RYZYKIEM TO SKOMPLIKOWANE DZIAŁANIE NIE PRZYNOSZĄCE JEDNOSTCE ŻADNYCH KORZYŚCI

Przystąpienie do wprowadzania formalnych systemów zarządzania ryzykiem w jednostce może być trudne, głównie z powodu konieczności zmiany filozofii patrzenia na jednostkę i jej działania. Zarządzanie ryzykiem wymaga spojrzenia na jednostkę, na jej procedury czy sposób ich realizacji, z perspektywy celów i zadań postawionych przed jednostką, czy komórką organizacyjną. Zarządzanie ryzykiem nie może funkcjonować „obok” rutynowej, codziennej działalności pracowników.

Dlatego tak ważne jest, aby system zarządzania ryzykiem był dostosowany do jednostki, wpasowywał się w istniejącą już strukturę, a pracownicy byli do tego odpowiednio przygotowani. Niezwykle ważne jest, aby najwyższe kierownictwo prezentowało poparcie dla zarządzania ryzykiem i wszystkich działań związanych z kontrolą zarządczą.

Zarządzanie ryzykiem nie może funkcjonować w jednostce, która nie zna swoich celów. Gdy mamy już określone **CELE**, należy rozważyć, co może się wydarzyć, że cele te nie zostaną osiągnięte (czyli jakie są **RYZYKA**). Jeżeli już wiadomo jakie są ryzyka, należy się zastanowić, jakie działania można podjąć, aby ograniczyć wpływ tych ryzyk na możliwość osiągnięcia celów i realizować te działania (**MECHANIZMY KONTROLI**). Np. jeżeli jednostka planuje poprawę bezpieczeństwa na drogach poprzez wybudowanie określonej liczby kilometrów dróg w danym roku, wówczas kierownictwo jednostki powinno się zastanowić, co może przeszkodzić w zrealizowaniu tego celu (np. odejście z pracy kluczowego pracownika obsługującego tę inwestycję w urzędzie, co spowoduje niezakończenie inwestycji w trakcie roku) i określić działania, które ograniczą



prawdopodobieństwo wystąpienia tych ryzyk lub też jego skutki (przykładowy mechanizm kontroli - włączenie w obsługę projektu innego pracownika).

Zarządzanie ryzykiem to codzienne zarządzanie jednostką uwzględniające zagrożenia, które mogą wpływać na osiągnięcie sukcesu przez jednostkę. Pomaga odpowiednio dobrać lub zweryfikować działania, które ograniczą zidentyfikowane zagrożenia, a tym samym przyczynią się do osiągnięcia założonych celów.

Formalny system zarządzania ryzykiem usprawnia zarządzanie, systematyzuje działania, które są podejmowane, a także dostarcza informacji potrzebnych do podejmowania decyzji.

10. NASZA JEDNOSTKA WDROŻYŁA ZARZĄDZANIE RYZYKIEM PONIEWAŻ ZATRUDNIAMY AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO, KTÓRY DOKONUJE ANALIZY RYZYKA

Analizę ryzyka w systemie zarządzania ryzykiem przeprowadza kierownictwo jednostki, najczęściej wykorzystując do tego wprowadzone przez siebie systemy pozyskiwania informacji o ryzykach z komórek organizacyjnych.

Audytora wewnętrznego dokonuje niezależnej oceny ryzyka, aby w każdym roku skupić się na zadaniach/obszarach, które są jego zdaniem najbardziej ryzykowne. Jest to konieczne, bowiem zasoby audytu wewnętrznego są zawsze ograniczone, więc aby dobrze je wykorzystać trzeba się skupiać na rzeczach najważniejszych dla jednostki.

Są to dwie różne, oddzielne analizy!

W celu zachowania obiektywizmu w ocenie systemu zarządzania ryzykiem (co jest jednym z obowiązkowych zadań audytu wewnętrznego) audytora wewnętrznego może i powinien wykorzystywać wyniki systemu zarządzania ryzykiem – bo to jest ocena kierownictwa, które najlepiej zna swoją

jednostkę. Następnie audytora w trakcie zadań sprawdza, czy ryzyka są dobrze identyfikowane i analizowane oraz czy działania, które są określone w odpowiedzi na ryzyko są dobrze zaprojektowane i realizowane.

Przy dokonywaniu przez kierownictwo pierwszych analiz ryzyka pomoc audytora może mieć duże znaczenie, ale docelowy stan **musi zakładać rozdzielność procesu zarządzania ryzykiem od analizy ryzyka prowadzonej przez audytora wewnętrznego.**

ZARZĄDZANIE RYZYKIEM – PODSTAWY IDENTYFIKACJI, ANALIZY I REAKCJI NA RYZYKO

W poprzednim Biuletynie pisaliśmy o najważniejszych zasadach wyznaczania przez jednostki celów i zadań. Kiedy jednostka zaplanuje już swoją działalność, kolejnym etapem jest identyfikacja i analiza ryzyk, które mogą zagrozić osiągnięciu wyznaczonych celów oraz określanie reakcji na te ryzyka. Ryzyko jest nieodłącznym elementem każdej działalności. Uwzględnianie przez kierownictwo jednostki ryzyk przy podejmowaniu decyzji jest istotnym elementem dobrego zarządzania jednostką, który może zadecydować o jej sukcesie.

IDENTYFIKACJA RYZYKA

Identyfikacja ryzyka powinna być procesem powtarzalnym (systematycznym) i połączonym z procesem planowania działalności jednostki. Podczas tej identyfikacji powinny być brane pod uwagę **wszelkie możliwe zdarzenia, które mogą wystąpić i wpływać na osiągnięcie założonych celów i zadań.** Identyfikując ryzyka ważna jest dokładna znajomość jednostki, środowiska, w którym funkcjonuje, a także zrozumienie jej celów i zadań oraz czynników kluczowych dla osiągnięcia sukcesu.

Identyfikacja ryzyk ma podstawowe znaczenie dla zarządzania ryzykiem w jednostce, bowiem jeżeli jakieś ryzyka nie zostaną zidentyfikowane na tym etapie



procesu zarządzania ryzykiem, nie będą brane pod uwagę na dalszych etapach. Dlatego też identyfikacja ryzyka powinna obejmować wszystkie obszary i aspekty działalności jednostki. W procesie identyfikacji ryzyka należy uwzględnić:

- czynniki zewnętrzne, np. zmieniające się oczekiwania lub potrzeby klientów, zmiany przepisów prawa, naturalne zagrożenia, zmiany gospodarcze, naciski na jednostkę z zewnątrz,
- czynniki wewnętrzne, np. charakter wykonywanej działalności, kultura organizacji, dostępne środki finansowe, plany i strategie, komunikacja, systemy informatyczne, liczba pracowników i ich kwalifikacje, odpowiedzialność i postawy kierownictwa, liczba, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych, przetwarzanie informacji.

Dokonując identyfikacji ryzyka należy posługiwać się też informacjami dotyczącymi negatywnych zdarzeń, które wystąpiły w przeszłości.

Należy unikać określania ryzykiem zdarzeń, które nie mają wpływu na realizację celu lub też są zaprzeczeniem celów.⁴

Definiując ryzyka należy zawsze wskazywać przyczyny ich wystąpienia oraz skutki, bowiem wówczas dużo łatwiej dokonuje się oceny ryzyk oraz wskazuje interakcje pomiędzy różnymi ryzykami (np. dana przyczyna może powodować zmaterializowanie się wielu ryzyk, co będzie wpływało na ocenę tych ryzyk). Ryzyka muszą być też definiowane na tyle konkretnie, aby można było wskazać konkretne działania w odpowiedzi na te ryzyka.

W każdym przypadku ryzyko powinno odnosić się do celów/zadań.

Dlatego też poprawne zdefiniowanie celów i zadań ma tak istotne znaczenie dla dobrej

identyfikacji ryzyk. Przykładowo, inaczej zostaną zdefiniowane ryzyka dla celu „zapewnienie wysokiej jakości kształcenia w szkołach podstawowych”, a inaczej dla celu „poprawa o 1 pkt wyniku sprawdzianu dla 6-klasistów”.

Wszystkie ryzyka powinny mieć swojego właściciela, który jest odpowiedzialny za zapewnienie, że ryzyko jest zarządzane i monitorowane.

Właściciel ryzyka powinien mieć władzę wystarczającą do zapewnienia efektywnego zarządzania ryzykiem.

Ryzyka mogą być identyfikowane przez kierownictwo, specjalnie powoływane do tego zadania zespoły, pracowników w ramach istniejącej struktury organizacyjnej. Może to się odbywać podczas porad, czy poprzez wymianę korespondencji. Nie można tu wskazać jednej sprawdzonej metody dla wszystkich jednostek. Istotnym elementem będzie tutaj zaangażowanie kierownictwa jednostki.

ANALIZA RYZYKA

Analiza ryzyka prowadzi do lepszego rozumienia zidentyfikowanych ryzyk. Dostarcza informacji niezbędnych do uszeregowania ryzyk i podjęcia decyzji, jak należy z nimi postąpić.

Zazwyczaj analiza ryzyka polega na oszacowaniu tzw. „istotności” ryzyka poprzez określenie prawdopodobieństwa wystąpienia i możliwych jego skutków, według przyjętej wcześniej skali. Skala może być 3 czy 5 stopniowa. Jednostka sama określa sposób szacowania istotności ryzyka, dostosowując go do swoich potrzeb.

Ważne jest, aby skale i kryteria przypisania konkretnej wartości danemu ryzyku były dobrze rozumiane przez wszystkie zainteresowane osoby.

W efekcie tej analizy otrzymujemy listę ryzyk wraz z ich oceną (np. ryzyko wysokie/średnie/niskie), którą można przedstawić w sposób graficzny na tzw. mapie ryzyka.

⁴ Np. jeżeli celem jest zrealizowanie dochodów na założonym poziomie, ryzykiem nie jest niezrealizowanie dochodów na założonym poziomie.

USZERELOWANIE RYZYK

Po dokonaniu analizy możliwe jest uszeregowanie ryzyk według ich istotności.

Uszeregowanie ryzyk ma zasadnicze znaczenie dla zarządzania nimi, bowiem w jednostce należy skupić wysiłki na ryzykach ocenianych jako najbardziej zagrożające realizacji celów i zadań.

W przypadku pozostałych ryzyk należy ustalić dobry system monitorowania.

Kierownictwo każdej jednostki podejmując decyzje intuicyjnie wyznacza poziom ryzyka, jaki jest w stanie zaakceptować. W systemie zarządzania ryzykiem poziom ten powinien być jednoznacznie określony i powszechnie znany. Po zestawieniu oceny poszczególnych ryzyk i poziomu akceptowanego ryzyka jednostka otrzymuje listę:

- ryzyk, wobec których muszą zostać podjęte dodatkowe działania,
- ryzyk, które wymagają szczególnego monitorowania,
- ryzyk nie niosących istotnego zagrożenia dla realizacji celów, w przypadku których wystarczy standardowy system monitoringu.

Podjęcie działań wobec ryzyk nie niosących istotnego zagrożenia dla realizacji celów i zadań nie jest zasadne, bowiem zawsze związane jest z dodatkowym zaangażowaniem pracowników, a także wydatkowaniem pieniędzy.

W ten sposób zarządzanie ryzykiem pozwala kierownictwu jednostek na lepsze wykorzystanie posiadanych zasobów oraz skoncentrowanie własnego czasu na kwestiach najistotniejszych z perspektywy osiągania celów jednostki.

REAKCJA NA RYZYKO

Aby utrzymać ryzyko na określonym akceptowalnym poziomie, podejmowane są działania, które można przyporządkować do jednej lub kilku z poniższych grup reakcji na ryzyko:

- wycofanie się (np. rezygnacja z projektu, który wiąże się ze zbyt

dużym ryzykiem),

- działanie (poprzez zastosowanie konkretnych mechanizmów kontroli),
- przeniesienie (np. ubezpieczenie, zlecenie wykonania działania innej organizacji),
- tolerowanie (akceptowanie ryzyka, bez dodatkowych mechanizmów kontrolnych).

Każda z tych reakcji powinna być świadomą decyzją kierownictwa.

Więcej informacji nt. mechanizmów kontroli zostanie przedstawionych w następnym numerze Biuletynu.

W celu uzyskania szerszej wiedzy nt. zarządzania ryzykiem zachęcamy do zapoznania się z dokumentami [Zarządzanie ryzykiem – informacje ogólne](#) oraz [Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym - podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce](#) opublikowanymi na stronie internetowej MF w zakładce [Bezpieczeństwo Finansowe/Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Metodyka i dobre praktyki/Metodyka](#).

INTERESUJĄCE PUBLIKACJE NA STRONIE INTERNETOWEJ MINISTERSTWA FINANSÓW

W poprzednim numerze przedstawiliśmy strukturę zakładki portalu internetowego MF poświęconego kontroli zarządczej (www.mf.gov.pl [Bezpieczeństwo Finansowe/ Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Metodyka i dobre praktyki/Metodyka](#).) Tym razem chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na kilka opracowań, które zostały opublikowane w 2012 roku w zakładce [Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Metodyka i dobre praktyki/ Opracowania nt. kontroli zarządczej](#) oraz zachęcić do śledzenia strony ze względu na publikacje, które pojawią się w najbliższym czasie.

OBECNE PUBLIKACJE

Jedną z publikacji, do zapoznania z którą chcemy Państwa zachęcić jest [Analiza wystąpień pokontrolnych Najwyższej Izby Kontroli dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej – marzec 2012.](#) Dokument ten co prawda obejmuje wyniki kontroli przeprowadzonej w drugiej połowie 2011 r. w 15 jednostkach administracji rządowej, ale informacje zebrane i przedstawione w tej analizie, w szczególności wybrane wnioski ogólne sformułowane w wystąpieniach pokontrolnych, mogą być przydatne również dla jednostek samorządowych.

Kolejnym opracowaniem jest dokument [Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej](#), który został przygotowany przez Departament DA w oparciu o *Kompendium* opracowane przez Dyрекcję Generalną ds. Budżetu Komisji Europejskiej. Dokument ten stanowi zbiór informacji nt. systemu kontroli zarządczej (zwanej również wewnętrzną) nadesłanych do DG Budżet przez 27 krajów UE.

Szczegółnej uwadze polecamy opracowanie pod nazwą [Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy](#). Dokument ten stanowi pierwszą próbę syntezy wiedzy o kontroli zarządczej, jaką dysponuje Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych oraz przedstawienia jej w szerszym kontekście. *Kompendium* może stanowić cenne źródło informacji dla osób zaangażowanych w zadania związane z zastosowaniem koncepcji kontroli zarządczej w zarządzaniu organizacjami w administracji publicznej.

Kompendium nie ma charakteru wytycznych Ministerstwa Finansów. Nie formułuje ono żadnych konkretnych i gotowych do zastosowania rozwiązań, prezentuje raczej ogólny kontekst, którego znajomość wydaje się niezbędna, aby móc pracować nad szczegółowymi rozwiązaniami.

Opracowanie przedstawia w szczególności istotę samej koncepcji, jak również źródła, kontekst i cel powstania przepisów dotyczących kontroli zarządczej. Zasadniczą jego część stanowi opis zasobu podstawowych aktów prawnych i innych dokumentów rządowych, a także próba udzielenia odpowiedzi na kwestie będące przedmiotem najczęściej zadawanych pytań i formułowanych wątpliwości.

W opracowaniu zwrócono także uwagę na to, które rozwiązania w przepisach dotyczących kontroli zarządczej odnoszą się do jednostek samorządu terytorialnego.

Przedstawiony tekst opracowania stanowi jego pierwszą wersję. Zakładamy, że opracowanie będzie aktualizowane z uwagi na konieczność uwzględnienia zmian w szerokiej gamie opisanych przepisów prawnych, jak również ze względu na komentarze i propozycje ulepszeń, zgłaszane przez jego czytelników. Dlatego zachęcamy Państwa do przesyłania komentarzy, uwag lub propozycji zmian w *Kompendium* na adres: jaroslaw.zukowski@mofnet.gov.pl

PRZYSZŁE PUBLIKACJE

Mijają dwa lata od wprowadzenia do polskiego porządku prawnego⁵ możliwości prowadzenia w sektorze publicznym audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. Departament DA, aby zebrać informacje nt. praktycznych rozwiązań stosowanych w ramach tego przepisu prawnego, rozesłał ankiety do 492 jednostek, które zadeklarowały prowadzenie takiej formy audytu, większość z nich stanowiły jst. Zebrane informacje zostały wykorzystane do opracowania dokumentu, stanowiącego zbiór stosowanych rozwiązań obejmujących wszystkie aspekty prowadzenia audytu wewnętrznego przez podmiot zewnętrzny. W opracowaniu znajdują się odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania oraz przykłady dobrych praktyk w tym zakresie,

⁵ Art.275 i 279 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.)

których zastosowanie może znacznie usprawnić funkcjonowanie audytu wewnętrznego i być źródłem wiedzy zarówno dla kierownika jednostki, jak i usługodawcy. Opracowanie wskaże także najczęściej popełniane błędy, mogące znacząco wpływać na obniżenie efektywności audytu wewnętrznego.

Trwają również prace nad dokumentem stanowiącym podsumowanie informacji zebranych w ankietach dot. kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

Opracowania te wkrótce znajdą się na naszej stronie internetowej.

OD REDAKCJI

Serdecznie zapraszamy Państwa do lektury publikowanych materiałów i kontaktów z naszym Departamentem. Chętnie służyliśmy 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.

Kierownicy jednostek, którzy **nie wysłali jeszcze zamówienia**, a którzy chcieliby otrzymywać drogą mailową kolejne numery **bezpłatnego** *Biuletynu Kontroli Zarządczej* w jednostkach samorządu terytorialnego mogą przesłać na adres; RedakcjaDA@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*.

Kontakt

tel.: 22 694 30 93

fax: 22 694 33 74

e-mail: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl

lub Sekretariat.DA@mofnet.gov.pl



**Z OKAZJI ŚWIAT
SAMYCH RADOSNYCH CHWIL
ORAZ WIOSENNEGO
NASTROJU
ŻYCZY
DEPARTAMENT AUDYTU
SEKTORA FINANSÓW
PUBLICZNYCH
MINISTERSTWA FINANSÓW**