

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

SPIS TREŚCI:

Strony:

- 2 Słowo wstępne
- 3 Kontrola zarządcza jako przedmiot kontroli
zewewnętrznej w jednostkach samorządu terytorialnego
– perspektywa Regionalnej Izby Obrachunkowej – cz. II
- 9 Zarządzanie ryzykiem w mniejszej jednostce
- 16 Jaki audyt jest każdy widzi... Ale czy „każdy” potrafi go
właściwie wykorzystać?
- 24 Odpowiedzi na pytania Czytelników
- 27 Interesujące publikacje na stronie internetowej
Ministerstwa Finansów
- 28 Od Redakcji

tel.: 22 694 30 93

fax: 22 694 33 74

e-mail:

sekretariat.DA@mofnet.gov.pl

www.mofnet.gov.pl

Ministerstwo Finansów/
Działalność/ Finanse
publiczne/Kontrola zarządcza
i audyt wewnętrzny

DEPARTAMENT AUDYTU SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH
WARSZAWA, MARZEC 2014



SŁOWO WSTĘPNE

Szanowni Państwo,

oddajemy w Państwa ręce jubileuszowy - dziesiąty numer Biuletynu poświęconego kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej: jst). Każdy jubileusz skłania do podsumowań, zatem ja również podzielę się z Państwem kilkoma refleksjami na temat naszej publikacji.

Pierwszy Biuletyn ukazał się na koniec IV kwartału 2011 roku, odpowiadając na potrzebę kierowników jednostek podsektora samorządowego, dotyczącą ułatwienia dostępu do informacji na temat zakresu i sposobów realizacji obowiązków wynikających z kontroli zarządczej. Od początku istnienia naszego wydawnictwa zespół redakcyjny starał się wychodzić naprzeciw oczekiwaniom Czytelników, prezentując możliwie szerokie spektrum zagadnień i aktualnych informacji na temat ogólnych kierunków oraz konkretnych działań podejmowanych w celu usprawniania procesu zarządzania w administracji publicznej. Początkowo w Biuletynie zamieszczaliśmy artykuły wyjaśniające istotę kontroli zarządczej, pisaliśmy m.in. o mitach, które wypaczały istotę nowej koncepcji zarządzania. Od tego czasu wzrosła potrzeba na opracowania specjalistyczne, prezentujące dobre praktyki oraz sprawdzone rozwiązania stosowane z sukcesem przez kierowników jednostek. Dokładamy wszelkich starań, aby sprostać oczekiwaniom Czytelników i zapewniać teksty ciekawe i wartościowe merytorycznie, prezentujące różne doświadczenia i perspektywy.

Nie byłoby to możliwe bez życzliwości i wsparcia Autorów artykułów, którzy *pro publico bono* dzielą się własnymi przemyśleniami oraz doświadczeniem z zakresu kontroli zarządczej. W imieniu całej redakcji i Czytelników składam Państwu serdeczne podziękowania, liczę na dalszą współpracę oraz zachęcam gorąco wszystkich do zgłaszania się do nas z propozycjami własnych opracowań.

W aktualnym numerze Biuletynu publikujemy drugą część artykułu Pana Janusza Kota, Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej (dalej: RIO) w Krakowie, przedstawiającego ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej w jst z perspektywy kontroli zewnętrznej. Autor zwraca uwagę na przykłady nieprawidłowości, zidentyfikowanych w trakcie kontroli przeprowadzonych przez inspektorów RIO oraz kwestie, na jakie kierownicy jst powinni zwracać uwagę zarządzając jednostką, aby usprawniać jej funkcjonowanie.

Kolejny artykuł pomoże w odpowiedzi na zgłaszane przez Czytelników pytania, jak prawidłowo realizować obowiązki z zakresu zarządzania ryzykiem w mniejszych jednostkach, w tym prowadzić dokumentację, opracowywać oraz aktualizować rejestr ryzyk.

Zachęcam także do lektury artykułu przedstawiającego zagadnienia dotyczące prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego z perspektywy szerszej niż sektor publiczny. Wiele rozwiązań, przyjętych w sektorze komercyjnym, może stanowić inspirację dla kierowników jst do podjęcia działań na rzecz właściwego wykorzystania audytu wewnętrznego w swoich jednostkach.

Publikujemy także odpowiedzi na pytania nadesłane przez Czytelników oraz informację na temat nowych publikacji na stronie Ministerstwa Finansów. Życzę interesującej lektury!

Agnieszka Giebel
Dyrektor Departamentu
Audytu Sektora Finansów Publicznych
Ministerstwa Finansów

KONTROLA ZARZĄDCZA JAKO PRZEDMIOT KONTROLI ZEWNĘTRZNEJ W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – PERSPEKTYWA REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ – CZ.II



JANUSZ KOT

Wprowadzenie

W aktualnych uwarunkowaniach finansowych i gospodarczych, w jakich znajduje się Polska, trudno oczekiwać od ustawodawcy, ale także od przedstawicieli rządu, inicjatyw, które rozwijałyby instytucje kontroli zewnętrznej powyżej skali obecnie notowanej.

Tak, jak w pierwszej części mojego opracowania sugerowałem, ustawodawca przerzucił konieczność egzekwowania obowiązujących w sektorze finansów publicznych przepisów na kierownictwa tych jednostek. Oznacza to, że w Polsce nie istnieją przygotowane realne plany rozwoju co do skali instytucji kontroli zewnętrznej, których reprezentantami są najczęściej wymieniane jednym tchem: Najwyższa Izba Kontroli, Urzędy Kontroli Skarbowej – aktywne w sektorze publicznym szczególnie w zakresie środków unijnych i zagranicznych, czy Regionalne Izby Obrachunkowe – dedykowane głównie kontroli jednostek samorządu terytorialnego. W tym systemie, istotną rolę kontrolerską odgrywa także wojewoda - przedstawiciel rządu w województwie.

Istniejący system kontroli zewnętrznej, szczegółowo uregulowany w poszczególnych ustawach, można krytykować właściwie nie tylko ze względu na jego wydajność, ale także ze względu na luki, pominięcia podmiotowe lub przedmiotowe, czy zbyt słabe uprawnienia w stosunku do podmiotów poddanych kontroli. Nie tak znowu dawno, bo w roku 2011 uchwalono ustawę o kontroli administracji rządowej¹, niejako scalając rozproszone procedury stosowane poprzednio np. przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów czy ministrów - kierowników poszczególnych działów administracji. Niezależnie od ewentualnych uwag, które można zgłaszać do poszczególnych aktów prawnych, a nawet ich nowelizacji, trzeba przede wszystkim przyjąć realistyczny punkt wyjścia sprowadzający się do faktu, iż system kontroli zewnętrznej nie będzie istotnie rozbudowywany, czy choćby nawet istotnie dofinansowany.

Potencjał administracji publicznej

Żeby utrzymać w ryzach na satysfakcjonującym obywateli poziomie całą administrację państwa, w tym wydatkowanie środków publicznych przez wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, potrzeba uruchomienia rezerw organizacyjnych. Te z kolei, jak pokazują doświadczenia ostatnich dwudziestu trzech lat, zebrane przez instytucje kontrolne², tkwią głównie w niewykorzystanym organizacyjnie potencjale, którego pokłady znajdują się w obszarze zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych. Myśl tę należy odczytać w taki sposób, iż istnieje silna korelacja pomiędzy poprawą jakości zarządzania, a poziomem sprawności organizacji mierzonym skutecznością i efektywnością działania. Innymi słowy, potencjał majątkowy i finansowy administracji w Polsce mógłby być wykorzystany bardziej

¹ Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 185, poz.1092).

² Wystąpienia pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, a od 1993 r. Regionalnych Izb Obrachunkowych.



intensywnie, przynosząc odczuwalną dla obywateli poprawę jakości świadczonych usług administracyjnych.

Istnienie tych rezerw (niewykorzystanego potencjału) można obserwować, kontrolując jednostki samorządu terytorialnego, czy też jednostki organizacyjnie im podległe, z punktu widzenia funkcjonowania w nich mechanizmów zarządzania przez kontrolę.

Rola Regionalnych Izb Rachunkowych

Regionalne Izby Obrachunkowe w Polsce to unikalna w skali swojego działania państwowa instytucja kontroli i nadzoru, zaprzęgnięta przez ustawodawcę do przeprowadzania obligatoryjnych kontroli kompleksowych, nie rzadziej niż raz na cztery lata w każdej jednostce samorządu terytorialnego. Oznacza to w praktyce, że co roku 25% wszystkich jednostek samorządu terytorialnego w Kraju, a zatem i w każdym województwie, jest poddawanych kontroli kompleksowej. Wszyscy znający się na statystyce wiedzą, że próba 25% zróżnicowana terytorialnie w 16 regionach jest wystarczająco duża, aby można było wyciągać pewne generalne wnioski odnośnie do jakości funkcjonowania kompleksowo kontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego. Coroczne, tak liczne kontrole kompleksowe, uzupełniane problemowymi, doraźnymi, czy sprawdzającymi, dają potężny materiał empiryczny, obrazujący sposób funkcjonowania administracji samorządowej w Polsce. Rok po roku, a zatem już przez dwadzieścia lat, dokumentacja zawierająca wyniki kontroli np. kompleksowych, nie dość, że nie zmniejsza swojej objętości, to stale rośnie, a śledzenie wystąpień pokontrolnych w Biuletynach Informacji Publicznej RIO pozwala oszacować skalę koniecznych działań, wymuszających prawidłowe, zgodne z wszystkimi siedmioma celami kontroli zarządczej, ich funkcjonowanie. Można się pokusić o taką oto tezę, że nawet bardzo sprawnie i wydajnie działająca instytucja kontroli nie jest w stanie zapewnić codziennego, bieżącego i prawidłowego funkcjonowania we wszystkich obszarach świadczonych przez te jednostki usług administracyjnych.

Znaczenie roli kierownictwa jednostek sektora publicznego

Ustawodawca chciał uruchomić rezerwy tkwiące w organizacji i wymusił na ministrach, organach wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego oraz kierownikach jednostek sektora finansów publicznych tę część aktywności, która ma prowadzić do większego poziomu skuteczności i efektywności działania podległych im pracowników, a także całego potencjału materialnego oddanego im do dyspozycji.

Te rezerwy ulokowane są na poziomie kierownika jednostki i wszystkich stanowiskach kierowniczych. Czytelnik może odebrać tę część wystąpienia jako pewne powtórzenie z poprzedniego mojego artykułu, ale chcę w tym miejscu stanowczo podkreślić, iż moim celem jest, aby z tego tekstu wyraźnie popłynęło pewne przesłanie: ***skuteczne wdrożenie kontroli zarządczej zależy tylko i wyłącznie od kompetentnego, świadomego, zdeterminowanego, skutecznego i etycznie nienagannego kierownika jednostki, który potrafi być liderem oraz posiada umiejętność efektywnego zarządzania zasobami ludzkimi.***

Ustawodawcy już nie wystarczy administrowanie jednostką i jej trwanie, oczekuje, że na czele organizacji będzie stał nie tylko urzędnik, ale przede wszystkim sprawny menedżer. Jednostka ma skutecznie i efektywnie osiągać cele, dla których realizacji została powołana, ma świadczyć usługi, które powinny być dostarczone mieszkańcom na odpowiednim poziomie jakościowym. Kluczową staje się tu odpowiedź na pytanie: jak ten wspomniany wyżej potencjał uruchomić, aby osiągnąć rezultaty opisane w poprzednim zdaniu?



Można to zrobić tylko poprzez egzekwowanie ustawowego obowiązku opisanego w art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych³. Egzekwowanie tego obowiązku to istota kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Zwracanie uwagi przez kontrolujących z zewnątrz na jakość zarządzania jednostką, to jednocześnie pytanie o to, w jakim stopniu kierownik jednostki wykorzystuje zawarty w aktach kierowania potencjał, o uruchomienie którego chodzi ustawodawcy. Prościej mówiąc, docenienie przez kontrolę zewnętrzną wagi obowiązku pełnego wdrożenia kontroli zarządczej sprzyja uruchamianiu potencjału tkwiącego w obszarze organizacji i zarządzania.

Kierownicy jednostek sektora finansów publicznych, w których występują nieprawidłowości stwierdzone przez zewnętrzne instytucje kontrolne, mogliby uniknąć negatywnych wyników kontroli niemal w 100%, gdyby ranga kontroli zarządczej w ich jednostkach była odpowiednio wysoka. To znaczy otrzymała najwyższy priorytet w bieżącym działaniu kierownictwa.

Czy uprawniona wydaje się zatem teza, że nieprawidłowości, to w istotnym procencie suma zaniechań związanych z wykonywaniem zarządu jednostką na wszystkich jej szczeblach kierowania?

Kontrole zewnętrzne, a usprawnianie zarządzania jednostkami sektora publicznego

Z doświadczeń, o których chcę szerzej napisać poniżej, wynika, że niewypełnianie lub nienależyte wypełnianie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej to w większości przypadków pierwotna przyczyna wystąpienia innych błędów. Dlaczego taka teza wydaje się usprawiedliwiona?

Otóż, [usprawiedliwiona jest – uw.red.] chociażby treścią obszernych wystąpień pokontrolnych, sporządzanych przez audytorów zewnętrznych⁴. Wystąpienia pokontrolne to przecież nie tylko rejestr nieprawidłowości, jakie zostały stwierdzone w toku kontroli. To także o wiele ważniejsza część nakazanych kierownikowi jednostki zachowań, mających korygować stany faktyczne stwierdzone przez kontrolerów. W treści niejako drugiej części wystąpienia pokontrolnego, podana jest wprost przyczyna powstania nieprawidłowości. Niestety, o dużym procencie tych przyczyn możemy powiedzieć, że mają charakter subiektywny, a zatem źródło nieprawidłowego działania tkwi wewnątrz organizacji i jest rezultatem pojedynczych lub sumy zaniechań obowiązków w zakresie nadzoru i kontroli nad zadaniami realizowanymi przez pracowników, a to składa się na jakość funkcjonowania całej jednostki.

Zapisane powyżej uwagi prowadzą autora do takiej oto konstatacji, iż lekarstwem na niedomagającą lub nie w pełni sprawną administrację, jest podniesienie jakości zarządzania przez kontrolę. W wielu kontrolowanych jednostkach sektora finansów publicznych można zaobserwować, że idea kontroli zarządczej, pomimo, że nakazana ustawowo, jest marginalizowana. A wynikająca z komunikatów właściwych ministrów konieczność jej rozwijania, jest ignorowana.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.), art. 69 ust. 1 w brzmieniu: „Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej **należy do obowiązków:** 1) ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, zwanego dalej „ministrem kierującym działem”, z zastrzeżeniem ust.2; 2) wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego; 3) kierownika jednostki”.

⁴ Autor ma tu na myśli przede wszystkim: Najwyższą Izbę Kontroli, Regionalne Izby Obrachunkowe, czy Urzędy Kontroli Skarbowej.



Czy zatem można gloryfikować system kontroli zarządczej i wskazywać go jako panaceum na niedowład organizacyjny w administracji publicznej?

Z pewnością nie jest to narzędzie dające stuprocentową gwarancję uniknięcia nieprawidłowości, ale jest to czynnik, który w znacznym stopniu może poprawić sprawność organizacji i dlatego tego czynnika nie wolno nikomu w Kraju lekceważyć.

Polscy Obywatele, ale także cudzoziemcy, są przecież konsumentami usług administracyjnych. Oceniają oni administrację poprzez jakość świadczonych im usług. Zwracają przy tym uwagę na ich terminowość, skuteczność i efektywność. A zatem rozliczają urzędników niejako przez obserwowany rezultat. To przecież kontrola zarządcza kładzie nacisk na wykonywanie zadań i osiąganie celów, jako swego rodzaju rozliczenie pracy w „akordzie”. Natomiast pracownicy administracji publicznej w zdecydowanej swojej większości wykonują zadania w systemie niejako „dniówkowym”.

Widać jasno, że efekty „akordowe” mogą pojawić się tylko przy pełnej mobilizacji zatrudnionych pracowników, dokonanej przez kierownika i wszystkich kierowników niższego szczebla. I tu można zaobserwować pojawiające się zaniechanie, czy wręcz jawnie demonstrowaną niechęć do mobilizowania swoich podwładnych do zadaniowego rozliczania ich pracy.

Jeżeli kontroler zewnętrzny stwierdza taką pasywną postawę kierowników wszystkich szczebli, z pewnością jest to istotną przyczyną niewykorzystania potencjału tkwiącego w sposobie i intensywności wykonywania obowiązków przez pracowników administracji publicznej. A zatem bierność kadry kierowniczej staje się źródłem obserwowanej przewlekłości załatwiania spraw, braku profesjonalizmu, czy wręcz występowania błędów w pracy administracji. Takie zjawiska to naturalne źródło frustracji obywateli i przyczyna postulatów zwiększenia kontroli zewnętrznej nad administracją publiczną.

Można zadać pytanie: Czy kontrole zewnętrzne mogą skłonić do poprawy, niejako na bieżąco, funkcjonowania organizacji? ***Odpowiedź na tak postawione pytanie, co postaram się dowieść poniżej, jest zdecydowanie twierdząca.***

Uwagi na temat nieprawidłowości stwierdzanych w trakcie kontroli przeprowadzanych przez Regionalne Izby Obrachunkowe

- I. Pierwsza grupa stwierdzonych nieprawidłowości jest powiązana z treścią celu kontroli zarządczej, opisanego w art. 68 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych. Brzmi on: „*celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi*”.

Inspektorzy kontroli stwierdzali, że uregulowania wewnętrzne dotyczące kontroli zarządczej, w praktyce były przez pracowników nieprzestrzegane, czy wręcz ignorowane, a mianowicie:

1. W jednej z kontrolowanych gmin doszło do nieprzestrzegania przez kierowników referatów zarządzenia wójta gminy w sprawie sposobu prowadzenia kontroli zarządczej oraz zasad jej koordynacji. Zaniechanie dotyczyło ustalenia w formie pisemnej procedur kontroli zarządczej, określających zasady zarządzania ryzykiem, określenia celów i zadań swoich referatów, a także identyfikacji i oceny ryzyk występujących w tych komórkach organizacyjnych. Nie przeprowadzono analizy zidentyfikowanych ryzyk, ani nie określono podjętych działań w celu ich eliminacji. Nie było też wymaganego zarządzeniem wójta rejestru ryzyk. Zalecono zatem, by przestrzegać w jednostce obowiązujących regulacji dotyczących prowadzenia kontroli zarządczej w pełnym przewidzianym zakresie.



2. W innej jednostce sektora finansów publicznych, tym razem była to jednostka budżetowa, mimo zawarcia przez dyrektora szkoły w jego własnym zarządzeniu, obowiązku dokonania samooceny i złożenia stosownego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, wymaganych dokumentów nie sporządzono.
3. Kolejny przykład dostarczyło miasto jednego z południowych województw, gdzie w dwóch podległych mu jednostkach organizacyjnych całkowicie zaniechano sporządzenia rejestru ryzyk, mimo jednoznacznego zapisu zarządzenia burmistrza odnośnie takiego postępowania.
4. Ostatni z tej serii przykład dotyczy miasta na prawach powiatu, w którym kierownicy poszczególnych komórek urzędu miejskiego niejednolicie wykonywali zarządzenie prezydenta w sprawie zasad rejestrowania procedur kontroli zarządczej. Niektóre wydziały w ogóle nie prowadziły takiego rejestru, ignorując w ten sposób stosowną decyzję prezydenta.

Tych kilka podanych przykładów, odnoszących się tylko i wyłącznie do strony formalnej kontroli zarządczej, pokazuje, że zarówno pracownicy, jak i kierownicy niższego szczebla traktują jeszcze instrumentarium kontroli zarządczej jako „ciało obce” w swoich komórkach, a stawiane im wymogi działania w tym zakresie łatwo pomijają. Należałoby w tym miejscu, jako ilustrację wyżej opisanego zjawiska, zacytować jednego z zapytanych przez inspektora urzędników: „u nas Panie Inspektorze to się nie przyjęło”.

Winą za tę grupę nieprawidłowości można obarczać nie tylko fakt braku lidera z prawdziwego zdarzenia (profesjonalnego kierownika jednostki), ale także propagatora wdrożenia idei kontroli zarządczej. W części spośród kontrolowanych jednostek mógłby nim być np. audytor wewnętrzny⁵. To przecież jego rolą jest „bicie na alarm” w przypadku stwierdzenia braku systemowych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej w jednostce. Jego ustawowo zagwarantowana niezależność może ułatwiać mu formułowanie jasnych w swoich przesłankach raportów, adresowanych do kierownika jednostki.

Jeżeli zgodzić się z twierdzeniem, że kontrola zarządcza ma stać się stale wykorzystywanym narzędziem naprawy administracji, to audytor wewnętrzny powinien być swego rodzaju „konserwatorem” jej sprawnie funkcjonującego mechanizmu. Narzuca się tu autorowi myśl, skłaniająca do postulowania, ***aby audytorzy wewnętrzni zostali objęci przez stosowne Departamenty Ministerstwa Finansów pieczęą szkoleniową, wzbogacającą ich warsztat w zakresie audytów kontroli zarządczej.***

- II. Z kolei źródłem drugiej grupy nieprawidłowości jest ewidentne zaniechanie przez kierownika jednostki lub głównego księgowego czynności w zakresie bieżącej kontroli obszaru gospodarki finansowej.

Występowanie tych negatywnych zjawisk można porównać do wyłączenia np. monitoringu kamer z jakiegoś obszaru miasta, deinstalacji w komputerach programów antywirusowych, czy wręcz do powstrzymania się przez kierownika od jakichkolwiek, w końcu stresujących pracowników, działań kontrolnych z jego strony lub ze strony kierowników niższego szczebla. Przypomina to nieraz, w drastycznych przypadkach, pozostawienie jednostki niejako „samopas”, mimo stwarzanych przez kierownika na co dzień pozorów zarządzania taką strukturą

⁵ Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek zatrudniania lub korzystania z audytora wewnętrznego (art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych) lub kierownik jednostki podejmie decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego (art. 274 ust. 4 ustawy o finansach publicznych).



organizacyjną. W tych opisanych warunkach, niejako naturalnie wylęgają się nieprawidłowości, jedna po drugiej. Od zaniechania bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych, po kradzież gotówki z kasy, czy wyprowadzanie środków z funduszu socjalnego, a nawet okradanie pracowników ze środków zgromadzonych w kasach zapomogowo-pożyczkowych⁶.

Dopuszczenie do takiej „luźno” organizacyjnie funkcjonującej jednostki, mam tu na myśli brak aktywności kontrolnej ze strony np. dyrektora, z pewnością było możliwe, ponieważ nie zadziałała kontrola zarządcza z drugiego jej poziomu - organu wykonawczego. Kierownicy jednostek organizacyjnych często czują się niemal bezkarni w swoim działaniu, jeżeli organ wykonawczy zaniecha wobec nich systematycznych kontroli o charakterze kompleksowym, skupionych na obszarach podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości⁷.

Te kontrole, prowadzone z poziomu organu wykonawczego, powinny poprzez swoje wyniki sprawić, że sposób zarządzania kontrolowaną jednostką daje rękojmię nie tylko legalnego, a zatem zgodnego z prawem, ale także pełnego wykonania zadań jednostki.

Takie to właśnie przekonanie, potwierdzone konkretnymi czynnościami kontrolnymi, powinno stać się w samorządzie terytorialnym mechanizmem pozwalającym na wdrożenie, czy w niektórych przypadkach wręcz wymuszającym sięgnięcie przez kierowników jednostek po instrumentarium kontroli zarządczej. Problem, który autor dostrzega i wyrażnie chce podkreślić, to przede wszystkim stan woli w tym zakresie i przygotowania zawodowego wybieralnych organów wykonawczych. W niektórych przypadkach organy wykonawcze mogą stanowić słaby punkt spełniania warunku opisanego wyżej. Pomocnym w rozwiązaniu tego z kolei problemu może być nacisk opinii publicznej i postulaty świadomych wyborców, których niejako pragnieniem jest doświadczanie na co dzień profesjonalizmu administracji publicznej.

Podsumowanie

Na koniec tej skromnej publikacji pragnę podzielić się z Czytelnikiem obserwacją, dokonaną w pierwszych czterech latach wdrażania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego. Otóż zmiana sposobu kierowania ludźmi i sprawami w administracji publicznej wymaga głębokich przewartościowań mentalnych w tym środowisku. Te mogą nastąpić, jak wiadomo, w dłuższym horyzoncie czasowym.

Dla urzędnika młodego pokolenia wyznacznikami sposobu spełniania swoich obowiązków zawodowych nie są obecnie standardy kontroli zarządczej, najczęściej mu nieznane, ale postawa „starszego kolegi”. Ta, być może gorzka uwaga, oczywiście nie dotyczy całej administracji publicznej. W niektórych jednostkach poziom wdrożenia kontroli zarządczej jest imponujący. Natomiast w sporej ich części trwają wysiłki i zmagania ze starymi przyzwyczajeniami i dziś w marcu roku 2014-go jeszcze nie wiadomo, czy zakończą się sukcesem. Jest jednak część administracji, która jeszcze mimo obserwowanych pozorowanych działań, nie zaczęła wdrażać kontroli zarządczej w ogóle.

⁶ Kontrola stwierdziła taki fakt w dziewięciu kontrolowanych w jednej gminie jednostkach, choć oczywiście kasy zapomogowo-pożyczkowe, jako takie, nie objęte zostały przedmiotem kontroli. Sytuację tę wykryto niejako „przy okazji”.

⁷ Obszarami o podwyższonym prawdopodobieństwie wystąpienia nieprawidłowości są: gospodarka finansowa, zamówienia publiczne i gospodarka nieruchomościami.



A na koniec, jeszcze jeden postulat, który chcę, żeby wybrzmiał odpowiednio mocno. Sprowadza się on do stwierdzenia, że aby osiągnąć w omawianym obszarze sukces, to trzeba jak najszybciej, bez oglądania się na innych, rozpocząć wdrażanie kontroli zarządczej.

Jeszcze raz przypomnę za ustawodawcą: „kontrola zarządcza to ogół działań”. A od siebie dodam, to nie tylko ogół dokumentów.

Janusz Kot – Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie od 1999 roku; Przewodniczący Komisji Szkoleń, Informacji i Promocji Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych; autor licznych publikacji i wykładowca w zakresie gospodarki nieruchomościami i finansów publicznych. Pracownik naukowy Akademii Ekonomicznej w Krakowie w latach 1985 – 1996 (obecnie Uniwersytet Ekonomiczny). Projektodawca i pierwszy Dyrektor Wydziału Skarbu Miasta Urzędu Miasta Krakowa w latach 1996 – 1999.

ZARZĄDZANIE RYZYKIEM W MNIEJSZEJ JEDNOSTCE



PAWEŁ WIDOMSKI

Wprowadzenie

Nie ma jednostki samorządu terytorialnego, w której kierownictwo nie zarządzało ryzykiem. Tak jest teraz i tak było przed nowelizacją ustawy o finansach publicznych w 2009 r. Wszędzie tam, gdzie trzeba w sposób terminowy, oszczędny realizować cele, zadania, nieodłącznym elementem zarządzania było stawianie sobie pytań: co może pójść nie tak, jak zareagować na ewentualne sytuacje kryzysowe, kto powinien monitorować zagrożenia, itp. Jeśli np. kierownik jednostki miał świadomość, iż prace komisji przetargowej zazwyczaj się przeciągają, a terminowość planowanego przedsięwzięcia jest bardzo ważna np. z powodu konieczności realizacji projektu unijnego, wzywał przewodniczącego komisji przetargowej i nakazywał przygotowanie harmonogramu prac komisji, zastrzegając jednocześnie, iż w przypadku pojawienia się jakiegokolwiek zagrożenia terminów, ma być niezwłocznie o tym informowany. To było właśnie klasyczne zarządzanie ryzykiem. Jednak przed 1 stycznia 2010 r. proces ten był w przeważającej większości nieudokumentowany i nie odbywał się systematycznie, nie był zinstytucjonalizowany.

Po nowelizacji ustawy o finansach publicznych zarządzanie ryzykiem stało się jednym z głównych celów kontroli zarządczej zapisanych w definicji ustawowej. Dlaczego? Należy pamiętać, że jednostki działają po to, by osiągać określone cele. Nie wystarczy samo zaplanowanie, ważna jest również ich realizacja. Zarządzanie ryzykiem ma być procesem, który pozwoli na uniknięcie sytuacji, w których, czasem z błahego powodu, jednostki nie realizują zaplanowanych zadań.



Przykład

W jednostce zaplanowane jest szkolenie pracowników związane z wdrażaniem elektronicznego obiegu dokumentów, które jest w danym roku zadaniem priorytetowym. Ideą takiego szkolenia jest to, aby wzięli w nim udział wszyscy pracownicy jednostki, gdyż tylko to zapewni szybkie i skuteczne wprowadzenie nowego procesu (wszyscy będą wiedzieli, jak taki obieg wygląda i jaka jest ich w nim rola). Niewątpliwym ryzykiem utrudniającym realizację zadania (przeprowadzenie szkolenia) może być absencja pracowników (urlopy, konieczność obsługi interesantów, itp.). W zależności od jednostki można zaplanować różną reakcję na ewentualne pojawienie się ryzyka. Jednym z działań może być np. wcześniejsze poinformowanie pracowników o terminie szkolenia, by planując wypoczynek, nie brali urlopów w danym terminie. Innym sposobem może być zaplanowanie szkolenia w sobotę, gdy pracownicy urzędu np. będą odpracowywać dodatkowy dzień wolny. W obydwu przypadkach istotne jest, by zaplanować działania ze znacznym wyprzedzeniem, by pracownicy mieli czas na dostosowanie życia osobistego do obowiązków służbowych. Ważne jest też to, by proces był udokumentowany. Słowa są ulotne. Gdyby kierownictwo przekazało informację ustnie, np. miesiąc wcześniej, jest bardzo prawdopodobne, iż część z pracowników po prostu zapomnieliby o planowanym szkoleniu.

Wytyczne Ministra Finansów dotyczące zarządzania ryzykiem⁸, tak jak inne tego typu wytyczne dotyczące kontroli zarządczej, przygotowane są w sposób umożliwiający realizację ustawowego obowiązku w dużych jednostkach. Konieczność zachowania adekwatności procedur (w zależności od np. wielkości jednostki) sprawia, iż w mniejszej jednostce proces ten będzie oczywiście dużo prostszy. Nie oznacza to oczywiście, iż w mniejszej jednostce zarządzanie ryzykiem nie będzie dokumentowane w ogóle. Pisemna forma zarządzania ryzykiem jest niezbędna, by kierownictwo jednostki miało pewność, iż postawione przed pracownikami priorytetowe cele i zadania zostaną wykonane, nawet gdy na drodze ich realizacji staną pewne trudności.

W swojej codziennej pracy zarówno kierownictwo, jak i pracownicy jednostki zarządzają ryzykiem. Jeśli np. pracownik spóźni się do pracy, ma świadomość, iż 7 godzin może nie wystarczyć na to, co zaplanował na 8, a zatem planuje reakcję na ryzyko niezrealizowania założonych na dany dzień zadań. Może zintensyfikować czynności, może pozostać w pracy o godzinę dłużej, może przenieść na inny termin działania, których wykonanie nie jest istotne w danym dniu. Jeśli sekretarzowi gminy, wskutek zwolnienia lekarskiego, z planowanych na przygotowanie istotnego sprawozdania dwóch tygodni zostaje jeden tydzień, również przygotowuje plan awaryjny – dodatkowe godziny pracy, także w domu, włączenie w przygotowanie sprawozdania innych pracowników, odłożenie mniej istotnych czynności na późniejszy termin, itp. Przykłady można byłoby mnożyć w nieskończoność.

Czy zatem zarządzanie ryzykiem powinno się dokumentować w każdym obszarze? Oczywiście, że nie. Nie jest to możliwe. Wymagałoby ogromu pracy, powstawałyby wielkie ilości dokumentów, na przeczytanie których nikt nie miałby czasu. A co ważniejsze, wciąż powstawałyby nowe ryzyka związane z bieżącą działalnością, które pracownicy musieliby raportować do przełożonych, nie wykonując tym samym swoich obowiązków.

⁸ Komunikat Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. MF z 2012 r. poz. 56).



Dokumentowanie zarządzania ryzykiem w małych jednostkach

Dokumentowanie zarządzania ryzykiem dotyczyć powinno w mniejszej jednostce dwóch zasadniczych obszarów, tj. priorytetowych celów i zadań oraz bieżącej działalności wymagającej naprawy.

Obszar priorytetowych celów i zadań

Ponieważ właściwie funkcjonująca kontrola zarządcza ma sprawić, iż jednostka osiągnie postawione przed nią w danym okresie cele i zadania, zarządzanie ryzykiem jest niezbędnym tego elementem. Nie wystarczy bowiem określić, co chcemy osiągnąć. Trzeba ponadto spróbować ustalić, co może nam w tym przeszkodzić i jak temu zapobiec. A zatem, gdy w mniejszej jednostce kierownictwo wskazało, iż urząd gminy w danym roku ma zrealizować 6 lub 7 celów priorytetowych, dla tych celów priorytetowych przygotować trzeba w formie pisemnej zestaw najistotniejszych ryzyk, wraz ze wskazaniem osób odpowiedzialnych za ich monitorowanie (tzw. właściciele ryzyk) oraz zaplanowaną reakcją na wystąpienie tych ryzyk. Dokument ten jest nazywany np. arkuszem bądź rejestrem ryzyk.

Przykład

Wśród licznych celów i zadań urzędu gminy znalazły się dwa: budowa oczyszczalni ścieków (zadanie priorytetowe) oraz odmalowanie pomieszczeń urzędu (zadanie bieżące, nieumieszczone w arkuszu celów i zadań priorytetowych). Z punktu widzenia jednostki samorządu terytorialnego niewykonanie oczyszczalni ścieków będzie miało bardzo duże skutki negatywne (niepodniesienie jakości infrastruktury technicznej w gminie, złe opinie mieszkańców o kierownictwie i pracownikach urzędu, możliwe negatywne informacje w mediach, itp.) Dlatego też wspólnym interesem kierownictwa i pracowników urzędu jest zminimalizowanie wpływu pojawiających się ryzyk na realizację zadania. Dokumentowanie zarządzania ryzykiem w tym wypadku jest nieodzowne. W drugim wypadku – nieodświeżenie pomieszczeń urzędu będzie pewnym dyskomfortem dla niewielkiej grupy osób, jego skutek dla jednostki jest znikomy, a zatem – zarządzanie ryzykiem w tym obszarze można powierzyć pracownikowi odpowiedzialnemu za wykonanie zadania, np. kierownikowi administracyjnemu, bez konieczności dokumentowania procesu.

Obszar bieżącej działalności wymagającej poprawy

Jeśli w bieżącej działalności pojawiają się zjawiska negatywne, zdiagnozowane przez kierownictwo, kontrole wewnętrzne lub zewnętrzne, albo samych pracowników, niezbędna jest ich naprawa. Po pierwsze działania naprawcze winny znaleźć się w arkuszu celów i zadań priorytetowych, po drugie – powinno się dokumentować dla nich proces zarządzania ryzykiem, by uniknąć sytuacji, w której nie zostaną naprawione.

Przykład

Kierownictwo urzędu, wskutek częstych skarg mieszkańców, zdiagnozowało, iż część urzędników odnosi się do petentów w niewłaściwy sposób – arogancko, opryskliwie, w dodatku często nie dotrzymując terminów. Ponieważ skala zjawiska była duża, a negatywne opinie nie odnosiły się do pojedynczych osób, ale do traktowania petentów przez cały urząd, podjęto decyzję o wprowadzeniu działań naprawczych. Szkolenie z profesjonalnej obsługi klientów wprowadzono jako zadanie priorytetowe. Takie zadanie wymaga oczywiście również dokumentowania zarządzania ryzykiem, gdyż kierownictwu jednostki nie chodzi przecież tylko o przeprowadzenie szkolenia, a o podniesienie jakości usług dla mieszkańców. A zatem należy ustalić, co zrobić w przypadku wystąpienia ryzyk (np. opór pracowników, absencja na szkoleniach, niewdrażanie zaleceń w codziennej pracy, itp.) uniemożliwiających osiągnięcie celu.



Etapy zarządzania ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem składa się z czterech zasadniczych etapów:

1. identyfikacji ryzyk dla celów, zadań, które zaplanowano;
2. analizy, polegającej na wydzieleniu ryzyk istotnych (które mogą utrudnić osiągnięcie celu, zadania);
3. zaplanowaniu reakcji (np. kto i co ma zrobić) w odniesieniu do istotnych ryzyk;
4. monitorowaniu realizacji celów i zadań pod kątem pojawienia się ryzyk.

Identyfikacja ryzyk dla celów, zadań, które zaplanowano

Zazwyczaj w mniejszych jednostkach identyfikacja ryzyk wygląda podobnie. Po zatwierdzeniu dla jednostki arkusza celów i zadań priorytetowych na dany rok, osoby odpowiedzialne za realizację poszczególnych celów i zadań przekazują kierownictwu urzędu (lub diagnozują wspólnie) obszary, które mogą utrudnić osiągnięcie celu. Identyfikując ryzyka kierować się można wieloma źródłami – doświadczeniem własnym lub innych jednostek, doniesieniami medialnymi, protokołami kontroli, sprawozdaniami, itp.

Przykład

Jednostka ma realizować cykl szkoleń finansowanych z EFS. Podczas narady, w której biorą udział osoby z grupy zarządzającej projektem i przedstawiciel kierownictwa jednostki ustala się katalog ryzyk, które mogą uniemożliwić realizację projektu, np. nierozliczenie dotacji w terminie, brak chętnych na szkolenia, trudności z pozyskaniem rzetelnych trenerów.

Analiza, polegająca na wydzieleniu ryzyk istotnych (które mogą utrudnić osiągnięcie celu, zadania)

Na drugim etapie należy spośród zdiagnozowanych ryzyk wydzielić te, które mogą w istotny sposób utrudnić realizację celów i zadań. W większych jednostkach zalecane jest wykorzystywanie tzw. mapy ryzyka, która ułatwia analizę w przypadku wielu celów i zadań, często przypisywanych różnorodnym departamentom, wydziałom, itp. (szczegółowy opis wykorzystania tej techniki znajduje się we wspomnianych wcześniej wytycznych Ministra Finansów dotyczących zarządzania ryzykiem). W mniejszych jednostkach wystarczy wskazanie ryzyk istotnych na wspólnej naradzie osób odpowiedzialnych za realizację celów i zadań. Podczas analizy ryzyka należy też zdefiniować mechanizmy, działające w jednostce, które służą przeciwdziałaniu skutkom wystąpienia ryzyka.

Przykład

Spośród wskazanych wcześniej ryzyk, wydzielono te, które mogą mieć istotny wpływ na realizację zadania. Na podstawie doświadczenia własnego i innych jednostek ustalono, iż ryzyko np. braku chętnych na szkolenia nie jest istotne (w jednostce istnieją odpowiednie skuteczne mechanizmy – plany szkoleń, zapisy o konieczności podnoszenia kwalifikacji w dokumentach kadrowych, kryterium nagrody rocznej kierownika jednostki wiążące jej wysokość z podnoszeniem kwalifikacji; ponadto w jednostce nigdy nie wystąpiły tego typu problemy). W przypadku pozostałych ryzyk uznano, iż są istotne – jednostka miała już kłopoty z rozliczeniem dotacji oraz nierzetelnymi trenerami.



Zaplanowanie reakcji (np. kto i co ma zrobić) w odniesieniu do istotnych ryzyk

Dla ryzyk istotnych należy nie tylko zaplanować czynności, które pozwolą na osiągnięcie celów, realizację zadań nawet w przypadku wystąpienia tych ryzyk, ale przede wszystkim czynności pozwalające uniknąć tych ryzyk. Czynności te nazywane są reakcją na ryzyko i mogą mieć różny charakter (np. *działań*, czyli podejmowania kroków umożliwiających osiągnięcie celów, zadań; *przeniesienia*, czyli np. odpowiednich zapisów w umowach z wykonawcami, które ryzykiem niewykonania inwestycji w terminie obciążą w postaci kar umownych wykonawcę; *wycofania*, czyli zaniechania realizacji celu, zadania, możliwego tylko w wyjątkowych wypadkach, np. odstąpienia od dużej inwestycji w związku z nieotrzymaniem dofinansowania).

Przykład

Dla ryzyk istotnych zaplanowano następujące działania:

1. nierozliczenie dotacji – powierzenie obowiązków pracownikowi z dużym doświadczeniem, ustalenie terminów pisemnych raportów z realizacji zadania składanych przez zespół projektowy kierownikowi jednostki;
2. trudności z pozyskaniem rzetelnych trenerów – przygotowanie z dużym wyprzedzeniem listy potencjalnych trenerów, do których zostanie wysłana prośba o złożenie oferty współpracy; przeprowadzenie weryfikacji rzetelności trenerów poprzez kontakt z jednostkami wystawiającymi im referencje; zapisy w umowach z trenerami, w których w przypadku odstąpienia od umowy bez podania przyczyn, ponosić będą skutki finansowe takiej decyzji.

Monitorowanie realizacji celów i zadań pod kątem pojawienia się ryzyk

Podczas realizacji celów i zadań priorytetowych należy cały czas monitorować, czy nie pojawiają się zdiagnozowane oraz zupełnie nowe zagrożenia dla ich osiągnięcia. Proces ten zasadniczo w mniejszej jednostce nie wymaga dokumentowania, chyba, że takie ryzyka wystąpią. Wówczas należy podjąć odpowiednie kroki (notatka służbowa osoby merytorycznie odpowiedzialnej za realizację celu lub zadania, w ślad za którą pójdą działania naprawcze – decyzje, zarządzenia kierownictwa jednostki, itp.)

Przykład

Zespół projektowy został zobowiązany do stałego bieżącego monitorowania realizacji zadania i informowania kierownictwa jednostki o występujących ryzykach (zdiagnozowanych i nowych).

Rejestr/arkusz ryzyk

Rejestr ryzyk posiada ważny walor – uświadamia pracownikom, iż kierownictwo przykładą dużą wagę do osiągnięcia określonych celów i zadań, a jednocześnie wskazuje, kto jest odpowiedzialny za skuteczność podejmowanych działań.

Zasadniczo nie ma idealnego wzorca rejestru ryzyk, natomiast powinien on dokumentować tylko to, co konieczne (jeśli będzie zbyt rozbudowany i rozwlekły, straci swą funkcjonalność).

Ważne jest, by rejestr:

1. obejmował ryzyka istotnie mogące utrudnić realizację celów i zadań priorytetowych;
2. podawał osoby nadzorujące poszczególne ryzyka (tzw. właścicieli ryzyk);



3. podawał, jakie mechanizmy kontrolne mogące przeciwdziałać poszczególnym ryzykom funkcjonują w jednostce;
4. podawał, jak przeciwdziałać ich wystąpieniu i co należy zrobić, gdy wystąpią.

Dokumentowanie i aktualizacja ryzyk

Przygotowaniem ostatecznej wersji rejestru ryzyk na dany rok zajmuje się w mniejszej jednostce zazwyczaj sekretarz. Ma to podwójny walor. Po pierwsze, jest to osoba, która na bieżąco uczestniczy w pracach związanych z wyznaczaniem celów i zadań priorytetowych, zarządzaniem ryzykiem. Posiada w związku z tym dużą wiedzę na temat tych procesów w jednostce. Po drugie, sekretarz należy do ścisłego kierownictwa urzędu, a zatem dysponuje „siłą sprawczą” do realizacji, nadzorowania i weryfikacji procedur w jednostce, w tym także procedury zarządzania ryzykiem. Przygotowywanie dokumentacji przez specjalistę, np. koordynatora, wydłuża zazwyczaj proces decyzyjny, co w niektórych wypadkach może utrudniać realizację celów i zadań. Rejestr ryzyk musi być zatwierdzony przez kierownika jednostki, na którym spoczywa ustawowy obowiązek zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej (w tym zarządzania ryzykiem) w jednostce.

W procesie zarządzania ryzykiem bardzo ważnym elementem jest aktualizacja rejestru. Praktyka wykazuje, iż często do rejestru ryzyk zagląda się dwa razy – gdy się go tworzy i gdy dokonuje się samooceny funkcjonowania kontroli zarządczej na koniec roku. To błąd. Żeby można było mówić o skutecznym zarządzaniu ryzykiem, wytyczne i wskazówki zawarte w dokumentowanej części zarządzania ryzykiem muszą być:

- znane wszystkim pracownikom biorącym udział w realizacji poszczególnych celów i zadań priorytetowych,
- aktualizowane w miarę potrzeb (pojawienie się prognozowanych ryzyk, pojawienie się ryzyk nowych, zamiana kompetencji właścicieli ryzyk, np. zmiana przewodniczącego komisji przetargowej, itp.),
- analizowane po realizacji zadań, celów, co pozwoli unikać błędów w przyszłości.

Przykład

Po przeprowadzeniu analizy i zaplanowaniu działań sekretarz przygotował rejestr ryzyk dla celów zadań priorytetowych jednostki, obejmujący także ryzyka dotyczące cyklu szkoleń finansowanych z EFS (przykłady powyżej). Następnie projekt został jeszcze raz skonsultowany z właścicielami ryzyk, w celu naniesienia ewentualnych poprawek i uzupełnień. Kolejnym krokiem było zatwierdzenie rejestru podpisem kierownika jednostki. Ostateczna wersja dokumentu została przekazana właścicielom ryzyk, a także innym pracownikom urzędu mogącym mieć wiedzę o zagrożeniach dotyczących realizacji poszczególnych celów i zadań (np. służbom finansowym). Przekazanie to może mieć różną formę, np. umieszczenia pliku na wewnętrznym serwerze.

W sytuacji, gdy podczas przeprowadzania cyklu szkoleń pojawiają się jakiekolwiek ryzyka, mogące utrudnić realizację zadania uwzględnione w rejestrze, właściciele tych ryzyk niezwłocznie informują o tym fakcie kierownika jednostki, podejmując jednocześnie zaplanowane działania. W przypadku, gdy podczas realizacji zadania pojawiają się ryzyka nowe, grupa robocza (np. przedstawiciel kierownictwa jednostki, zespół projektowy, inni pracownicy posiadający niezbędną wiedzę) dokonują analizy ryzyka w sposób opisany powyżej. Uzupełnienie rejestru ryzyk nie wymaga specjalnej formy, wystarczy do dokumentu już istniejącego dołączyć nowe informacje niezbędne (opis ryzyka, właściciele ryzyk, mechanizmy kontrolne działające w jednostce i zaplanowana reakcja).



Jakie są plusy dokumentowania ryzyk dla celów i zadań priorytetowych?

1. Pisemne wskazanie osób odpowiedzialnych. Z praktyki wiadomo, iż wskazanie takie jest dodatkową motywacją do podejmowania działań. Pojawiające się ryzyko nie jest bowiem wówczas wyłącznie „problemem do rozwiązania przez kierownika jednostki”, staje się również „problemem do rozwiązania przez konkretnego pracownika – właściciela ryzyka”.
2. Pisemna forma sprawia, iż podczas nawału obowiązków nie umknie nam ryzyko, które wydaje nam się początkowo nieistotne, a w momencie zbyt późnej reakcji – może spowodować dużo większe straty (z niewykonaniem celu, zadania włącznie).
3. Sumienne przygotowanie i udokumentowanie rejestru ryzyk przeciwdziała chaosowi, ułatwia pracownikom zaplanowanie zadań. Nie ma bowiem nic gorszego niż ustalanie działań naprawczych dopiero w momencie zagrożenia. Popętnienie błędu w takiej sytuacji jest dużo bardziej prawdopodobne.
4. W przypadku celów i zadań realizowanych w jednostce po raz pierwszy, rejestr ryzyk, oparty na rzetelnej analizie, wskazuje obszary szczególnej troski, na które pracownicy mogliby nie zwrócić uwagi ze względu na brak doświadczenia.

Na koniec warto zwrócić uwagę na najistotniejszy aspekt zarządzania ryzykiem w mniejszej jednostce. Proces ten, tak jak i inne obszary kontroli zarządczej, winien być adekwatny. Oznacza to, że oczywistym błędem jest niezarządzanie ryzykiem i niedokumentowanie tej procedury. Ale błędem jest także przesadne biurokratyzowanie. Jeśli w kolejnych latach jednostka (bądź jej komórka) realizuje cel czy zadanie priorytetowe takie samo jak w latach ubiegłych (wskutek przesunięcia na kolejny rok budżetowy lub wykonywania po raz kolejny podobnej inwestycji, np. remontu dróg), nie ma żadnego powodu do przeprowadzania i dokumentowanie całego procesu analitycznego na nowo. Wystarczy weryfikacja przez osoby współdziałające w zarządzaniu ryzykiem, czy rejestr jest aktualny, czy nie pojawiły się nowe zagrożenia, czy nie zmienili się właściciele ryzyk, itp. Jeśli nie ma większych zmian, wystarczy informacja: „rejestr ryzyk dla celu, zadania jest aktualny”. I papieru mniej i skuteczność większa.

Podsumowanie

W skutecznie zarządzanej jednostce nie sposób wyobrazić sobie realizowania celów i zadań bez zarządzania ryzykiem. Proces ten umożliwia bowiem przygotowanie się na zjawiska, które mogą utrudnić realizację celów i zadań, zanim jeszcze się pojawią. Co więcej, umożliwią pracownikom działanie w sytuacjach zagrożenia zgodnie z intencjami kierownika jednostki, nawet w przypadku jego nieobecności (np. w związku z zagranicznym wyjazdem czy chorobą). Oczywiście nie sposób dokumentować zarządzania ryzykiem we wszystkich obszarach działalności jednostki, a zatem tworząc rejestr ryzyk, koncentrować się należy na celach i zadaniach priorytetowych oraz zadaniach bieżących wymagających naprawy.

W procesie zarządzania ryzykiem muszą brać udział wszyscy pracownicy odpowiedzialni za którykolwiek etap realizacji celu czy zadania.

Rejestr ryzyk nie może trafić do zamkniętej szafy np. w gabinecie sekretarza, musi być przez właścicieli ryzyk znany, weryfikowany w bieżącej pracy i w razie konieczności - aktualizowany. Na każdym etapie pracy z rejestrem ryzyk należy pamiętać także, iż biurokracja rozbudowana ponad miarę jest wrogiem skutecznego działania.



Paweł Widomski – trener i konsultant kontroli zarządczej współpracujący z jednostkami samorządu terytorialnego (miasta, powiaty, gminy) z terenu całej Polski. Absolwent filologii polskiej - Uniwersytet Marii Curie Skłodowskiej, Zarządzania i marketingu (podypl.) – Politechnika Lubelska, Badań marketingowych (podypl.) – Uniwersytet Jagielloński. Doświadczenie zawodowe: 1995-1999 – spółka Skarbu Państwa, specjalista; 2000-2007 – spółka Skarbu Państwa, dyrektor Biura Zarządu; 2007-obecnie – Widomscy.com, właściciel. Przeszkolonych ponad tysiąc osób z jednostek sektora finansów publicznych w obszarze kontroli zarządczej, przeprowadzonych kilkadziesiąt wdrożeń usprawniających systemy kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego.

JAKI AUDYT JEST KAŻDY WIDZI... ALE CZY „KAŻDY” POTRAFI GO WŁAŚCIWIE WYKORZYSTAĆ?

Wyjaśnienie redakcji Biuletynu odnośnie do artykułu

Artykuł autorstwa Pana Macieja Piołunowicza, Pana Michała Wiznera oraz Pani Marty Tomaszewskiej ukazuje audyt wewnętrzny z perspektywy rozwiązań przyjętych w sektorze komercyjnym, warto jednak się z nim zapoznać, ponieważ porusza zagadnienia uniwersalne w kontekście prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego.

Z jednej strony autorzy w ciekawy sposób nakreślają wielopłaszczyznowość relacji audytu wewnętrznego z jego najważniejszymi partnerami (m.in. kierownictwem, współpracownikami, innymi audytorami) oraz odpowiadają na pytania, które pojawiają się także w jednostkach sektora finansów publicznych, np.: Jak możemy mieć oczekiwania wobec audytu wewnętrznego? W czym audyt wewnętrzny może być nam pomocny? Jak możemy ocenić jego działania? Czy na pewno jest nam potrzebny?

Z drugiej strony przedstawiają dylematy audytorów wewnętrznych, którzy chcą dbać o wizerunek audytu wewnętrznego, prawidłowe rozumienie ich roli w jednostce oraz właściwe wykonanie swoich zadań. Jakże zatem audytor wewnętrzny powinien podjąć kroki, aby nie usłyszeć przytoczonej w artykule puenty rodem z komiksów Dilberta: „(...) nasz nowy kolega (*audytor – przyp. redakcji*) nie zna się na niczym, jedynie wie jak robić rzeczy lepiej”?

Publikując ten artykuł na łamach Biuletynu, chcielibyśmy zachęcić Państwa do refleksji nad praktykami stosowanymi w biznesie, które mogą być inspiracją do podjęcia działań na rzecz właściwego wykorzystania audytu wewnętrznego również w jednostkach samorządu, jako profesjonalnej służby, dostarczającej wniosków i zaleceń wartościowych dla organizacji.

MACIEJ PIOŁUNOWICZ, MICHAŁ WIZNER, MARTA TOMASZEWSKA

Jaki audyt jest każdy widzi...Ale czy „każdy” potrafi go właściwie wykorzystać?

Audyt wewnętrzny jako funkcja, która wyewoluowała bezpośrednio z tradycyjnej kontroli wewnętrznej, jest już stałym elementem krajobrazu przedsiębiorstw funkcjonujących na polskim rynku. Podczas gdy kontrola wewnętrzna opierała się na detekcji, korekcji i prewencji – w tej kolejności pod względem poświęconego czasu i energii – nowoczesne ujęcie kontroli instytucjonalnej, czyli właśnie audyt wewnętrzny, odwraca ten porządek, uznając działalność prewencyjną jako podstawę swojej aktywności.

Audyt wewnętrzny jest stałym elementem ładu korporacyjnego, źródłem niezależnych ocen, powinien również przynosić wymierne korzyści lub mniej wymierną wartość dodaną. Niemniej



jednak w Polsce jest to wciąż funkcja „na dorobku”, rozwijająca się, w ramach której nadal jest wiele do zrobienia – zarówno przez podstawowych interesariuszy w organizacji, jak i przez samych audytorów. W ramach tego krótkiego artykułu postaramy się spojrzeć na audyt wewnętrzny oczami jego najważniejszych partnerów, a także dokonać wstępnej samooceny możliwości wypromowania tej funkcji. Przedstawimy szersze grono zainteresowanych współpracą z audytem wewnętrznym – przede wszystkim po to, aby przekonać do wielopłaszczyznowości relacji, jakie łączą tę funkcję z całą organizacją.

Komitet audytu / rada nadzorcza

Komitet audytu (utożsamiany na potrzeby tego artykułu z całą radą nadzorczą) wydaje się naturalnym partnerem dla audytu wewnętrznego. Chodzi tu przede wszystkim o uniezależnienie funkcji audytu wewnętrznego od wszelkiej działalności operacyjnej organizacji. Dzieje się to poprzez ograniczenie podległości prezesowi zarządu (dyrektorowi generalnemu) do funkcji administracyjnych oraz poprzez funkcjonalne podporządkowanie audytu wewnętrznego właśnie komitetowi audytu bądź radzie nadzorczej. Celem takiego procesu jest zapewnienie, że audytor wewnętrzny będzie mógł komfortowo, w sposób obiektywny i bez zbędnej kalkulacji przedstawiać zidentyfikowane przez siebie spostrzeżenia /nieprawidłowości, nie obawiając się (zbyt) o swoją premię, czy nawet przyszłość w firmie. Ma to szczególne znaczenie w przypadku zidentyfikowania istotnych słabości w systemie kontroli wewnętrznej w obszarze bezpośrednio nadzorowanym przez prezesa zarządu.

Należy pamiętać, że audyt wewnętrzny powinien zawsze kierować się osiągnięciem celów istotnych z punktu widzenia całej organizacji, czyli upraszczając: jego właścicieli /akcjonariuszy. Teoria agencji opiera się właśnie na tym, że cele akcjonariuszy i działającego niejako w ich imieniu zarządu mogą być co do zasady rozbieżne. Z tego też względu wprowadzane są różnego rodzaju mechanizmy, które powinny neutralizować problem agencyjności. Sama funkcja nowoczesnego audytu wewnętrznego i jego podległość, zabezpieczająca niezależność audytorów i umożliwiającą im jak najbardziej obiektywną ocenę rzeczywistości, jest właśnie jednym z tych mechanizmów.

Najczęściej stosowane szczegółowe mechanizmy w tym zakresie są następujące:

- uzależnienie zmiany na stanowisku kierującego komórką audytu od zgody komitetu audytu;
- akceptacja budżetu komórki audytu i wynagrodzenia kierującego komórką audytu przez komitet audytu;
- bezpośrednie raportowanie kierującego komórką audytu do komitetu audytu;
- akceptacja przez komitet audytu planów audytu;
- otrzymywanie przez komitet audytu okresowych sprawozdań audytu wewnętrznego;
- możliwość bezpośredniego zlecenia audytowi wykonania audytu w obszarze wskazanym przez przewodniczącego komitetu audytu, bez pośrednictwa zarządu organizacji;
- bieżący kontakt kierującego komórką audytu z przewodniczącym komitetu audytu.

Powyższe zasady, i szereg innych, zostały na stałe wpisane do ścisłego kanonu dobrych praktyk reprezentowanych przede wszystkim przez Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej⁹

⁹ Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego opracowane przez IIA zostały określone jako standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych - Komunikat



Audytu Wewnętrznego, przygotowane i wydane przez międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych (dalej: IIA), mający swoje oddziały w ponad 100 krajach świata, w tym również w Polsce, w postaci Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych (IIA Polska).

W niektórych sektorach tego typu rozwiązania są wręcz wymagane regulacyjnie – tak jest np. w sektorze bankowym, gdzie Komisja Nadzoru Finansowego kładzie duży nacisk na niezależność, jakość pracy i właściwe kompetencje departamentów audytu wewnętrznego. W polskim sektorze bankowym funkcjonują instytucje, które zdecydowały się na to, aby departament audytu wewnętrznego został wręcz całkowicie podporządkowany komitetowi audytu, którego istnienie w bankach jest obowiązkowe. **W przypadku sektora finansowego można więc mówić o największej dojrzałości w zakresie umocowania i wykorzystania audytu wewnętrznego przez organizację.** Z jednej strony jest to spowodowane dostępem do najlepszych praktyk dzięki zagranicznym właścicielom tych instytucji, z drugiej zaś wymusza to sektorowy regulator.

Warto zauważyć, że najlepsze praktyki przygotowywane przez Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego (w dokumencie *Internal Audit Function in Banks*¹⁰, wydanym w czerwcu 2012 r.) idą jeszcze dalej. Komitet Bazylejski wielokrotnie podkreśla konieczność bezpośredniego nadzoru nad audytem wewnętrznym przez radę nadzorczą lub komitet audytu i zapewnienie jak największej niezależności audytu od zarządu banku. Jednocześnie jednak zakłada m.in. możliwość bezpośrednich spotkań i wymiany informacji pomiędzy audytem wewnętrznym w banku a nadzorcą finansowym, w tym również bez udziału kierownictwa banku. Regulacje Komitetu Bazylejskiego nie są obowiązującym prawem, ale często stają się podstawą do przygotowania dyrektyw unijnych, wiążących również Polskę. Jeśli tak będzie i w tym przypadku, rola audytu wewnętrznego w polskich bankach istotnie się zmieni.

W przypadku pozostałych spółek giełdowych obowiązują oczywiście Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW, odnoszące się do Załącznika I do Zalecenia Komisji Europejskiej z 15 lutego 2005 r., dotyczącego roli dyrektorów niewykonawczych (...) ¹¹ oraz ustawa o biegłych rewidentach (...) z 7 maja 2009 r.¹². Ustawa ogranicza się jednak jedynie do określenia podstawowych zadań komitetu audytu, wśród których znajduje się *monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem*.

Techniczna strona relacji łączących komitet audytu i komórkę audytu wewnętrznego pozostała w gestii poszczególnych organizacji. Te natomiast sposób wprowadzania poszczególnych mechanizmów wzmacniających niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego wypracowują w oparciu o wewnętrzną kulturę organizacyjną, zaszczości historyczne, strukturę właścicielską

Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 24 czerwca 2013 r. poz.15) – przyp. redakcji.

¹⁰ Funkcja Audytu Wewnętrznego w Bankach - tłum. redakcji.

¹¹ Zalecenie Komisji z dnia 15 lutego 2005 r. dotyczące roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej), Dz. Urz. UE nr L 52/51 z 25.2.2005 r. – przyp. redakcji.

¹² Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. z 2009 r. Nr 77, poz. 649 z późn. zm.) – przyp. redakcji.



lub trudne do zdefiniowania relacje pomiędzy głównymi organami spółki – w większym lub mniejszym stopniu przybliżając się do oczekiwanego ideału.

Dobra współpraca z komitetem audytu ma kluczowe znaczenie dla budowy właściwej pozycji audytu wewnętrznego w organizacji. Audyt, który nie będzie mógł liczyć na wsparcie ze strony komitetu audytu, może napotkać istotne problemy i mieć opory przed tym, aby otwarcie nazywać po imieniu zidentyfikowane słabości. W konsekwencji, ***poddana takiej presji jednostka audytu wewnętrznego może ewoluować w złym kierunku – swoistej wewnętrznej policji***, działającej według mało przejrzystego modelu – co jest zaprzeczeniem idei nowoczesnego audytu. Dodatkowo, wsparcie ze strony komitetu jest istotnym elementem w dyskusji o budżecie i etatyzacji jednostki audytu wewnętrznego – szczególnie w dzisiejszej rzeczywistości częstego cięcia kosztów.

Jednocześnie pełne zaangażowanie członków komitetu audytu we wspieranie audytu wewnętrznego wymaga zaufania do szefa audytu. Powinni oni być przekonani, że audyt rzeczywiście obiektywnie opisuje rzeczywistość, i że obraz prezentowany członkom komitetu jest identyczny z tym, który otrzymuje kierownictwo organizacji. Oczywistym mechanizmem, który wydaje się niezbędny do osiągnięcia tego celu, jest równoległe raportowanie do komitetu audytu oraz zarządu. Komitet audytu musi mieć przy tym pewność, że jest odbiorcą tych samych informacji co zarząd.

Dodatkowo, niezbędne wydaje się przekonanie członków komitetu audytu, że ich relacje z szefem audytu będą zapewniały im odpowiednią wiedzę o ryzykach w organizacji, nawet jeśli ta wiedza będzie musiała być niekiedy przekazywana w sposób nieformalny. To jednak wymaga czasu, odwagi i otwartości – przede wszystkim po stronie szefa audytu, ale również przewodniczącego komitetu audytu.

Zarząd i kierownictwo

Bezpośrednie raportowanie do rady nadzorczej / komitetu audytu to gwarancja niezależności funkcji audytu wewnętrznego w organizacji, bez której audyt wewnętrzny nigdy nie będzie działał właściwie. Jednocześnie efektywność szeroko pojmowanej aktywności audytu uzależniona jest przede wszystkim od współpracy nie tyle z radą czy komitetem, lecz z zarządem organizacji. Z samej definicji roli obu tych podmiotów w organizacji, posiedzenia rady nadzorczej czy komitetu audytu odbywają się zwykle dość rzadko, a tematy na nich omawiane muszą być na dość wysokim poziomie ogólności.

W codziennej pracy audytora, jego głównym partnerem – odbiorcą audytów i podmiotem mającym zapewnić realizację rekomendacji bądź planów naprawczych – jest właśnie zarząd i kierownictwo organizacji. W tym miejscu osoba zarządzająca audytem powinna wykazać się nie lada dyplomacją i umiejętnością budowania relacji, by podołać zadaniu zapewnienia poprawnych relacji z oboma kluczowymi interesariuszami audytu, tj. komitetem audytu oraz zarządem. Sytuacją idealną jest, gdy oczekiwania obu powyższych ciał są jednakowe, jednakże jak wiemy świat realny nie zawsze ma ochotę dopasować się do świata idealnego, niekiedy zdarza się więc, iż oczekiwania te są nieco rozbieżne (jeszcze raz przywołujemy teorię agencji). Wtedy rolą audytora jest zaspokojenie potrzeb obu interesariuszy, przy jednoczesnej realizacji założonych celów danego zadania audytowego.

Zbudowanie odpowiedniej relacji audytora z zarządem jest kluczem do sukcesu audytu wewnętrznego w jego codziennej operacyjnej pracy. Audyt wewnętrzny, który działając w organizacji współpracuje głównie z zarządem, powinien być dla niego wsparciem i wskazywać ewentualne zagrożenia. Dobra relacja audytora z zarządem oraz przekonanie



zarządu o wartości funkcji audytu wewnętrznego jest niezmiernie ważne z punktu widzenia sposobu postrzegania tejże funkcji przez resztę organizacji.

W praktyce jest kilka sygnałów, które są często przez resztę organizacji odbierane jako wskazujące na siłę (bądź słabość) pozycji audytu – np. angażowanie przez zarząd audytu do realizacji istotnych projektów może być jasnym sygnałem o ważnej roli i przydatności audytu wewnętrznego w organizacji. Innym przykładem może być udział szefa audytu w roli obserwatora w posiedzeniach zarządu organizacji. Kiedyś był to ewenement, a teraz – szczególnie w sektorze bankowym – staje się raczej normą. Audytorzy mogą także uczestniczyć w posiedzeniach różnego rodzaju stałych komitetów, bądź innych ciał tego typu w organizacji, oczywiście jedynie w roli obserwatorów i/lub doradców, aby nie utracić niezależności wydawanych opinii.

Biorąc pod lupę współpracę audytu wewnętrznego z kierownictwem wyższego i średniego szczebla trzeba przyznać, że opiera się ona na podobnych podstawach jak w przypadku zarządu. ***Wyzwanie dla audytu polega na tym, aby potrafił on przekonać menedżerów, że działa również w ich interesie.*** Wszelkie nieefektywności systemu kontroli wewnętrznej można zidentyfikować wspólnie, właśnie przy wykorzystaniu funkcji audytu wewnętrznego i następnie ustrzec się przed realnymi konsekwencjami materializacji ryzyka związanego z tymi nieprawidłowościami. Musi się to odbyć w atmosferze wzajemnego zaufania, choć oczywiście po stronie audytorów pewien poziom zawodowego sceptycyzmu zawsze będzie wskazany.

Audytor zewnętrzny

Relacje audytorów wewnętrznych z audytorami zewnętrznymi (głównie badającymi sprawozdania finansowe) bywają różne. Od takich, które zakładają brak kontaktów pomiędzy wymienionymi podmiotami; poprzez takie, które zasady współpracy dopiero budują; a kończąc na takich, które polegają na wzajemnym korzystaniu z wyników swoich prac lub trwającej od dłuższego czasu współpracy. Nie da się ukryć, że ten ostatni model jest najbardziej pożądanym i daje najwięcej korzyści.

Z punktu widzenia optymalizacji wykorzystywanych zasobów, zasadne wydaje się wymienianie informacjami z audytorem zewnętrznym, czy też współpracowanie z audytorami zewnętrznymi np. podczas badania sprawozdania finansowego. Z reguły wśród dokumentów, o które biegły rewident prosi w pierwszej kolejności, są wyniki audytów wewnętrznych. Mogą one być bardzo cenną wskazówką co do działania systemu kontroli wewnętrznej w danej organizacji. Również spotkania z audytorem wewnętrznym są nieodłączną częścią pierwszej fazy procesu badania sprawozdania finansowego.

Niestety, często współpraca audytorów wewnętrznych i zewnętrznych, szczególnie w polskich warunkach, jest nieco jednokierunkowa. Audytorzy zewnętrzni uzyskują (inna kwestia, na ile je wykorzystują...) szereg informacji od audytu wewnętrznego, natomiast rewanżują się najczęściej jedynie przekazaniem audytorowi wewnętrznemu tzw. *management letter*¹³, w którym wskazują potencjalne słabości zauważone przez siebie podczas badania. To jest oczywiście kolejne źródło informacji przydatne audytowi wewnętrznemu podczas planowania rocznego, jednak z jego punktu widzenia, na pewno cenniejsza byłaby bezpośrednia dyskusja

¹³ *Management letter* jest częścią raportu przygotowywanego przez biegłych rewidentów dla zarządu, zawiera obawy i sugestie stwierdzone w wyniku przeprowadzenia kontroli, które nie są wymagane do ujęcia w rocznym sprawozdaniu finansowym –przyp. redakcji.



o ustaleniach i wymiana informacji o sposobie postrzegania ryzyka – której zwykle niestety brakuje.

Pracownicy

Schodząc do poziomu relacji pracownik – audytor wewnętrzny, trzeba podkreślić, że na tym właśnie poziomie zwykle przebiega większość przeprowadzanych w ramach danego zadania audytowego czynności. To właśnie od tych relacji będzie uzależniony sukces projektu audytowego – zdecydowanie zbyt często błędnie utożsamiany z koniecznością wykazania nieprawidłowości.

Jeden z bohaterów komiksów o Dilbercie puentuje scenę pojawienia się nowego audytora w firmie zdaniem: (...) *nasz nowy kolega nie zna się na niczym, jedynie wie jak robić rzeczy lepiej*. To krótkie zdanie z jednej strony zwraca uwagę na postrzeganie audytorów przez organizację jako pouczających wszystkich mądrali (oczywiście zdarza się, że nie bez racji...), z drugiej zaś strony w żartobliwy sposób uzmysławia fakt, że **jakość pojedynczego audytu w dużej mierze zależy od relacji pomiędzy audytorem i audytowanym**, a także od prostego procesu wykorzystania specjalistycznej wiedzy ekspertów od danego obszaru i nałożenia na to doświadczenia audytorskiego wraz z tzw. *helicopter view*¹⁴. Wiadomo, iż nikt nie lubi być kontrolowany, weryfikowany czy pouczany. Jednak ten proces może odbywać się na wiele sposobów. I w bardzo różnej atmosferze.

Każda komórka audytu wewnętrznego w swojej „Karcie Audytu” – czyli przyjmowanym przez radę nadzorczą dokumencie określającym cele, obowiązki i uprawnienia audytu – wskazuje na możliwość badania przez audytorów wszystkich dokumentów czy systemów związanych z danym zadaniem audytowym, a także dostęp do dowolnych pracowników organizacji. Jednak w praktyce bywa z tym różnie – czasem współpraca jest miła, gładka i efektywna, a czasem dokumenty się akurat zawieruszą, albo są bardzo potrzebne do bieżącej pracy, a jedyne osoby znające odpowiedzi na zadawane przez audytorów pytania są akurat na trzytygodniowych urloпах, w miejscu gdzie telefony komórkowe przypadkiem tracą zasięg...

Z tą drugą sytuacją spotkał się praktycznie każdy audytor. Czasem wynika ona z niechęci do współpracy ze strony jednostki audytowanej. Niekiedy jednak jest także efektem postrzegania audytorów przez organizację. Pojawiają się tu bowiem pytania: Czy są to osoby, których audyt rzeczywiście wniesie ową mityczną „wartość dodaną”? Czy też raczej będą koncentrować się na tym, czy na każdym dokumencie została we właściwym miejscu przybita pieczęć we wskazanym kolorze? Czy po ich audycie będzie można faktycznie usprawnić proces i zabezpieczyć się przed materializacją istotnych ryzyk? Czy audytor powie coś, co zaskoczy szefa danej komórki, a może nawet osoby na co dzień wykonujące daną czynność? Czy też po jego wyjściu z jednostki pozostanie jedynie szereg rekomendacji o stworzeniu kolejnych procedur, instrukcji czy dokumentacji systemowej? Często od odpowiedzi na te pytania zależy jak będzie postrzegany audytor w organizacji i jak będą w praktyce wyglądały audyty.

Audytor wewnętrzny a... audytor wewnętrzny

Pozostaje jeszcze kwestia stosunku audytorów wewnętrznych (z szefem na czele) do samych siebie, realizowanej przez nich w organizacji funkcji, a w konsekwencji stosunku do audytowanych.

¹⁴ Całościowy przegląd sytuacji - przyp. redakcji.



Audytor wewnętrzny w relacjach wewnątrz organizacji powinien posiadać m.in. następujące cechy:

- ***pokora w stosunku do doświadczenia i wiedzy audytowanych*** tak, aby na tej podstawie móc stworzyć obraz badanego obszaru, a następnie nałożyć na to swoją własną wiedzę i doświadczenie i w konsekwencji go usprawnić. Audytor w relacjach z audytowanymi zawsze jest na gorszej pozycji – bo ma rozmawiać z najlepszymi w danej organizacji ekspertami w danej dziedzinie o tym, na czym znają się oni najlepiej. Czasem słyszy się oczekiwanie od pracowników audytu: „skoro obecny sposób postępowania Wam nie pasuje, powiedzcie nam jasno i konkretnie, co i jak mamy robić, i weźcie za to odpowiedzialność”. To nieporozumienie co do roli audytu, i każdy audytor, który ulega tej pokusie sam zapędza się w kozi róg i ryzykuje niekontrolowanym przejęciem odpowiedzialności za decyzje, które od samego początku leżą po stronie kierownictwa operacyjnego. Audyt nie jest, i nie może być, „super-zarządcą”, decydującym za kierownictwo jakie działania mają być podejmowane. Rolą audytu jest wskazanie słabości w systemie kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem, ale nie podejmowanie decyzji, jakie działania będą najlepsze żeby te słabości minimalizować. Tak długo jak przyjęty poziom ryzyka będzie mieścił się w apetycie na ryzyko organizacji, to kierownictwo organizacji jest ostatecznym decydentem co do tego, czy poziom ten jest dla nich akceptowalny, czy też należy go minimalizować (lub ewentualnie zwiększać...);
- ***profesjonalizm*** – audytor nigdy nie będzie znał się na danym procesie tak, jak osoby które wykonują go na co dzień, ale musi znać się na nim na tyle, żeby móc o nim otwarcie i merytorycznie dyskutować. Z punktu widzenia jednostek audytowanych, mało jest rzeczy gorszych niż niekompetentny audytor, zajmujący czas i zadający bezsensowne pytania;
- ***pewność siebie*** (z pokorą i profesjonalizmem w tle!), bo to zawsze pomaga, a każdy audytor prędzej czy później stanie wobec sytuacji, w której będzie atakowany przez ważne osoby w organizacji – może przez dyrektora jakiegoś departamentu, może nawet przez członka zarządu, który uzna że obiektywne przedstawienie rzeczywistości stanowi atak na niego i jego pozycję w organizacji. Bez pewności siebie i wiary w swoje ustalenia, audytor polegnie w takim starciu i nigdy już nie będzie postrzegany jako wiarygodny i cenny partner;
- ***zawodowy sceptycyzm***, ponieważ może on uchronić od popełnienia błędu w przypadku powtarzalnych czynności w pozornie znanym środowisku;
- ***umiejętności komunikacyjne***, niezbędne do prowadzenia efektywnych rozmów z audytowanymi;
- ***umiejętność jasnego, zwięzłego i przekonującego pisanie*** – bo olbrzymia część pracy każdego audytora to pisanie. Z jednej strony, po wizycie audytorów zostaje raport i rekomendacje. Jeśli ustalenia, lub co gorsza wypracowane rekomendacje, będą niejasne bądź niekompletne, to w przyszłości nikt już nie ustali, co audytor miał na myśli i jest zagrożenie, że ryzyko do którego odnosiło się dane ustalenie, mimo zamknięcia rekomendacji, będzie istnieć nadal. Z drugiej strony, raporty które wychodzą na zewnątrz jako oficjalne dokumenty, są tylko wierzchołkiem góry lodowej. Zwykle niewidoczna dla audytowanych pozostaje cała masa dokumentów roboczych, notatek ze spotkań, przeliczeń, dokumentacji najróżniejszych testów audytowych – podstawy góry, która umożliwia powstanie „wierzchołka” w postaci raportu.



Podsumowanie

Czy organizacja przestanie istnieć, jeżeli zabraknie audytu wewnętrznego? Prawdopodobnie nie, chociaż z drugiej strony warto zauważyć, że wielkie skandale finansowe w ostatnich dziesięcioleciach – począwszy od upadku banku Barings, poprzez Enron, Worldcom, aż do Lehman Brothers – były niezmiennie związane ze słabościami systemu kontroli wewnętrznej. Dobrze działający audyt powinien je wykryć, a dobrze działająca organizacja – odpowiednio szybko usunąć.

Jednakże często jest tak, że audyt wewnętrzny widzi szereg istotnych słabości systemu kontroli wewnętrznej, ale jego ustalenia nie są traktowane poważnie przez kluczowe osoby w organizacji. Na przykład: osobą, która w znacznej mierze przyczyniła się do ujawnienia oszustw księgowych na 3,8 mld USD w WorldCom była Cynthia Cooper, wiceszef komórki audytu wewnętrznego, autorka wydanej w 2008 r. książki „Extraordinary Circumstances: The Journey of a Corporate Whistleblower”. Jednak wykrycie przez nią oszustw wiązało się z jej „tajnym” postępowaniem wyjaśniającym, prowadzonym na własną rękę, wbrew wyraźnej decyzji przełożonych, zabraniających jej zajmować się tym tematem.

Podobnie wyglądała sytuacja w przypadku banku Barings, gdzie audyt wewnętrzny wskazywał w raportach na istotne ryzyka związane z brakiem odpowiedniej segregacji obowiązków w ramach singapurskiej komórki banku, jednak ustalenia i rekomendacje audytu zostały przez organizację zignorowane.

Oczywiście powyższe sytuacje to przykłady skrajne. Niemniej w każdej organizacji rozsądnie działająca funkcja audytu wewnętrznego może przynieść wymierne korzyści – poprzez swój wkład w działanie systemu kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem, doradztwo, a także rozwój wyższej kadry zarządzającej. **Audytorzy mają przegląd i wiedzę na temat całej organizacji, co czyni ich unikalnymi w skali całej instytucji** – analogiczną wiedzę o całości funkcjonowania instytucji ma tylko jej zarząd. To powoduje, że na świecie audyt wewnętrzny jest często trampoliną do kariery wewnątrz organizacji, choć w Polsce jest to – a przynajmniej autorzy tego tekstu mają taką nadzieję – jeszcze przed nami.

Artykuł ukazał się w nr 3(35) 2013 Przeglądu Corporate Governance.

Maciej Piółunowicz – jest dyrektorem Departamentu Audytu Wewnętrznego w jednym z największych banków w Polsce, wiceprezesem Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.

Michał Wizner – jest dyrektorem Departamentu Audytu Wewnętrznego w TAURON Polska Energia.

Marta Tomaszewska – jest dyrektorem Biura Audytu Wewnętrznego w PKP Energetyka.

Autorzy są członkami Klubu Szefów Audytu, zrzeszającego kilkudziesięciu szefów departamentów audytu wewnętrznego z największych polskich przedsiębiorstw, umożliwiającego swobodną wymianę doświadczeń pomiędzy najlepszymi specjalistami z tej branży w Polsce.

Poglądy przedstawione w powyższym artykule są poglądami Autorów i nie muszą być tożsame z poglądami instytucji, które Autorzy reprezentują na co dzień.



ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW

Poniżej przedstawiamy kolejne z serii odpowiedzi na pytania zgłoszone przez Państwa w badaniu ankietowym na temat Biuletynu. ***Wszystkich Czytelników zachęcamy do dalszego przesyłania nam pytań dotyczących problemów lub wątpliwości związanych z realizacją obowiązków z zakresu kontroli zarządczej*** (e-mail: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl). Będziemy na nie sukcesywnie odpowiadać na łamach naszego wydawnictwa.

Pytanie 1. Czy kontrole/audyty prowadzone przez inspektora ds. kontroli zarządczej mogą być traktowane jako kontrole wewnętrzne?

Prawidłowo rozumiana kontrola zarządcza to system skupiający wszystkie działania wspierające zarządzanie organizacją, obejmujące m.in.: zdefiniowanie celów jednostki, określanie sposobu pomiaru poziomu osiągnięcia celów, analizę potencjalnych zagrożeń związanych z ich realizacją, określanie środków zaradczych minimalizujących zagrożenia, monitorowanie postępów oraz zarządzanie osiągniętymi wynikami.

Kontrola zarządcza nie powinna być zatem rozumiana jako kolejny rodzaj postępowania kontrolnego, z którego kierownicy jednostek sporządzają protokół. Istota kontroli zarządczej znacznie wychodzi poza obszary kompetencyjne kontroli wewnętrznej, w tym finansowej. Należy zauważyć, że tylko jeden ze standardów (standard 14), wymienionych w grupie C. standardów kontroli zarządczej - Mechanizmy kontroli¹⁵, obejmuje szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych. Pozostałe standardy kontroli zarządczej odnoszą się do całokształtu systemu zarządzania jednostką, a więc środowiska wewnętrznego, zarządzania ryzykiem, informacji i komunikacji, monitorowania i oceny.

Z zaobserwowanej praktyki wynika, że niektórzy kierownicy, chcąc zapewnić prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce powołują odrębne stanowisko do tego zakresu (przykładowo inspektora lub koordynatora ds. kontroli zarządczej). Ze względów praktycznych taki krok może być konieczny, pod warunkiem wyraźnego zakomunikowania, że funkcją takiego stanowiska będzie jedynie koordynowanie działań w zakresie kontroli zarządczej podejmowanych w jednostce. Z oczywistych względów „koordynator ds. kontroli zarządczej” nie wykonuje wszystkich zadań z zakresu kontroli zarządczej, gdyż zadania te w praktyce wykonują wszystkie komórki organizacyjne w zakresach swoich właściwości.

Przykładowe zadania koordynatora ds. kontroli zarządczej to: wspieranie kierownika w zakresie realizacji kontroli zarządczej poprzez np. gromadzenie niezbędnych danych do oceny systemu kontroli zarządczej; sporządzanie zbiorczej informacji o stanie kontroli zarządczej w jst; przedstawianie, jako jedno ze źródeł, informacji na temat funkcjonowania i stanu kontroli zarządczej w jst kierownikowi; ponadto koordynacja takich zadań jak: wdrożenie i monitorowanie systemu zarządzania ryzykiem, przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej, monitorowanie realizacji zadań przez jednostkę (np. zaplanowanych w planie działalności).

Powołując stanowisko koordynatora ds. kontroli zarządczej należy mieć na uwadze, że ***kontrola zarządcza nie może zostać przypisana lub ograniczona do jednego stanowiska/komórki organizacyjnej jednostki***, jako grupa jej wyłącznych obowiązków. Podkreślenia wymaga także

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



fakt, że odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązku w zakresie kontroli zarządczej ponosi zawsze kierownik jednostki.

Zalecamy unikanie przypisywania zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej komórkom ds. instytucjonalnej kontroli. Takie rozwiązanie może utwierdzić pracowników jednostki, a w szczególności kadrę zarządzającą, w błędnym przekonaniu, że kontrola zarządcza to inna forma tradycyjnej kontroli o charakterze instytucjonalnym.

Pytanie 2. Czy w jednostkach organizacyjnych gminy kontrola zarządcza musi być taka sama jak w urzędzie?

Przepisy w zakresie kontroli zarządczej mają charakter ramowy. Oznacza to, że ustawodawca nie określił jednego, preferowanego modelu kontroli zarządczej, który można byłoby automatycznie zastosować w dowolnej jednostce, natomiast poprzez wydanie standardów kontroli zarządczej nałożył określone, ogólne wymagania wobec systemów zarządzania funkcjonujących we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych (dalej: jsfp), niezależnie od formy działalności, statusu prawnego, wielkości, struktury, itd. W przepisach zostały wskazane ogólne wymogi, dotyczące poszczególnych elementów kontroli zarządczej, możliwe do wykorzystania przez każdą z jsfp.

Biorąc zatem pod uwagę ramowy charakter przepisów w zakresie kontroli zarządczej, zarówno w jst, jak i w jednostkach organizacyjnych jst będą funkcjonowały ***takie same obszary oraz wachlarz mechanizmów kontroli zarządczej, opisane w ww. standardach***. Natomiast przyjęte rozwiązania prawne dają zarządzającym jst tj. wójtom (burmistrzom, prezydentom miasta), starostom, marszałkom województwa (dalej jako: zarządzający jst) oraz kierownikom jednostek organizacyjnych jst swobodę pod względem przyjmowanych rozwiązań odnośnie wyboru formy realizacji obowiązków, dotyczących zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej. W zależności od struktury jst, specyfiki działalności jednostek, ich szeroko pojętych zasobów oraz poziomu dojrzałości organizacyjnej, ***mogą być wdrożone różne rozwiązania organizacyjne***.

Jednym z rozwiązań może być ustanowienie ***wspólnych zasad kontroli zarządczej dla całej jst***. W odniesieniu do jst nie znajdziemy wprawdzie w ustawie o finansach publicznych wymogu, dotyczącego wydania np. wytycznych lub zasad regulujących zasady kontroli zarządczej dla jst (tj. dla urzędu jst oraz jednostek organizacyjnych jst). Jednak, o ile pozwalają na to kompetencje zarządzającego jst, nie ma przeszkody, by takie zasady, w formie właściwego aktu normatywnego, opracować oraz wydać. Decydując się na wydanie zasad, obejmujących wszystkie obszary działania jst i jej pracowników, zarządzający jst nadają kontroli zarządczej charakter systemowy, skoordynowany i zharmonizowany. Projektując zasady zarządzający jst powinni dokonać kompleksowej analizy działalności jst, obejmującej m.in. funkcjonujące w jst regulacje i procedury, mechanizmy kontrolne, zakresy uprawnień i odpowiedzialności pracowników urzędu jst i jednostek organizacyjnych. Wspólne zasady kontroli zarządczej dla jst mogą określać m.in.: cel, zakres i zadania kontroli zarządczej, sposób oceny kontroli zarządczej, sposób sporządzania planów działalności oraz sprawozdawczości z ich wykonania. Zasady mogą też szczegółowo formułować proces składania przez kierowników jednostek organizacyjnych jst częściowych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, na podstawie, którego zarządzający jst składa całościowe oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w danej jst. Z praktyki wynika też, że niektórzy zarządzający jst opracowują zasady kontroli zarządczej, określając minimalne wymagania dla jednostek organizacyjnych jst w zakresie poszczególnych elementów kontroli zarządczej wymienionych w standardach kontroli zarządczej tj. środowiska wewnętrznego, zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontroli, informacji i komunikacji, monitorowania i oceny. Wydając zasady kontroli zarządczej dla jst należy mieć na uwadze, że określenie zawartych



w nich wymogów powinno być na tyle ogólne, by umożliwić poszczególnym kierownikom jednostek organizacyjnych wprowadzenie zasad dostosowanych do ich potrzeb.

Inną praktyką w zakresie zharmonizowania działań jst w obszarze kontroli zarządczej jest ustanawianie, wspólnie z kierownikami jednostek organizacyjnych, **minimalnych wymogów** dotyczących zarządzania ryzykiem oraz ustalania wspólnych ryzyk dla danych typów jednostek. Wypracowane wspólne zasady oraz wymogi dla jst są jednym z możliwych sposobów dla zapewnienia jednolitości podejścia do wypełniania obowiązków z zakresu kontroli zarządczej w całej jst i zależą od decyzji zarządzającego jst. Należy jednak mieć na uwadze, że przepisy prawne dają zarządzającym jst pewną swobodę (o czym wspominaliśmy wcześniej), dlatego też każdy z zarządzających jst powinien podjąć indywidualną decyzję odnośnie wyboru formy realizacji obowiązków dotyczących zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w jst, mając na uwadze jej specyfikę oraz możliwości wdrożenia kompleksowych rozwiązań.

Szczegółowe informacje dotyczące kwestii poruszonych w pytaniach nr 1 i 2 znajdują Państwo też w *Kompendium wiedzy nt. kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, zamieszczonym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce: [Działalność/Finanse publiczne/Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny/Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/Baza wiedzy](#)

Pytanie 3. W związku z napływającymi ofertami szkoleń, czy każdy pracownik jst/urzędu powinien uczestniczyć w ogólnym szkoleniu z kontroli zarządczej, czy raczej obowiązek przeszkolenia powinien dotyczyć głównie kierowników referatów?

Z punktu widzenia istoty kontroli zarządczej oraz efektywności wydatkowania środków publicznych, celowe jest przeszkolenie z zakresu kontroli zarządczej przede wszystkim kierownictwa jednostki, kadry zarządzającej na szczeblu operacyjnym, koordynatora ds. kontroli zarządczej. Świadomość kadry kierowniczej jednostki dla wdrażania rozwiązań z tego zakresu jest kluczowa.

Należy jednak pamiętać, że sukces każdego przedsięwzięcia oraz możliwość wywołania realnej zmiany, oprócz zaprojektowania i wdrożenia odpowiednich rozwiązań organizacyjnych w jednostce, wymaga **właściwej świadomości i wiedzy u każdego pracownika**. Brak świadomości pracowników, niezrozumienie przez nich sensu i celu wprowadzanych regulacji/zmian powoduje ich odrzucenie lub potraktowanie jako kolejnego biurokratycznego obowiązku, co w żaden sposób nie przełoży się na usprawnienie zarządzania jednostką.

Kluczem do skutecznego wdrożenia systemu kontroli zarządczej i jej zgodności ze standardami powinna być zatem **akcja informacyjna adresowana do wszystkich pracowników**. Dobrze przeprowadzone tego typu działania mają szansę przełożyć się także na wzrost zaangażowania pracowników w realizację celów i zadań jednostki. Działania te mogą obejmować zarówno szkolenia zewnętrzne, jak i szkolenia wewnętrzne, narady, komunikaty zamieszczane w intranecie. Dobrym rozwiązaniem organizacyjnym, także z punktu efektywności i oszczędności gospodarowania środkami publicznymi, są tzw. szkolenia kaskadowe (grupa przeszkolonych osób dzieli się wiedzą z pozostałymi pracownikami w ramach szkoleń organizowanych wewnętrznie przez jednostkę).

Upowszechniając wiedzę z zakresu kontroli zarządczej, można również wykorzystać wiedzę oraz doświadczenie audytorów wewnętrznych (np. z zakresu zarządzania ryzykiem).

Projektując działania szkoleniowe warto wziąć pod uwagę, iż proces wdrażania nowych rozwiązań oraz budowania świadomości jest procesem długofalowym, dlatego też skalę podejmowanych działań należy dostosować do aktualnego poziomu dojrzałości organizacyjnej



jednostki. Wiąże się to z ciągłym monitorowaniem potrzeb oraz doskonaleniem wiedzy pracowników.

Pytanie 4. Czy jednostki samorządu terytorialnego mają obowiązek przedstawiania Ministrowi Finansów *Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim*?

Jednostki samorządu terytorialnego są wyłączone z obowiązku przedstawiania Ministrowi Finansów *Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim*. Zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy o finansach publicznych obowiązek ten ciąży na kierownikach jednostek wskazanych w art. 274 ust.1, 2, 4-6.

Natomiast zgodnie z art. 274 ust. 7 ww. ustawy kierownicy jst (podobnie jak kierownicy wszystkich jednostek, o których mowa w art. ust. 2-6), informują pisemnie Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego.

Pytanie 5. Czy *Plan audytu wewnętrznego w powiecie* powinien być konsultowany i przedstawiany do zatwierdzenia zarządowi czy staroście?

W interesie kierownika jednostki jest włączenie się w konsultacje i zatwierdzenie *Planu audytu wewnętrznego*. Wynika to zarówno z przepisów prawa, jak i względów pragmatycznych.

Na podstawie art. 276 ustawy o finansach publicznych ***na przewodniczącym zarządu jednostki samorządu terytorialnego ciąży obowiązek wykonywania, przypisanych kierownikowi jednostki, zadań związanych z audytem wewnętrznym.*** Do zadań tych należy w szczególności współpraca z kierownikiem komórki audytu wewnętrznego w zakresie przygotowania *Planu audytu wewnętrznego*.

Zgodnie z art. 283 ust. 3 ww. ustawy, ***kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka Plan audytu wewnętrznego na rok następny.*** Ponadto, na podstawie § 8 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr. 21, poz. 108) ***Plan audytu wewnętrznego powinien zostać podpisany, zarówno przez kierownika komórki audytu wewnętrznego, jak i przez kierownika jednostki.***

Możliwe jest również uczestnictwo członków zarządu powiatu w procesie przygotowania *Planu audytu wewnętrznego*, np. poprzez konsultowanie czy też omawianie całego dokumentu lub jego elementów na etapie przeprowadzania analizy ryzyka przez kierownika komórki audytu wewnętrznego. Takie działanie może wynikać wprost z wewnętrznych regulacji dotyczących organizacji i przeprowadzania audytu wewnętrznego w starostwie.

Jednakże, ostateczną decyzję w sprawie *Planu audytu wewnętrznego* powinien podjąć starosta, jako przewodniczący zarządu powiatu. Udział kierownika jednostki w przygotowaniu i zatwierdzenie *Planu audytu wewnętrznego* daje gwarancje, że komórka audytu wewnętrznego uwzględni w swoich działaniach w roku następnym priorytety kierownictwa.

INTERESUJĄCE PUBLIKACJE NA STRONIE INTERNETOWEJ MINISTERSTWA FINANSÓW

Chcielibyśmy zachęcić Państwa do lektury notatek ze spotkań audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych, które są organizowane comiesięcznie przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów. Spotkania mają



charakter forum, na którym dyskutowane są zagadnienia istotne dla funkcjonowania i rozwoju kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

Pragniemy szczególnie zwrócić uwagę na notatkę z XLIII spotkania z dnia 12 grudnia 2013 r. na temat celu i zakresu audytu Biuletynu Informacji Publicznej (dalej: BIP). W naszym Biuletynie omawialiśmy znaczenie BIP z perspektywy realizowania przepisów z zakresu kontroli zarządczej, dotyczących systemu komunikacji i informacji¹⁶. W notatce ze spotkania znalazły się istotne dla kierowników jednostek informacje na temat prawidłowości prowadzenia strony BIP, standaryzacji BIP; członków zespołu ds. BIP; procedur publikacji; zakresu udostępniania informacji oraz dokumentacji, a także skutecznego wyłączenia jawności danych prawnie chronionych. Publikacja podpowiada w jaki sposób kierownik jednostki może zaangażować audytorów wewnętrznych w weryfikację BIP. Raport z audytu strony BIP może stanowić dla kierownika jednostki źródło zapewnienia, czy informacje opublikowane na stronie BIP są aktualne i wiarygodne oraz czy zachowana jest właściwa ich standaryzacja

Zachęcamy także do lektury notatki XLIV spotkania audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych z dnia 30 stycznia 2014 r. Przedstawiciele Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) omówili zmiany, jakie dokonały się w ich organizacji, polegające na wprowadzeniu zarządzania przez cele oraz zarządzania procesowego. W wyniku zmian zarządczych w ZUS zainicjowana została zmiana funkcji audytu – przejście od audytu zgodności do audytu efektywności. W publikacji zostały przedstawione praktyczne przykłady działań audytu, które przyniosły wymierne efekty oraz wpłynęły na usprawnienie procesów realizowanych przez ZUS, także w kontekście oszczędnego gospodarowania środkami publicznymi.

Więcej informacji w zakładce: [Działalność/Finanse Publiczne/Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym/Szkolenia](#)

OD REDAKCJI

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

Prosimy też o dzielenie się własnymi dobrymi praktykami, których publikacja pozwoli innym jednostkom na usprawnienie systemów kontroli zarządczej. Będziemy wdzięczni za wszystkie Państwa sugestie, propozycje i uwagi w sprawie *Biuletynu* oraz zakładki *Działalność/Finanse publiczne/Kontrola zarządcza w sektorze publicznym* na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Kontakt do redakcji:

tel.: 22 694 30 93

fax: 22 694 33 74

e-mail: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl

lub Sekretariat.DA@mofnet.gov.pl

¹⁶ R. Kula. Efektywność prowadzenia stron Biuletynu Informacji Publicznej w jednostkach samorządu terytorialnego. Biuletyn Kontroli Zarządczej w jst nr 3 (8) 2013.



Informujemy, że artykuły zewnętrzne są wyrazem opinii ich Autorów.

Copyright by Ministerstwo Finansów. Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie na dowolnych nośnikach, przedruk, rozpowszechnianie materiałów zamieszczonych w "Biuletynie Kontroli Zarządczej w Jednostkach Samorządu Terytorialnego" bez zgody wydawcy zabronione.

ŻYCZENIA DLA CZYTELNIKÓW

