Ministerstwo Finansów

BIULETYN Nr 2 (11)/2014

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

SPIS TREŚCI:

Strony:

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, CZERWIEC 2014

SŁOWO WSTĘPNE

Szanowni Państwo,

z przyjemnością prezentujemy Państwu kolejne wydanie Biuletynu „Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego" (dalej: jst).

Cieszy nas fakt, że kierownicy jst coraz częściej wyrażają zrozumienie, że system kontroli zarządczej podlega ciągłym zmianom zarówno wewnętrznym (np. zmienia się struktura i poziom wiedzy kadry), jak i zewnętrznym (np. zmieniają się uwarunkowania prawne i oczekiwania klientów), a zatem zapewnienie funkcjonowania efektywnego systemu kontroli zarządczej w jednostce wymaga ustawicznych działań, prowadzących do jej doskonalenia. Dołożyliśmy starań, by w niniejszym wydawnictwie mogli Państwo znaleźć informacje pomocne w procesie doskonalenia zarządzania w swoich jednostkach.

Biuletyn otwiera artykuł prezentujący narzędzie samooceny stanu zarządzania w jst - Metodę Planowania Rozwoju Instytucjonalnego (PRI), opracowywane w ramach projektu „Systemowe wsparcie procesów zarządzania w jst" realizowanego przez Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji (MAC). PRI ma na celu umożliwienie dokonania oceny stanu kontroli zarządczej w jednostce w zakresie objętym kryteriami PRI oraz zgodnie z obowiązującymi standardami kontroli zarządczej. Stosując PRI można także zaprogramować działania doskonalące poszczególne obszary zarządzania w jst. Zachęcamy jst do korzystania z narzędzia PRI, a także innych form wsparcia, proponowanego w ramach projektu MAC.

Do poprawy efektywności realizacji procesów zarządczych w jst może przyczynić się wykorzystanie sprawdzonych rozwiązań, stosowanych w innych jednostkach. Polecamy zatem lekturę dwóch opracowań, przedstawiających praktyczne doświadczenia jst.

Pierwszy z artykułów prezentuje konkretne rozwiązania, dotyczące organizacji kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Gliwicach oraz jednostkach organizacyjnych miasta. Opracowanie przedstawia m.in. proces budowania spójnego oraz kompletnego podejścia do wdrażania kontroli zarządczej na I i II poziomie, a także doskonalenia przyjętych rozwiązań.

Drugi artykuł został poświęcony doświadczeniom Urzędu Miasta Krakowa, dotyczącym budowania spójnego systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji. W dobie postępującej informatyzacji zapewnienie bezpieczeństwa przetwarzania danych w jednostce powinno być jednym z priorytetowych zadań każdego kierownika jst. Warto skorzystać z bogatych doświadczeń przedstawionych w tym artykule.

Prezentujemy także kolejne z serii pytań zadanych przez Czytelników w badaniu ankietowym na temat Biuletynu przeprowadzonym w III kwartale 2013 roku. Jednocześnie wszystkich Czytelników zachęcamy do przesyłania dalszych pytań dotyczących problemów lub wątpliwości związanych z realizacją obowiązków z zakresu kontroli zarządczej.

Zachęcamy także do lektury naszej strony internetowej oraz najnowszych opracowań, skierowanych do jst.

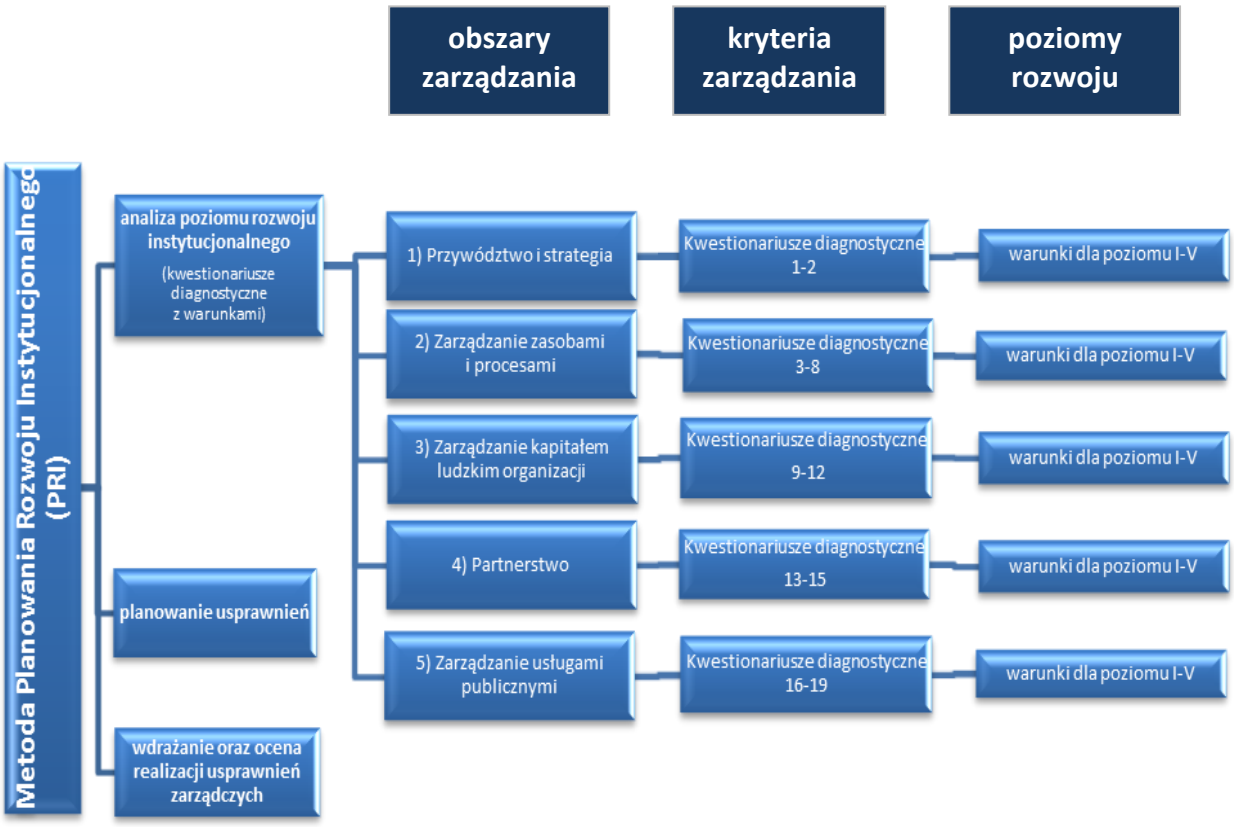
Agnieszka Giebel
Dyrektor Departamentu
Audytu Sektora Finansów Publicznych
Ministerstwa Finansów

METODA PLANOWANIA ROZWOJU INSTYTUCJONALNEGO (PRI) JAKO NARZĘDZIE SAMOOCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Co to jest PRI?

Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego (dalej: PRI), dedykowana gminom i powiatom[1], powstała kilka lat temu, jako efekt współpracy środowiska naukowego z samorządowym[2]. Metoda PRI to sekwencja trzech kroków: pierwszy z nich stanowi analizę poziomu rozwoju instytucjonalnego (samoocenę stanu zarządzania gminą/powiatem, przeprowadzaną w urzędzie za pomocą kwestionariuszy diagnostycznych), drugi planowanie usprawnień oraz ich wdrożenie, zaś trzeci to ocena realizacji usprawnień (czyli przeprowadzenie kolejnej analizy poziomu rozwoju instytucjonalnego).

Zarządzanie gminą lub powiatem ocenia się w pięciu obszarach w podziale na 19 szczegółowych kryteriów. W każdym kryterium gmina/powiat może osiągnąć stadium rozwoju od 1 do 5, deklarując spełnienie warunków określonych na poziomie danego stadium.



Warunki dla każdego stadium w ramach poszczególnych kryteriów zarządzania znajdują się w kwestionariuszach diagnostycznych. Na każde stadium rozwoju przypada przynajmniej jeden warunek do spełnienia. Zespół w urzędzie (lub kierownictwo gminy/powiatu) ocenia, czy jednostka dany warunek spełnia czy nie spełnia, zaznaczając w warunku kwestionariusza

[1] Do końca 2014 roku zostanie przygotowana i opublikowana także wersja dla miast na prawach powiatu.
[2] Małopolska Szkoła Administracji Publicznej (dalej: MSAP) Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie we współpracy ze Związkiem Gmin Wiejskich, Związkiem Powiatów Polskich oraz Związkiem Gmin Polskich.

odpowiednio TAK albo NIE. Osiągnięcie wyższego stadium rozwoju wymaga spełnienia wszystkich warunków dla danego stadium oraz wszystkich warunków stadiów poprzedzających. Zatem jst znajduje się w stadium drugim, jeśli spełniła wszystkie warunki w stadium drugim i wszystkie w stadium pierwszym.

W ten sposób jednostka ocenia swój poziom rozwoju instytucjonalnego, a następnie sama wyznacza stadium, które będzie dla niej docelowe, tzn. które warunki będą odpowiednie do potrzeb i jej możliwości oraz projektuje usprawnienia.

PRI a kontrola zarządcza

Obecnie w ramach projektu Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji *„Systemowe wsparcie procesów zarządzania w jst"* trwają prace nad modyfikacją analizy poziomu rozwoju instytucjonalnego w PRI w taki sposób, aby poprzez wypełnienie kwestionariuszy diagnostycznych PRI możliwe było jednoczesne uzyskanie podwójnej oceny: poziomu rozwoju instytucjonalnego oraz stanu zarządzania gminą/powiatem według standardów kontroli zarządczej[3].

Przykładowo, jeśli jednostka spełni warunek: *„W gminie, w tym w jej jednostkach organizacyjnych zarządza się finansami zgodnie z wymogami określonymi przez przepisy powszechnie obowiązującego prawa"*, to jednocześnie uzyskuje informację o tym, że wypełnia standardy kontroli zarządczej w zakresie dokumentowania systemu kontroli zarządczej (standard C10) oraz w zakresie szczegółowych mechanizmów kontroli dotyczących operacji finansowych i gospodarczych (standard C14).

Warunki PRI zostały przypisane do 20 z 22 standardów kontroli zarządczej, dlatego, aby uzyskać pełną ocenę kontroli zarządczej w jednostce, kwestionariusze diagnostyczne uzupełniono o dodatkowe dwudzieste kryterium o nazwie „Kontrola zarządcza". Dodane kryterium zawiera pytania o prowadzenie audytu wewnętrznego oraz o wyniki wszystkich audytów i kontroli przeprowadzonych w jednostce.

W pracach nad modyfikacją uczestniczy Ministerstwo Finansów uzupełniając odpowiednio warunki kwestionariuszy diagnostycznych oraz wiążąc je ze standardami kontroli zarządczej. Wynik dotychczasowych prac, czyli zmodyfikowane kwestionariusze diagnostyczne PRI dla gmin oraz dla powiatów, jak również projekt prezentacji wyniku samooceny kontroli zarządczej w jst, otrzymały pozytywną opinię Najwyższej Izby Kontroli.

Jak przeprowadzić samoocenę?

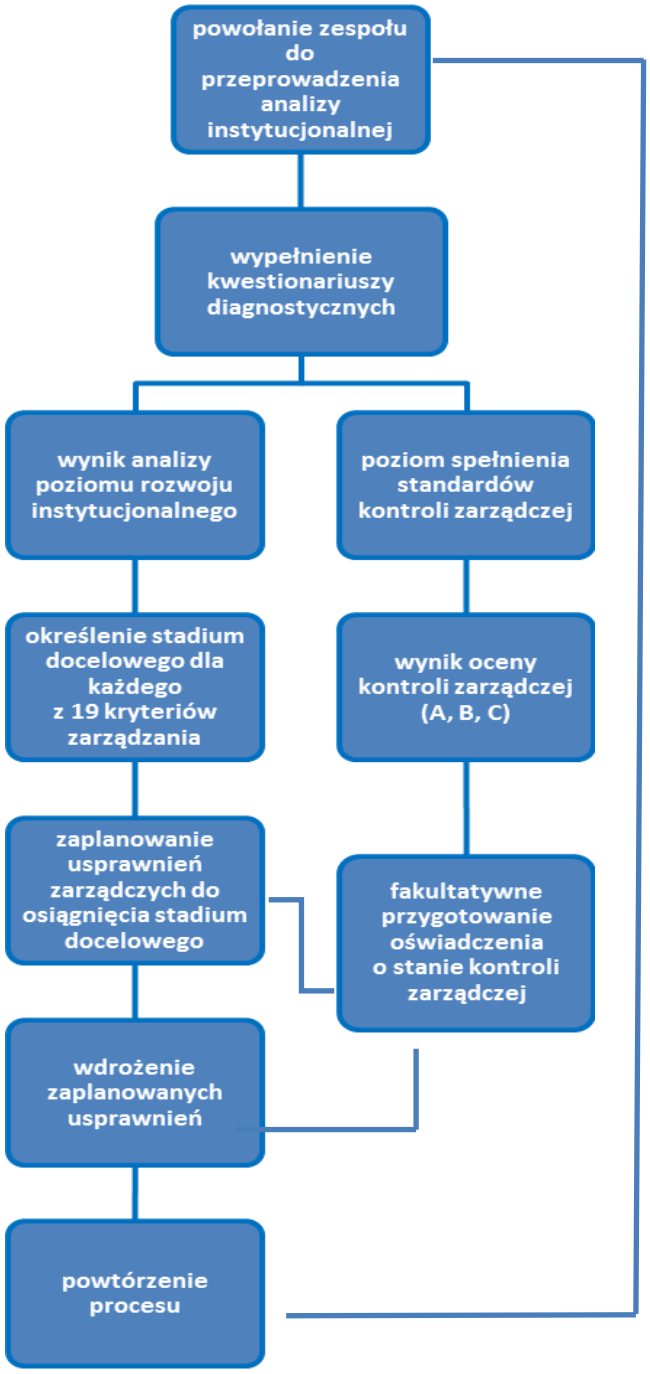
Narzędziami analizy instytucjonalnej i samooceny kontroli zarządczej są opisywane wcześniej kwestionariusze diagnostyczne dla każdego z 19 kryteriów zarządzania. Kwestionariusze zawierają warunki dla każdego stadium rozwoju.

Kwestionariusze zostaną udostępnione wraz z pełnym zestawem narzędzi do przeprowadzenia analizy w wersji książkowej oraz aplikacji elektronicznej dostępnej zarówno w wersji online, jak i offline. Możliwe będzie więc skorzystanie z metody za pośrednictwem aplikacji lub poprzez wydrukowanie publikacji z kwestionariuszami diagnostycznymi udostępnionymi na stronie internetowej MSAP http://pri.msap.pl (na której już teraz znajduje się wiele informacji, przykładów dobrych praktyk oraz instrukcji stosowania wersji PRI przed jej modyfikacją).

[3] 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).

O uruchomieniu zmodyfikowanej aplikacji PRI i publikacji *„Analiza instytucjonalna gminy”, „Analiza instytucjonalna powiatu”* oraz *„Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jst przy wykorzystaniu metody PRI”* poinformujemy niezwłocznie na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Aby uzyskać automatycznie wyniki analizy instytucjonalnej, a także dokonać porównania wyników z innymi gminami/powiatami zalecanym sposobem jej przeprowadzenia będzie skorzystanie z aplikacji.

Przykładowe zastosowanie metody PRI do samooceny kontroli zarządczej



Źródło: opracowanie własne Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych.

Po wypełnieniu kwestionariuszy diagnostycznych aplikacja umożliwi przegląd uzyskanego wyników:

- poziomu rozwoju instytucjonalnego w poszczególnych kryteriach zarządzania oraz
- listę standardów kontroli zarządczej ze wskazaniem, które z nich jednostka wypełnia na minimalnym poziomie, a w których działania jednostki wykraczają poza niezbędne minimum.

Wyniki dla każdego z 20 standardów[4] zostaną ujęte w następujący sposób:

(Standard ….)

Sposób realizacji w stopniu podstawowym:	Spełnia ponadto:	Do spełnienia dla osiągnięcia stadium optymalnego PRI:	Pozostałe warunki do spełnienia w dalszej perspektywie:
Tu zostaną wymienione: spełnione przez jednostkę warunki PRI stanowiące „minimum standardu”[5].	*Tu zostaną wymienione: spełnione przez jednostkę warunki PRI, które wykraczają ponad „minimum standardu”.*	*Tu zostaną wymienione: warunki PRI w różnych stadiach i kryteriach, które jednostka zaznaczyła jako niespełnione, a które spełnić zamierza wybrawszy optymalny poziom rozwoju instytucjonalnego.*	*Tu zostaną wymienione: pozostałe, warunki PRI, których spełnienie gmina/powiat może planować w dalszej perspektywie rozwoju instytucjonalnego.*

Wypełnienie kwestionariuszy diagnostycznych PRI za pomocą aplikacji umożliwi również uzyskanie automatycznie proponowanej oceny stanu kontroli zarządczej. Skala tej oceny – A, B, C została zaproponowana na podstawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, obowiązującego w administracji rządowej w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r.[6]. Zgodnie z tym wzorem, kontrola zarządza może zostać oceniona następująco:

- A - w wystarczającym stopniu funkcjonuje adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza,
- B - w ograniczonym stopniu funkcjonuje adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza,
- C - w jednostce nie funkcjonuje adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Po uzyskaniu wyniku samooceny kierownictwo urzędu może sporządzić własne oświadczenie o stanie kontroli zarządczej wedle dowolnie przyjętego wzoru i skali.

Podsumowanie

PRI jest praktycznym narzędziem tworzenia programu doskonalenia zarządzania. Pierwszym etapem konstruowania takiego planu doskonalenia jest przeprowadzenie analizy stanu aktualnego. W niniejszym tekście skupiliśmy się głównie na tym etapie PRI, gdyż kwestionariusze diagnostyczne będą narzędziami samooceny kontroli zarządczej. Warto zauważyć, że wśród etapów PRI, zarówno pierwszy, jak i ostatni to procesy samooceny. W pierwszym etapie dokonuje się samooceny, by trafnie ocenić aktualny potencjał jednostki

[4] Wynik dla standardów E.21 i E.22 będzie informacją o wyniku odpowiedzi na cztery pytania w zakładce „Kontrola zarządcza”.

[5] W przypadku standardu E.20 aplikacja zamieści informację, że realizacją minimum standardu jest przeprowadzenie niniejszej samooceny.

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

oraz zaplanować i wdrożyć działania doskonalące w formie planu rozwoju instytucjonalnego[7], zaś po ich wdrożeniu konieczne jest ponowne dokonanie samooceny, która da informację zwrotną na temat postępów w osiąganiu założonego rozwoju instytucjonalnego. Samoocena jest zatem elementem pętli działań. Częstotliwość dokonywania tych ocen zależy w głównej mierze od tego, jakie działania planuje się wdrożyć, ich ilości i stopnia skomplikowania. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej zaleca się, aby samoocenę dokonywać przynajmniej raz w roku.

Dzięki samoocenie przeprowadzonej z wykorzystaniem arkuszy diagnostycznych PRI kierownictwo jednostki może:

- przeprowadzić samoocenę w sposób uporządkowany zdobywając podstawę do uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej,
- uzyskać informacje o poziomie rozwoju instytucjonalnego jednostki,
- otrzymać szczegółowe informacje o obszarach zarządzania jednostką wymagających usprawnień i racjonalnie zaplanować kolejne etapy rozwoju,
- porównać się z innymi jednostkami (*benchmarking*).

Serdecznie zachęcamy jst do skorzystania z metody PRI.

Opracowanie Departamentu Audytu Sektora Publicznych Ministerstwa Finansów. Więcej informacji o metodzie PRI na stronach internetowych: http://pri.msap.pl oraz https://administracja.mac.gov.pl/adm/projekty-systemowe/systemowe-wsparcie-pro

KONTROLA ZARZĄDCZA NA POZIOMIE JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – DOŚWIADCZENIA URZĘDU MIEJSKIEGO W GLIWICACH

KATARZYNA ŚPIEWOK

Podsumowując czteroletni okres funkcjonowania przepisów ustawy o finansach publicznych[8], dotyczących kontroli zarządczej, mogę z pełnym przekonaniem stwierdzić, że miasto Gliwice wykorzystało ten czas na zbudowanie spójnego i kompletnego systemu kontroli zarządczej, opartego o wcześniejsze doświadczenia z wdrażania systemu zarządzania jakością. O ile w latach 2010 – 2011 skupialiśmy się na kształtowaniu systemu na I poziomie kontroli zarządczej, o tyle w latach 2012 – 2013 dobre praktyki z poziomu Urzędu Miejskiego w Gliwicach (dalej: Urząd) zostały przeniesione na poziom miejskich jednostek organizacyjnych (czyli II poziom kontroli zarządczej). Przed nami niewątpliwie okres doskonalenia poszczególnych mechanizmów kontroli zarządczej i wyrównywania różnic kompetencyjnych pomiędzy zarządzającymi.

---

[7] Warto dodać, że twórcy metody PRI zakładają, że plan rozwoju instytucjonalnego wynikający z wyników samooceny będzie dotyczył poprawy wybranych kilku (2 do 6) kryteriów uznanych przez kierownictwo jednostki za priorytetowe.

[8] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.).

Organizacja systemu kontroli zarządczej w mieście Gliwice

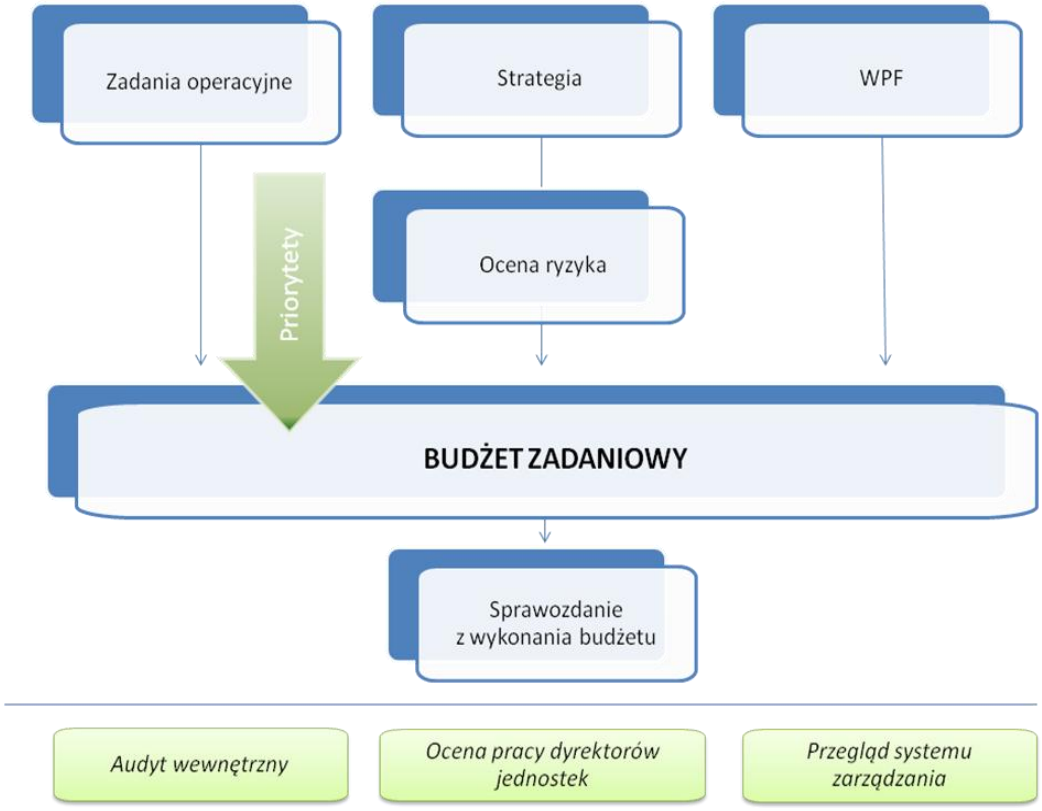
Fundamentem funkcjonującego w Gliwicach modelu organizacji systemu kontroli zarządczej jest budżet w układzie zadaniowym wprowadzony już w 2001 r.

Gliwicki system kontroli zarządczej opiera się na sześciu podstawowych filarach:

1. systemie wyznaczenia celów (w tym priorytetowych) i ich monitorowania (w oparciu o budżet zadaniowy), zarówno na poziomie zadań operacyjnych, strategicznych, jak i wieloletnich,
2. ocenie ryzyka (obligatoryjnej na etapie planowania zadań budżetowych na kolejny rok),
3. sprawozdaniu z wykonania budżetu (w tym stopnia realizacji celów),
4. audycie wewnętrznym,
5. ocenach okresowych kierowników miejskich jednostek organizacyjnych oraz kierowników komórek organizacyjnych Urzędu,
6. przeglądzie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej oraz integralnie związanej z nim samoocenie.

Zarówno rola, jak i waga każdego z tych elementów nie jest jednakowa, jednak wszystkie są niezbędnymi ogniwami systemu i składają się na jedną logicznie powiązaną całość.

Poniższy schemat przedstawia organizację II poziomu kontroli zarządczej w mieście Gliwice.



Schemat nr 1. Organizacja II poziomu kontroli zarządczej w mieście Gliwice.

Poszczególne elementy gliwickiego modelu systemu zarządzania oraz ich wpływ na funkcjonowanie kontroli zarządczej:

1. System wyznaczania celów i ich monitorowania (w oparciu o budżet zadaniowy).

Najistotniejszym, ale również najtrudniejszym elementem każdego systemu zarządzania, jest system wyznaczania celów dla realizowanych zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji. Sformułowanie celów oraz mierników, które będą efektywnym narzędziem zarządczym wymaga wysokich kompetencji zarządczych, ale również – by uniknąć błędu zachowawczości i nieistotności - pewności i stabilizacji w procesie zarządczym.

Gliwice system wyznaczania celów oparły o cele strategiczne, priorytetowe oraz operacyjne. Cele strategiczne zostały określone w strategii rozwoju miasta i są poddawane okresowym aktualizacjom. Natomiast, co roku, w ramach planowania Wieloletniej Prognozy Finansowej (WPF) oraz budżetu miasta, miejskie jednostki organizacyjne i komórki organizacyjne Urzędu, tworząc listę zadań, określają cele operacyjne oraz wskazują cele priorytetowe wyznaczone na dany rok przez Prezydenta Miasta. Na tym poziomie odzwierciedlone są również zadania i cele projektów strategicznych, jeżeli zostały przewidziane do realizacji w danym roku budżetowym.

Dla monitorowania postępu realizacji poszczególnych celów i zadań, zarówno miejskie jednostki organizacyjne, jak i komórki organizacyjne Urzędu ustalają mierniki uwzględniające kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności.

Wszystkie wyznaczone cele, zadania oraz mierniki wprowadzane są do Informatycznego System Zarządzania Miastem, wspomagającego proces budżetowania zadaniowego. Jednolite podejście w wyznaczaniu celów i mierników oraz gromadzenie ich w jednym miejscu ułatwia organizację kontroli zarządczej.

2. Ocena ryzyka (etap planowania zadań budżetowych na kolejny rok).

Zwiększaniu prawdopodobieństwa realizacji zadań i osiąganiu celów służy zarządzanie ryzykiem. W celu ułatwienia realizacji tego procesu oraz zapewnienia jednolitego podejścia przy dokonywaniu oceny przez poszczególne jednostki proces ten został szczegółowo opisany w procedurze oceny ryzyka, która (co niewątpliwie należałoby w tym miejscu podkreślić) jest jedynym dodatkowym dokumentem, opracowanym w związku z wejściem w życie przepisów dotyczących kontroli zarządczej. Procedura została zatwierdzona i wprowadzona przez Prezydenta Miasta, zobowiązanymi do jej stosowania są zarówno kierownicy miejskich jednostek organizacyjnych, jak i kierownicy komórek organizacyjnych Urzędu.

Ryzyko związane z realizacją celów i zadań Urzędu oraz miejskich jednostek organizacyjnych oceniane jest podczas przygotowywania projektów planów finansowych na kolejny rok budżetowy. Ocena ryzyka na tym etapie pozwala przede wszystkim na:

- świadome podjęcie decyzji o realizacji zadań obarczonych znacznym ryzykiem,
- podjęcie działań minimalizujących ryzyko i pozwalających na zakończenie zadania z sukcesem.

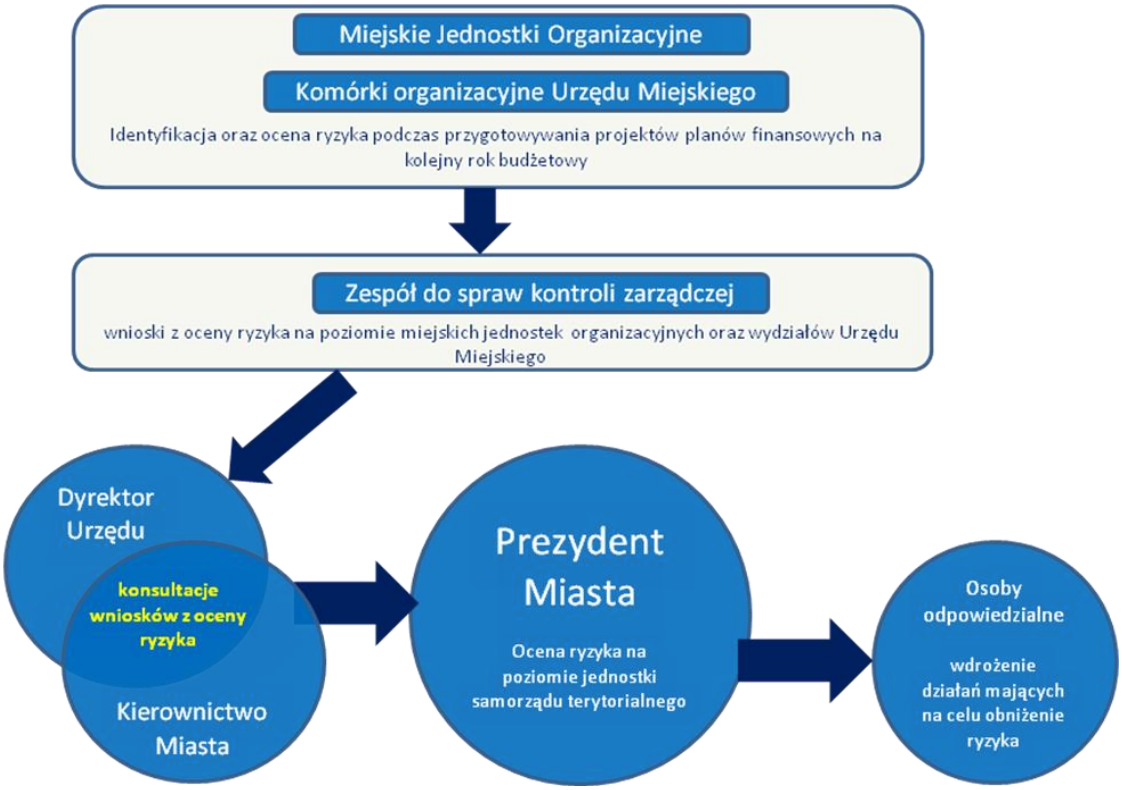
W przypadku wystąpienia istotnych zmian warunków realizacji celów i zadań, kierownicy miejskich jednostek organizacyjnych oraz kierownicy komórek organizacyjnych Urzędu są zobowiązani do przeprowadzenia ponownej oceny ryzyka.

Proces oceny ryzyka to kolejny kluczowy i tylko pozornie łatwy element kontroli zarządczej. Właśnie na tym etapie najostrzej widać niedoskonałości w definiowaniu celów i mierników dla realizowanych zadań, ale również problemy z identyfikowaniem ryzyk. Permanentne błędy powtarzające się w ocenach ryzyka to m.in. definiowanie ryzyka jako zaprzeczenie celu, albo nazywanie ryzykiem skutków lub przyczyn zdarzenia, które faktycznie jest tym ryzykiem. Jednym ze sposobów wzmocnienia tego elementu kontroli zarządczej jest warsztatowa forma

oceny ryzyka i w takie wsparcie Urząd zainwestował po raz pierwszy w 2013 roku. Pilotaż przeprowadzony dla oceny ryzyka zadań i celów priorytetowych Urzędu, którym objęci zostali kierownicy komórek organizacyjnych Urzędu, przyniósł tak istotną poprawę jakości wdrażania tego mechanizmu, że od 2014 roku Prezydent Miasta zdecydował się zapewnić takie wsparcie zarówno dla kierowników komórek organizacyjnych Urzędu, jak i kierowników miejskich jednostek organizacyjnych. W bieżącym roku, podobnie jak w roku ubiegłym, w trakcie warsztatów ocena ryzyka zostanie przeprowadzona dla wszystkich celów priorytetowych miejskich jednostek organizacyjnych i komórek organizacyjnych Urzędu. Połączona podczas warsztatów wiedza merytoryczna i doświadczenie ich uczestników oraz wsparcie kompetencyjne eksperta zewnętrznego z zakresu zarządzania ryzykiem, zwiększa szanse, że każde ważne, przewidywalne zdarzenie, które mogłoby zagrozić realizacji celu priorytetowego zostanie zidentyfikowane.

Przeprowadzona na poziomie Urzędu oraz miejskich jednostek organizacyjnych ocena ryzyka podlega szczegółowej analizie przez zespół ds. kontroli zarządczej, który formułuje na jej podstawie wnioski. Zespół ds. kontroli zarządczej tworzy kadra zarządzająca komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za opracowywanie budżetu miasta i realizujących zadania związane zapewnieniem prawidłowej organizacji pracy Urzędu, a także dyrektor Urzędu jako jego przewodniczący. Audytor wewnętrzny uczestniczy w pracach zespołu pełniąc funkcję doradczą. Taki skład zespołu pozwala globalnie spojrzeć na ryzyko i wysunąć wnioski stanowiące podstawę oceny ryzyka na poziomie jst. Wnioski te są następnie konsultowane przez przewodniczącego zespołu z kierownictwem Miasta i przedstawiane do akceptacji Prezydentowi Miasta. Tak opracowana ocena ryzyka na poziomie jst jest przekazywana osobom odpowiedzialnym za wdrożenie działań (właścicielom ryzyka) mających na celu obniżenie poziomu ryzyka (jeżeli zostały wprowadzone działania dodatkowe ponad istniejące mechanizmy obniżające ryzyko).

Poniżej schemat mechanizmu oceny ryzyka na poziomie jst w mieście Gliwice.



Schemat nr 2. Mechanizm oceny ryzyka na poziomie jst w mieście Gliwice.

3. Sprawozdanie z wykonania budżetu miasta.

Sprawozdanie opisowe z wykonania budżetu miasta za rok poprzedni to kolejne ogniwo systemu. Sporządzane jest przez komórki organizacyjne Urzędu oraz miejskie jednostki organizacyjne w pierwszym kwartale każdego roku. Elementem tego sprawozdania jest informacja o stopniu realizacji celów, dokonana w oparciu o ustalone mierniki i ich bieżący monitoring.

4. Audyt wewnętrzny.

Zgodnie z *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*[9] *audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo.*

Mając na względzie powyższą definicję nie ulega wątpliwości, że audyt wewnętrzny powinien stanowić integralny element każdego systemu kontroli zarządczej i ten też kierunek przyjęły również Gliwice. W systemie tym audyt jest podstawowym, niezależnym i obiektywnym źródłem informacji o jego kondycji. Wyniki audytu są daną wejściową w procesie podejmowania decyzji, mających na celu usprawnienie działalności operacyjnej i strategicznej jednostki. Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że audytor wewnętrzny pełni funkcje doradcze w ramach wspomnianego już zespołu kontroli zarządczej. Jego wiedza i doświadczenie pozwalają na szersze spojrzenie na wyniki przeglądu systemu zarządzania oraz samooceny, a także pojawiające się w trakcie realizacji zadań problemy.

5. Ocena pracy kierowników miejskich jednostek organizacyjnych oraz ocena pracy kierowników komórek organizacyjnych Urzędu.

Istotnym elementem kształtowania systemu zarządzania na poziomie operacyjnym jest ocena pracy kadry zarządzającej (kierowników miejskich jednostek organizacyjnych oraz kierowników komórek organizacyjnych Urzędu). Ocena okresowa kadry zarządzającej na tym poziomie, przeprowadzana jest przez nadzorujących pracę komórek organizacyjnych Urzędu oraz nadzorujących pracę kierowników miejskich jednostek organizacyjnych (odpowiednio zastępców prezydenta, sekretarza miasta, skarbnika miasta i dyrektora Urzędu) i ma na celu zapewnienie, że:

- zadania oraz zasoby niezbędne do ich realizacji z uwzględnieniem celów priorytetowych wskazanych przez Prezydenta Miasta są odpowiednio planowane,
- cele strategiczne i priorytetowe są efektywnie realizowane,
- zarządzanie bieżącą działalnością przebiega sprawnie,
- w razie wystąpienia sytuacji kryzysowych podejmowane są odpowiednie działania,
- jednostka (komórka organizacyjna) poprzez swoje działania kształtuje pozytywny wizerunek miasta.

Zasady przeprowadzania oceny zostały zatwierdzone i wprowadzone przez Prezydenta Miasta w formie regulacji wewnętrznej.

---

[9] Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego IIA. Tłumaczenie na język polski, grudzień 2012.

6. Przegląd funkcjonowania systemu kontroli zarządczej oraz integralnie związana z nim samoocena.

Przegląd systemu zarządzania jest narzędziem wykorzystywanym od wielu lat w Urzędzie - do końca 2009 r. jako obligatoryjny element systemu zarządzania jakością opartego o normę ISO 9001, a od 2010 r. jako narzędzie służące uzyskaniu zapewnienia, że sformułowane w ustawie o finansach publicznych cele odnoszące się do funkcjonowania kontroli zarządczej są realizowane. Każdemu z wymienionych w art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych celów zostały przypisane objęte przeglądem kluczowe obszary działalności jst. Przy wyznaczaniu zakresu przeglądu najważniejsze jest zawsze ukierunkowanie na wskazanie takich obszarów, których analiza pozwoli kierownikowi jednostki wnioskować o adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania.

Wśród najistotniejszych obszarów przeglądu dotyczącego działalności Urzędu znalazły się m.in:

- stopień realizacji celów priorytetowych i operacyjnych,
- zadowolenie mieszkańców z pracy Urzędu i realizacji zadań miasta,
- postępowania administracyjne w zakresie terminowości oraz wniesionych przez klientów odwołań i zażaleń,
- uchwały Rady Miejskiej w zakresie jakości stanowionego prawa,
- skargi na zadania realizowane przez Urząd, ze szczególnym uwzględnieniem zasadności skarg dotyczących terminowości i zgodności z prawem realizacji zadań,
- wiarygodność sprawozdań,
- system bezpieczeństwa informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

Przeglądu funkcjonowania systemu kontroli zarządczej dokonuje kierownictwo Miasta na bazie materiałów opracowanych przez zespół ds. kontroli zarządczej. Przeglądy dokonywane są raz w roku, odpowiednio w I kwartale roku na poziomie Urzędu oraz w IV kwartale na poziomie jst. Wnioski z przeprowadzonych przeglądów są zatwierdzane przez kierownictwo i przekazywane do realizacji w formie polecenia służbowego Prezydenta Miasta właściwym kierownikom komórek organizacyjnych Urzędu oraz kierownikom miejskich jednostek organizacyjnych.

Kolejne wyzwania

W 2013 roku po raz pierwszy przeprowadzony został przegląd funkcjonowania kontroli zarządczej na poziomie jst. Na 2014 rok zaplanowano już kontynuowanie tego zadania, jako trzeciego, obok audytu i oceny okresowej zarządzających, stałego elementu oceny funkcjonowania kontroli zarządczej. Integralną częścią przeglądu stała się samoocena funkcjonowania kontroli zarządczej na poziomie jst, która przeprowadzana jest w celu:

a) uzyskania kompleksowej informacji o funkcjonowaniu poszczególnych mechanizmów kontroli zarządczej w Urzędzie i miejskich jednostkach organizacyjnych na podstawie:

- wyników przeglądu systemu zarządzania,
- wyników audytów,
- samooceny realizacji kontroli zarządczej na poziomie miejskich jednostek oraz komórek organizacyjnych Urzędu,

b) wskazanie słabości kontroli zarządczej i potencjalnych zagrożeń dla skuteczności funkcjonowania systemu i zaproponowanie działań usprawniających mechanizmy zarządzania.

Dla wszystkich kierowników jednostek organizacyjnych miasta wprowadzony został jednolity wzór samooceny. Proces samooceny kończy oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

Podsumowanie

Opisany powyżej, wypracowany i konsekwentnie wdrażany w Gliwicach, model organizacji funkcjonowania kontroli zarządczej na poziomie jst podlega ciągłej weryfikacji w praktyce. Wnioski, które wypływają z przeglądów systemu kontroli zarządczej stały się podstawą do podejmowania licznych działań, bądź to zapobiegających powstaniu nieprawidłowości, bądź też mających na celu ich korygowanie, w szczególności jednak takich, których celem jest doskonalenie sposobu zarządzania jednostką.

Za sukces Gliwice uznają jednak już dzisiaj spójne i kompletne podejście do wdrażania kontroli zarządczej w mieście. Przed nami wyzwanie – efektywne wdrożenie zaprojektowanych mechanizmów w całej jednostce samorządu terytorialnego.

Katarzyna Śpiewok – Dyrektor Urzędu Miejskiego w Gliwicach, posiada ponad 18-letnie doświadczenie w pracy w administracji samorządowej, z czego blisko 14-letnie na stanowiskach kierowniczych. Od 2008 roku pełni funkcję Dyrektora Urzędu i odpowiada m.in. za kształtowanie i doskonalenie systemu zarządzania. Wielokrotnie angażowana jako koordynator lub ekspert w realizację projektów związanych z efektywnością zarządzania, a także projektów informatycznych i strategicznych.

ISTOTNOŚĆ ANALIZY RYZYKA DLA DOBREGO ZARZĄDZANIA BEZPIECZEŃSTWEM INFORMACJI NA PRZYKŁADZIE URZĘDU MIASTA KRAKOWA

KRZYSZTOF PAKOŃSKI

Wstęp

Informacja staje się coraz cenniejszym zasobem będącym w posiadaniu administracji publicznej. Jest to skutkiem zarówno regulacji prawnych, jak i potrzeb zarządczych.

Regulacje obligują organy i urzędy do gromadzenia i przetwarzania coraz większej ilości danych w związku ze świadczonymi usługami. Warto także zauważyć, że wśród tzw. produktów administracji (szczególnie samorządowej), informacje stanowią bardzo liczną grupę. Wszystkie wydawane decyzje administracyjne w Urzędzie Miasta Krakowa (dalej: UMK), a wydaje się ich rocznie kilkaset tysięcy, opinie, zaświadczenia, zarządzenia, uchwały i wiele innych to produkty, których główną zawartością jest informacja.

Potrzeby zarządcze wynikają z faktu, że aby podejmować decyzje dotyczące obecnych i przyszłych działań samorządu najwyższe kierownictwo potrzebuje informacji koniecznych do skutecznego zarządzania. Ilość tych informacji bardzo szybko rośnie, a łatwość dostępu do nich często warunkuje trafność podejmowanych decyzji – stąd dynamicznie rozwijane są systemy gromadzące i przetwarzające informacje oraz sieci i urządzenia telekomunikacyjne umożliwiające ich przesyłanie.

Przypomnijmy, że jednym z obowiązków kierownika jednostki jest wynikający z przepisu art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych obowiązek ochrony zasobów. A zatem jeśli informacja jest jednym z cennych zasobów jednostek sektora finansów publicznych (dalej: jsfp), to zarówno ona sama jak i wszystkie procesy oraz narzędzia służące jej gromadzeniu, przetwarzaniu oraz przesyłaniu muszą być objęte odpowiednią ochroną.

Obowiązki w zakresie ochrony informacji

Obowiązki ochrony informacji zapisano także w wielu aktach prawnych, z których najważniejsze to ustawa o ochronie danych osobowych[10] oraz ustawa o informatyzacji[11]. Przepisy te uwzględniają współczesne wymagania i pod tym względem nie ustępują regulacjom w krajach „starej UE", natomiast praktyka jsfp w Polsce w zakresie bezpieczeństwa informacji pozostawia ciągle jeszcze wiele do życzenia. Z niewielkim ryzykiem można stwierdzić, że większość jsfp do dziś nie spełnia wszystkich wymagań stawianych przez w/w akty prawne w zakresie bezpieczeństwa informacji. UMK nie był wyjątkiem, dlatego gdy nadarzyła się okazja w postaci możliwości sfinansowania projektu „Rozwój systemu zarządzania Urzędem" kierownictwo postanowiło, że w jego ramach będziemy budować System Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji (dalej: SZBI), zgodny z normą ISO 27001.

Historia przeglądu i oceny zabezpieczeń Systemu Informacji w UMK

Pierwszy audyt informatyczny w UMK wykonany został w roku 2005 przez Zespół Audytu Wewnętrznego, do którego został dołączony w charakterze eksperta specjalista odpowiedzialny za bezpieczeństwo informacji w jednym z dużych banków. Wtedy po raz pierwszy dokonaliśmy klasyfikacji informacji i weryfikacji podstawowych zabezpieczeń, zaś skutkiem tego audytu był szereg ogólnych i specyficznych rekomendacji, których realizacja z większym lub mniejszym powodzeniem trwała kilka lat. Jednak wykonując to pierwsze zadanie w obszarze bezpieczeństwa informacji, zdaliśmy sobie sprawę jak szeroki zakres zagadnień w tym obszarze winien być systematycznie poddawany przeglądowi.

Początki wdrażania SZBI wg ISO 27001

Inwentaryzacja zasobów, które winny być objęte systemem kontroli, formułowanym w ramach Polityki Bezpieczeństwa Informacji pokazuje, że to olbrzymi obszar. Aby zarządzać nim racjonalnie niezbędne jest wykorzystanie analizy ryzyka.

Korzystając z możliwości jakie stworzył projekt „Rozwój systemu zarządzania Urzędem", UMK wyłonił w postępowaniu firmę doradczą, która współpracując z pracownikami Urzędu opracowała metodykę identyfikacji i oceny ryzyk w obszarze zarządzania bezpieczeństwem informacji. Metoda, którą zaproponowali konsultanci polegała na wyznaczeniu tzw. punktów krytycznych i określeniu dla nich zagrożeń. Zastosowany model był wysoce zmatematyzowany. Wraz z usługą, UMK zakupił oprogramowanie wspomagające pracę nad analizą. Wyniki analizy przeprowadzonej przez konsultantów po raz pierwszy w 2010 roku zostały wykorzystane do dalszych działań doskonalących SZBI, zbliżając go do wymagań normy ISO 27001. Przyjęta w/w metodyka była na tyle złożona, że właściciele zaangażowani w zarządzanie poszczególnymi zasobami, objętymi Polityką Bezpieczeństwa Informacji, nie byli w stanie samodzielnie przy użyciu zakupionego oprogramowania tej analizy zaktualizować.

W kolejnym roku aktualizacja analizy ryzyka także została wykonana przez zewnętrznego wykonawcę. Inna firma, wyłoniona w przetargu, dokonała aktualizacji analizy wg zadanej

[10] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. 1997 nr 133 poz. 883).
[11] Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. 2005 nr 64 poz. 565).

metodologii, ale rezygnując z narzędzi dostarczonych przez poprzedników. Także w ocenie tej firmy metodyka przygotowana uprzednio była słabo dostosowana do specyfiki urzędu i zbyt złożona.

Po tych doświadczeniach kierownictwo projektu zwróciło się do Zespołu Audytu Wewnętrznego, który w swoim składzie ma dwóch audytorów legitymujących się certyfikatem CISA (audyt systemów informatycznych) o przygotowanie nowej metodyki analizy ryzyka, która będzie lepiej dostosowana do naszej organizacji oraz o moderowanie procesu przygotowania wg niej kolejnej analizy ryzyka, tak aby w kolejnych latach UMK mógł samodzielnie analizować ryzyka w obszarze bezpieczeństwa informacji. Zespół Audytu Wewnętrznego (będący przeciwnikiem zlecania na zewnątrz całości opracowania metodyki i przeprowadzenia analizy przez zewnętrznych konsultantów), korzystając z doświadczeń własnych oraz z sugestii drugiej z w/w firm, przygotował przedstawione niżej rozwiązanie.

Proces zarządzania ryzykiem w UMK

Należy zaznaczyć, że udokumentowaną analizę ryzyka w obszarze ryzyk operacyjnych w UMK audytorzy wspólnie z właścicielami ryzyk wykonują od 2004 roku, a od 2009 roku zarządzanie ryzykami operacyjnymi zostało zintegrowane z zadaniami budżetowymi i od tego czasu nośnikiem ryzyka są „produkty". Ponieważ celem organizacji jest ***efektywne*** dostarczanie „***dobrych produktów***" – ryzyko operacyjne polega na tym, że produkt nie będzie dostarczony, nie będzie „dobry" lub będzie zbyt dużo kosztował itp. Od 2010 roku, tj. od reformy struktury procesów, zdefiniowano w ramach procesu GZ8 Zarządzanie Ryzykiem[12] (dalej: proces GZ8) całość zarządzania ryzykami w UMK. W ramach tego procesu wyróżniono 5 trybów postępowania, które przedstawia Tabela 1.

Sym-bol	Obszar zarządzania ryzykiem	Rodzaj ryzyk	Perspektywa czasowa	Właściciel ryzyka
STR	Cele długoterminowe	strategiczne	wieloletnia	Najwyższe kierownictwo
PS	Programy sektorowe	strategiczne i operacyjne	kilkuletnia	Koordynator programu
PR	Projekty	projektowe	kilkuletnia lub roczna	Kierownik projektu
ZB	Zadania budżetowe	operacyjne	roczna	Koordynator zadania
BI	Bezpieczeństwo Informacji	operacyjne	roczna	Właściciel zasobów

Tabela 1. Tryby postępowania w zakresie zarządzania ryzykiem w zależności od obszaru.

Ponieważ mamy do czynienia z jedną organizacją, trudno wyobrazić sobie możliwość, w której w różnych obszarach są rozmaite procesy zarządzania ryzykiem nie powiązane ze sobą. Dlatego bazując na istniejącym wcześniej systemie przyjęto, że ważąc ryzyka z różnych obszarów wszystkie one winny zostać ostatecznie ocenione w jednolitej skali, która pozwoli umieścić je na

[12] Nazewnictwo procesów przyjęte w UMK.

wspólnej „mapie ryzyka”. Skala ta w UMK przewiduje punktację od 1 do 7, przy czym ryzyka oszacowane wg tej punktacji przyporządkowuje się do czterech ocen:

- ryzyko niskie (1-2),
- umiarkowane (3-4),
- poważne (5-6),
- krytyczne (7).

A zatem opracowana w ramach projektu „Rozwój systemu zarządzania Urzędem" metodyka analizy ryzyka w obszarze SZBI ostatecznie musiała także pozwalać na przypisanie ocenianym ryzykom ocen w skali od 1 do 7.

Metodyka zarządzania ryzykiem w obszarze bezpieczeństwa informacji

Proces GZ8 jak widać obejmuje wśród innych także zarządzanie ryzykiem w obszarze zarządzania bezpieczeństwem informacji.

Jak wspomniano wcześniej, dla ryzyk operacyjnych obiektem, dla którego identyfikuje się i ocenia ryzyka jest produkt, natomiast w obszarze bezpieczeństwa informacji przyjęto, że nośnikiem ryzyka będzie zasób lub aktywo.

Przy czym zasób rozumiany jest szeroko zgodnie z normą ISO 27001, a więc zasobem są zarówno budynki, pomieszczenia, personel, jak i sprzęt, oprogramowanie, sieci oraz same informacje gromadzone na nośnikach, przesyłane i przetwarzane w urządzeniach.

Jeśli trzeba ocenić zagrożenie realizacji konkretnych procesów, to wystarczy zidentyfikować zasoby, jakie są w procesie używane i najsłabsze, najgorzej zabezpieczone aktywo używane przez ten proces wyznaczy poziom ryzyka, z jakim mamy w tym procesie do czynienia.

Każdy zasób (aktywo lub grupa aktywów) ma swojego właściciela – to osoba, która jest odpowiedzialna za ocenę ryzyka wrodzonego oraz zaprojektowanie (ustalenie) odpowiedniego poziomu zabezpieczeń i przygotowanie zasad użytkowania zasobu z zastosowaniem w/w zabezpieczeń. Na przykład jednym z zasobów są komputery osobiste - typu desktop, czy laptop – właścicielem tego zasobu jest AS (Administrator Systemu).

Prócz właściciela wyróżniamy użytkownika - to osoba użytkująca bezpośrednio dane aktywo (np. komputer osobisty), której obowiązkiem jest zastosowanie w stosunku do zasobu, który użytkuje, zabezpieczeń ustalonych przez właściciela zasobu.

Zgodnie z przygotowaną i wdrożoną metodyką analizowania ryzyk w obszarze bezpieczeństwa informacji wykonuje się kolejne przedstawione niżej czynności.

Dla każdego aktywa ustalamy najpierw jego „wartość” jako sumę trzech czynników (1. wpływ na ciągłość działania, 2. rodzaj przetwarzanej informacji oraz 3. koszt odtworzenia), z których każdemu można przypisać liczbę od 1 (niska) do 3 (wysoka). A zatem wartość aktywa może zawierać się w przedziale od 1 do 9.

Następnie używając analogicznej, jak poprzednio, skali trzystopniowej oceniamy kolejno zagrożenie, podatność i prawdopodobieństwo wystąpienia incydentu. Zagrożenie jest miarą ryzyka „wrodzonego” (najwyższe to ocena 3). Podatność, będącą miarą ryzyka rezydualnego, gdy oceniona na 1 oznacza, że zastosowane zabezpieczenia skutecznie zmniejszyły zagrożenie, a podatność oceniona na 3 oznacza małą skuteczność zabezpieczeń. Dla prawdopodobieństwa ocena 3 oznacza prawdopodobieństwo wysokie.

Iloczyn oszacowanej jak wyżej wartości zasobu (możliwe wartości od 1 do 9), oceny zagrożenia (wartości od 1 do 3) i podatności (od 1 do 3) oraz prawdopodobieństwa wystąpienia incydentu (także od 1 do 3) daje nam liczbę, będącą miarą oszacowanego ryzyka dla danego zasobu. Im

wyższa otrzymana liczba, tym wyższe jest ryzyko związane z danym aktywem. Zakres liczb od 1 do najwyższej wartości otrzymanej dla zasobu obarczonego największym ryzykiem dzielimy na 7 równych części, przypisując dla kolejnych przedziałów wartości ocen ryzyka liczby od 1 do 7 – co odpowiada skali przyjętej w procesie GZ8 dla wszystkich ocen ryzyka w UMK.

Aby otrzymane wyniki można porównać, zestawić z pozostałymi ryzykami z innych obszarów, na wspólnej mapie ryzyka każdemu z ocenianych co najmniej na „5" zagrożeń zasobów przypisano nazwę ryzyka ze „słownika ryzyk".

Słownik ten dla kategorii „System Informatyczny nie wspiera dostatecznie i bezpiecznie działalności UMK" obejmuje 7 następujących ryzyk:

1	stan uporządkowania i integralność danych oraz wiarygodność raportów nie ulega poprawie
2	aplikacje nie spełniają wymagań „biznesu" (w tym: brak scenariuszy testów odbiorowych/regresywnych, braki lub niewykorzystanie istotnej funkcjonalności aplikacji)
3	niedostateczna wydajność systemu, nadmierny czas reakcji - niedostateczna dostępność
4	braki lub wady w procedurach i/lub podziale obowiązków i uprawnień w obszarze IT (w tym nadzoru nad bibliotekami i wersjami oraz dostępem do zasobów) – naruszenia poufności
5	brak dostatecznej kontroli wprowadzania, przetwarzania i aktualizacji danych – naruszenia integralności
6	brak wiarygodnego planu przywrócenia działalności po katastrofie
7	inne naruszenia bezpieczeństwa informacji (poufność i inne)

Tabela 2. Słownik ryzyk dla kategorii: „System Informatyczny nie wspiera dostatecznie i bezpiecznie działalności UMK".

Dla przeprowadzenia analizy ryzyka w obszarze bezpieczeństwa informacji i zapisu jej wyników, a także dla identyfikacji zabezpieczeń oraz zapisu wyników weryfikacji ich obecności i skuteczności obecnie używamy arkusza, którego nagłówki kolumn przedstawiono w Tabeli 3 (zamieszczonej na końcu artykułu).

W ramach kolejnego projektu, którego celem jest dalsze doskonalenie metod i narzędzi zarządzania ryzykiem, przygotowujemy obecnie aplikację, wspomaganą przez hurtownię danych, która umożliwi integrację wszystkich trybów zarządzania ryzykiem i ułatwi gromadzenie, porządkowanie i przetwarzanie danych w użyteczną informację dla decydentów, właścicieli zasobów i realizatorów zadań. Moduł zarządzania ryzykiem powinien być gotowy w połowie 2014 roku.

Analiza ryzyka dla zapewnienia ciągłości działania

Niezależnie od oszacowania ryzyka dla wszystkich zasobów objętych Polityką Bezpieczeństwa Informacji, istotnym elementem zarządzania ryzykiem jest przygotowanie Planów Ciągłości Działania (dalej: PCD).

Nauczeni doświadczeniem zdobytym w trakcie przygotowania metod analizy ryzyka przyjęliśmy, że prace nad przygotowaniem PCD wykonamy głównie siłami własnymi. Moderowanie, podobnie jak w przypadku analizy ryzyka, powierzyliśmy Zespołowi Audytu Wewnętrznego. Ponieważ jednak doświadczeń własnych w tym zakresie w UMK nie mieliśmy,

więc do zespołu powołaliśmy zewnętrznego eksperta, który służył audytorowi prowadzącemu proces przygotowania jako doradca.

Punktem wyjścia dla przeprowadzenia takiej analizy było ustalenie procesów i zasobów krytycznych, czyli takich, które w sytuacji kryzysowej (powódź, zamieszki, atak terrorystyczny, poważny i skuteczny atak na system informatyczny itp.) w pierwszym rzędzie powinny być zabezpieczone i/lub najszybciej przywrócone do działania.

O decyzję w sprawie wytypowania najważniejszych usług, jakie UMK w takiej sytuacji musi być zdolny świadczyć, zwróciliśmy się do najwyższego kierownictwa. Zadecydowano, że procesami tymi winny być:

- funkcjonowanie centrum zarządzania kryzysowego,
- świadczenia i pomoc społeczna,
- możliwość gromadzenia dochodów i dokonywania wypłat.

Korzystając z danych zgromadzonych w ramach analizy ryzyka ustalono, jakie zasoby są dla tych procesów potrzebne i ponownie przeanalizowano zabezpieczenia tak, aby wzmocnić je tam, gdzie było to racjonalnie możliwe.

Kolejnym etapem było ustalenie minimalnych wymagań konfiguracyjnych, które w wypadku utraty zasobów muszą zostać w zadanym czasie udostępnione.

Przedstawione wyżej założenia pozwoliły przystąpić właścicielom odpowiedzialnym za w/w procesy krytyczne na przygotowanie szczegółowych PCD, które winny zostać uruchomione w przypadku zaistnienia sytuacji kryzysowej. Plany zostały w całości wykonane przez osoby, które będą je w razie potrzeby realizować, a moderowanie spotkań i pomoc w pracach zapewniał jeden z audytorów wewnętrznych w Zespole Audytu Wewnętrznego UMK oraz ekspert zewnętrzny – doradca.

PCD, obejmujące system powiadamiania, ciała decyzyjne i dokumentację, zostały przygotowane i zatwierdzone, a następnie po upływie ok. pół roku także przetestowane. Testy wypadły pomyślnie i okazały się potrzebne, bo mimo bardzo starannego przygotowania PCD, pozwoliły wprowadzić dalsze udoskonalenia.

Podsumowanie, czyli czego się nauczyliśmy

Analiza ryzyka, jako podstawa racjonalnego zarządzania, jest w kulturze organizacyjnej sektora publicznego w Polsce ciągle nowym elementem. Jednak dziś, gdy poziom komplikacji systemów z jakimi mamy do czynienia jest bardzo wysoki, a od ich sprawności i niezawodności zależy w coraz większym stopniu nasza zdolność do świadczenia usług publicznych, musimy to nowe narzędzie, jakim jest analiza ryzyka, jak najszybciej „oswoić". Ilość wymagań, standardów, przepisów jest nie do ogarnięcia i ciągle rośnie, więc zapewnienie równego, najlepszego możliwego systemu zabezpieczenia się przed wszystkimi przypadkami wystąpienia niezgodności jest dziś, przy istniejących zasobach materialnych i kadrowych, fizyczną niemożliwością. W tej sytuacji jedyną racjonalną odpowiedzią jest właśnie okresowe, a czasem ciągłe, analizowanie zagrożeń w celu ustalenia, które z przewidywanych zdarzeń mogą najbardziej zagrozić organizacji z perspektywy realizacji jej zadań i osiągnięcia zakładanych celów.

Dla najwyższego kierownictwa, jako odpowiedzialnego za kontrolę zarządczą, istotna jest informacja, którym z obszarów, jakim procesom, czy zasobom powinni zapewnić szczególną ochronę i na czym monitorowanie bieżące winno być skupione, gdzie ich interwencja decyzyjna może być konieczna. Ważne jest także wytypowanie tych obszarów gdzie całość systemu kontroli jest pozostawiona w rękach bezpośrednich realizatorów i skuteczność systemu jest

tylko wyrywkowo weryfikowana przez audytorów. Kierownictwo jest angażowane tylko, gdy właściciel procesu eskaluje wiadomość o problemach, z którymi nie jest w stanie sam sobie poradzić.

Aby organizacja osiągnęła dojrzałość w zakresie analizowania i zarządzania ryzykiem nie należy zadań tych powierzać zewnętrznym konsultantom, gdyż często zostają po nich tylko „opasłe dokumenty" na półkach, a nie realna zmiana w funkcjonowaniu organizacji. Konieczne jest budowanie wewnątrz organizacji odpowiednich kompetencji i dogłębnego zrozumienia zagadnień i metod zarządzania ryzykiem, a konsultanci są bardzo przydatni, ale jako członkowie zespołów wewnętrznych, dzięki którym nasi pracownicy uczą się i korzystają z dobrych praktyk dla doskonalenia narzędzi zarządzania.

Nie można też liczyć na to, że uda się w dużej organizacji wprowadzić skuteczny system zarządzania ryzykiem, w tym w obszarze zarządzania bezpieczeństwem informacji, w ciągu roku czy dwóch. To jest zadanie na kilka lat i wymaga ciągłego zainteresowania ze strony najwyższego kierownictwa i ciągłej pielęgnacji. Przeciętna jsfp w Polsce, zamierzająca dostosować swój SZBI do zgodności z normą ISO 27001 winna wziąć pod uwagę, że bezpieczeństwo informacji jest procesem, co oznacza, że pewne nowe elementy wprowadzone w trakcie wdrożenia muszą później być systematycznie używane i że sam proces dostosowania i uruchomienia nowych elementów systemu może trwać parę lat, a potem wymaga on audytowania, ciągłej uwagi i przeglądów na poziomie najwyższego kierownictwa.

Decyzja o tym, że podejmuje się wysiłek uporządkowania obszaru bezpieczeństwa informacji to decyzja o charakterze strategicznym, wymaga nakładów finansowych rozłożonych na lata, wymaga szkoleń kadry, a także wiele dodatkowej pracy w trakcie wdrożenia i zwiększonych obowiązki później, jednak nie ma alternatywy w tym zakresie. Skala zagrożeń w obszarze wykorzystania technologii informatycznych będzie rosła wraz z postępem technicznym. Kto zacznie później budować solidny SZBI, będzie musiał pracować pod większą presją czasu, co dodatkowo potęguje trudności wdrożenia systemu. Zacząć trzeba już.

Kategoria zasobu	Opis zasobu	Właściciel - osoba odpowiedzialna za ustalenia zasad bezpieczeństwa zasobu	Użytkownik - osoba odpowiedzialna za stosowanie zasad bezpieczeństwa	Wpływa na ciągłość działania	Przetwarza informacje WG	Koszt odtworzenia	Wartość zasobu
Aplikacje systemowe	system klastrowy	Dyrektor IT	AT	3	3	2	8
Nośniki danych	pamięci półprzewodnikowe typu Flash	Dyrektor IT	użytkownik	1	3	1	5

Zagrożenie	Podatność	Zabezpieczenie - zastosowany mechanizm kontrolny	P	Z	Prawdopodobieństwo incydentu	Wartość ryzyka rezydualnego	Ocena ryzyka w skali	Weryfikacja obecności zabezpieczenia	Ocena skuteczności zabezpieczenia	Ocena ryzyka po badaniach	Reakcja właściciela na stwierdzony poziom ryzyka
brak usług CPD (usługi terminalowe), brak możliwości pracy w systemie, brak dostępu do danych	brak umów wsparcia, niskie kwalifikacje AT, błędy w konfiguracji	procedury, Instrukcja zarządzania zmianą, autoryzacja, szkolenia zewnętrzne, wsparcie zewnętrzne	2	3	3	144	7				1. Podpisanie umów wsparcia (2013) 2. Program szkoleń dla AT
brak dostępu do danych/utrata danych, wyciek danych	zużycie fizyczne, brak szyfrowania danych, zgubienie	procedura szyfrowania, szkolenia	3	3	3	135	7				1. Informacje dla użytkowników 2. Nowa procedura dot. zarządzania nośnikami danych

Tabela 3. Schemat arkusza prezentującego dane i informacje dotyczące analizy ryzyka w obszarze bezpieczeństwa informacji w UMK (wraz z przykładem danych).

Krzysztof Pakoński – CIA, CISA, aktualnie Audytor Generalny Urzędu Miasta Krakowa. W latach 1992-1998 obejmował stanowisko Wiceprezydenta Krakowa. Posiada wieloletnie doświadczenie w sektorze samorządowym. Konsultant i wykładowca w dziedzinie audytu wewnętrznego, budżetowania zadaniowego oraz kontroli zarządczej. Autor opracowania „Zintegrowane zarządzanie finansami zorientowane na cele" (2001), redaktor pracy zbiorowej „Budżet – poradnik dla gmin (2001)", współautor pracy zbiorowej „Budżet władz lokalnych" (2003).

ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW

Poniżej przedstawiamy kolejne z serii odpowiedzi na pytania zgłoszone przez Państwa w badaniu ankietowym na temat Biuletynu „Kontrola Zarządcza w jst". Z uwagi na liczne prośby Czytelników, skierowane do naszej redakcji, jedną z odpowiedzi poświęciliśmy na wyjaśnienie zagadnień, związanych z realizacją obowiązków z zakresu kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych. **Wszystkich Czytelników zachęcamy do dalszego przesyłania 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. Jak powinna wyglądać w świetle wymogów ustawy o finansach publicznych kontrola zarządcza w podmiotach leczniczych?

Kontrola zarządcza powinna funkcjonować we wszystkich jsfp, a więc także w samodzielnych publicznych podmiotach leczniczych (art. 9 pkt 10 ustawy o finansach publicznych), bez względu na formę organizacyjno – prawną (samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, czy też jednostka organizacyjna jst).

Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków kierującego podmiotem leczniczym (art. 69 ustawy o finansach publicznych). Ustawa nie określa jednak żadnych szczegółowych procedur w tym zakresie. Ich określenie jest w gestii kierującego podmiotem leczniczym, który powinien opracować oraz wdrożyć adekwatne zasady funkcjonowania kontroli zarządczej.

Należy pamiętać, aby wprowadzenie kontroli zarządczej nie ograniczało się jedynie do formalnych kroków (typu powołanie koordynatora albo zespołu ds. kontroli zarządczej, czy też wprowadzenie regulacji wewnętrznych w tym zakresie), lecz prowadziło do faktycznego usprawnienia funkcjonowania jednostki. Przyjęty system kontroli zarządczej powinien dostarczać racjonalnego zapewnienia kierownikowi podmiotu leczniczego, że cele i zadania zarządzanej przez niego jednostki są realizowane właściwie. System ten powinien uwzględniać przede wszystkim takie elementy jak: definiowanie 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. W tym celu powinny zostać stworzone odpowiednie struktury z przypisanym zakresem zadań i kompetencji. Takie podejście wymaga również od kierującego podmiotem leczniczym powiązania oraz monitorowania poniesionych kosztów i uzyskanych rezultatów w kontekście realizacji wyznaczonych celów.

Szczegółowe rozwiązania przyjęte w zakresie kontroli zarządczej mogą być różne w poszczególnych podmiotach leczniczych. Będzie to zależało przede wszystkim od:

- uwarunkowań prawnych i finansowych,
- uwarunkowań organizacyjnych i kadrowych (rozmiaru i struktury),
- stopnia dojrzałości zarządczej jednostki (w tym stylu zarządzania przyjętego przez kierownika),

– oczekiwań organu powołującego albo nadzorującego jednostkę (np. prezydenta, marszałka).

Zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w placówce medycznej mogą być w pełni określone na jej poziomie (I poziom kontroli zarządczej), pewne jej aspekty mogą też wynikać z wymogów określonych przez organ powołujący lub nadzorujący (II poziom kontroli zarządczej).

Organ wprowadzając systemowe rozwiązania dot. realizacji kontroli zarządczej w podległych jednostkach może je zobowiązać np. do powołania w nich pełnomocnika/koordynatora ds. kontroli zarządczej lub też polecić powołanie zespołu ds. kontroli zarządczej. Może również narzucić pewne rozwiązania systemowe dotyczące cyklicznej sprawozdawczości w zakresie kontroli zarządczej, np. poprzez składania do prezydenta miasta „Informacji o stanie kontroli zarządczej w placówce medycznej". Możliwe jest także określenie wzoru dokumentów („Raporty ryzyka w danym roku", „Rejestry ryzyka na rok następny"), które jednostka będzie zobowiązana wypełniać i przesyłać do organu we wskazanych terminach. Jednym z elementów systemowych, które organ może wskazać jako obowiązkowe jest cykliczne przeprowadzanie analizy ryzyka procesów zachodzących w jednostce, które ma na celu wyspecyfikowanie listy procesów wg stopnia ryzyka (np. w skali trzystopniowej definiującej ryzyka na poziomie niskim, średnim, wysokim). Innym działaniem może być zobowiązanie do składania potwierdzenia uzyskania przez kierującego podmiotem leczniczym zapewnienia o stanie kontroli zarządczej w formie oświadczenia za rok poprzedni. Decyzję o składaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej może również podjąć samodzielnie kierujący podmiotem leczniczym.

Bez względu na przyjęte rozwiązania na I lub II poziomie kontroli zarządczej, zawsze kierującemu podmiotem leczniczym powinien przyświecać cel kontroli zarządczej, którym jest zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; skuteczności i efektywności działania; wiarygodności sprawozdań; ochrony zasobów; przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; efektywności i skuteczności przepływu informacji; zarządzania ryzykiem (art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych).

Działania podejmowane w ramach kontroli zarządczej mają prowadzić do osiągnięcia zgodności między stanem faktycznym, a wymaganym/oczekiwanym. W przypadku publicznego podmiotu leczniczego, którego działalność wiąże się ze znacznym ryzykiem dotyczącym życia i zdrowia pacjentów, przestrzeganie wszystkich standardów kontroli zarządczej, nakierowanych na osiąganie celów podmiotu, przy jednoczesnym podnoszeniu skuteczności i jakości jego funkcjonowania, jest szczególnie istotne. Całokształt wypełniania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej podlega kontroli NIK.

Już teraz zachęcamy Państwa do zapoznania się z następnymi numerami Biuletynu, w których postaramy się przedstawić praktyczny przykład funkcjonowania kontroli zarządczej w placówce medycznej.

W uzupełnieniu, proponujemy także lekturę odpowiedzi na poniższe pytanie, porządkujące wiedzę na temat zasad funkcjonowania kontroli zarządczej na I i II poziomie.

Pytanie 2. Zadania wójta, burmistrza, prezydenta w ujęciu I i II poziomu kontroli zarządczej.

Niniejsza odpowiedź jest próbą usystematyzowania i zwrócenia uwagi na najważniejsze aspekty realizowania obowiązków kierownika jednostki z zakresu kontroli zarządczej, o których pisaliśmy w poprzednich numerach Biuletynu.

Zadania z zakresu sprawowania kontroli zarządczej i jej koordynowania, przypisane wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta), staroście oraz marszałkowi województwa (dalej: kierujący jst) są szersze od zadań stawianych np. kierownikom jednostek organizacyjnych samorządu. Są oni odpowiedzialni nie tylko za zapewnienie adekwatnego, skutecznego

i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie gminy (urzędzie miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim (I poziom kontroli zarządczej), ale także w jst jako całości (II poziom kontroli zarządczej).

Przepisy dotyczące realizowania obowiązków w zakresie zapewnienia kontroli zarządczej jst w ujęciu I i II poziomu mają co do zasady charakter ramowy. Kierujący jst posiada możliwość wyboru, jakie przyjmie rozwiązania dotyczące zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej zarówno na I, jak i na II poziomie. Pomocne w tym zakresie będą standardy kontroli zarządczej. Nie mają one charakteru przepisów prawa powszechnego i stanowią jedynie punkt odniesienia do tworzenia własnych procedur.

W ramach ustanowienia oraz organizacji systemu kontroli zarządczej na **I poziomie w urzędzie gminy** (urzędzie miasta etc.), kierujący jst powinien realizować działania obejmujące:

- **dokonanie oceny dotychczasowego systemu zarządzania,** mającego na celu przeorientowania działalności urzędu pod kątem odpowiedzialności za osiąganie celów, na każdym poziomie organizacji. Punktem wyjścia oceny funkcjonującego systemu zarządzania powinny być przede wszystkim standardy kontroli zarządczej oraz wytyczne Ministra Finansów w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jsfp[13]. Analiza istniejących mechanizmów nadzoru i kontroli, systemów sprawozdawczości oraz funkcjonujących rozwiązań organizacyjnych i obowiązujących procedur powinna prowadzić do oceny, które z nich są cenne z perspektywy zapewnienia skuteczności i efektywności zarządzania, z których należy zrezygnować, a które wymagają uzupełnienia lub ujednolicenia (również z perspektywy jednostek organizacyjnych).
- **określenie podstawowych ról i struktur**, dostosowanych do celów i zadań, które aktualnie stoją przed jednostką do zrealizowania. Zakres zadań i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz pracowników powinien być określony w sposób precyzyjny, natomiast zadania powierzane pracownikom powinny być adekwatne do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego. Należy także precyzyjnie określić zakres uprawnień, delegowanych poszczególnym kierownikom komórek organizacyjnych jednostki lub pracownikom. W procesie tym pomocne może być opracowanie odpowiednich procedur, ale należy pamiętać, że powinien być to kolejny z etapów długofalowego procesu doskonalenia systemu zarządzania (nadmierne zbiurokratyzowanie kontroli zarządczej będzie zaprzeczeniem podstawowego jej założenia, jakim jest usprawnienie procesu zarządzania). Jednostki, zwłaszcza większe, mogą rozważyć powierzenie organizacji zadań w zakresie kontroli zarządczej np. koordynatorowi lub zespołowi ds. kontroli zarządczej.
- **określenie misji, celów oraz zadań jednostki oraz organizacja systemu zarządzania ryzykiem,** służącego zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i zadań. Niekiedy zarówno cele, jak i zadania, które mają służyć ich realizacji, należy dopiero zdefiniować, określić mierniki ich efektywności oraz sposób ich monitorowania. Pomocne w tym procesie mogą być wskazówki zawarte w wytycznych Ministra Finansów w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem[14]. Często największą trudnością, szczególnie na etapie budowania w jednostce podejścia opierającego się na zadaniowości i podniesieniu efektywności, jest wyznaczanie mierników, określających stopień realizacji celów. Przydatna w tym zakresie

[13] Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11).
[14] 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).

może być baza mierników opracowana przez Ministerstwo Finansów na potrzeby budżetu w układzie zadaniowym[15].

- **wdrożenie i zapewnienie odpowiednich mechanizmów kontroli**, w tym odnoszących się do właściwej dokumentacji systemu kontroli zarządczej, nadzoru nad wykonaniem zadań, wypracowania mechanizmów pozwalających zachować płynność postępowania w sytuacjach losowych oraz ciągłość działania jednostki. Szczególny nacisk powinien być położony na zagwarantowanie mechanizmów kontroli finansowej, umożliwiających określenie oszczędności w realizacji założonych celów oraz ich efektywności. Ponadto, uwagę kierującego jst powinna zwrócić kwestia prawidłowego funkcjonowania systemów informatycznych i innych elektronicznych źródeł informacji.
- **zapewnienie właściwego systemu informacji i komunikacji** - funkcjonowanie efektywnego systemu informacyjnego jest jednym z podstawowych warunków prawidłowego i skutecznego zarządzania jednostką. Zarówno kierownicy komórek organizacyjnych jednostki, jak i pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. Zapewnienie, w odpowiedniej formie i czasie, właściwych oraz rzetelnych informacji jest niezbędne do realizacji celów i zadań jednostki.
- **zapewnienie monitorowania i oceny** funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostce. Ocena skuteczności poszczególnych elementów kontroli zarządczej powinna być dokonywana na bieżąco, zarówno przez kierującego jst, jak i kierowników komórek organizacyjnych jednostki w zakresie ich działania. Ocena systemu kontroli zarządczej może być dokonywana także w drodze odrębnych ocen dokonywanych przez pracowników jednostki (samoocena). Samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana. Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierującego jst mogą być też coroczne informacje o stanie kontroli zarządczej składane przez kierowników komórek organizacyjnych jednostki w zakresie ponoszonej przez siebie odpowiedzialności za realizowane cele i zadania. Kierujący jst corocznie może potwierdzić uzyskanie powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. W praktyce obowiązek ten oznacza też, że kierujący jst ma obowiązek nie tylko zadbać o „wdrożenie" kontroli zarządczej, ale corocznie potwierdzać własnoręcznym podpisem, że wdrożone rozwiązania funkcjonują zgodnie z założeniami i pozwalają na bieżąco diagnozować ewentualne nieprawidłowości.
- **zapewnienie wiedzy na temat kontroli zarządczej w jednostce** - doświadczenia Ministerstwa Finansów wskazują, że niezwykle ważna w procesie wdrażania kontroli zarządczej jest **świadomość kierującego jst, bez której nie ma mowy o budowaniu kontroli zarządczej.** Warunkiem wstępnym jest więc właściwe podejście kierującego jst (przykład z góry) oraz świadome zaangażowanie pracowników na wszystkich szczeblach organizacji.

W kontekście omawiania obowiązków kierującego jst **w ujęciu II poziomu kontroli zarządczej** warto zwrócić uwagę na ważny aspekt prawno-organizacyjny, dotyczący sprawowania kontroli zarządczej nad jednostkami organizacyjnymi. Przepisy nie formułują dla kierujących jst szczególnych kompetencji władczych lub nadzorczych w stosunku do jednostek organizacyjnych

[15] Baza mierników dostępna na stronie Ministerstwa Finansów: http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-zadaniowy/baza-miernikow.

z tytułu odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jst, jak to ma miejsce w przypadku administracji rządowej. Zakres oddziaływania kierującego jst na jednostkę organizacyjną może zależeć od tego, jakie kompetencje zostały nadane wobec tych jednostek w przepisach odrębnych. Zasady kontroli zarządczej w całej jst należy zatem tak projektować, aby uwzględniać nie tylko specyfikę jednostek organizacyjnych, ale także całokształt uwarunkowań prawnych, mających wpływ na kompetencje zarządcze kierującego jst.

W ramach organizacji systemu kontroli zarządczej **na II poziomie** kierujący jst może realizować działania obejmujące:

- **ustalenie wspólnych zasad kontroli zarządczej dla jednostek organizacyjnych jst.** Szerzej o tym pisaliśmy w Biuletynie nr 1 (10) 2014. Z zaobserwowanej praktyki wynika, że takie zasady zawierają następujące elementy: cel, zakres kontroli zarządczej, zakres odpowiedzialności i obowiązków kierującego jst oraz kierowników jednostek organizacyjnych jst, sposób oceny kontroli zarządczej, ewentualnie proces składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek oraz kierującego jst, sposób wypełniania poszczególnych standardów kontroli zarządczej (przykładowo w zakresie zarządzania ryzykiem).

  Decydując się na wydanie wspólnych zasad, kierujący jst standaryzują rozwiązania przyjęte w zakresie kontroli zarządczej w całej jst. Standaryzacja stwarza podstawy dla koordynacji działań z różnych obszarów, w tym księgowo-rachunkowych, informatycznych, bezpieczeństwa, komunikacyjnych, informacyjnych, wizerunkowych (wspólny system identyfikacji wizualnej dla całej jst) i innych.

- **skoordynowanie planowania w całej jednostce samorządu terytorialnego** w taki sposób, aby cele jednostek organizacyjnych realizowały cele stawiane jednostce samorządu terytorialnego, ujmowane zarówno w dokumentach strategicznych, jak i budżecie jednostki.

- **skoordynowanie procesu sprawozdawczości** z wykonania celów jst ujętych w planie rocznym i budżecie jednostki.

- **prowadzenie stałego monitoringu i oceny działalności całej jst** w celu dysponowania zweryfikowaną wiedzą o funkcjonującym w niej systemie kontroli zarządczej. Taką wiedzę można uzyskać poprzez zobowiązanie jednostek organizacyjnych do składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok (np. we wspomnianych wcześniej wspólnych zasadach kontroli zarządczej dla jednostek organizacyjnych jst). Złożenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, pomimo braku prawnego obowiązku, jest stosowane. Wynika to z dobrych praktyk zarządzania wskazanych w standardach kontroli zarządczej i mobilizuje do regularnego monitorowania stanu kontroli zarządczej. Szerzej o tym pisaliśmy w Biuletynie nr 4 (9) 2013. Finalnym wynikiem procesu regularnej oceny stanu kontroli zarządczej w całej jst może być złożenie oświadczenie o stanie kontroli zarządczej przez kierującego jst. Oświadczenie może być przygotowane w całości lub w części w oparciu o wzór oświadczenia (określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r.), obowiązujący ministrów kierujących działem oraz jednostki administracji rządowej. Może też być sporządzane według innego (własnego) wzoru.

- **podejmowanie działań ułatwiających kierownikom jednostek organizacyjnych jst wypełnienie obowiązków ustawowych**, wpisujących się **w zakres kontroli zarządczej.** Przykładowo, prowadzenie BIP-ów przez kierowników jednostek organizacyjnych może być zorganizowanie w postaci wspólnej platformy, ułatwiającej komunikację zewnętrzną z obywatelami.

Pytanie 3. Jak traktować spółki prawa handlowego ze 100 % udziałem gminy w kontekście II poziomu kontroli zarządczej?

Kontrolą zarządczą na II poziomie objęta jest cała jst, a zatem urząd gminy (miasta) oraz wszystkie jej jednostki organizacyjne. Spółki prawa handlowego, w tym spółki komunalne, nie należą do podmiotów sektora finansów publicznych, wymienionych w art. 9 pkt 1-14 ustawy o finansach publicznych. Mimo to można uwzględnić je przy projektowaniu i wdrożeniu systemu kontroli zarządczej (II poziom), ponieważ realizują one zadania własne gminy (miasta) jako przedsiębiorstwa użyteczności publicznej. Oznacza to, że wójt (burmistrz, prezydent) może zobowiązać prezesów ww. spółek do przedkładania propozycji celów do gminnego planu działalności i określania ryzyk do gminnego rejestru ryzyk oraz do sprawozdawania z funkcjonowania kontroli zarządczej w spółce (w tym np. z osiągania celów, zarządzania ryzykiem i ogólnie stanu kontroli zarządczej), analogicznie jak może zobowiązać do tego kierowników miejskich jednostek organizacyjnych. Więcej informacji na ten temat zostało przedstawionych w pytaniu 2, dotyczącym zadań kierujących jst na I i II poziomie kontroli zarządczej.

Przykładem dobrej praktyki w tym zakresie jest określanie przez jst zasad dokonywania czynności nadzoru właścicielskiego wobec tych spółek. Odpowiedź ta dotyczy także innych spółek handlowych, w których jst posiada udziały lub akcje.

INTERESUJĄCE PUBLIKACJE NA STRONIE INTERNETOWEJ MINISTERSTWA FINANSÓW

Szczególnie zachęcamy do lektury notatki z XLVII spotkania audytorów wewnętrznych, które odbyło się w dniu 24 kwietnia 2014 r. w Ministerstwie Finansów, w całości poświęconemu zagadnieniom dotyczącym **kontroli i audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym.**

Spotkanie obejmowało następujące zagadnienia:

- *Kontrola wykorzystania dotacji „oświatowych" udzielanych przez jst niepublicznym i publicznym szkołom, przedszkolom i placówkom oświatowym prowadzonym przez osoby fizyczne i prawne inne niż jst w świetle doświadczeń Urzędu Miasta Lublin.*

  W trakcie prezentacji omówiono takie kwestie, jak interpretacja przepisów prawnych odnoszących się do kontroli dotacji oświatowych; najczęstsze problemy, pojawiające się w trakcie przeprowadzania kontroli; ryzyka, na które muszą zwrócić szczególną uwagę kontrolujący wydatkowanie dotacji. Zostały przedstawione także informacje na temat metodyki i organizacji kontroli dotacji oświatowych.

- *Audyt dotacji celowych udzielonych jednostkom sektora finansów publicznych.*

  Zagadnienia, dotyczące audytu dotacji celowych, zostały omówione na podstawie dotacji celowych udzielanych samorządowym jednostkom kultury i podmiotom leczniczym. Znaczna część prezentacji została poświęcona przedstawieniu podstaw prawnych w zakresie prawa dotacyjnego oraz usystematyzowaniu zasad udzielania dotacji dla podmiotów leczniczych. Zwrócono także uwagę na kwestie, które powinien wziąć pod uwagę audytor wewnętrzny, przeprowadzając audyt tego obszaru.

- *Formułowanie opinii i ocen dotyczących kontroli zarządczej na przykładzie praktyki Urzędu Miasta Lublin.*

  Podczas prezentacji omówiono rolę audytu wewnętrznego w procesie wydawania ocen i opinii, dotyczących kontroli zarządczej oraz podano praktyczne sposoby realizacji tego zadania. Szczegółowo przedstawiono sposób formułowania oceny dla poszczególnych

obiektów audytu, a także przykładowe opinie nt. adekwatności, efektywności i skuteczności kontroli zarządczej w audytowanych obszarach. Zwrócono także uwagę na korzyści oraz problemy, pojawiające się w wyniku przyjętych w jednostce rozwiązań.

Zachęcamy do lektury!

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:
tel.: 22 694 30 93
fax: 22 694 33 74
e-mail: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl
lub Sekretariat.DA@mofnet.gov.pl

Jednocześnie informujemy, że artykuły zewnętrzne są wyrazem opinii ich Autorów.