

**KONTROLA ZARZĄDCZA
W JEDNOSTKACH
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

SPIS TREŚCI:

Strony:

2	Słowo wstępne
2	Kontrola NIK „Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej”
4	Komunikacja a kontrola zarządcza
8	Wykorzystanie audytu wewnętrznego przez kierowników jednostek
9	Przegląd funkcjonowania systemu zarządzania jako źródło uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej – doświadczenia urzędu miejskiego w Gliwicach
12	Sprawozdanie Ministerstwa Finansów „Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym”
13	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

OPRACOWANIE: DEPARTAMENT AUDYTU SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

WARSZAWA, WRZESIEŃ 2012



SŁOWO WSTĘPNE

Szanowni Państwo,

oddajemy w Państwa ręce czwarty numer Biuletynu poświęconego kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej jst).

Po raz pierwszy mamy przyjemność zaprezentować prace Autorów spoza Ministerstwa Finansów, którzy podzielili się własną wiedzą i doświadczeniem związanym z realizowaniem działań z zakresu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jst.

W tym numerze zachęcamy do zapoznania się z materiałem dotyczącym kolejnego elementu *Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, czyli komunikacji, omówieniem wyników kontroli przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli i praktycznymi wskazówkami dot. integracji systemów zarządzania w jst.

Polecamy także lekturę wskazówek dotyczących możliwości efektywniejszego wykorzystania audytu wewnętrznego przez kierownika jst oraz informacji na temat sprawozdania Ministerstwa Finansów za 2011 rok – „Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym”.

Życząc interesującej lektury liczymy na dalsze żywe zainteresowanie i propozycje zagadnień do kolejnych publikacji.

Agnieszka Giebel

Dyrektor Departamentu

*Audytu Sektora Finansów Publicznych
Ministerstwa Finansów*

KONTROLA NIK „AUDYT WENĘTRZNY W SYSTEMIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ”

W dniu 31 lipca 2012 r. na stronie internetowej Najwyższej Izby Kontroli (NIK) została opublikowana informacja o wynikach kontroli „Audyt wewnętrzny

w systemie kontroli zarządczej” (nr ewid. 26/2012/P11022/KBF).

Celem kontroli była ocena realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego oraz sposobu jego zorganizowania i funkcjonowania w jednostkach administracji rządowej. Jednak wnioski wynikające z tej kontroli mogą być również wykorzystane przez jednostki samorządu terytorialnego.

W informacji NIK zawarto wnioski z przeprowadzonej kontroli odnoszące się do koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym oraz funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach.

Poniżej przedstawiamy wybrane wnioski sformułowane przez kontrolerów NIK, odnoszące się w szczególności do kontroli zarządczej oraz jej związków z audytem wewnętrznym. Jednocześnie zachęcamy do zapoznania się z całym tekstem opublikowanym na stronie internetowej NIK¹, w tym także z wynikami kontroli dotyczącymi funkcjonowania audytu wewnętrznego.

W zakresie kontroli zarządczej NIK zwróciła uwagę m. in. na następujące kwestie:

– dokumentowanie kontroli zarządczej

Procedury opisujące poszczególne działania w ramach tego systemu, w postaci aktów prawa wewnętrznego, były podporządkowane realizacji określonych zadań i osiągnięciu zaplanowanych celów jednostki wynikających z art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych², tj. skuteczności i efektywności działania (pkt 2) oraz zarządzaniu ryzykiem (pkt 7).

¹<http://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrole.9929.html>

² Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.



Odnosząc się do tej kwestii podjętej w kontroli NIK, należy zaznaczyć, że procedury wewnętrzne dotyczące kontroli zarządczej mogą być określone zarówno w formie nowych regulacji (zarządzeń, decyzji kierowników jednostek), odwołujących się do przepisów ustawy o finansach publicznych i doprecyzowujących obowiązujące standardy kontroli zarządczej³, jak również obejmować zasady, regulacje już istniejące w jednostce, dostosowane do działań wykonywanych w ramach kontroli zarządczej.

– **zarządzanie ryzykiem**

Punktem wyjścia do zarządzania ryzykiem jest wyznaczenie misji sprzyjającej ustaleniu hierarchii celów i zadań, które realizuje jednostka. Zidentyfikowane przez NIK słabości systemu kontroli zarządczej dotyczyły dwóch elementów tego systemu, określonych w standardach kontroli zarządczej, tj. celu i zarządzania ryzykiem oraz mechanizmów kontroli.

Odnosząc się do powyższej uwagi NIK warto wskazać, iż w zakresie zarządzania ryzykiem niezbędne jest wprowadzenie spójnego i kompleksowego systemu tj. obejmującego wszystkie komórki organizacyjne jednostki. Proces ten powinien zostać opisany i wprowadzony w życie formalną regulacją wewnętrzną.

Ponadto, NIK zwróciła także uwagę na to, że system kontroli zarządczej, funkcjonujący w kontrolowanych jednostkach, koncentrował się głównie na formalnych aspektach, a generowane w tym systemie informacje nie były wykorzystywane do bieżącego zarządzania jednostką.

³ Standardy kontroli zarządczej stanowią załącznik do Komunikatu 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).

W zakresie powiązania audytu wewnętrznego z kontrolą zarządczą NIK zwróciła uwagę m.in. na następujące kwestie:

– **wyniki prac audytu wewnętrznego w odniesieniu do opinii o stanie kontroli zarządczej**

Audyt wewnętrzny jako działalność niezależna i obiektywna ma na celu wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, m. in. poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej. NIK podkreśliła, że w przekazywanych wynikach o przeprowadzonych zadaniach audytowych (sprawozdaniach z poszczególnych zadań audytowych oraz/lub sprawozdaniach z realizacji planu audytu) powinny się znaleźć informacje dotyczące funkcjonowania adekwatnej, efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej w obszarach objętych audytem.

– **udział audytorów wewnętrznych w procesie wdrażania systemu kontroli zarządczej, w tym w samoocenie kontroli zarządczej**

NIK pozytywnie oceniła nieangażowanie audytorów w działania operacyjne związane z zarządzaniem jednostką. Działania z zakresu wdrażania kontroli zarządczej, w jakie byli włączani audytorzy wewnętrzni to, z wyjątkiem dokonywania systematycznej oceny systemu kontroli zarządczej, udział w formalnych lub nieformalnych zespołach ds. kontroli zarządczej lub ds. zarządzania ryzykiem oraz pełnienie roli koordynacyjno-konsultacyjnej. W przypadku samooceny kontroli zarządczej audytorzy brali udział w procesie samooceny w ramach wykonywanych czynności doradczych, przy czym ich rola była bardzo różna - od uczestniczenia w opracowywaniu kwestionariuszy samooceny, aż do przeprowadzenia lub przygotowania zbiorczej informacji o wynikach samooceny. Podkreślenia przy tym wymaga konieczność pisemnego



uzgodnienia roli audytu wewnętrznego w procesie samooceny pomiędzy audytem wewnętrznym, kierownikiem jednostki oraz osobą odpowiedzialną za koordynację samooceny.

W ramach ogólnej oceny kontrolowanej działalności NIK stwierdziła, że organizacja i działalność audytu wewnętrznego były prowadzone zgodnie z przepisami prawa, a przyjęte rozwiązania gwarantowały audytorom niezależność działania. Zwrócono jednocześnie uwagę, że zakres i wyniki realizowanych zadań nie zapewniały wystarczającego źródła informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Przy tym znacznemu ograniczeniu uległa liczba czynności sprawdzających oraz zadań zapewniających, przy wzroście liczby realizowanych zadań dotyczących działalności podstawowej oraz czynności doradczych. Na obecnym etapie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach nie zostały spełnione oczekiwania dotyczące poprawy jakości i skuteczności zarządzania, głównie ze względu na skoncentrowanie się na formalnych aspektach systemu kontroli zarządczej, a nie stosowaniu przyjętych rozwiązań w praktyce zarządzania.

KOMUNIKACJA A KONTROLA ZARZĄDCZA

Piotr Gabrys

Kolejnym zestawem standardów kontroli zarządczej po środowisku wewnętrznym (A), celach i zarządzaniu ryzykiem (B) oraz mechanizmach kontroli (C) jest „Informacja i komunikacja”, czyli grupa D. Grupa D dotyczy konieczności zapewnienia dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania obowiązków przez osoby zarządzające oraz pracowników.

System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym jak i poziomym. Jednocześnie należy zapewnić efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami

zewnętrznymi mającymi wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadań.

Cóż to oznacza w praktyce? Na początku warto powiedzieć jedno: realizacja zadań administracji samorządowej to z jednej strony coś, co skrótowo i popularnie nazwać możemy biurokracją, z drugiej wymiana informacji pomiędzy różnymi podmiotami zaangażowanymi w te działania. Jeżeli na przykład planujemy remont dachu w gimnazjum, to „biurokracją” będą stosowne zapisy w uchwale budżetowej, uzyskanie stosownych pozwoleń i uzgodnień, rozpisanie przetargu, podpisanie umów z wykonawcą, rozliczenie remontu przez służby finansowe, itp. Czy to wystarczy do poprawnej realizacji naszego zadania? Przecież musimy jeszcze być w kontakcie z dyrektorem placówki, dyrektor będzie chciał przekazać informację o remoncie i ewentualnych utrudnieniach rodzicom i nauczycielom, nasze służby inwestycyjne wiele razy będą się spotykać z wykonawcą i omawiać detale remontu, nieprzewidziane wydatki, zagrożenia terminów. Dodatkowo pewnie będziemy chcieli przekazać lokalnym mediom informację o społecznych efektach remontu. Jednym słowem, żeby efektywnie i zgodnie z prawem wyremontować dach gimnazjum angażujemy się w proces komunikacji. Im skuteczniej ta komunikacja będzie przebiegać, tym lepiej dla naszego remontu.

Najkrócej powiedzmy tak: **Prawidłowa komunikacja to prawidłowa praca jednostki.** Jeżeli każdy pracownik, na każdym poziomie odpowiedzialności otrzymuje i przekazuje we właściwym kierunku informacje, które powodują, że praca jednostki przebiega bez zakłóceń, wtedy możemy mówić o komunikacji efektywnej. Sprzątaczką odpowiednio wcześniej dowie się o konieczności sprzątania sali obrad po ukończonym malowaniu, dzięki czemu stosowny referat zakupi odpowiednią ilość środków czyszczących, a radni zostaną poinformowani przez Biuro Rady, że kolejna komisja finansowa odbędzie się nie w pomieszczeniu zastępczym a odmalowanej sali, jednym słowem dzięki



prawidłowej komunikacji małe zadanie zostanie wykonane bez zakłóceń.

Przypatrując się standardom z grupy D pamiętajmy o kilku **podstawowych zasadach komunikacji**:

- Komunikacja to przekazywanie i odbieranie „pakietu danych”. Nie wystarczy samo przesłanie komunikatu. Komunikacja będzie wtedy, gdy druga strona komunikat odbierze i zrozumie (wykorzysta poprawnie do swoich celów). Opinia prawna napisana przez nasze biuro prawne wtedy będzie miała „komunikacyjną” wartość, kiedy zawarte w niej tezy będą dla nas zrozumiałe i posłużą do dalszej pracy.

- Komunikat przekazywany przez nas oprócz informacji zawsze niesie ze sobą ładunek emocjonalny. Dlatego ważne jest oprócz tego co mówimy, jak mówimy:

Burmistrz I: *Co mnie obchodzi, że po raz pierwszy będzie pan pisał taki przetarg! Jak się nie podoba, to zawsze może pan zmienić pracę.*

Burmistrz II: *Rozumiem, że po raz pierwszy będzie pan pisał taki przetarg, ale z pańskim doświadczeniem, na pewno sobie pan poradzi.*

Jest różnica?

- Przekazując informację starajmy się uzyskać potwierdzenie zrozumienia. Sami również bądźmy pewni, że zrozumieliśmy komunikat prawidłowo. Każdy z nas postrzega świat (ten zawodowy również) indywidualnie. Dla burmistrza „jak najszybciej” może oznaczać „natychmiast”. Dla informatyka w urzędzie będzie to oznaczało „zaraz po tym jak się uporam z awarią”. Jeżeli A mówi „QWERTY”, a B zrozumie to jako „BUERTY”, to pomiędzy A i B wprowadzie doszło do próby nawiązania kontaktu, ale efekt jest znikomy.

Użytecznym narzędziem rozumienia jest „parafraza”. Narzędzie dość proste, bo polega na powtórzeniu swoimi słowami komunikatu otrzymanego:

Burmistrz: *Proszę zrobić zestawienie wydatków na sport amatorski w ostatnich pięciu latach.*

Skarbnik: *Czyli mam zestawić wydatki za lata 2012 - 2007?*

Kolejnej parafrazy w tym mini przykładzie może wymagać ustalenie co burmistrz rozumie pod pojęciem „sport amatorski”. Zwróćmy uwagę, że poświęcenie na wymianę informacji kilkudziesięciu sekund więcej powoduje, że praca skarbnika nie będzie musiała być uzupełniana, poprawiana lub wykonywana raz jeszcze.

Mówmy tyle ile potrzeba i nie więcej i wtedy kiedy jest taka potrzeba.

Dotyczy to zarówno informacji przekazywanych bezpośrednio, jak i pisemnie, telefonicznie, czy mailowo. „Umiarkowanie” w komunikacji ma szczególne znaczenie przy wszelkiego rodzaju naradach i konferencjach. Organizując je pamiętajmy, że odrywamy naszych pracowników od innych obowiązków. Warto więc skupić się na konkretnie, ustalić ramy czasowe spotkania, być punktualnym, nie dryfować w poboczne wątki, nie mające związku z przedmiotem sprawy, zapraszać tylko tych, którzy są na spotkaniu potrzebni, odpowiednio wcześniej poinformować o terminie i temacie spotkania, poprosić właściwe osoby o przygotowanie niezbędnych informacji, zadbać by ktoś sporządził notatkę z narady z wnioskami i wskazaniem osób odpowiedzialnych za realizację kolejnych działań.

Kolejną sprawą, o którą powinniśmy zadbać, by komunikacja przebiegała prawidłowo, to **narzędzia komunikacji** (Standard D mówi o efektywnym mechanizmie przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki). Narzędziami mogą być: komputer (sieć komputerowa), faks, telefon, poczta tradycyjna. Narzędziami będzie również aplikacja umożliwiająca elektroniczne załatwienie sprawy w urzędzie, elektroniczny obieg dokumentów, wszelkie bazy danych



umożliwiające sprawne i bezbłędne przygotowanie informacji, itp.

Jeżeli do urzędu przyjdzie klient chcący uzyskać informację na przykład o planie zagospodarowania przestrzennego to dobra, zgodna ze standardem komunikacja będzie dualna: pierwszy element to profesjonalny, komunikatywny urzędnik, znający swoje obowiązki. Elementem drugim będzie „baza danych” - działająca aplikacja, bądź zestaw dokumentów, które pozwolą urzędnikowi szybko przekazać informację. Niekompetentny i mrukowaty „urzędas” jest takim samym hamulcowym procesu informacji, jak niesprawna sieć komputerowa.

Prawidłowy, formalny obieg dokumentów, to kolejne istotne narzędzie. Modyfikując, bądź budując oficjalne kanały informacji wewnątrz i na zewnątrz jednostki pamiętajmy, że „biurokracja” nie jest bytem samym w sobie, tylko służy realizacji naszych celów. Być może możliwe jest stworzenie stosownej procedury na każde nasze działanie w urzędzie, tylko czy naprawdę jest taka potrzeba?

Przypatrując się w aspekcie kontroli zarządczej procesowi komunikacji pamiętajmy, że jest to bardzo wrażliwy element funkcjonowania urzędu. Komunikacja bardzo łatwo ulega zakłóceniu, w przekazach pojawiają się szумы i przekłamania. Powodem mogą być poziome bariery komunikacyjne na poszczególnych szczeblach odpowiedzialności. Zabawa w „głuchy telefon”, którą pamiętamy z dzieciństwa udowadnia, że tak naprawdę bardzo trudno jest przekazać niezmienną informację przez kilka węzłów (przekazników). A przecież *„osobom zarządzającym i pracownikom należy zapewnić, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań”*. Dlatego tak istotne jest wypracowanie pewnego pożytecznego zwyczaju w instytucji: niech pracownicy nie boją się pytać, a szefowie nie boją się (i potrafią) udzielić kompetentnej odpowiedzi.

Wszędzie tam, gdzie w systemie komunikacji jest miejsce na wymianę informacji, instytucja działa o wiele sprawniej. Tak samo dzieje się na styku urząd - klient. Na stan wiedzy i poziom emocji klienta wprowadzić nie mamy wpływu, ale na nasz styl komunikacji już tak. Oficjalne pismo warto zmiękczyć grzecznościowym zwrotem, dopisać numer telefonu i nazwisko osoby, która wyjaśni problem i udzieli informacji. W kontakcie bezpośrednim zachowujemy kontakt wzrokowy, udzielamy możliwie konkretnych informacji, odpowiadamy na zadane pytania tak, by wyjaśnić problem, upewnijmy się (parafraza), że klient nasze wyjaśnienia zrozumiał. Po prostu zachowujemy się tak, jakbyśmy chcieli być obsłużeni.

Na zgodną ze standardami grupy D, a to oznacza także efektywną komunikację, ma wpływ dotrzymywanie terminów udzielania odpowiedzi jak również racjonalne ustalanie tych terminów. Zarówno wewnątrz jednostki, jak i pomiędzy nimi. Przygotowywanie dokumentów w pośpiechu grozi popełnianiem większej ilości błędów, to z kolei powoduje, że informacja nie jest rzetelna.

Zajrzyjmy też od czasu do czasu na naszą stronę internetową, **jakość informacji w Biuletynie Informacji Publicznej**. Sprawdźmy, czy strona jest czytelna, czy zawiera te informacje, które będą użyteczne dla „świata zewnętrznego”, czy informacje są aktualne, czy nasz serwer działa sprawnie. Zwróćmy uwagę na jeden istotny aspekt: nie tworzymy tu osobnych procedur, co często (i błędnie) utożsamiane jest z kontrolą zarządczą. Pilnujemy tylko, by odpowiedzialny za aktualizację strony pracownik miał to zapisane w swoim zakresie obowiązków, a kierownicy wydziałów wiedzieli, z kim mają się kontaktować. Odpowiednie delegowanie zadań spowoduje, że informatycy nie będą zaprzętać głowy burmistrzowi najdrobniejszym problemem, tylko samodzielnie (czyli szybciej) usuwać usterki.



Bardzo dobrym przykładem na zmianę sposobu myślenia o komunikacji w instytucjach samorządowych i państwowych są wszelkiego rodzaju sieci społecznościowe (Facebook, Twitter itp.). Obserwując aktywność gmin i instytucji w tym zakresie możemy zauważyć dwie tendencje. W sytuacji, w której system komunikacji został uproszczony i osoba odpowiedzialna za moderowanie wpisów w portalach ma pełną samodzielność (ale bierze również za swoje działanie odpowiedzialność), tam informacja jest szybka i aktualna. Tam, gdzie każdy wpis najpierw musi zostać uzgodniony i zaakceptowany (ocenzurowany?), przejść urzędniczą drogę służbową, dziesięć razy zostać poprawiony, wszystko biegnie wolno i fatalnie. Czyli nieskutecznie. Czyli niezgodnie ze standardami D.

Warto powtórzyć raz jeszcze: cała administracja samorządowa tak naprawdę opiera się na prawidłowej komunikacji. Realizacja celów i zadań uzależniona jest w dużym stopniu od jej dobrej jakości: racjonalne, proste wytłumaczenie radnym celowości zakupu projektora cyfrowego do ośrodka kultury być może pozwoli na jego zakup, brak sensownej odpowiedzi na pytanie „po co?” może wpłynąć na usunięcie takiej pozycji z budżetu. Dobra, rzetelna polityka informacyjna jednostki wpływa na zwiększenie skuteczności działania i stopnia zaufania do jednostki. Zła komunikacja wewnętrzna w oczywisty sposób wpłynie na efektywność działania, opinię o jednostce (tam z nikim nie można się dogadać) i realizację zadań (zawalanie terminów, bądź niewykonywanie niezrozumiałych poleceń).

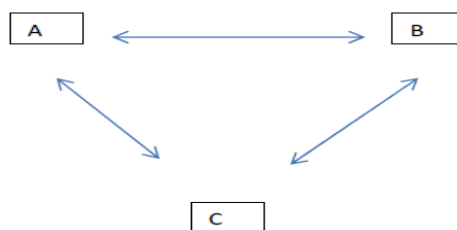
Jak już wspomnieliśmy, sposobów na dobrą, skuteczną komunikację w jednostce jest wiele. Często zależą od możliwości technicznych i finansowych, wielkości jednostki. Nie możemy jednak zapominać o najważniejszym: komunikacja nie jest procesem administracyjnym. Jest to skomplikowany ciąg werbalnych i niewerbalnych informacji przekazywanych pomiędzy poszczególnymi osobami zaangażowanymi w proces komunikacji.

Im więcej osób, tym komunikacja staje się trudniejsza.

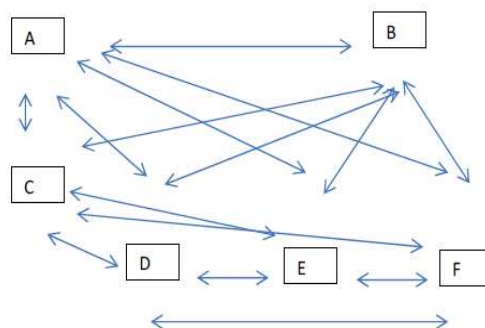
Żeby to sobie uświadomić spójrzmy kolejno na schematy:



Pomiędzy dwoma osobami sprawa jest prosta. Są tylko dwa dostępne kanały wymiany informacji. Od A do B i od B do A.



Trzy osoby też pewnie jakoś się dogadają, ale w takim trójkącie A i B mogą pominąć C w przekazywaniu informacji, albo C będzie się porozumiewał tylko z A, udając, że B nie istnieje. A co się dzieje, kiedy węzłów jest jeszcze więcej?



Tylko sześć węzłów, a zamieszania sporo więcej. Każdy urząd to kilkudziesięciu, kilkuset pracowników pomnożonych przez ilość wszelkiego rodzaju instytucji - daje nam to wiele milionów możliwych połączeń informacyjnych. Oczywiście niektóre z nich nigdy nie zostaną nawiązane, ale teoretycznie są możliwe. Pamiętajmy o tym.

Wszelkiego rodzaju zarządzenia, struktury organizacyjne, wzory formularzy i programy komputerowe oczywiście w znaczący sposób poprawią jakość i transparentność komunikacji i wymianę informacji, jednak bez uświadomienia pracownikom podstaw prawidłowego komunikowania się człowieka



z człowiekiem, formalne zapisy pozostaną tylko formalnymi zapisami a najbardziej wysublimowane narzędzia przekazu informacji będą tylko bezużyteczną elektroniką.

/Autor jest trenerem i autorem publikacji związanych z kontrolą zarządczą, komunikacją, technikami negocjacji i zarządzaniem zespołem. Przez dwie kadencje był Zastępcą Prezydenta do spraw społecznych./

WYKORZYSTANIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO PRZEZ KIEROWNIKÓW JEDNOSTEK

Głównym celem audytu wewnętrznego jest wspieranie kierownika w realizacji celów i zadań jego jednostki poprzez dokonywanie oceny stanu kontroli zarządczej oraz wykonywanie czynności doradczych. Definicja ta jednoznacznie określa relację: dostawca informacji (audytor wewnętrzny) oraz ich odbiorca (kierownik jednostki). Aby relacja ta prawidłowo funkcjonowała niezbędna jest skuteczna komunikacja.

Obecnie mają miejsce sytuacje, w których kierownicy jednostek zgłaszają, że nie są zadowoleni z pracy audytu wewnętrznego, ponieważ nie otrzymują informacji, które by ich interesowały lub nie dostają ich na czas bądź w formie, która jest przystępna i zrozumiała. Jednocześnie audytorzy skarżą się, że ich praca nie jest odpowiednio wykorzystywana i doceniana. Jednak ten problem, który dotyka nie tylko polskiej administracji publicznej, można efektywnie rozwiązać.

Obecnie zbliża się czas planowania działalności audytu na rok kolejny. Jest to doskonały moment na zaprezentowanie przez audytorów wewnętrznych możliwości i ograniczeń audytu wewnętrznego oraz przedstawienie przez kierowników jednostek ich oczekiwań wobec audytu wewnętrznego.

Plan audytu to podstawowe narzędzie zarządzania komórką audytu wewnętrznego. Wybór obszarów ryzyka do badania jest bowiem równie ważny jak

przeprowadzenie zadań audytowych. Podstawową zasadą obowiązującą wszystkich audytorów wewnętrznych jest przygotowanie rocznego planu audytu na podstawie wyników analizy ryzyka, która jest pewnego rodzaju łącznikiem pomiędzy celami i zadaniami jednostki a planowanymi działaniami audytu wewnętrznego na kolejny rok.

Początkiem dla tej analizy powinno być uzgodnienie pomiędzy kierownikiem jednostki a audytorem wewnętrznym zasadniczego celu na kolejny rok, którym może być np.: a) objęcie audytem jak największej ilości obszarów ryzyka, b) zbadanie konkretnych obszarów ryzyka, c) wsparcie przy wdrażaniu planowanych projektów czy też d) przeprowadzenie takiej ilości zadań, która umożliwi zrealizowanie określonego wcześniej cyklu audytu.

Przygotowując się do analizy ryzyka audytor musi poznać plany jednostki na kolejny rok oraz priorytety i akceptowany poziom ryzyka przyjęty przez kierownictwo jednostki. Rozmowa o tych kwestiach jest doskonałym momentem dla pokazania kierownikowi, w których obszarach audyt wewnętrzny będzie go wspierał i w jaki sposób to wsparcie zostanie udzielone.

Ostateczny dokument, jakim jest plan audytu na kolejny rok, powinien być wynikiem uzgodnień pomiędzy audytorem wewnętrznym a kierownikiem jednostki. Uzgodnienie planu oznacza zatem interaktywną wymianę informacji pomiędzy stronami. **Jeżeli kierownicy chcą lepiej wykorzystywać audyt wewnętrzny i czuć, że audyt wewnętrzny faktycznie ich wspiera, muszą formułować wobec niego oczekiwania.** Z kolei audytorzy nie mogą pozostawać bierni i powinni wykazywać odpowiednią inicjatywę, przedstawiając możliwości i ograniczenia audytu wewnętrznego.



PRZEGLĄD FUNKCJONOWANIA SYSTEMU ZARZĄDZANIA JAKO ŹRÓDŁO UZYSKANIA ZAPEWNIENIA O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ – DOŚWIADCZENIA URZĘDU MIEJSKIEGO W GLIWICACH

Katarzyna Śpiewok, Urząd Miejski
w Gliwicach

Według danych Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji ponad 1 500 jednostek samorządu terytorialnego podjęło działania usprawniające procesy zarządzania wdrażając: systemy mierzenia jakości usług i satysfakcji klienta (735 jst), system zarządzania jakością zgodny z normą ISO 9001 (448 jst), inne nowoczesne modele doskonalenia zarządzania publicznego (329 jst), elektroniczny obieg dokumentów (180 jst), budżet zadaniowy (101 jst), czy też tworząc biura obsługi klienta (220 jst)⁴. We wzmacnianie potencjału administracji w gminach i powiatach zainwestowane zostały znaczące środki własne samorządów lokalnych i fundusze Unii Europejskiej. Jednocześnie od 2010 roku kierownicy jednostek administracji publicznej zobowiązani zostali do wdrażania i doskonalenia w jednostkach systemu kontroli zarządczej. **Warto, więc wykorzystać nabytą wiedzę i doświadczenie oraz zaangażowanie kadry zarządzającej do przeprowadzenia zmian systemowych integrujących zróżnicowane narzędzia zarządcze w sposób zmierzający do wypracowania spójnego podejścia w realizacji ustawowego obowiązku kierownika jednostki - zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w całym obszarze działania.**

Od czego można zacząć?

Najpowszechniejszym znormalizowanym systemem wykorzystywanym w zarządzaniu w jednostkach sektora finansów publicznych jest system zarządzania jakością oparty o normę PN-EN ISO 9001. Wykorzystując standardy normy ISO 9001 dobrym punktem wyjścia do przebudowy, udoskonalenia i integracji systemu zarządzania, a jednocześnie uzyskania kompleksowej wiedzy o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce może być **przegląd systemu zarządzania**. Zgodnie z normą ISO 9001 **w zaplanowanych odstępach czasu** najwyższe kierownictwo dokonuje przeglądu systemu zarządzania jakością. Celem przeglądu jest uzyskanie zapewnienia, że system jest przydatny, adekwatny i skuteczny, jak również zidentyfikowanie obszarów wymagających doskonalenia. Efektem przeglądu powinny być konkretne decyzje o kierunkach zmian w systemie zarządzania jednostką lub procesami w niej zachodzącymi. Decyzje muszą być proporcjonalne do zasobów pozostających w dyspozycji osób zobowiązanych do ich wdrożenia lub poparte przyznaniem dodatkowych zasobów na realizację zmian. Jednocześnie standardy kontroli zarządczej⁵ zalecają by kierownik jednostki **corocznie** uzyskiwał zapewnienie o stanie kontroli zarządczej. Rozszerzając dane wejściowe wymagane do przeglądu systemu zarządzania jakością o wymienione w standardach źródła danych, stanowiących podstawę uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej, możemy systemowo, corocznie dostarczać kierownikowi jednostki kompleksowej informacji o efektywności funkcjonującego systemu zarządzania, stanowiącej podstawę do podejmowania decyzji o kierunkach doskonalenia.

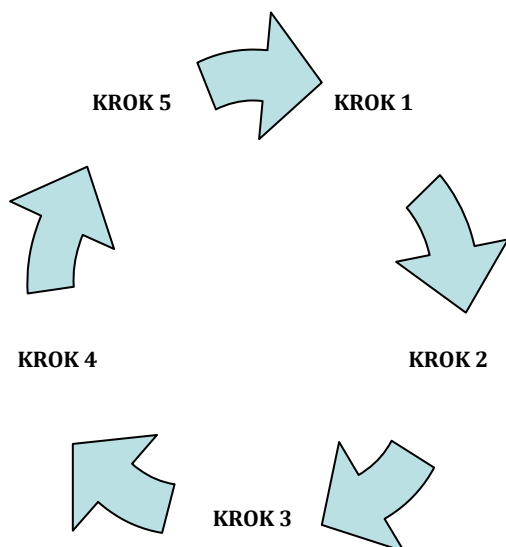
⁴Źródło:
<http://www.ip2.mac.gov.pl/portal/ip2/>

⁵ 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)

Model integracji wypracowany, wdrażany i doskonalony w Urzędzie Miejskim w Gliwicach

Przedstawione poniżej przykładowe rozwiązanie, w którym wykorzystano normę ISO 9001 do przeglądu systemu kontroli zarządczej zostało wypracowane w Urzędzie Miejskim w Gliwicach i zastosowane w tym kształcie po raz pierwszy w roku 2011 (do podsumowania funkcjonowania systemu zarządzania za rok 2010). Efektem przeglądu było m.in. ustalenie planu działania zespołu ds. kontroli zarządczej na kolejny rok i wdrożenie konkretnych zmian w systemie zarządzania uwzględniających wytyczne zawarte w standardach kontroli zarządczej. W maju 2012 roku zakończony został drugi, odnoszący się do roku 2011 przegląd funkcjonowania jednostki integrujący podejście systemu zarządzania jakością i standardów kontroli zarządczej.

Ogólny schemat przebiegu przeglądu w nowym, zintegrowanym podejściu pozostaje niezmienny w stosunku do rozwiązania wypracowanego w gliwickim urzędzie dla potrzeb zintegrowanego systemu zarządzania (w tym systemu zarządzania jakością) i został zobrazowany poniżej.



Krok 1. Analiza efektów działań podjętych po poprzednim przeglądzie i ustanowienie zakresu kolejnego przeglądu.

Krok 2. Zebranie i analiza danych.

Krok 3. Przedstawienie kierownictwu najwyższego i średniego szczebla zarządzania przekrojowych danych i wstępnych wniosków z analiz.

Krok 4. Spotkanie zarządzających dyskusja nad wnioskami.

Krok 5. Podsumowanie wyników przeglądu - decyzja o kierunkach, zakresie i terminach zmian.

Integracja systemów i zmiana podejścia jest widoczna na poszczególnych etapach przeglądu, a kluczowa na etapie **ustalania zakresu przeglądu i wnioskowania**. Ten etap został szczegółowo przedstawiony poniżej.

Zakres przeglądu - czego nie można pominąć?

O ile wiele aspektów systemu zarządzania, opartego o normę ISO 9001 i standardy kontroli zarządczej pokrywa się, to aby wyniki przeglądu można było uznać za kompleksowe narzędzie doskonalenia systemu zarządzania, należy przed podjęciem decyzji o uruchomieniu przeglądu szczegółowo przeanalizować wymogi obu wspomnianych systemów. Pamiętać warto, że zarówno w przypadku normy ISO 9001, jak i standardów kontroli zarządczej kierownicy jednostek mają duży zakres swobody w regulowaniu zasad i zakresu monitorowania systemu zarządzania. W szczególności podkreślić należy, że obydwa wspomniane dokumenty są jedynie wytycznymi, a nie mają charakteru przepisów powszechnie obowiązujących. Jednostki, które wdrażają system oparty o normę ISO 9001 i poddają go zewnętrznej certyfikacji muszą co prawda sprostać wymogom podmiotów certyfikujących, jednak brak znormalizowanego wymogu w zakresie terminu realizacji przeglądu daje możliwość rozłożenia zakresu przeglądu na dłuższy czasookres. Musi to być jednak świadoma i udokumentowana decyzja kierownika jednostki.

Z drugiej strony należy podkreślić użyteczność postanowień normy i standardów kontroli zarządczej z punktu widzenia usystematyzowania podejścia do



systemów zarządzania w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych. Wytyczne ułatwiają również komunikację pomiędzy audytorem i audytowanym, gdyż w pewnym sensie uszczegóławiają rozumienie poszczególnych wymogów (ustawowych czy też wynikających z normy) skierowanych do kierownika jednostki jako do zarządzającego.

Najistotniejsze jednak przy ustalaniu zakresu przeglądu jest ustalenie go w taki sposób, by na podstawie jego wyników kierownik jednostki mógł wnioskować o adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania. Powinien więc uzyskać zapewnienie, że istnieją mechanizmy zmierzające do zabezpieczenia jednostki przed ryzykiem nieosiągnięcia zdefiniowanych dla niej celów i zadań, że ustalone mechanizmy przynoszą zamierzone rezultaty, a nakłady ponoszone na ich utrzymanie są w danych warunkach optymalne. Informacja z przeglądu będzie kompletna tylko wówczas, gdy tam, gdzie w wyniku przeglądu zidentyfikowano luki w systemie zarządzania wskazane zostanie, w których obszarach system powinien ulec modyfikacji i w jakich kierunkach.

Przykładowy zakres przeglądu systemu zarządzania z uwzględnieniem wymogów standardów kontroli zarządczej (KZ) i wymagań dla systemu zarządzania jakością (ISO 9001)

- Ocena efektywności zarządzania organizacją na podstawie wyników monitorowania w kluczowych dla funkcjonowania jednostki obszarach KZ/ISO 9001
- Samoocena funkcjonowania kontroli zarządczej na poziomie komórek organizacyjnych i urzędu KZ z uwzględnieniem m.in. wyników wewnętrznych i zewnętrznych kontroli i audytów oraz analizy skarg ISO 9001
- Badanie opinii pracowników dla potrzeb oceny efektywności procesu zarządzania zasobami ludzkimi oraz samooceny realizacji kontroli

zarządczej w wybranych aspektach (np. komunikacja wewnętrzna, zasoby) KZ/ISO 9001

- Analiza wyników audytów przeprowadzonych na podstawie normy ISO 9001 oraz na podstawie ustawy o finansach publicznych KZ w kontekście problemów systemowych ujawnionych w toku kontroli/audytów KZ/ISO 9001
- Podsumowanie realizacji zarządczych działań systemowych (o charakterze korygującym i/lub zapobiegawczym) przyjętych do realizacji po poprzednim przeglądzie ISO 9001

Najistotniejsze różnice kształtowania systemów zarządzania w oparciu o normę ISO 9001 i standardy kontroli zarządczej

Nowym wymogiem ustawowym w stosunku do zarządzających jest zarządzanie ryzykiem, zdefiniowane jako jeden z celów postawionych przed kontrolą zarządczą. Co prawda elementy zarządzania ryzykiem pojawiały się wcześniej we wprowadzanych w jednostkach procedurach kontroli finansowej, niemniej wprowadzenie wymogu ustawowego skłoniło zarządzających do weryfikacji, usystematyzowania i udoskonalenia przyjętego wcześniej podejścia. Wymagania systemu zarządzania jakością nie obejmowały procesu zarządzania ryzykiem, stąd nawet dla jednostek z mocno rozwiniętymi systemami zarządzania ten zakres stał się najistotniejszym polem do doskonalenia, wymagającym m.in. podniesienia kwalifikacji kadry zarządzającej i przyjęcia nowych procedur identyfikowania ryzyka i postępowania z ryzykiem istotnym.

O ile zarządzanie ryzykiem uznałabym za najistotniejszy element uzupełniający podejście do zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych, jakie niesie za sobą kontrola zarządcza, o tyle elementem takim wprowadzonym wymaganiami normy ISO 9001 jest mocne ukierunkowanie działalności jednostki na



klienta (mieszkańca, inwestora, przedsiębiorę, ale też pracownika). Podejście to podkreśla, że zadaniem organizacji decydującej się na wdrożenie systemu zarządzania opartego o normę ISO 9001 jest nie tylko zdolność do świadczenia usług w sposób zgodny z wymaganiami (w tym przede wszystkim przepisami prawa), ale również tak, by rosło zadowolenie odbiorców ze sposobu świadczenia usług przez administrację publiczną.

Obydwa wskazane powyżej aspekty: proces zarządzania ryzykiem oraz monitorowanie zadowolenia klientów z jakości usług powinny stanowić obligatoryjny element przeglądu systemu zarządzania, w szczególności realizowanej w jego zakresie samooceny.

SPRAWOZDANIE MINISTERSTWA FINANSÓW „AUDYT WEWNĘTRZNY I KONTROLA ZARZĄDZA W SEKTORZE PUBLICZNYM”

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów zostało opublikowane sprawozdanie roczne „Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym”, które prezentuje funkcjonowanie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w 2011 roku w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach samorządu terytorialnego (Zakładka: Działalność/Finanse Publiczne/Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym/Sprawozdawczość).

Uwzględniając wnioski sformułowane przez Najwyższą Izbę Kontroli w większym stopniu położono nacisk na ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej, przeprowadzając po raz pierwszy w 2011 roku ankietę, dotyczącą realizacji przepisów ustawy w zakresie kontroli zarządczej we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego. Zgromadzono również dane dotyczące zasobów osobowych audytu wewnętrznego w samorządzie. W sprawozdaniu zaprezentowane zostały

podsumowania zebranych danych z wyszczególnieniem jednostek samorządu terytorialnego oraz wnioski z przeprowadzonych badań ankietowych i analiz dotyczące jednostek administracji rządowej jak i samorządowej łącznie. W celu przybliżenia zakresu sprawowanej przez Ministra Finansów koordynacji sprawozdanie prezentuje również najważniejsze zadania wykonane w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej, czyli działania podejmowane w 2011 roku przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych.

System wyznaczania i monitorowania celów oraz zarządzanie ryzykiem pozostają dominującym wyzwaniem dla jednostek. Zarówno komitety audytu, ministrowie w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej oraz Najwyższa Izba Kontroli wskazują te właśnie zagadnienia jako główne słabości kontroli zarządczej. Nie ulega wątpliwości, że kultura administracyjna nastawiona na legalność działań wiąże się z nimi ściśle, a nawet je warunkuje. Zarówno wyznaczanie i osiąganie celów, jak i zarządzanie ryzykiem stają się realnymi narzędziami zarządzania tam, gdzie stawką jest skuteczność, zaś kierownicy jednostek są rozliczani i rozliczają za jej osiągnięcie. Należy jednak podkreślić, że coraz więcej jednostek zaczyna modyfikować swoją działalność w kierunku odejścia od administrowania na rzecz zarządzania. Pozytywny przykład stanowią niektóre jst, które mimo braku obowiązku ustawowego, wykorzystują rozwiązania w zakresie planowania, sprawozdawania oraz składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Zidentyfikowane dobre praktyki, po uzyskaniu zgody ich autorów prezentowane są także podczas spotkań organizowanych przez Ministerstwo Finansów oraz publikowane na stronie internetowej.



OD REDAKCJI

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

Kierownicy jednostek, którzy **nie wysłali jeszcze zamówienia**, a którzy chcieliby otrzymywać drogą mailową kolejne numery **bezpłatnego** *Biuletynu Kontroli Zarządczej* w jednostkach samorządu terytorialnego mogą przesłać na adres: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl maila o tytule **Zamówienie Biuletynu Kontroli Zarządczej**. W treści prosimy o podanie imienia i nazwiska, stanowiska, nazwy jednostki oraz adresu mailowego, na który mają być wysyłane kolejne numery *Biuletynu*.

Kontakt

tel.: 22 694 30 93

fax: 22 694 33 74

e-mail: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl

lub Sekretariat.DA@mofnet.gov.pl