

Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej

maj 2012

Opracowanie przygotowane przez Departament Audytu Sektora
Finansów Publicznych

I. Podsumowanie

W grudniu 2011 r. do 2 809 jednostek samorządu terytorialnego (dalej *jst*) została skierowana ankieta dotycząca audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej. Na podstawie wyników uzyskanych od 2 561 *jst* (co stanowi ponad 90% wszystkich jednostek) została przygotowana niniejsza analiza. Analiza informacji zawartych w ankietach stanowi z jednej strony źródło wiedzy o skuteczności realizacji zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych realizowanych przez Ministra Finansów oraz jest jednocześnie wskazówką dla dalszych prac koordynacyjnych Ministra w tym zakresie.

Wnioski wynikające z analizy można podzielić na dwie podstawowe grupy dotyczące:

1. Funkcjonowania kontroli zarządczej w *jst*.
2. Działań koordynacyjnych Ministra Finansów.

Ad 1. W przypadku tej grupy wniosków szczególną uwagę zwracają:

- deklarowana przez kierowników jednostek powszechna znajomość przepisów prawa z zakresu kontroli zarządczej oraz zrozumienie dla obowiązków wynikających z tych przepisów dla praktyki zarządzania jednostką,
- deklaracja dotycząca podejmowania przez kierowników jednostek działań na rzecz upowszechniania tej wiedzy wśród kierownictwa urzędu oraz kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych,
- przeprowadzenie samooceny kontroli zarządczej zaledwie w połowie ankietowanych jednostek,
- dotyczący prawie połowy jednostek brak powiązania wyników kontroli zewnętrznych z oceną stanu kontroli zarządczej,
- wysoka własna ocena zarządzania dokonana przez kierowników jednostek,
- pozytywna opinia kierowników jednostek dotycząca oddziaływania przepisów prawa na zarządzanie oraz zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej,
- zgłaszane zapotrzebowanie dotyczące wsparcia kierowników jednostek przez audytorów wewnętrznych w rozumieniu i stosowaniu regulacji dotyczących kontroli zarządczej,
- różne rozumienie pojęcia kontroli zarządczej przez instytucje kontrolne powodujące brak spójności w wymaganiach stawianych *jst*.

Ad 2. W odniesieniu do wniosków dotyczących działań koordynacyjnych Ministra Finansów zwraca uwagę:

- powszechna znajomość i dobra ocena materiałów dotyczących kontroli zarządczej publikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów,
- oczekiwania formułowane przez *jst* w zakresie podejmowanie działań o charakterze wspierającym kierowników jednostek, w tym wydawania materiałów o charakterze metodologicznym,
- zapotrzebowanie dotyczące upowszechniania praktycznych rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej.

II. Cel badania

Celem przeprowadzenia badania ankietowego było pozyskanie informacji na temat **stanu wiedzy z zakresu kontroli zarządczej** oraz **działaniach podejmowanych w tym zakresie w jst**.

Przeprowadzenie badania było także realizacją wniosku zawartego w wystąpieniu pokontrolnym Najwyższej Izby Kontroli po zakończeniu kontroli nr P/10/132 „Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego”, która zakończyła się w czerwcu 2011 r.¹.

III. Proces zbierania danych

Ankieta zawierała łącznie 38 pytań² i składała się z dwóch zasadniczych części: pierwszej odnoszącej się do wypełniania obowiązków prowadzenia audytu wewnętrznego oraz drugiej - „*Kwestionariusza dotyczącego kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego*” (dalej jako *Kwestionariusz*). Bezpośrednimi adresatami *Kwestionariusza* byli wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast, starostowie oraz marszałkowie województw. Wypełnienie ankiety było dobrowolne.

Poniższa analiza odnosi się wyłącznie do tej części zagadnień, które zostały zawarte w *Kwestionariuszu*, tj. pytań od nr 22 do nr 38. Pytania te miały, z jednym wyjątkiem, formę zamkniętą z możliwością jednokrotnego lub wielokrotnego wyboru.

Pytania dotyczyły następujących **grup zagadnień z zakresu kontroli zarządczej**:

- przepisów ustawy o finansach publicznych i ich wpływu na zarządzanie,
- samooceny,
- roli audytu wewnętrznego w rozumieniu i stosowaniu przepisów oraz standardów kontroli zarządczej,
- kontroli zewnętrznych,
- wyznaczania celów,
- oceny zarządzania jednostką dokonywanej przez jej kierownika,
- wskazania najważniejszych ograniczeń/problemów zidentyfikowanych przy wykonywaniu obowiązku zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jst.

Wypełnioną ankietę odesłało 2 561 adresatów, co oznacza ponad 90% zwrot ankiet.

W poniższej analizie używa się określenia „ankietowany” wyłącznie w odniesieniu do tych kierowników jst, którzy odesłali wypełniony kwestionariusz³.

Udzielając odpowiedzi na część pytań ankietowani odnosili się do elementów kontroli zarządczej określonych w *Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*⁴ (dalej *Standardy*), tj.:

- a) środowiska wewnętrznego,
- b) celów i zarządzania ryzykiem,
- c) mechanizmów kontroli,

¹ Jednym ze zobowiązań Ministra Finansów wynikającym z tej kontroli było przeprowadzenie badania ankietowego wśród jst z zakresu kontroli zarządczej, w tym nt. szczegółowych potrzeb jednostek w tym zakresie.

² Treść ankiety stanowi **załącznik nr 1** do niniejszej analizy.

³ Statystyka odpowiedzi na pytania *Kwestionariusza* stanowi **załącznik nr 2** do niniejszej analizy.

⁴ *Standardy* 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).

- d) informacji i komunikacji,
- e) monitorowania i oceny.

IV. Wyniki uzyskane na podstawie *Kwestionariuszy*

1. Znajomość przepisów

1.1. W pierwszej kolejności ankietowani wypowiedzieli się na temat stopnia znajomości przepisów rozdziału 6 ustawy o finansach publicznych „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”⁵.

Należy podkreślić, że blisko 100% ankietowanych zadeklarowało znajomość przepisów ustawy o finansach publicznych w tym zakresie (98,8%). Równie liczna grupa ankietowanych (**96,7%**) potwierdziła także zrozumienie dla obowiązków, jakie wynikają z tych przepisów dla praktyki zarządzania.

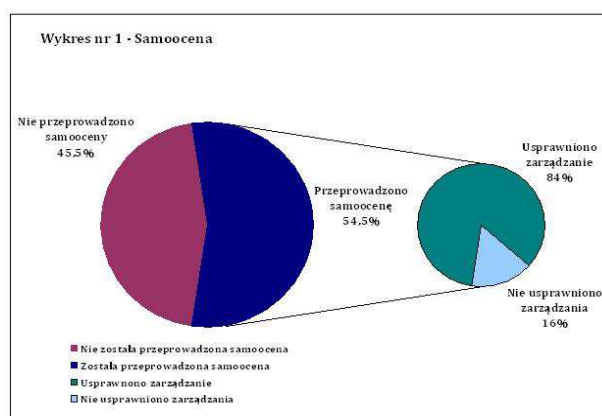
1.2. W przeważającej większości (**ponad 92%**) ankietowani zadeklarowali również podjęcie działań mających na celu zrozumienie obowiązków z zakresu kontroli zarządczej przez kierownictwo urzędu oraz kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych.

1.3. Biorąc pod uwagę koordynacyjną rolę Ministra Finansów w zakresie kontroli zarządczej, ważna była informacja dotycząca znajomości strony internetowej Ministerstwa Finansów, w części dotyczącej kontroli zarządczej. **Znajomość strony internetowej zadeklarowało blisko 84% ankietowanych, przy czym 97% spośród tych osób oceniło zamieszczone tam informacje i materiały jako przydatne.**

2. Samoocena

2.1. W ponad połowie ankietowanych jednostek (**54,5%**) **zadeklarowano przeprowadzenie samooceny** kontroli zarządczej. Ankietowani, zgodnie z założeniem przyjętym w *Kwestionariuszu*, w przypadku przeprowadzenia samooceny dokonywali jej przy zastosowaniu standardów kontroli zarządczej, wykorzystaniu wytycznych w sprawie samooceny kontroli zarządczej⁶ lub innego narzędzia służącego temu celowi, np. metody CAF.

2.2. Spośród jednostek, które przeprowadziły samoocenę **ponad 84% wskazało, że w wyniku tego procesu usprawniono zarządzanie**, w pozostałych nie stwierdzono takiego wpływu.



⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

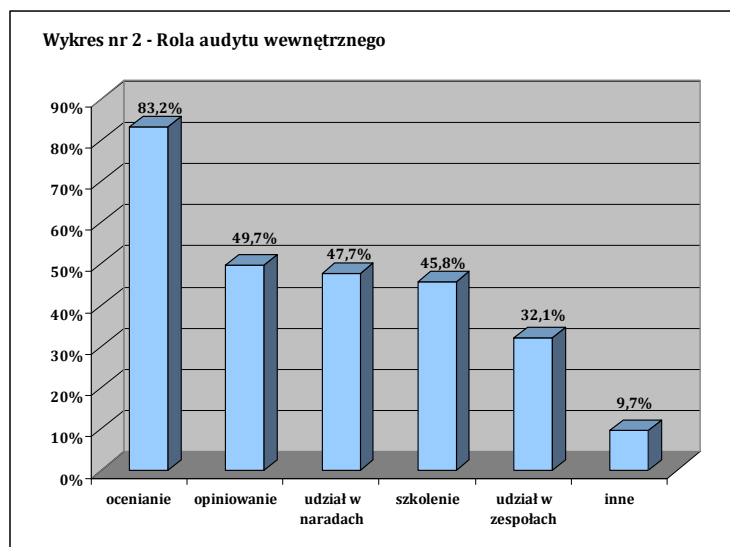
⁶ Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 2, poz. 11).

3. Rola audytu wewnętrznego

Spośród ankietowanych *jst*, w których był prowadzony audyt wewnętrzny **93,7%** wskazało, że audyt wewnętrzny udzielał wsparcia kierownictwu urzędu oraz kierownikom samorządowych jednostek organizacyjnych w rozumieniu i stosowaniu przepisów oraz standardów kontroli zarządczej.

Wsparcie udzielane było w następujących formach:

- ocenianie kontroli zarządczej w wybranych aspektach działalności jednostki samorządu terytorialnego lub w wybranych jednostkach organizacyjnych – **83,2%**,
- szkolenie – **45,8%**,
- udział w pracach zespołów- **32,1%**,
- opiniowanie regulacji wewnętrznych – **49,7%**,
- uczestnictwo w naradach – **47,7%**,
- inne, w szczególności czynności doradcze wykonywane na rzecz kierownika jednostki – **9,7%**.



W przypadku 61 jednostek (**6,3%**) ankietowani stwierdzili, że audyt wewnętrzny w żaden sposób nie wspierał kierowników jednostek.

4. Samoocena zarządzania

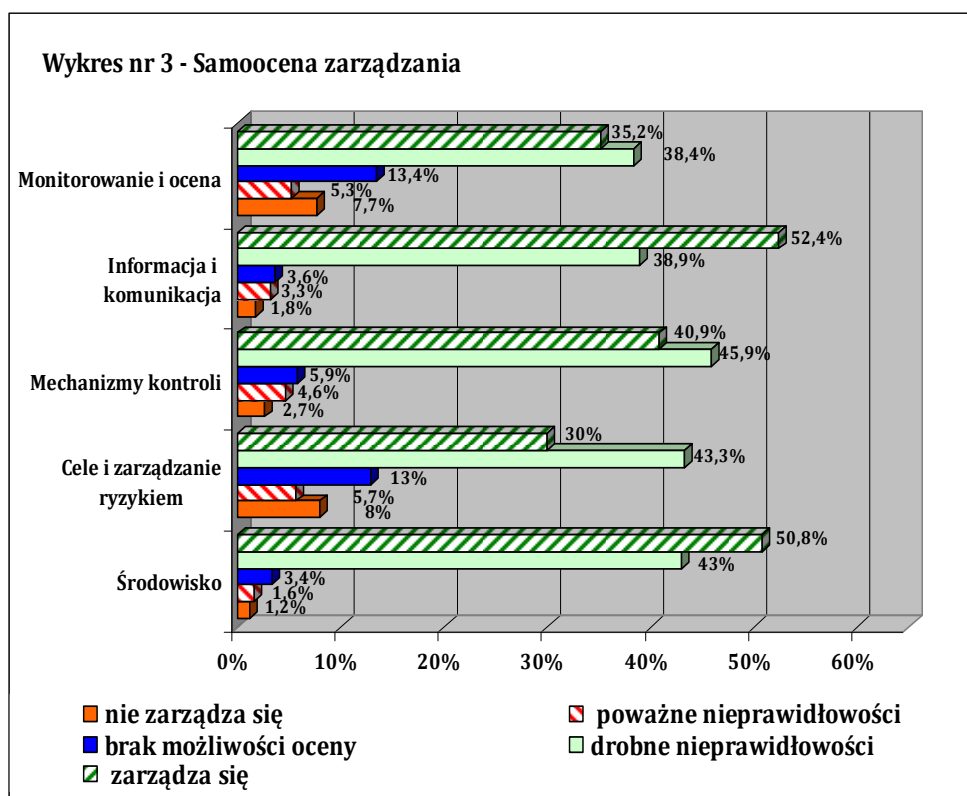
Ankietowani dokonywali własnej oceny zarządzania gminą/powiatem/województwem samorządowym.

Dokonana ocena wskazuje, że:

- w zakresie środowiska wewnętrznego - **50,8%** ankietowanych zadeklarowało, że zarządza tym obszarem, natomiast na drobne nieprawidłowości w zarządzaniu wskazało 43% ankietowanych;
- w zakresie celów i zarządzania ryzykiem - **30%** ankietowanych potwierdziło, że zarządza tym obszarem, na drobne nieprawidłowości wskazało 43,3%; natomiast 8% ankietowanych stwierdziło, że nie zarządza tym obszarem, a 12,9% nie potrafiło dokonać takiej oceny;
- w zakresie mechanizmów kontroli - **40,9%** ankietowanych zadeklarowało zarządzanie w tym obszarze, natomiast 45,9% potwierdziło zarządzanie z drobnymi nieprawidłowościami;

- w zakresie informacji i komunikacji - **52,4%** ankietowanych potwierdziło zarządzanie w tym obszarze, natomiast 38,9% stwierdziło drobne nieprawidłowości w tym zakresie;
- w zakresie monitorowania i oceny - **35,2%** ankietowanych wskazało na zarządzanie w tym zakresie, 38,4% zadeklarowało zarządzanie przy pojawiających się drobnych nieprawidłowości. Ponad 13% ankietowanych nie potrafiło dokonać takiej oceny.

Poniższy wykres obrazuje wszystkie uzyskane wyniki w ujęciu procentowym w odniesieniu do ocenianych elementów kontroli zarządczej.



5. Oddziaływanie przepisów prawa (powszechnie obowiązujących i wewnętrznych) na zarządzanie

5.1. Ankietowani wyrażali także swoją opinię na temat wpływu przepisów wewnętrznych i prawa powszechnie obowiązującego na zarządzanie *jest* we wskazanych obszarach. Pozytywny wpływ ww. przepisów na poszczególne obszary wskazało odpowiednio:

- ponad 80% ankietowanych na środowisko wewnętrzne,
- blisko 60%, ankietowanych na cele i zarządzanie ryzykiem,
- blisko 80% ankietowanych na mechanizmy kontroli,
- blisko 80% ankietowanych na informację i komunikację,
- blisko 70% na monitorowanie i ocenę.

Należy przy tym zauważyć, że ankietowani wskazali na to, iż przepisy utrudniają zarządzanie w szczególności w następujących obszarach:

- cele i zarządzanie ryzykiem - 9,7%,
- mechanizmy kontroli - 7,7%,
- monitorowanie i ocena - 6,9%.

Zwraca uwagę także brak umiejętności dokonania oceny przez ankietowanych w odniesieniu do wpływu przepisów prawa na poniższe elementy kontroli zarządczej:

- cele i zarządzanie ryzykiem – 23,9%,
- mechanizmy kontroli – 13,6%,
- informacja i komunikacja – 14,7%,
- monitorowanie i ocena – 22%.

5.2. Ponad **80% ankietowanych pozytywnie oceniło obowiązujące przepisy prawa** regulujące funkcjonowanie administracji samorządowej w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w gminie/powiecie/województwie.

5.3. Ankietowani mieli również możliwość wskazania najważniejszych ograniczeń/problemów, z jakimi mają do czynienia wykonując obowiązki z zakresu kontroli zarządczej. Z możliwości tej skorzystało 19,6%, tj. 492 ankietowanych. Szczegółowe omówienie wskazanych ograniczeń i problemów znajduje się w pkt 8 niniejszej analizy.

6. Kontrole zewnętrzne

6.1. W **70,4%** ankietowanych jednostek zostały przeprowadzane kontrole zewnętrzne, w pozostałych blisko 30% nie było żadnych kontroli.

6.2. Jednocześnie w przypadku **46%** ankietowanych spośród 1804 *jst*, które podlegały kontroli stwierdziło, że przeprowadzona kontrola nie dotyczyła żadnego z poniższych elementów:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena.

7. Wyznaczanie celów

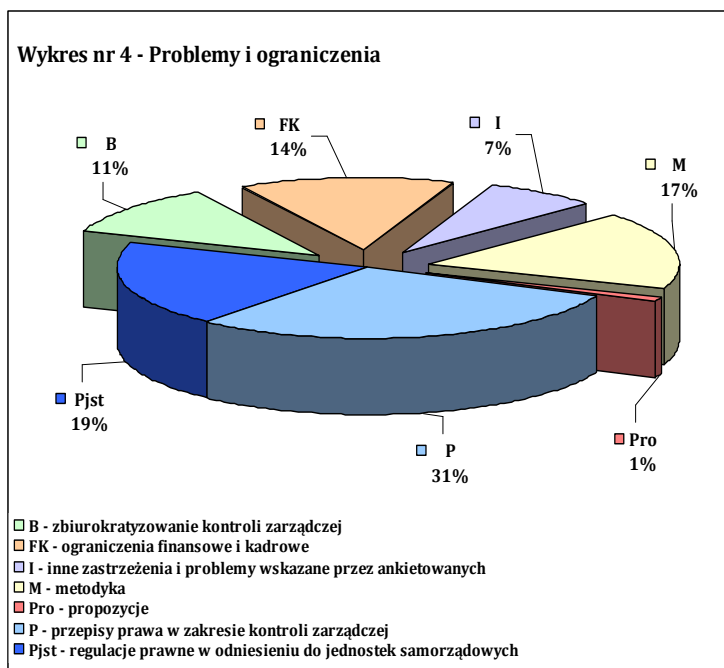
7.1. Z udzielonych odpowiedzi wynika, że **cele strategiczne zostały wyznaczone dla 78,8%** gmin, powiatów lub województw.

7.2. Gminy, powiaty i województwa wyznaczały również odrębnie cele na rok 2011 oraz na rok 2012 - w obydwu przypadkach dotyczy to **76,5%** ankietowanych.

Celów nie wyznaczyło jednak ponad **22%** jednostek spośród tych, których kierownicy zadeklarowali zrozumienie dla obowiązków, jakie na nich spoczywają w związku z przepisami ustawy o finansach publicznych dotyczącymi praktyki zarządzania.

8. Problemy i ograniczenia

Spośród wskazanych przez ankietowanych najważniejszych ograniczeń i problemów dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej zostało wyodrębnionych sześć grup tematycznych. Dokonany podział jest umowny, gdyż część z sygnalizowanych problemów można zakwalifikować jednocześnie do kilku grup. Poniżej zamieszczone zostały wybrane, najczęściej występujące opinie wyrażane przez ankietowanych w ramach wyodrębnionych grup.



8.1. Przepisy prawa w zakresie kontroli zarządczej (P)

Najliczniejszą grupę sygnalizowanych ograniczeń i problemów z zakresu kontroli zarządczej stanowią **przepisy prawa** w tym zakresie - wskazał ją niemal **co trzeci** z ankietowanych.

Wśród najczęściej powtarzających się zagadnień w tym zakresie wymieniano:

- zbytnią ogólnikowość przepisów, brak precyzyjnych uregulowań,
- skomplikowanie przepisów,
- brak aktów wykonawczych,
- takie same wymogi w stosowaniu prawa w jednostkach różnej wielkości,
- problemy ze stosowaniem przepisów w praktyce,
- zbyt częste zmiany w przepisach prawa, niestabilność prawa,
- oderwanie przepisów od rzeczywistości,
- brak skuteczności kontroli zarządczej z powodu zbyt rozbudowanych i skomplikowanych przepisów.

8.2. Regulacje prawne w odniesieniu do jednostek samorządowych (Pjst)

19,3% ankietowanych wyrażało zastrzeżenia odnoszące się do **nieprzystosowania przepisów o kontroli zarządczej** do specyfiki *jst*.

Poniżej zostały przedstawione przykładowe opinie ankietowanych wskazujące podstawowe zastrzeżenia w tym zakresie:

- nadmierne skomplikowanie przepisów i procedur niedostosowanych w szczególności do małych *jst*;
- stale zmieniający się stan prawny i nakładanie na gminy kolejnych zadań powodujących znaczne utrudnienia w wykonywaniu obowiązku zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w gminie – co pochłania dużo czasu na reorganizację, dostosowanie urzędu do wymagań prawnych, a w przypadku małej gminy (małego urzędu) utrudnia prowadzenie kontroli zarządczej;

- przepisy ustawy zostały napisane z myślą o wielkich jednostkach; dla małej gminy wiejskiej szereg regulacji ustawowych nie powinno mieć zastosowania; przepisy zmuszają do tworzenia szeregu regulacji wewnętrznych, które w praktyce utrudniają funkcjonowanie, szczególnie gdy zatrudnionych jest kilkunastu pracowników merytorycznych, którzy codziennie komunikują się ze sobą, pracują w jednym budynku, uzgadniają na bieżąco wszystkie sprawy i rozwiązują wspólnie problemy;
- same przepisy dotyczące kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego są niejasne a być może zbędne (wątpliwości budzi rola standardów i wytycznych); kontrola zarządcza w administracji samorządowej funkcjonuje, ale przy pomocy nowych przepisów zmusza się jednostki do opisywania istniejących procedur, co jest zbędnym biurokratycznym wymysłem na szczeblu powiatu, gminy czy jednostki organizacyjnej;
- przepisy zbyt formalizują zarządzanie, są zbyt kazuistyczne, powodują brak luzu decyzyjnego, często ograniczają ideę samorządności;
- liczne regulacje szczegółowe, z jakimi mają do czynienia *jst* utrudniają efektywne zarządzanie, np. ustawa o zamówieniach publicznych, ustawa o systemie oświaty, Karta Nauczyciela, ustawa o pożytku publicznym i wolontariacie;
- obowiązujące przepisy w zakresie kontroli zarządczej i oceny ryzyka dla małych *jst* są tworzeniem dodatkowych procedur i regulacji, których przestrzeganie i monitorowanie wiąże się z dodatkowymi obowiązkami dla pracowników i kierownika *jst*; dotychczasowe wewnętrzne regulacje wymagane innymi przepisami w zupełności pozwalają na prawidłowe zarządzanie i kontrolowanie pracy małych *jst*.

8.3. Metodyka (M)

Do tej grupy problemów należą zagadnienia wskazane przez **17,5%** ankietowanych, dotyczące przez wszystkim **formułowania celów oraz zarządzania ryzykiem**, w tym np.:

- brak szczegółowych wytycznych o sposobie prowadzenia kontroli zarządczej oraz zbyt ogólna treść standardów powoduje, że nie obejmują w wystarczającym zakresie zagadnień stosowania kontroli zarządczej w *jst*;
- brak opracowanego katalogu (ujednoliconych) mierników realizacji, celów, zadań, podzadań dla wszystkich *jst* w Polsce;
- brak jasnych wytycznych co do sposobu funkcjonowania kontroli zarządczej; szeroki wachlarz zadań, jakie należy podjąć dla zapewnienia skutecznej kontroli wymaga zwiększenia obsady kadrowej i utworzenia stanowiska, do którego przypisane byłyby obowiązki związane z zapewnieniem funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej;
- największym problemem w jednostkach organizacyjnych samorządu gminy jest realizacja zadań wynikających z obszaru „cele i zarządzanie ryzykiem”; brak jednoznacznych regulacji i metodologii w tym obszarze, niezrozumienie przez kierownictwo zagadnienia oraz brak przekonania co do sensu realizacji obszaru kontroli zarządczej związanego z zarządzaniem ryzykiem;
- brak czytelnych i jasnych wskazówek ustawodawczych co do sposobu realizacji obowiązków; brak ujednoliconej metodyki wdrażania kontroli, co może powodować błędne interpretowanie prawa skutkujące niewystarczającym przygotowaniem kierownika oraz pracowników do właściwego wdrożenia i funkcjonowania systemu kontroli.

8.4. Ograniczenia finansowe i kadrowe (FK)

Do tej grupy włączono wszelkie sygnalizowane problemy, mające związek z zasobami kadrowymi i finansowymi, które wskazało **14%** ankietowanych. Wśród nich wymieniano m.in.:

- ograniczenia środków pieniężnych na realizację zadań ciążących na gminie utrudniające prawidłowe wykonywanie obowiązków; pracochłonność zadań związanych z kontrolą wymagała zwiększenia środków na utrzymanie urzędu;
- kontrola zarządcza w jednostce jest konieczna, jednak nie w takiej formie i w takim zakresie oraz nie przy takiej obsadzie pracowników, ponieważ czynności wynikające ze spełnienia wymagań standardów zbyt angażują pracowników nie pozwalając im wykonywać podstawowych obowiązków przewidzianych na danym stanowisku; oceniano, iż korzyści z kontroli zarządczej w tej formie są niewystarczające w stosunku do nakładu pracy;
- ograniczenia finansowe nie pozwalają na zwiększanie zatrudnienia, pracownicy nie nadążają w przyswajaniu wiedzy o ciągle zmieniających się przepisach, dokładanie nowych obowiązków sprzyja powstawaniu licznych nieprawidłowości;
- jednostka jest zbyt mała aby przeprowadzić (wprowadzić) kontrolę zarządczą; przepisy o kontroli zarządczej powinny być stosowane w gminach powyżej ściśle określonej liczby urzędników; obecnie trwają prace związane z prowadzeniem kontroli zarządczej, jednak przepisy w tej materii są nieczytelne, co stanowi pole do popisu dla prywatnych firm, które na zlecenie gmin przeprowadzają wdrożenie kontroli.

8.5. Zbiurokratyzowanie kontroli zarządczej (B)

Do tej grupy problemowej, na którą wskazało **11,4%** ankietowanych, włączono także kwestie związane z procedurami oraz dokumentowaniem kontroli zarządczej, które w większości przypadków były powiązane ze sobą, np.:

- dużo biurokracji, konieczność zatrudnienia dodatkowych pracowników, niejasne i mało czytelne przepisy, brak celowości stosowania aż tak rozbudowanej procedury w małych jednostkach;
- dokumentowanie procesu kontroli zarządczej zostało zbyt zbiurokratyzowane; w małych jednostkach proces dokumentacji kontroli zarządczej jest nieadekwatny do jego efektów; nakładanie kolejnych obowiązków dokumentowania spraw z zakresu zarządzania i funkcjonowania kontroli zarządczej, które są ewidentne i oczywiste wypacza intencję i cel kontroli zarządczej;
- brak jasnych zapisów ustawowych dotyczących stworzenia udokumentowanego systemu kontroli zarządczej - procedur związanych z osiąganiem poszczególnych celów kontroli umożliwiających sporządzanie wiarygodnych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej;
- biurokratyzacja, niepotrzebne obciążenie nieistotnymi procedurami, tworzenie niepotrzebnych etatów, usztywnianie procedur nieadekwatne do realiów działania, brak uwzględnienia specyfiki małych samorządów, małe przełożenie efektów kontroli zarządczej na faktyczne zarządzanie gminą;
- brak precyzyjnych przepisów prawa określających sposób dokumentowania prowadzenia kontroli zarządczej; przepisy nie precyzują w jakiej formie określać dla zarządzanej *jst* misję, cele strategiczne, cele roczne, monitorowanie systemu kontroli zarządczej;
- zakres wymaganej przepisami dokumentacji kontroli zarządczej powinien być zróżnicowany w zależności od wielkości *jst*; w urzędzie zatrudniającym niewielką ilość osób utrudnieniem jest tworzenie dodatkowej dokumentacji związanej z kontrolą zarządczą.

8.6. Inne zastrzeżenia i problemy wskazane przez ankietowanych (I)

Ankietowani przedstawili również uwagi o charakterze ogólnym, które nie zostały włączone do żadnej z powyższych grup tematycznych (uwagi zgłosiło **7,3%** ankietowanych). Wskazywano m. in. na następujące kwestie:

- najważniejszym problemem w wielu *jst* jest to, iż zarząd jednostki wciąż uważa, że kontrola zarządcza to inna odmiana kontroli wewnętrznej, gdyż nazwa wskazuje bardziej na kontrolę niż zmianę w systemie zarządzania jednostką;
- wprowadzenie pojęcie kontrola zarządcza wprowadziło bałagan w interpretacji procesu przez różne instytucje – np. NIK, RIO;
- kontrola zarządcza to trudne zagadnienie, organizowanych jest mało szkoleń na ten temat, na różnych szkoleniach i w publikacjach różnie interpretowana jest kontrola zarządcza, głównie traktowana jest jako dodatkowa kontrola w Urzędzie;
- podjęte działania w celu zrozumienia przez kierowników jednostek organizacyjnych i pracowników obowiązków wynikających z kontroli zarządczej nie przyniosły rezultatów;
- kontrola zarządcza jest instrumentem dla przedsiębiorstw prywatnych i nie wspomaga działalności urzędów w stopniu adekwatnym do zaangażowanych sił.

Warto w tym miejscu wyodrębnić dodatkowo poniższe powiązane ze sobą uwagi dotyczące budżetowania:

- system kontroli zarządczej w obecnym kształcie dostosowany jest do budżetu zadaniowego a nie do budżetu tradycyjnego jaki występuje w większości gmin, zwłaszcza tych mniejszych; biorąc pod uwagę konstrukcję sporządzania budżetu zadaniowego (cele, zadania, mierniki) jednostka sporządzająca budżet w układzie zadaniowym ma doskonały materiał wyjściowy do identyfikacji zagrożeń, które mogą wpłynąć na stopień ich realizacji oraz w odpowiedzi na nie można podjąć odpowiednie działania;
- brak spójności w wymaganiach stawianych gminom tj. obligatoryjnego wprowadzenia kontroli zarządczej przed obowiązkiem konstruowania budżetu gminy w formie budżetu zadaniowego.

8.7. Propozycje (Pro)

W kilku przypadkach w ramach zgłoszonych zastrzeżeń ankietowani przedstawili swoje propozycje wynikające z dotychczasowych doświadczeń w zakresie stosowania przepisów z zakresu kontroli zarządczej w *jst*:

- wzorem innych krajów Unii Europejskiej należy rozważyć opracowanie odrębnej ustawy o kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym; obecna ustawa nie zapewnia niezależności audytorom w *jst*, co może być jedną z wielu uzasadnionych przesłanek wskazujących na małą efektywność wykonywanych zadań przez audytorów;
- kontrola zarządcza wymaga doprecyzowania pojęć, do tej pory jest to jedynie podejście hasłowe, brak konkretów; CAF jako narzędzie kontroli bardziej powinno być skierowane na administrację a nie tylko ogólnie na sektor publiczny;
- dobrym rozwiązaniem byłby nowy akt prawny regulujący obszar kontroli zarządczej i trafności podejmowanych decyzji przez kadrę zarządzającą, napisany językiem zrozumiałym dla samorządu umożliwiającym jego praktyczne stosowanie i nie powodującym wątpliwości interpretacyjnych; powinno się rozgranaczyć jej funkcjonowanie w zależności od wielkości jednostki;
- brak jednolitych wzorców i sposobów postępowania przy wdrażaniu systemu kontroli zarządczej w *jst* na poziomie gminy, powiatu i województwa; ujednoczone wzorce wdrażania systemu usprawniałyby wdrażania całego systemu, zwłaszcza na poziomie powiatów, których specyfika działalności polega na realizacji zadań samorządowych, rządowych i skarbu państwa (w zakresie realizacji dochodów skarbu państwa i gospodarki nieruchomościami Skarbu Państwa).

V. Wnioski wynikające z badania ankietowego

Biorąc pod uwagę szczególnie liczny udział ankietowanych w przeprowadzonym badaniu - ponad 90% - sformułowano kilka ogólnych wniosków dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej w *jst* w odniesieniu do badanych obszarów.

Poniższe wnioski mają swoje źródło zarówno w wynikach uzyskanych za pomocą badania ankietowego, jak i zastrzeżeniach dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej zgłoszonych przez ankietowanych.

1. Należy przede wszystkim podkreślić deklarowaną powszechną znajomość **przepisów prawa w zakresie kontroli zarządczej**.

Warto przy tym zwrócić uwagę na to, że w odbiorze ankietowanych przepisy prawa powszechnie obowiązującego dotyczące kontroli zarządczej są zbyt skomplikowane i jednocześnie zbyt ogólne. Także fakt, że przepisy dają możliwość elastycznego ich stosowania w zależności od decyzji kierownika jednostki, stanowi z perspektywy jednostek raczej ich wadę niż zaletę.

Część ankietowanych przypisuje kontroli zarządczej brak adekwatności – poprzez jej niedopasowanie do wielkości i zadań realizowanych przez jednostkę oraz narzucanie nowych regulacji wewnętrznych nieprzystających do rzeczywistości, w której działa jednostka.

Ogólny charakter uregulowań dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej był świadomym działaniem ustawodawcy. Wynika to z faktu, że kontrola zarządcza została pomyślana jako koncepcja służąca doskonaleniu zarządzania jednostką, wykorzystująca rozwiązania już istniejące w jednostce. Biorąc pod uwagę różnorodność jednostek sektora finansów publicznych – ich wielkość, wykonywane zadania, wewnętrzną strukturę, etc. – celem ustawodawcy było wskazanie ogólnych norm dotyczących poszczególnych elementów kontroli zarządczej, możliwych do wykorzystania przez każdą z jednostek. Dlatego normy określone w ustawie o finansach publicznych oraz aktach wykonawczych wydanych na jej podstawie zostały ograniczone do niezbędnego minimum. Miało to gwarantować uniwersalność i adekwatność kontroli zarządczej. Reżim prawny kontroli zarządczej znajduje swoje odbicie we wszystkich przepisach prawa, z którymi ma do czynienia jednostka. Stąd praktycznie każda jednostka powinna przyjąć własne rozwiązania dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej, przy czym nadrzędnym wyznacznikiem ich poprawności jest to, czy prowadzą do realizacji celów i zadań jednostki zgodnie z prawem, efektywnie, terminowo i oszczędnie.

2. W wielu opiniach wyrażonych przez ankietowanych pojawiał się postulat wydawania **szczegółowych wytycznych oraz innych wskazówek** z zakresu kontroli zarządczej, skierowanych do wszystkich lub wybranych jednostek sektora finansów.

Ankietowani oczekują bardziej konkretnych zapisów zarówno w ustawie o finansach publicznych, jak i praktycznych wskazówek, w formie, np. wzorów dokumentów. Wielu ankietowanych podkreślało także zapotrzebowanie na materiały o charakterze metodologicznym, szczególnie w zakresie formułowania celów i zarządzania ryzykiem oraz sposobu stosowania *Standardów*.

Kontrola zarządcza i składające się na nią elementy nie obejmują jednolitego katalogu procedur, nie funkcjonują także w tym obszarze uniwersalne rozwiązania. Inaczej zarządza się niewielką gminą, której urząd zatrudnia kilkanaście osób, inaczej zaś złożonym organizmem, jakim jest duże miasto na prawach powiatu. Rozwiązania zarządcze w obu przypadkach mogą i powinny być znacząco inne, adekwatne do złożoności procesu zarządzania, w tym celów i zadań, budżetu czy obsady kadrowej.

Kolejną kwestią wymagającą podkreślenia jest to, iż źródłem wskazówek praktycznych mogą być wyłącznie jednostki, które wypracowały i stosują rozwiązania z zakresu kontroli

zarządczej. Wszelkie pozyskane przykłady z zakresu funkcjonowania kontroli zarządczej będą niezwłocznie prezentowane na stronie Ministerstwa Finansów jako dobre praktyki tak, aby mogły służyć jednostkom jako źródło wiedzy na temat praktycznego stosowania przepisów ustawy o finansach publicznych w tym zakresie. Trzeba jednak zauważyć, że przykłady te nie pozwolą na ich wykorzystanie bez odniesienia się do potrzeb każdej z *jst*. Biorąc pod uwagę wymóg adekwatności kontroli zarządczej, niezbędne jest dostosowanie kontroli zarządczej do konkretnej jednostki. Stąd niemożliwe jest również wydanie uniwersalnych oraz dających się bezpośrednio wykorzystać wytycznych lub wskazówek. Nie ma bowiem możliwości uwzględnienia złożoności problemów występujących w jednostkach, a konkretne rozwiązania muszą być każdorazowo dostosowane do potrzeb (celów, zadań, wielkości, kultury organizacyjnej, stylu zarządzania) każdej z nich.

W odniesieniu do stosowania *Standardów* należy podkreślić, że opisują one elementy systemu kontroli zarządczej wpływające na działalność organizacji i zawierają wskazówki co do obszarów, na które należy zwrócić uwagę. Nie obejmują natomiast opisu całości dotyczącej działania jednostki, co oznacza że nie wyznaczają one jednolitego sposobu i kształtu wdrożenia każdego standardu w każdej jednostce. Sposób realizacji poszczególnych standardów musi wynikać z decyzji kierownika jednostki, przy czym nie jest wskazane mechaniczne stosowanie standardów w celu oceny prawidłowości działania danej jednostki bez uwzględnienia środowiska, w którym jednostka działa, jej celów i zadań. Oznacza to, że każda jednostka może w inny sposób realizować poszczególne standardy i pozostaje to w zgodzie zarówno z ich duchem, jak i literą. Standardy w założeniu pomagają kierownikowi jednostki spojrzeć na swoją organizację z nowej perspektywy, dostrzec i w razie potrzeby zmienić funkcjonujące mechanizmy.

3. Szczególnie często podkreślano niedostosowanie przepisów o kontroli zarządczej do specyficznej sytuacji **małych *jst*** ze względu na ograniczenia w obsadzie kadrowej i możliwościach finansowych. Jednocześnie podkreślano, że wdrożenie kontroli zarządczej powoduje powstanie dodatkowych obciążeń biurokratycznych, związanych między innymi z tworzeniem dodatkowej dokumentacji.

Odpowiadając na to zastrzeżenie należy podkreślić, że w swym założeniu kontrola zarządcza wyznaczająca standardy zarządzania organizacjami nie miała mieć i nie ma charakteru nowego zadania czy projektu o określonym terminie realizacji. Realizacja zadań związanych z kontrolą zarządczą oznacza w praktyce stałe dokonywanie oceny organizacji pod kątem zdolności do osiągnięcia wyznaczonych celów oraz dostosowywanie stosowanych narzędzi zarządzania do aktualnych potrzeb. Funkcjonowanie kontroli zarządczej ma zatem charakter ciągły – innymi słowy, zarządzanie jednostką trwa stale i nieprzerwanie. Ten permanentny charakter kontroli zarządczej występuje zarówno w przypadku dużych jednostek jak i małych, przy czym określone ograniczenia charakteryzujące te ostatnie tym bardziej powinny skłaniać ich kierowników do dbałości o skuteczność i efektywność podejmowanych działań. Funkcjonowanie kontroli zarządczej nie powinno oznaczać tworzenia nowej, formalnej struktury, wymagającej zatrudnienia dodatkowych pracowników czy tworzenia nowych dokumentów nie związanych z działalnością prowadzoną przez jednostkę.

W odniesieniu do zastrzeżeń dotyczących obciążeń biurokratycznych należy wskazać, że podstawową dokumentację w ramach kontroli zarządczej stanowią procedury wewnętrzne, instrukcje, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników etc., które już w jednostce funkcjonują. Należy jedynie podkreślić, że dokumentacja ta powinna być pisemna i spójna, rzetelna oraz dostępna dla wszystkich pracowników jednostki. Szczególną uwagę należy zwrócić natomiast na dokumentowanie operacji krytycznych dla funkcjonowania jednostki, w tym gospodarczych i finansowych. Nie ma natomiast potrzeby szczegółowego dokumentowania tych czynności wykonywanych

w jednostce, które obarczone są małym ryzykiem popełniania błędu. Nowością w pracy jednostki będzie zapewne system zarządzania ryzykiem. Dla realizacji zadań związanych z kontrolą zarządczą nie trzeba zatem budować organizacji od początku oraz tworzyć nowych rozwiązań gdy obecne są wystarczające.

4. Sygnalizowano także **różne rozumienie pojęcia kontroli zarządczej przez instytucje kontrolne**, np. RIO, NIK, co powoduje brak spójności w wymaganiach stawianym *jst*.

W pierwszej połowie 2011 r. Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła kontrolę „Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego”. Kontrola dotyczyła oceny sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w *jst* oraz wywiązywania się z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego.

Jednym ze źródeł informacji wykorzystanych do oceny dokonanej przez NIK były wyniki kwestionariuszy przesłanych do 256 wybranych gmin (w tym wszystkich miast na prawach powiatu) z zakresu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Uzyskano w ten sposób dane z niewiele ponad 9% spośród 2809 jednostek samorządu terytorialnego.

W ocenie NIK „wprowadzone w gminach rozwiązania organizacyjne w ograniczonym zakresie uwzględniały standardy kontroli zarządczej, a przez to nie spełniały także wymogów jakościowych określonych w przepisach prawa”. NIK wskazuje w ten sposób na istnienie rozbieżności pomiędzy założeniami systemu określonymi w *Standardach*, a praktyką ich stosowania. Kontrolerzy, oceniając stosowanie standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, dokonywali ich oceny w taki sposób, jakby były one przepisami prawa wymagającymi bezwzględnego i bezpośredniego stosowania. Zwracano w takich przypadkach uwagę na brak zgodności ze *Standardami*, nie zaś na istotniejszą kwestię jaką jest np. nieuwzględnianie danego elementu w podejmowanych działaniach, co może w efekcie zagrażać realizacji przyjętych celów.

Uwagę kontrolerów NIK zwracały także opóźnienia w przyjęciu rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej wynikających z ustawy o finansach publicznych. Warto w tym miejscu podkreślić, że zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej jest procesem i jako taki potrzebuje czasu, aby można mówić o jego skutecznej realizacji. Należy brać także pod uwagę znaczny okres czasu, jaki musi upłynąć, aby świadomość istoty kontroli zarządczej upowszechniła się wśród osób zarządzających jednostkami, jak i pozostałych pracowników. Rozwiązania przyjęte w ustawie mają na celu długofalową zmianę w sposobie zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych.

W wystąpieniach pokontrolnych pojawiało się także zastrzeżenie dotyczące wprowadzania kontroli zarządczej w formie sformalizowanego systemu (np. w formie jednego dokumentu). Należy zwrócić uwagę, że oczekiwanie takie nie było nigdy formułowane przez Ministerstwo Finansów. Ujęcie regulacji z zakresu kontroli zarządczej w formie np. aktu prawa wewnętrznego może służyć np. usprawnieniu działania, większej przejrzystości lub skuteczności przyjętych rozwiązań, nie jest jednak konieczne i nie powinno być celem samym w sobie.

5. Z badania ankietowego wynika, że jedynie niewiele ponad połowa *jst* przeprowadziła **samoocenę kontroli zarządczej**.

Jest to stosunkowo niewysoki wskaźnik biorąc pod uwagę fakt, że ponad 80% ankietowanych potwierdziło rozumienie obowiązków wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych dla praktyki zarządzania. Samoocena pozwala na dokonanie ogólnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej przez pracowników i kierownictwo jednostki w stosunkowo krótkim czasie i przy niewielkim nakładzie pracy. Kierownik jednostki

otrzymuje tym samym odpowiedź na pytanie, co w jednostce działa poprawnie, a w jakim obszarze działania należy wdrożyć zmiany organizacyjne.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że samoocena jako narzędzie została opisana przy pomocy wytycznych oraz dobrych praktyk (informacje znajdują się na stronie internetowej MF), w sposób umożliwiający jego wykorzystanie nawet bez szczególnego dostosowywania do specyfiki jednostek. Ponadto jest to narzędzie, które ze względu na swoją prostotę może być stosowane przez jednostki nie posiadające innych narzędzi oceny. Najpopularniejszą formą przeprowadzenia samooceny jest wykorzystanie do tego celu ankiet/kwestionariuszy zawierających zestaw pytań, na które odpowiadają ankietowani. Samoocena jest dokonywana poprzez udzielenie odpowiedzi na pytania dotyczące poszczególnych obszarów kontroli zarządczej (środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena).

Jako przykład dobrych praktyk z tego zakresu można przywołać opinię audytora wewnętrznego sporządzoną w ramach czynności doradczych nt. stanu realizacji kontroli zarządczej w jednej z jednostek sektora finansów publicznych, która została przygotowana na podstawie ankiet samooceny oraz informacji posiadanych przez audytora wewnętrznego. Opinia została opublikowana na stronie internetowej Ministerstwa Finansów⁷ i stanowi dobry przykład z praktyki wykorzystania kwestionariuszy samooceny do przygotowania ogólnej oceny kontroli zarządczej.

6. W kontekście niemal powszechnie deklaruwanej znajomości przepisów dotyczących kontroli zarządczej zaniepokojenie może budzić stwierdzenie, że w ocenie niemal połowy ankietowanych w trakcie przeprowadzanych **kontroli zewnętrznych** nie był badany żaden z poniższych elementów kontroli zarządczej:
- a) środowisko wewnętrzne,
 - b) cele i zarządzanie ryzykiem,
 - c) mechanizmy kontroli,
 - d) informacja i komunikacja,
 - e) monitorowanie i ocena.

Biorąc pod uwagę to, że kontrola zarządcza oznacza stałe dokonywanie oceny organizacji pod kątem zdolności do osiągnięcia wyznaczonych celów oraz poprawianie narzędzi zarządzania nie można sobie wyobrazić sytuacji, w której kontrola zewnętrzna nie obejmowała przynajmniej jednego w ww. elementów.

Wyniki ankiety w tym zakresie świadczyć mogą między innymi o braku:

- świadomości kompleksowego charakteru kontroli zarządczej,
- umiejętności odniesienia treści *Standardów* do informacji przedstawionych przez kontrolerów,
- świadomości, że kontrole zewnętrzne są bardzo cennym źródłem informacji o stanie kontroli zarządczej.

Dokumenty pokontrolne zawierają m.in. opinie o działaniu elementów kontroli zarządczej w jednostce i wynikają z niezależnego i profesjonalnego spojrzenia kontrolerów na organizację, działalność i sposób funkcjonowania jednostki. Dlatego warto pamiętać o wykorzystywaniu ich jako jednego z istotnych źródeł informacji o stanie kontroli zarządczej.

⁷ Ministerstwo Finansów/Bezpieczeństwo Finansowe/Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/Dobre praktyki/„Ogólna ocena kontroli zarządczej na podstawie kwestionariuszy samooceny – przykład dobrych praktyk (dotyczy także jst)”
<http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=5526&id=263933&typ=news>

7. Istotna jest informacja przekazana przez ankietowanych dotycząca **rodzaju i zakresu wsparcia udzielanego przez audytorów wewnętrznych** kierownictwu urzędu oraz kierownikom samorządowych jednostek organizacyjnych.

O ile za pozytywne należy uznać nieangażowanie się audytorów wewnętrznych w działania operacyjne związane z planowaniem, organizacją i koordynacją kontroli zarządczej oraz samooceną kontroli zarządczej, o tyle niezbędne jest dokonywanie przez audytora wewnętrznego oceny stanu kontroli zarządczej w audytowanym obszarze w trakcie przeprowadzania każdego z zadań. Należy pamiętać, że podstawowym zadaniem audytora wewnętrznego jest dostarczanie kierownikowi jednostki niezależnej i obiektywnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce w ramach prowadzonych zadań zapewniających.

Jako przykład dobrej praktyki działań związanych z rolą audytu wewnętrznego w procesie corocznej oceny kontroli zarządczej można przywołać odpowiedź na pytanie: „W czym można pomóc kierownikowi jsfp”, jaką wskazał kierownik komórki audytu wewnętrznego Urzędu Miasta Krakowa, podając następujące rutynowe narzędzia stosowane w pracy ww. komórki⁸:

- a) doradztwo w zakresie kształtowania środowiska kontroli (polityki, procesy, procedury, np. budżetu zadaniowego, cele, miary),
- b) własną niezależną ocenę ryzyk i wspieranie kierownictwa we wprowadzeniu procedur zarządzania ryzykiem,
- c) planowanie i wykonywanie w obszarach o najwyższym ryzyku zadań audytowych, dokonywanie tam ocen systemu kontroli i przedstawianie rekomendacji,
- d) koordynację działań innych „dostawców zapewnienia” np. auditów systemu zarządzania jakością, kontroli zewnętrznych itp.,
- e) przygotowanie opinii rocznej o skuteczności systemu kontroli w jednostce.

Należy jednocześnie podkreślić, że wiedza audytora wewnętrznego o funkcjonowaniu jednostki jest jednym z wielu źródeł wykorzystywanych do monitorowania i oceny kontroli zarządczej. Zatem brak audytu wewnętrznego w jednostce nie może stać się przyczyną, z powodu której nie zostało zapewnione funkcjonowanie kontroli zarządczej.

VI. Wnioski dla działań koordynacyjnych Ministra Finansów

Badanie ankietowe zbiegło się w czasie z ukazaniem się pierwszego „*Biuletynu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*”⁹. Biorąc pod uwagę zagadnienia, którym były poświęcone dotychczas wydane numery *Biuletynu* tzn. pierwszy - poruszający zagadnienia ogólne oraz kwestie wyznaczania celów oraz drugi - poświęcony zarządzaniu ryzykiem, oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej oraz błędnym przekonaniom związanym z kontrolą zarządczą (tzw. mitom kontroli zarządczej) – można mieć nadzieję, że stanowią one częściową odpowiedź na zapotrzebowanie zasygnalizowane w badaniu ankietowym.

⁸ vide: Prezentacja p. dr Krzysztofa Pakońskiego, Audytora Generalnego Urzędu Miasta Krakowa: „Doświadczenia administracji Krakowa w pracy nad kształtowaniem systemu kontroli zarządczej”. http://www.mf.gov.pl/_files_/koordynacja_kontroli_finansowej_i_audytu_wewnetrznego/szkolenia/spotkanie_aw_31_03_2011/prezentacja.pdf

⁹ Biuletyn można otrzymywać bezpłatnie drogą mailową wysyłając zamówienie o tytule *Zamówienie Biuletynu Kontroli Zarządczej* na adres: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl. W treści maila należy podać imię i nazwisko, stanowisko, nazwę jednostki oraz adres mailowy, na który będą wysyłane kolejne numery *Biuletynu*. Kolejne wydania *Biuletynu* są także publikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Uwzględniając koordynacyjną rolę Ministra Finansów wynikającą z art. 71 ustawy o finansach publicznych przewiduje się podjęcie następujących działań o charakterze wspierającym kierowników jednostek:

1. Opracowywanie i upowszechnianie materiałów o charakterze metodologicznym, w tym wytycznych w sprawie zarządzania ryzykiem oraz w sprawie wyznaczania celów.
2. Pozyskiwanie i prezentowanie praktycznych rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej funkcjonujących w jednostkach sektora finansów publicznych, ze szczególnym uwzględnieniem *jst*. Właściwa realizacja tego zobowiązania nie będzie jednak możliwa bez współpracy z jednostkami, polegającej m.in. na zgłaszaniu i wyrażaniu zgody na upowszechnianie materiałów z tego zakresu.
3. Prezentowanie rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej przyjętych w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w *jst*, na comiesięcznych spotkaniach audytorów wewnętrznych i publikowanie wystąpień na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.
4. Uruchomienie możliwie zróżnicowanych kanałów informacyjnych wspomagających kierowników *jst* w stosowaniu przepisów o kontroli zarządczej, w tym cykliczne wydawanie Biuletynu „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego”.
5. Podjęcie próby uzgodnienia sposobu dokonywania oceny kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego pomiędzy instytucjami prowadzącymi kontrole w tym zakresie (NIK, RIO).

Ankieta dotycząca kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Informacje o jednostce samorządu terytorialnego

1 Jednostka samorządu terytorialnego

należy odszukać jednostkę w pliku zamieszczonym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów

a następnie wstawić przypisany jednostce samorządu terytorialnego numer ID

Proszę wprowadzić numer ID składający się z 7 cyfr

2 W przypadku zmiany adresu jednostki samorządu terytorialnego, aktualne dane należy wpisać poniżej

ulica	
nr	
kod	
miejsowość	

3 Kwoty ujęte w uchwale budżetowej na rok 2011 (stan na koniec grudnia 2011 r.) *

suma dochodów i przychodów jednostki samorządu terytorialnego	
suma wydatków i rozchodów jednostki samorządu terytorialnego	

4 Liczba samorządowych jednostek organizacyjnych z wyłączeniem urzędu jednostki *

5 Czy w jednostce samorządu terytorialnego prowadzony jest audyt wewnętrzny?

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- Tak
- Nie

Sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego

6 Podstawa prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego

zgodnie z art. 274 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- ust. 3 jednostka samorządu terytorialnego, przekraczająca próg dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
- ust. 4 kierownik podjął decyzję

* Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.), zwana dalej "uofp".

7 Sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego *

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- utworzono komórkę audytu wewnętrznego
- zawarto umowę z usługodawcą niezatrudnionym w jednostce

Informacje o komórce audytu wewnętrznego utworzonej w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego

8 Nazwa komórki audytu wewnętrznego

9 Czy podległość merytoryczna i organizacyjna kierownika komórki audytu wewnętrznego jest zgodna z art. 280 uofp?

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- Tak
- Nie

10 Czy w komórce audytu wewnętrznego określono program zapewnienia i poprawy jakości obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego? *

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- Tak
- Nie

11 Czy przeprowadzono ocenę zewnętrzną komórki audytu wewnętrznego zgodnie z wymogami standardu 1312? *

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- Tak
- Nie

12 Informacja o zatrudnieniu w komórce audytu wewnętrznego

nie należy wliczać etatów niezwiązanych z prowadzeniem audytu, np. stanowisk kontrolerów w przypadku połączenia komórek audytu i kontroli, jeżeli nie wspomagają pracy audytorów wewnętrznych

	stan na 31 grudnia 2011 roku
Liczba przyznanych etatów audytorskich w tym kierownik komórki audytu wewnętrznego	
Liczba przyznanych pozostałych etatów	
Liczba obsadzonych etatów audytorskich w tym kierownik komórki audytu wewnętrznego	
Liczba obsadzonych pozostałych etatów	

13 Liczba osób zatrudnionych w komórce audytu wewnętrznego stan na 31 grudnia 2011 roku

14/15 Informacje o osobie zatrudnionej/o osobach zatrudnionych w komórce audytu wewnętrznego*

Proszę wpisać:

Lp./Stanowisko służbowe**/ Wymiar czasu pracy (w etatach) / Służbowy adres e-mail/ Numer telefonu służbowego/ Posiadane kwalifikacje zawodowe: CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA, egzamin MF, biegły rewident, praktyka i studia (jeżeli osoba nie spełnia wymogów określonych w art. 286 uofp należy wpisać: nie spełnia)

*nie należy wymieniać np. stanowisk kontrolerów, w przypadku połączenia komórek audytu i kontroli, jeżeli nie wspomagają pracy audytorów wewnętrznych; stan na 31 grudnia 2011 roku

**należy wpisać odpowiednio: kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor wewnętrzny albo stanowisko pomocnicze związane z przeprowadzaniem audytu

**należy wpisać odpowiednio: kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor wewnętrzny albo stanowisko pomocnicze związane z przeprowadzaniem audytu

Informacje o usługodawcy niezatrudnionym w jednostce

16 Nazwa usługodawcy *

17 Określenie usługodawcy zgodnie z art. 279 ust. 1 uofp *

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- osoba fizyczna
- osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą
- spółka cywilna
- spółka jawna
- spółka partnerska
- spółka komandytowa
- spółka komandytowo-akcyjna
- osoba prawna

18 Czy zarówno ujęta w uchwale budżetowej jednostki suma dochodów i przychodów jak i suma wydatków i rozchodów jest niższa niż 100.000 tys. zł zgodnie z art. 278 ust. 3 uofp? *

Proszę wybrać jedną odpowiedź z poniższych:

- Tak
- Nie

19 Czy umowa z usługodawcą: *

	Tak	Nie
- została zawarta na okres co najmniej roku (tj. 12 miesięcy) zgodnie z art. 279 ust. 3 uofp?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
- zawiera postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu zgodnie z przepisami uofp?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
- określa sposób postępowania z dokumentami wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie z art. 279 ust. 2 uofp?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20 *

	Tak	Nie	Nie wiem
Czy usługodawca określił w procedurach program zapewnienia i poprawy jakości obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21 Informacje o usługodawcy będącym osobą fizyczną albo o osobach zatrudnionych u usługodawcy do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego

stan na 31 grudnia 2011 roku

	Służbowy adres poczty elektronicznej	Numer telefonu służbowego	Spełnia wymogi określone w art. 286 uofp wpisać odpowiednio: tak albo nie	Posiadane kwalifikacje zawodowe: CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA, egzamin MF, biegły rewident, praktyka i studia
1.				

Kwestionariusz dotyczący kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego

(wypełnia wójt/burmistrz/prezydent miasta/starosta/marszałek województwa)

22 Czy są Pani/Panu znane przepisy ustawy o finansach publicznych dotyczące kontroli zarządczej? *

- Tak
 Nie

* Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.), zwana dalej "uofp".

23 Czy rozumie Pani/Pan jakie obowiązki wynikają dla praktyki zarządzania z przepisów uofp? *

- Tak
 Nie

24 Czy podjęła Pani/podjął Pan działania mające na celu zrozumienie tych obowiązków przez kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych oraz kierownictwo urzędu? *

- Tak
 Nie

25 Czy w urzędzie gminy/starostwie powiatowym/urzędzie marszałkowskim dokonano samooceny zarządzania przy pomocy standardów kontroli zarządczej*, wytycznych w sprawie samooceny kontroli zarządczej lub innego narzędzia (np. CAF)? ***

- Tak
 Nie

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

** 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).

26 Czy w wyniku samooceny usprawniono zarządzanie? *

- Tak
 Nie

27 Czy jest Pani/Panu znana strona internetowa Ministerstwa Finansów, w części dotyczącej kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego? *

- Tak
 Nie

28 Jak ocenia Pani/Pan przydatność opublikowanych na stronie internetowej MF informacji i materiałów dotyczących kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego?

- Przydatne
 Nieprzydatne

29 W jaki sposób audyt wewnętrzny wspierał Panią/Pana, kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych oraz kierownictwo urzędu jst w rozumieniu i stosowaniu przepisów oraz standardów kontroli zarządczej?

Proszę wybrać wszystkie, które pasują

- Nie wspierał
 Oceniał kontrolę zarządczą w wybranych aspektach działalności jednostki samorządu terytorialnego lub w wybranych jednostkach organizacyjnych

- Szkolił
 Uczestniczył w pracach zespołów
 Opiniował regulacje wewnętrzne
 Uczestniczył w naradach
 Inne:

30 Proszę dokonać własnej oceny zarządzania gminą/ powiatem/ województwem samorządowym: *

Proszę wybrać odpowiednią odpowiedź przy każdej pozycji:

	Nie zarządza się	Zarządza się lecz występują częste i poważne nieprawidłowości	Zarządza się ale zdarzają się drobne nieprawidłowości	Zarządza się	Nie potrafię dokonać takiej oceny
ŚRODOWISKO WEWNĘTRZNE 1. Przestrzeganie wartości etycznych 2. Kompetencje zawodowe 3. Struktura organizacyjna 4. Delegowanie uprawnień	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
CELE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM 5. Misja 6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji 7. Identyfikacja ryzyka 8. Analiza ryzyka 9. Reakcja na ryzyko	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
MECHANIZMY KONTROLI 10. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej 11. Nadzór 12. Ciągłość działalności 13. Ochrona zasobów 14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych 15. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
INFORMACJA I KOMUNIKACJA 16. Bieżąca informacja 17. Komunikacja wewnętrzna 18. Komunikacja zewnętrzna	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
MONITOROWANIE I OCENA 19. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej 20. Samoocena 21. Audyt wewnętrzny 22. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Podczas dokonywania oceny poszczególnych aspektów zarządzania jednostką można posilkować się standardami i wytycznymi:

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

**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).

31 Proszę ocenić oddziaływanie przepisów wewnętrznych i prawa powszechnie obowiązującego na zarządzanie gminą/powiatem/województwem: *

Proszę wybrać odpowiednią odpowiedź przy każdej pozycji:

	Brak regulacji	Regulacje pomagają w zarządzaniu	Regulacje utrudniają zarządzanie	Nie potrafię dokonać takiej oceny
ŚRODOWISKO WEWNĘTRZNE 1. Przestrzeganie wartości etycznych 2. Kompetencje zawodowe 3. Struktura organizacyjna 4. Delegowanie uprawnień	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
CELE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM 5. Misja 6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Brak regulacji	Regulacje pomagają w zarządzaniu	Regulacje utrudniają zarządzanie	Nie potrafię dokonać takiej oceny
ich realizacji 7. Identyfikacja ryzyka 8. Analiza ryzyka 9. Reakcja na ryzyko				
MECHANIZMY KONTROLI 10. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej 11. Nadzór 12. Ciągłość działalności 13. Ochrona zasobów 14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych 15. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
INFORMACJA I KOMUNIKACJA 16. Bieżąca informacja 17. Komunikacja wewnętrzna 18. Komunikacja zewnętrzna	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
MONITOROWANIE I OCENA 19. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej 20. Samoocena 21. Audyt wewnętrzny 22. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

32 Czy w 2011 roku były przeprowadzane w jednostce kontrole zewnętrzne (NIK, RIO etc.)?

- Tak
 Nie

33 Czy przeprowadzone kontrole dotyczyły co najmniej jednego z nw. zagadnień:

- ŚRODOWISKO WEWNĘTRZNE,
- CELE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM,
- MECHANIZMY KONTROLI,
- INFORMACJA I KOMUNIKACJA,
- MONITOROWANIE I OCENA.

- Tak
 Nie

34 Czy zostały wyznaczone cele strategiczne dla gminy/powiatu/województwa?

- Tak
 Nie

35 Czy zostały wyznaczone cele dla gminy/powiatu/województwa na 2011 rok?

- Tak
 Nie

36 Czy wyznaczono cele dla gminy/powiatu /województwa na 2012 rok?

- Tak
 Nie

37 Czy obecne przepisy prawa regulujące funkcjonowanie administracji samorządowej w wystarczającym stopniu umożliwiają Pani/Panu wykonywanie obowiązku zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w gminie/powiecie/województwie samorządowym?

- Tak
 Nie

38 Proszę wskazać najważniejsze ograniczenia/problemy:

**Statystyka odpowiedzi na pytania zawarte
w Kwestionariuszu dotyczącym kontroli zarządczej w jst**

Zachowano numerację pytań zgodną z Kwestionariuszem

Pytanie nr 22

Czy są Pani/Panu znane przepisy ustawy o finansach publicznych dotyczące kontroli zarządczej?

Tak	2555	99,8%
Nie	6	0,2%

Pytanie nr 23

Czy rozumie Pani/Pan jakie obowiązki wynikają dla praktyki zarządzania z przepisów ustawy o finansach publicznych?

Tak	2476	96,7%
Nie	85	3,3%

Pytanie nr 24

Czy podjęła Pani/podjął Pan działania mające na celu zrozumienie tych obowiązków przez kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych oraz kierownictwo urzędu?

Tak	2361	92,2%
Nie	115	4,5%
Nie dotyczy	85	3,3%

Pytanie nr 25

Czy w urzędzie gminy/starostwie powiatowym/urzędzie marszałkowskim dokonano samooceny zarządzania przy pomocy standardów kontroli zarządczej, wytycznych w sprawie samooceny kontroli zarządczej lub innego narzędzia (np. CAF)?

Tak	1397	54,5%
Nie	1164	45,5%

Pytanie nr 26

Czy w wyniku samooceny usprawniono zarządzanie?

Wyniki odnoszą się wyłącznie do jst, które przeprowadziły samoocenę

Tak	1177	84%
Nie	22	16%

Pytanie nr 27

Czy jest Pani/Panu znana strona internetowa Ministerstwa Finansów, w części dotyczącej kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego?

Tak	2140	83,6%
Nie	421	16,4%

Pytanie nr 28

Jak ocenia Pani/Pan przydatność opublikowanych na stronie internetowej MF informacji i materiałów dotyczących kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego?

Przydatne	2068	80,8%
Nieprzydatne	72	2,8%
Brak odpowiedzi	421	16,4%

Pytanie nr 29

W jaki sposób audyt wewnętrzny wspierał Panią/Pana, kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych oraz kierownictwo urzędu jst w rozumieniu i stosowaniu przepisów oraz standardów kontroli zarządczej?

– nie wspierał	61	6,3%
– wspierał	899	93,7%
– oceniał kontrolę zarządczą	748	83,2%

– szkolił	422	45,8%
– uczestniczył w pracach zespołów	289	32,1%
– opiniował regulacje wewnętrzne	447	49,7%
– uczestniczył w naradach	429	47,7%
– inne	87	9,7%

Pytanie nr 30

Proszę dokonać własnej oceny zarządzanie gminą/powiatem/województwem samorządowym:

ŚRODOWISKO WEWNĘTRZNE

– nie zarządza się	30	1,2%
– zarządza się lecz występują częste i poważne nieprawidłowości	40	1,6%
– zarządza się ale zdarzają się drobne nieprawidłowości	1102	43%
– zarządza się	1302	50,8%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	87	3,4%

CELE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM

– nie zarządza się	206	8%
– zarządza się lecz występują częste i poważne nieprawidłowości	145	5,7%
– zarządza się ale zdarzają się drobne nieprawidłowości	1110	43,3%
– zarządza się	768	30%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	332	13%

MECHANIZMY KONTROLI

– nie zarządza się	69	2,7%
– zarządza się lecz występują częste i poważne nieprawidłowości	119	4,6%
– zarządza się ale zdarzają się drobne nieprawidłowości	1176	45,9%
– zarządza się	1047	40,9%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	150	5,9%

INFORMACJA I KOMUNIKACJA

– nie zarządza się	45	1,8%
– zarządza się lecz występują częste i poważne nieprawidłowości	84	3,3%
– zarządza się ale zdarzają się drobne nieprawidłowości	996	38,9%
– zarządza się	1342	52,4%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	94	3,6%

MONITOROWANIE I OCENA

– nie zarządza się	198	7,7%
– zarządza się lecz występują częste i poważne nieprawidłowości	135	5,3%
– zarządza się ale zdarzają się drobne nieprawidłowości	983	38,4%
– zarządza się	901	35,2%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	344	13,4%

Pytanie nr 31

Proszę ocenić oddziaływanie przepisów wewnętrznych i prawa powszechnie obowiązującego na zarządzanie gminą/powiatem/województwem samorządowym.

ŚRODOWISKO WEWNĘTRZNE

– brak regulacji	42	1,6%
– regulacje pomagają w zarządzaniu	2136	83,4%
– regulacje utrudniają zarządzanie	132	5,2%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	251	9,8%

CELE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM

– brak regulacji	212	8,3%
– regulacje pomagają w zarządzaniu	1489	58,1%
– regulacje utrudniają zarządzanie	248	9,7%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	612	23,9%

MECHANIZMY KONTROLI

– brak regulacji	50	2%
– regulacje pomagają w zarządzaniu	1964	76,7%
– regulacje utrudniają zarządzanie	198	7,7%

– nie potrafię dokonać takiej oceny	349	13,6%
INFORMACJA I KOMUNIKACJA		
– brak regulacji	116	4,5%
– regulacje pomagają w zarządzaniu	1953	76,3%
– regulacje utrudniają zarządzanie	115	4,5%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	377	14,7%
MONITROWANIE I OCENA		
– brak regulacji	115	4,5%
– regulacje pomagają w zarządzaniu	1705	66,6%
– regulacje utrudniają zarządzaniu	176	6,9%
– nie potrafię dokonać takiej oceny	565	22%

Pytanie nr 32

Czy w 2011 roku były przeprowadzane w jednostce kontrole zewnętrzne (NIK, RIO etc.)?

Tak	1804	70,4%
Nie	757	29,6%

Pytanie nr 33

Czy przeprowadzone kontrole dotyczyły co najmniej jednego z nw. zagadnień:

- środowisko wewnętrzne
- cele i zarządzanie ryzykiem
- mechanizmy kontroli
- informacja i komunikacja
- monitorowanie i ocena

Wyniki odnoszą się wyłącznie do jst, w których były przeprowadzane kontrole

Tak	974	46%
Nie	830	54%

Pytanie nr 34

Czy zostały wyznaczone cele strategiczne dla gminy/powiatu/województwa?

Tak	2017	78,8%
Nie	544	21,2%

Pytanie nr 35

Czy zostały wyznaczone cele dla gminy/powiatu/województwa na 2011 rok?

Tak	1960	76,5%
Nie	601	23,5%

Pytanie nr 36

Czy zostały wyznaczone cele dla gminy/powiatu/województwa na 2012 rok?

Tak	1959	76,5%
Nie	602	23,5%

Pytanie nr 37

Czy obecne przepisy prawa regulujące funkcjonowanie administracji samorządowej w wystarczającym stopniu umożliwiają Pani/Panu wykonywanie obowiązku zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w gminie/powiecie/województwie samorządowym?

Tak	2056	80,3%
Nie	505	19,7%

Pytanie nr 38

Proszę wskazać najważniejsze ograniczenia/problemy:

Wskazanie problemów	492	19,6%
Brak odpowiedzi	2561	80,4%