

## Samoocena kontroli zarządczej jako praktyczny element zarządzania jednostką samorządu terytorialnego

Monika Krajewska\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest analiza samooceny jako jednego z narzędzi systemu kontroli zarządczej i jej praktyczne wykorzystanie w zarządzaniu JST.

*Metodologia badania* – Przeprowadzono analizę samooceny zarówno z punktu widzenia formalnych zasad jej funkcjonowania, jak i zagadnień merytorycznych. Omówione zostały obowiązujące regulacje prawne na poziomie przepisów powszechnie obowiązującego prawa krajowego. Wykorzystano również wnioski z obserwacji oraz doświadczeń wdrażania kontroli zarządczej wynikające z pracy zawodowej autorki artykułu.

*Wynik* – Sformułowane zostały postulaty pozwalające na efektywne i skuteczne wykorzystanie samooceny kontroli zarządczej w nowoczesnym modelu zarządzania JST.

*Oryginalność/wartość* – Samoocena jest niezmiernie istotnym elementem zarządzania JST. Stanowi ona nierozwalny element kontroli zarządczej, a tym samym nowoczesnego modelu działania jednostek sektora finansów publicznych.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, samoocena, jednostki sektora finansów publicznych, jednostka samorządu terytorialnego, zarządzanie w jednostkach samorządu terytorialnego

### Wprowadzenie

Od sprawnie zarządzanej jednostki sektora finansów publicznych oczekuje się skutecznego realizowania zadań ustawowych przy minimalizacji kosztów działania, tak aby spełniać oczekiwania swoich interesariuszy (Strąk, 2012, s. 74–89). Odbiorca usług – klient, interesariusz – chciałby otrzymywać jak najwięcej i jak najlepiej za coraz mniejsze obciążenia publicznoprawne. Dlatego też tak istotna jest poprawa funkcjonowania sektora publicznego. W osiągnięciu tego celu niezbędna jest radykalna zmiana dominującego dotychczas biurokratycznego modelu działania administracji na rzecz rozwiązań uwzględniających postulaty współczesnej teorii zarządzania. W 2010 roku wdrożona została reforma finansów publicznych sankcjonująca instytucję kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Zmiany w zakresie transformacji finansów publicznych wchodzą w szerszy nurt zmian dokonujących się w administracji, a polegających na przechodzeniu od „kultury stosowania

\* mgr Monika Krajewska, Red Ocean KZ Sp. z o.o., 02-017 Warszawa, Aleje Jerozolimskie 125/127, e-mail: monika.krajewska@redocean.pl.

prawa” do „kultury sprawności działania” (Kieżun, 2005, s. 75). Jest to radykalna zmiana modelu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych – odejście od modelu biurokratycznego administrowania na rzecz modelu sprawnego zarządzania.

Pomimo formalnej zmiany modelu działania polskich jednostek sektora finansów publicznych w zdecydowanej większości nadal funkcjonują one według tradycyjnego modelu biurokratycznego. Dotyczy to również kontroli zarządczej – utożsamia się ją z kontrolą wewnętrzną lub uprzednio wykonywaną kontrolą finansową. *Kontrola zarządcza* jest pojęciem zdecydowanie szerszym i oznacza normatywnie określony system zarządzania jednostkami organizacyjnymi sektora finansów publicznych. Zgodnie z postawioną tezą przyjęć należy, że instytucja kontroli zarządczej wprowadziła i usystematyzowała zasady i procedury zarządzania jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych. W ślad za tym należy stwierdzić, że kontrola zarządcza jest procesem ciągłym, podatnym na zmiany, odpowiadającym na oczekiwania wewnętrzne organizacji, jak i sytuację jej otoczenia. Model kontroli zarządczej powinien być stale monitorowany oraz udoskonalany zgodnie z na bieżąco pojawiającymi się potrzebami i oczekiwaniami. Jednym z narzędzi pozwalającym uzyskać wiedzę na temat funkcjonowania systemu kontroli zarządczej jest **samoocena**.

W artykule omówiono regulacje prawne dotyczące kontroli zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem samooceny. W końcowej części sformułowane zostały wnioski praktyczne wobec modelu samooceny dla jednostek samorządu terytorialnego (JST) wynikające z doświadczeń zawodowych autorki tekstu.

## **1. Samoocena w modelu prawnym i organizacyjnym**

Podstawę prawną funkcjonowania kontroli zarządczej określają przepisy ustawy o finansach publicznych<sup>1</sup> (Ustawa, 2009). Zgodnie z art. 68 u.f.p. kontrola zarządcza stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, skuteczny, efektywny, oszczędny i terminowy.

Zgodnie z dyspozycją ustawodawcy minister finansów został zobligowany do koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych poprzez upowszechnianie standardów, wydawanie wytycznych, współpracę z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz współpracę z komitetami audytu. Dlatego też opublikowany został Komunikat Ministra Finansów nr 23 z 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zawierający opis celów i charakter standardów oraz poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej. Standardy kontroli zarządczej zostały przedstawione w pięciu obszarach: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena. Dla celów niniejszego artykułu skupię uwagę na standardach: samoocena oraz uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej.

---

<sup>1</sup> Dalej: u.f.p.

## **2. Samoocena JST**

Umieszczenie samooceny jako jednego ze standardów kontroli zarządczej stanowi wyraz istotności tej procedury w procesie zarządzania. Wyniki samooceny są dla kierownika jednostki jedną z podstaw do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Nie ulega zatem wątpliwości, że prawidłowe przeprowadzenie samooceny i faktyczne wykorzystanie jej wyników wpływa na ocenę całościową funkcjonowania kontroli zarządczej i stanowi zarazem unikalny zbiór informacji w zakresie słabości, niezbędny do podejmowania działań usprawniających czy naprawczych.

Na tle powyższego realnym zagrożeniem dla prawidłowego przebiegu procesu samooceny staje się postawa kadry kierowniczej JST wobec tego obowiązku. Często podejmowane są próby minimalizowania znaczenia samooceny i oświadczenia o zapewnieniu kontroli zarządczej, a w skrajnych wypadkach błędne wyciąganie wniosków, że ten obowiązek nie dotyczy poziomu samorządów. Owszem, sama ustawa nie zawiera wprost definicji formalnej obowiązku przeprowadzania samooceny i publikowania oświadczenia (obowiązek taki jest wprost zapisany w odniesieniu do administracji rządowej), niemniej jednak opublikowane standardy kontroli zarządczej już taki obowiązek odniesieniu do samooceny wprowadzają, a w odniesieniu do oświadczenia zalecają. Tym samym nie ulega wątpliwości, że prawidłowo realizowana kontrola zarządcza powinna obejmować zarówno samoocenę, jak i finalne oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

Doprecyzowanie zasad samooceny zostało dokonane poprzez wydanie wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Komunikat, 2011). Zawierają one ogólne informacje dotyczące samooceny oraz wynikających z tego procesu szans i zagrożeń. Ponadto prezentują propozycję przeprowadzenia samooceny za pomocą ankiet (kwestionariuszy). Kwestię otwartą stanowi model respondentów samooceny. Możliwa jest sytuacja, gdzie określa się różne grupy funkcjonalne i dla tych grup przygotowuje się odrębne ankiety. Może to dotyczyć wyodrębnienia kadry zarządzającej i szeregowych pracowników czy wyodrębnienia grupy realizującej zadania o szczególnej wrażliwości na przykład dla obszaru finansowego.

Należy także wspomnieć, że uzupełnienie standardów kontroli zarządczej stanowią szczegółowe wytyczne dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Komunikat, 2012). Zawierają one procedury i polityki oraz działania podejmowane zarówno przez kierownictwo jednostki, jak i jej pracowników, które poprzez identyfikację i analizę ryzyka oraz określanie adekwatnych reakcji na ryzyko zwiększają prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań.

### **3. Praktyczne wykorzystanie samooceny jako elementu zarządzania JST – postulaty wykorzystania samooceny w modelach kontroli zarządczej**

Obszarem zainteresowań naukowych, a równocześnie pracy zawodowej autorki artykułu jest wdrażanie kontroli zarządczej w JST. Jest ona współautorką rozwiązania informatycznego, które efektywnie wspiera samorządy w przeprowadzaniu samooceny kontroli zarządczej. Z rozwiązania tego od 5 lat korzysta między innymi m.st. Warszawa. Autorka na bieżąco współpracuje z JST na terenie całego kraju, również w ramach wdrażania samooceny kontroli zarządczej. Na tej podstawie podjęta zostaje próba skonstruowania niektórych postulatów wykorzystania w praktyce samooceny jako elementu sprawnego zarządzania. Wynikają one z obserwacji oraz doświadczeń wdrażania kontroli zarządczej w JST i będą przedmiotem dalszej pracy naukowej autorki.

Pomimo zapoczątkowanej w 2010 roku formalnej zmiany modelu działania polskich jednostek sektora finansów publicznych w większości nadal funkcjonują one według dotychczasowego, tradycyjnego modelu biurokratycznego. W tym wypadku realizacja kontroli zarządczej koncentruje się głównie na formalnych aspektach, a uzyskiwane dane nie są wykorzystywane dla bieżącego zarządzania jednostką. Niepokojące staje się również zjawisko zbiurokratyzowania całego modelu kontroli zarządczej w celu stworzenia pozorów jego dobrego funkcjonowania. W rzeczywistości jednak nadal niewiele JST analizuje i korzysta z uzyskanej w ten sposób wiedzy zarządczej.

Faktem jest, że także sam ustawodawca nie pomógł w odpowiednim wykreowaniu wartości wynikających z kontroli zarządczej. Dostrzec należy choćby fakt, że umiejscowienie kontroli zarządczej w ustawie o finansach publicznych stworzyło wrażenie, że jest to kontynuacja dotychczasowej kontroli finansowej.

Również sama treść przepisów o kontroli zarządczej jest nacechowana klauzulami generalnymi wymagającymi doprecyzowania. Wynika to także z faktu niezrozumienia instytucji kontroli zarządczej, co sprzyja jej marginalizowaniu. Zamiast dostrzegać w niej szansę na uzasadnienie wprowadzenia procesów zarządzania jednostką, które przecież mogą być zorganizowane zgodnie z koncepcją danego wóldarza, podejmuje się z kontrolą zarządczą swoistą „walkę”. Ważne zatem jest, aby świadomość możliwości wykorzystywania uregulowanych prawnie zasad zapewnienia odpowiednich standardów była postrzegana jako pożyteczne narzędzie do zarządzania. Niezbędne jest, aby podstawowe reguły planowania, procesy zarządzania ryzykiem, stosowane mechanizmy kontroli oraz cała gama procesów komunikacyjnych i monitorujących zostały zintegrowane z pożądanym stanem docelowym modelu zarządzania jednostką lub całą gminą.

Na tym tle zorganizowanie procesu samooceny powinno służyć faktycznej identyfikacji problemów lub nieprawidłowości występujących na danym poziomie strukturalnym samorządu terytorialnego. Przekonanie o tym, że samoocena jest pożyteczną, konieczną i przydatną częścią zarządzania, musi być generowane ze strony kierownictwa. Brak przekonania kierownictwa spowoduje, że samoocena pozostanie nikomu niepotrzebną formalnością.

Powodzenie procesu samooceny jest bezpośrednio związane z zasobem wiedzy i świadomością kadry zarządzającej w urzędzie, co w kolejnym kroku powinno się przekładać na przeniesienie tych cech na pracowników. Dlatego nie powinno się rozpoczynać samooceny, jeżeli wcześniej nie przeprowadzi się odpowiednich działań przygotowawczych. W pierwszej kolejności powinna zostać ustanowiona komórka organizacyjna bądź też wyznaczona konkretna osoba odpowiedzialna za koordynację tego procesu. Kolejno należy przygotować model samooceny poprzez wyznaczenie jej harmonogramu, uczestników oraz pożądanego przepływu informacji. W ramach działań przygotowawczych niezbędne jest określenie kształtu i treści formularza samooceny. Należy dążyć do tego, aby wszystkie pytania były skonstruowane w sposób zrozumiały dla wszystkich respondentów. Można to osiągnąć, przeprowadzając konsultacje treści pytań z wybranymi interesariuszami lub przygotowując słownik specyficznych zwrotów i wyrażen dający jednoznaczną odpowiedź sensu używanego w pytaniu pojęcia.

Odrębnym zagadnieniem jest automatyzacja procesu samooceny. Nie ulega wątpliwości, że przygotowanie i dystrybucja kwestionariuszy, ich wypełnianie, a zwłaszcza późniejsza analiza pochłaniają wiele zasobów osobowych. Szczególnie w mniejszych jednostkach, gdzie nie ma wyspecjalizowanych komórek audytu wewnętrznego, stanowi to duże wyzwanie organizacyjne. Dlatego też zasadne wydaje się wykorzystywanie do tego celu narzędzi informatycznych, które pozwolą na ograniczenie czasu poświęcanego na samoocenę do niezbędnego minimum. W tym przypadku również sam proces analizy samooceny i ustalenia jej wyników oraz wynikających z tego rekomendacji zostaje zautomatyzowany. Faktem jest, że zakup rozwiązań informatycznych stanowi realny wydatek, niemniej jednak sama pracochłonność ręcznego przygotowania i analizy danych wynikających z przeprowadzonej samooceny także taki wydatek stanowi. Rozstrzygające tutaj powinno być porównanie wysokości potencjalnych wydatków publicznych.

Po zakończeniu etapu przygotowawczego wskazane jest przeprowadzenie szkoleń dla wszystkich uczestników samooceny. Szkolenia powinny obejmować zakres organizacyjny i merytoryczny samooceny. Celem tego zadania powinno być skuteczne przekazanie wiedzy i informacji dotyczących istoty samooceny oraz jej znaczenia dla zarządzania daną jednostką. Należy uświadamiać uczestników, że istotne są rzetelnie udzielane odpowiedzi pozbawione wpływów różnego rodzaju emocji. Ważne jest też, aby każdy wypełniający kwestionariusz samooceny miał poczucie bezpieczeństwa związanego z reperkusjami w stosunku do prawdziwych odpowiedzi czy ocen. W wypadku używania narzędzi informatycznych szkolenie powinno także obejmować zagadnienia związane ze sposobem ich używania.

Samoocena kontroli zarządczej bez wątpienia jest z jednej strony obowiązkiem, a z drugiej bardzo przydatnym narzędziem dla całościowej oceny systemu zarządzania. Dane gromadzone w procesie samooceny stanowią jedno ze źródeł informacji niezbędnych dla sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Zatem optymalnym rozwiązaniem i zarazem pożądanym dążeniem powinno być takie skonstruowanie procesu samooceny, aby zakres uzyskiwanych w jej ramach

informacji był możliwie jak najszerszy. W ramach modelowania kwestionariusza należy rozważać wzbogacenie go o dodatkowe informacje w zakresie poszczególnych standardów kontroli zarządczej.

Wynik samooceny powinien w sposób automatyczny generować pierwszą wersję oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Wersja ta powinna być korygowana o zdarzenia negatywne stwierdzone w ramach procedur weryfikacji wewnętrznych lub zewnętrznych. Dodatkowo dla uniknięcia nieuprawnionego zawyżania oceny kolejna wersja oświadczenia powinna być poddana weryfikacji przez wyspecjalizowane komórki kontroli wewnętrznej lub audytu, a w przypadku ich braku przez osoby realizujące zadania koordynacji kontroli na poziomie całej JST.

W celu zapewnienia prawidłowego konstruowania oświadczenia po uwagach wniesionych w ramach procedur weryfikacyjnych należy zapewnić sprzężenie zwrotne. Pozwoli to uniknąć błędów lub pomyłek w podwyższaniu lub obniżaniu oceny. Ważne jest, aby każdy odpowiedzialny za dany poziom kontroli zarządczej miał prawo ostatecznego zdania w sprawie stanu kontroli zarządczej, bo przecież za to zgodnie z prawem odpowiada. Należy również dostrzec, że w przypadku małych jednostek niejednokrotnie samoocena jest jedynym narzędziem weryfikacji stanu zarządzania. W takich jednostkach z reguły nie funkcjonuje audyt wewnętrzny, a często także występuje brak specjalistycznych zasobów kadrowych.

Ostatecznie należy stwierdzić, że dobre zorganizowanie procesu samooceny zintegrowanego z generowaniem oświadczenia o stanie kontroli zarządczej może pomóc kierownictwu w świadomej i zgodnej z prawdą ocenie stanu funkcjonowania kontroli zarządczej.

## **Uwagi końcowe**

Kontrola zarządcza w swojej istocie jest zintegrowanym systemem wielu procesów i procedur dokonujących się na różnych szczeblach poziomu organizacyjnego samorządu terytorialnego.

Samoocena stanowi istotny element oceniający i monitorujący całości systemu kontroli zarządczej. Prawidłowo zorganizowany proces samooceny daje możliwość przeglądu wszystkich aspektów działalności jednostki, w tym możliwość ujawnienia słabości działania i podjęcia kroków zaradczych.

Nie ulega wątpliwości, że opracowanie skutecznego modelu samooceny systemu kontroli zarządczej jest procesem pracochłonnym, wymagającym zaangażowania i współpracy wszystkich pracowników. Sukces tego przedsięwzięcia wymaga właściwego zrozumienia istoty kontroli zarządczej przez kierownictwo jednostki w celu uniknięcia patologii traktowania kontroli zarządczej jako przymusu ustawowego, który da się wykonać tylko poprzez wytworzenie odpowiedniej dokumentacji formalnej.

Zaprezentowane w niniejszym artykule postulaty dotyczące prawidłowego przeprowadzania samooceny mogą stanowić unikalną wartość dla identyfikacji mocnych i słabych stron zarządzania jednostką sektora finansów publicznych.

## Literatura

- Kieżun, W. (2005). O sprawnej administrację publiczną. *Ius et Lex, III* (1). Pobrane z: [http://www.witoldkiezun.com/docs/iusetlex\\_012005.htm](http://www.witoldkiezun.com/docs/iusetlex_012005.htm); [http://www.witoldkiezun.com/docs/iusetlex\\_012005-2.htm](http://www.witoldkiezun.com/docs/iusetlex_012005-2.htm).
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Dz.Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych. Dz.Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11.
- Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem. Dz.Urz. Min. Fin. poz. 56.
- Strąk, T. (2012). *Modele dokonania jednostek sektora finansów publicznych*. Warszawa: Difin.
- Ustawa 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.

### SELF-ASSESSMENT IN MANAGEMENT CONTROL AS A PRACTICAL ELEMENT OF MANAGEMENT OF A LOCAL GOVERNMENT UNIT

**Abstract:** *Purpose* – The goal of this article is to analyse the concept of self-assessment as a tool of management control and its practical applications in management of a local government unit.

*Methodology* – The analysis was conducted concerning both formal principles of its functioning and in terms of substance. Legal regulations on the level of domestic law have been reviewed. The analysis was also based on the authors observations and professional experience in the area of introducing management control in local government units.

*Findings* – Guidelines for the effective and efficient use of self-assessment in a local government unit's modern management model have been presented.

*Originality/value* – Self-assessment is a crucial element of managing a local government unit. It is inseparably connected with management control and in consequence an important part of a modern model of management in the public finance sector.

**Keywords:** management control, self-assessment, public finance sector units, local government units, management in local government units

### Cytowanie

- Krajewska, M. (2016). Samoocena kontroli zarządczej jako praktyczny element zarządzania jednostką samorządu terytorialnego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 6/1* (84), 103–109. DOI: 10.18276/firfu.2016.84/1-09.