

## **Samoocena etapem wstępnym wdrażania systemu kontroli zarządczej na przykładzie Ośrodka Pomocy Społecznej w Goleniowie**

**Wanda Skoczylas\*, Renata Drążyk\*\***

**Streszczenie:** *Celem* artykułu było wykazanie użyteczności i ograniczeń samooceny jako narzędzia przygotowującego do pełnego wdrożenia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jednostkach małych, w których nie są zatrudniani audytorzy.

*Metodologia badania* wykorzystana przy pisaniu artykułu to: analiza literatury i uregulowań prawnych oraz ankieta (kwestionariusz), której wyniki opracowano z wykorzystaniem metod statystyki opisowej.

*Wynikiem* przeprowadzonego badania jest potwierdzenie użyteczności, ale też ograniczeń samooceny przeprowadzonej z wykorzystaniem ankiety (kwestionariusza) w przygotowaniu jednostki do pełnego wdrożenia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz identyfikacja słabości kontroli zarządczej i przedstawienie działań naprawczych w badanej jednostce.

*Oryginalność/Wartość* – Dla teorii potwierdzenie walorów samooceny we wdrażaniu kontroli zarządczej w jednostkach małych, gdzie nie są zatrudniani audytorzy, natomiast dla praktyki gospodarczej wskazanie słabości kontroli zarządczej i propozycja działań naprawczych.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, wdrażanie w małych jednostkach, samoocena

### **Wprowadzenie**

Władza publiczna, w tym także w Polsce, stoi wobec konieczności poprawy jakości procesu programowania oraz podniesienia efektywności i skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych. Sprostanie pojawiającym się wyzwaniom rodzi zapotrzebowanie na adekwatne instrumenty wspierające procesy zarządzania publicznego. Od początku lat osiemdziesiątych ubiegłego stulecia dużym zainteresowaniem cieszy się nurt rozważań teoretycznych i badań empirycznych określonych przez Ch. Hooda (1991) jako „nowe zarządzanie publiczne”<sup>1</sup>, później rozwinięty w bardziej partycypacyjną koncepcję *public*

---

\* prof. dr hab. Wanda Skoczylas, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, Katedra Pomiaru i Kontroli Wyników, wanda@wneiz.pl.

\*\* mgr Renata Drążyk, Ośrodek Pomocy Społecznej w Goleniowie, renatadrazyk@gmail.com.

<sup>1</sup> Nowe zarządzanie publiczne cechuje: wprowadzenie profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania, jasno określone standardy i mierniki, większy nacisk na kontrolę wyników, nastawienie na dezagregację jednostek sektora publicznego, wprowadzenie konkurencji do sektora publicznego, nacisk na wykorzystanie w sektorze publicznym metod i technik zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym, nacisk na większą dyscyplinę i oszczędność wykorzystania zasobów.

*governance* (Wawrzyniec 2010). J. Płoskonka (2013) stwierdza, że „zarządzanie publiczne zorientowane na skuteczne i efektywne osiąganie zaplanowanych rezultatów wymaga:

- właściwego programowania, czyli pełnej jasności celów, jakie władza publiczna chce osiągnąć w społeczeństwie, oraz sposobu dojścia do nich (projektowanie łańcucha logicznego na podstawie przyjętego „modelu zmiany”) z uwzględnieniem możliwości finansowych państwa;
- efektywnego i skutecznego działania w dążeniu do uzyskania zaplanowanych rezultatów krótkookresowych oraz średnio- i długookresowych, pomimo występowania potencjalnych zagrożeń zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych (naruszenie przepisów prawa oraz procedur wewnętrznych czy też działania niezgodne z tzw. zasadami należytego zarządzania finansami) (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 44 ust. 3);
- stałego monitorowania stopnia osiągnięcia zaplanowanych rezultatów”.

Działania wspomagające zarządzanie, skupione na osiągnięciu założonych rezultatów, wynikają z systemu kontroli zarządczej, której obowiązek wdrożenia we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach budżetowych, wynika z ustawy o finansach publicznych. Przepisy w zakresie kontroli zarządczej nie wymagają budowania nowego systemu, ani nie narzucają żadnego obowiązującego modelu. Zawierają jednak zastrzeżenie, że ma to być system wspierający zarządzanie. Oznacza to, że ustanowione i funkcjonujące w jednostce regulacje muszą być podporządkowane realizacji określonych celów jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, skuteczny i terminowy. Powinny one wynikać z identyfikacji i analizy ryzyka. Ważne jest zachowanie zasady racjonalności, co oznacza, że koszty wdrożenia i stosowania odpowiednich rozwiązań nie powinny być większe niż korzyści z tego tytułu wynikające.

Opracowane standardy kontroli zarządczej w tym przypadku stanowią jedynie zbiór uniwersalnych wskazówek opisujących model kontroli zarządczej. Nie kreują konkretnych obowiązków, nie opisują wymaganych zachowań i nie mają charakteru prawa powszechnie obowiązującego, zawierają natomiast najlepsze praktyki wypracowane przez środowisko menedżerskie oraz audytorskie (Burzyńska 2012). Ich celem jest promowanie wdrażania spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa (Komunikat nr 23 Ministra Finansów).

Budowę unikatowego, uwzględniającego specyfikę i warunki działania jednostki systemu kontroli zarządczej poprzedza ocena jakości rozwiązań stosowanych dotychczas w jednostce, w odniesieniu do standardów wydanych przez ministra finansów oraz modelu COSO. Pomocne w tym zakresie jest przeprowadzenie wstępnej samooceny, które pozwoli na diagnozę istniejących rozwiązań (Kumpiałowska 2014). Samoocena to narzędzie, które w stosunkowo krótkim czasie może dać ogólny obraz funkcjonowania kontroli zarządczej (Komunikat nr 3 Ministra Finansów). Standardy kontroli zarządczej zalecają przeprowadzanie pierwszej samooceny w fazie wdrażania i ponawianie jej co najmniej raz w roku. Samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności oraz udokumentowana. Może dotyczyć poszczególnych procesów zachodzących w jednostce, a także poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej (Biuletyn Ministerstwa Finansów 2011).

Celem artykułu jest wykazanie użyteczności i ograniczeń samooceny jako narzędzia przygotowującego do pełnego wdrożenia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jednostkach małych, w których nie są zatrudniani audytorzy.

## 1. Charakterystyka założeń metodycznych

W samoocenie kontroli zarządczej wykorzystać można szereg metod. Obok przedstawionych przez ministra finansów metod dokonywania samooceny ujętych w szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Komunikat nr 3 Ministra Finansów) proponowane są też inne metody samooceny zarządzania. Można wśród nich wymienić metodę samooceny, dokonywanej w ramach Wspólnej Metody Oceny (ang. *Common Assessment Framework* – CAF) i przeznaczonej do stosowania w każdej z jednostek sektora finansów publicznych, oraz metodę Planowania Rozwoju Instytucjonalnego (PRI) (Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych), dedykowaną jednostkom samorządu terytorialnego.

Do samooceny kontroli zarządczej w Ośrodku Pomocy Społecznej w Goleniowie wykorzystano ankietę opracowaną na podstawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Komunikat nr 3 Ministra Finansów). W wytycznych zaproponowano dwa wzory ankiet, przeznaczone dla pracowników i dla kierowników komórek organizacyjnych. Aby zapobiec identyfikacji respondentów i dać im gwarancję anonimowości, zdecydowano się na ankiety jednolite dla wszystkich pracowników każdego szczebla w ośrodku.

W związku z tym, że samoocena kontroli zarządczej w Ośrodku Pomocy Społecznej w Goleniowie jako jednostce budżetowej miała być przeprowadzona po raz pierwszy, badaniem objęto całą jednostkę, we wszystkich obszarach jej działalności. Pytania ankietowe miały charakter zamknięty, dodatkowo w rubryce „uwagi” istniała możliwość wyrażenia opinii na temat funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce.

Ankieta dotyczyła pięciu obszarów kontroli zarządczej. Pierwsza część miała na celu określenie funkcjonowania elementów środowiska wewnętrznego, w tym przestrzegania wartości etycznych, posiadanych kompetencji zawodowych, adekwatności struktury organizacyjnej oraz sposobu delegowania uprawnień. Część druga dotyczyła celów i zarządzania ryzykiem; miała odpowiedzieć na pytania, czy pracownicy znają najważniejsze cele istnienia jednostki oraz czy są świadomi zagrożeń związanych z brakiem zarządzania ryzykiem. Kolejna część ankiety odnosiła się do mechanizmów kontroli; miała udzielić informacji, czy w jednostce zostały zastosowane odpowiednie procedury i czy prowadzony jest nadzór nad wykonywaniem zadań oraz czy przyjęte zostały mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych, gospodarczych i systemów informatycznych. Następne pytania dotyczyły informacji i komunikacji; miały stanowić źródło wiedzy o jakości przepływu bieżącej informacji oraz komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej. Na koniec zapytano o monitorowanie i ocenę, w tym czy dokonywana była analiza systemu kontroli zarządczej w formie samooceny i czy prowadzony jest proces bieżącego monitorowania realizacji zadań.

Ankiety skierowano do wszystkich pracowników zatrudnionych w ośrodku – łącznie 48 osób, zarówno do kierownictwa wyższego i niższego szczebla, jak i do pozostałych pracowników.

Zgodnie ze szczegółowymi wytycznymi w zakresie samooceny (Komunikat nr 3 Ministra Finansów) kierownik jednostki poinformował pracowników o planowanym przeprowadzeniu samooceny, jej anonimowym charakterze, oraz wyznaczył osobę odpowiedzialną za koordynację badania (do jej obowiązków należało przygotowanie, przeprowadzenie oraz opracowanie wyników samooceny). Jednocześnie pracownicy zostali poproszeni o udzielenie szczerych, rzetelnych odpowiedzi oraz, w miarę możliwości, wyrażenie opinii o działalności jednostki w ocenianych obszarach. Gwarancję anonimowości zapewnić miała możliwość elektronicznego wypełnienia kwestionariusza. Wyniki ankiety oraz wnioski z badania zostały przedstawione w raporcie z samooceny kontroli zarządczej.

## 2. Raport z samooceny kontroli zarządczej

Badanie za pomocą ankiety przeprowadzono w okresie od 7 do 31 października 2013 roku. Ankiety wypełniło 36 osób, czyli 75% ogółu zatrudnionych. Próg, którego przekroczenie będzie wskazywało na słabość kontroli zarządczej w danym obszarze, ustalono na przynajmniej 40% negatywnych odpowiedzi spośród wszystkich otrzymanych na konkretne pytanie.

Celem przeprowadzonej samooceny była ocena stanu funkcjonowania kontroli zarządczej oraz identyfikacja obszarów wymagających usprawnień, dzięki czemu możliwe będzie wdrożenie nowych standardów funkcjonowania jednostki. Wyniki ankiety przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1**

Wyniki ankiety do samooceny kontroli zarządczej

Treść	Tak	Nie	Trudno powiedzieć
	w %		
1. Czy zna Pani/Pan cele i standardy kontroli zarządczej?	61	39	0
2. Czy wie Pani/Pan, jakie zachowania pracowników uznawane są w Ośrodku za nieetyczne?	78	19	3
3. Czy Pani/Pana zdaniem osoby na stanowiskach kierowniczych przestrzegają i promują własną postawę i decyzjami etyczne postępowanie?	47	50	3
4. Czy wie Pani/Pan, jak należy się zachować w przypadku, gdy będzie Pani/Pan świadkiem poważnych naruszeń zasad etycznych obowiązujących w Ośrodku?	39	53	8
5. Czy w Ośrodku zostały określone: zakres wiedzy, umiejętności i doświadczenia, które są niezbędne dla prawidłowego wykonywania zadań na poszczególnych stanowiskach (opis stanowiska)?	75	8	17
6. Czy osoby zarządzające w Ośrodku posiadają odpowiednią wiedzę i doświadczenie pozwalające efektywnie realizować zadania?	64	11	25
7. Czy pracownicy jednostki są odpowiednio przygotowani do realizacji powierzonych zadań?	67	17	17
8. Czy pracownicy Ośrodka uczestniczą w szkoleniach podwyższających kompetencje i umiejętności?	94	0	6
9. Czy udział w szkoleniach jest wystarczający dla Pani/Pana, aby skutecznie realizować powierzone zadania?	39	33	28
10. Czy w Ośrodku istnieje plan szkoleń?	28	50	22
11. Czy w jednostce istnieje sformalizowany proces naboru pracowników?	40	14	46
12. Czy proces naboru pracowników stosowany w jednostce pozwala na wybór najlepszego kandydata?	39	11	50
13. Czy struktura jednostki dostosowana jest do jej celów i zadań?	80	3	17
14. Czy jednostka posiada wewnętrzny regulamin organizacyjny określający zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych?	83	3	14
15. Czy posiada Pani/Pan aktualny zakres obowiązków określony na piśmie lub inny dokument o takim charakterze?	91	6	3
16. Czy w Pani/Pana komórce organizacyjnej są ustalone zasady zastępstw?	85	12	3
17. Czy jest Pani/Pan w stanie wykonywać wyznaczone zadania w regulaminowym czasie pracy?	53	47	0
18. Czy zostały w sposób precyzyjny określone uprawnienia, które są delegowane osobom zarządzającym na różnych szczeblach?	32	6	62
19. Czy zna Pani/Pan najważniejsze cele istnienia Ośrodka?	97	3	0
20. Czy jednostka ma określoną/opisaną misję?	62	0	38
21. Czy cele i zadania jednostki zostały określone?	94	0	6
22. Czy pracownicy zostali zapoznani z celami i zadaniami jednostki?	58	15	27
23. Czy kierownictwo ustala realne i możliwe do osiągnięcia cele i zadania?	41	21	38
24. Czy w przypadku wystąpienia trudności w realizacji zadań zwraca się Pani/Pan w pierwszej kolejności do bezpośredniego przełożonego z prośbą o pomoc?	59	38	3
25. Czy cele i zadania Pani/Pana komórki organizacyjnej na bieżący rok mają określone mierniki, wskaźniki bądź inne kryteria, za pomocą których można sprawdzić, czy cele i zadania zostały zrealizowane?	26	29	44
26. Czy dla poszczególnych celów i zadań zostały określone komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne za ich realizację?	71	6	24
27. Czy sposób realizacji zadań w Pani/Pana komórce organizacyjnej jest określony w pisemnych procedurach/instrukcjach?	38	44	18
28. Czy w jednostce dokonywana jest identyfikacja ryzyk?	30	33	36

29. Czy zidentyfikowane ryzyka są poddawane analizie?	27	36	36
30. Czy proces związany z identyfikacją i analizą ryzyka jest dokumentowany?	15	27	58
31. Czy w Pani/Pana komórce organizacyjnej w udokumentowany sposób identyfikuje się ryzyko, które może przeszkodzić w realizacji celów i zadań (np. poprzez sporządzenie rejestru ryzyka lub innego dokumentu)?	15	36	48
32. Czy wśród zidentyfikowanych zagrożeń/ryzyk wskazuje się zagrożenia/ryzyka istotne, które w znaczący sposób mogą przeszkodzić w realizacji celów i zadań?	41	15	44
33. Czy wie Pani/Pan, jak postępować w przypadku wystąpienia sytuacji nadzwyczajnej, np. pożaru, powodzi, poważnej awarii?	76	12	12
34. Czy dokumenty/materiały/zasoby informatyczne, z których korzysta Pani/Pan w swojej pracy, są odpowiednio chronione przed utratą lub zniszczeniem?	50	9	41
35. Czy postawa osób na stanowiskach kierowniczych zachęca pracowników do sygnalizowania problemów i zagrożeń w realizacji zadań?	38	41	21
36. Czy w jednostce podejmowane były działania związane z wdrożeniem procesu zarządzania ryzykiem?	18	24	59
37. Czy zarządzanie ryzykiem było przedmiotem szkoleń, w których uczestniczyła kadra zarządzająca lub pracownicy jednostki?	27	30	42
38. Czy w Pani/Pana ocenie istnieje potrzeba szkolenia z zakresu zarządzania ryzykiem?	62	0	38
39. Czy jednostka posiada wewnętrzne procedury, instrukcje, wytyczne, inne dokumenty regulujące działalność jednostki i realizację zadań?	65	0	35
40. Czy wdrożone w jednostce procedury zostały zakomunikowane pracownikom jednostki w sposób umożliwiający im zapoznanie się?	53	26	21
41. Czy procedury są dostępne dla wszystkich pracowników jednostki?	48	18	33
42. Czy ma Pani/Pan dostęp do wszystkich przepisów, informacji i danych niezbędnych do realizacji swoich zadań?	68	9	24
43. Czy posiada Pani/Pan bieżący dostęp do procedur/instrukcji obowiązujących w Ośrodku (np. poprzez intranet)?	76	12	12
44. Czy kadra kierownicza zapewnia odpowiedni nadzór nad realizacją zadań przez pracowników?	62	21	18
45. Czy dokonywana jest okresowa ocena Pani/Pana pracy?	44	29	26
46. Czy są Pani/Panu znane kryteria, za pomocą których oceniane jest wykonywanie Pani/Pana zadań?	35	47	18
47. Czy jest Pani/Pan informowana/y przez bezpośredniego przełożonego o wynikach okresowej oceny Pani/Pana pracy?	44	53	3
48. Czy kierownictwo stosuje właściwe środki motywujące?	39	52	9
49. Czy bezpośredni przełożeni w wystarczającym stopniu monitorują na bieżąco stan zaawansowania powierzonych pracownikom zadań?	53	24	24
50. Czy w jednostce wprowadzony został system zastępstw zapewniający ciągłość realizacji zadań?	62	38	0
51. Czy jednostka posiada plany awaryjne na wypadek wystąpienia sytuacji nadzwyczajnych?	26	12	62
52. Czy system zastępstw określony został w sposób formalny i ma odzwierciedlenie w opisach stanowisk lub innych dokumentach?	32	32	35
53. Czy zasoby jednostki są chronione przed dostępem osób nieuprawnionych?	68	6	26
54. Czy dokumentacja jednostki jest w odpowiedni sposób zabezpieczona?	56	9	35
55. Czy istnieją w jednostce procedury służące zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych?	65	0	35
56. Czy w jednostce są rejestrowane i dokumentowane operacje finansowe i gospodarcze?	59	0	41
57. Czy istnieją mechanizmy zapewniające, iż operacje finansowe są zatwierdzane przez kierownika jednostki lub osobę upoważnioną?	53	0	47
58. Czy w jednostce zapewniony jest podział kluczowych obowiązków pomiędzy różne osoby?	50	3	47
59. Czy zapewniona jest w jednostce weryfikacja operacji finansowych przed i po ich realizacji?	32	0	68
60. Czy istniejący w jednostce system przekazywania informacji zapewnia osobom zarządzającym i pracownikom otrzymywanie informacji w odpowiedniej formie i czasie?	68	6	26
61. Czy w Państwa ocenie system komunikacji istniejący w jednostce jest efektywny?	68	21	12
62. Czy istnieje sprawny przepływ informacji wewnątrz Pani/Pana komórki organizacyjnej?	88	6	6
63. Czy w Państwa ocenie system wymiany informacji z podmiotami zewnętrznymi jest efektywny?	41	15	44
64. Czy wymiana informacji z podmiotami zewnętrznymi ma wpływ na osiąganie celów i realizację zadań w jednostce?	82	0	18
65. Czy Pani/Pana zdaniem powinny być w jednostce organizowane okresowe narady/spotkania z pracownikami?	94	0	6
66. Czy w jednostce dokonywana była analiza systemu kontroli zarządczej w formie samooceny?	26	56	18
67. Czy prowadzony był/jest w jednostce proces bieżącego monitorowania realizacji zadań?	38	21	41
68. Czy przygotowuje Pani/Pan okresowe informacje na temat stopnia realizacji powierzonych do wykonania zadań?	41	53	6

Źródło: opracowanie własne.

Analiza wyników ankiety umożliwiła sformułowanie następujących wniosków:

1. Większość pracowników (61%) zadeklarowała znajomość celów i standardów kontroli zarządczej.
2. Niejednoznaczna jest ocena przestrzegania wartości etycznych. Ponad połowa pracowników (53%) nie wie, jak należy się zachować w przypadku, gdy będą świadkami naruszenia zasad etycznych obowiązujących w jednostce. Mniej niż połowa ankietowanych (47%) uważa, że osoby na stanowiskach kierowniczych przestrzegają i promują etyczne postępowanie własną postawą i decyzjami.
3. Kompetencje zawodowe osób zarządzających oraz pracowników, a także rozwój kompetencji zawodowych zostały ocenione bardzo pozytywnie. Połowa respondentów wskazuje jednak, że w jednostce nie istnieje plan szkoleń, a 33% uznało udział w szkoleniach za niewystarczający, by skutecznie realizować powierzone zadania. Według 40% ankietowanych w jednostce istnieje sformalizowany proces naboru pracowników, a 39% uważa, że proces ten pozwala na wybór najlepszego kandydata. „Trudno to ocenić” zaznaczyło 50% ankietowanych.
4. Według 80% ankietowanych struktura organizacyjna jednostki dostosowana jest do jej celów i zadań. Posiadanie aktualnego zakresu obowiązków potwierdza 91% pracowników, 85% ankietowanych ma ustalone zasady zastępstw. Spośród badanych aż 47% uważa jednak, że nie są w stanie wykonać wyznaczonych zadań w regulaminowym czasie pracy.
5. Niedostatecznie zostało uregulowane delegowanie uprawnień. Tylko 32% respondentów uważa, że zakres uprawnień delegowanych osobom zarządzającym został określony w sposób precyzyjny i jest potwierdzony podpisem. „Trudno to ocenić” zaznaczyło 62% ankietowanych.
6. Misja jednostki według 62% ankietowanych jest opisana i określona, a 97% ankietowanych deklaruje, że zna najważniejsze cele istnienia jednostki.
7. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji – 41% ankietowanych uważa, że kierownictwo ustala realne i możliwe do osiągnięcia cele i zadania, nie zgadza się z tym 21% ankietowanych. W przypadku wystąpienia trudności w realizacji zadań 59% pracowników zwraca się z prośbą o pomoc w pierwszej kolejności do bezpośredniego przełożonego. Pisemnych procedur odnośnie sposobu realizacji zadań brakuje według 44% badanych, tyle samo nie wie, czy cele i zadania mają określone mierniki, wskaźniki lub inne kryteria umożliwiające sprawdzenie stopnia ich realizacji.
8. Według 30% badanych identyfikacja ryzyka jest dokonywana. Odpowiednio 33% uważa, że identyfikacja nie jest dokonywana, a 36% wskazało odpowiedź „trudno to ocenić”. Ponadto ponad połowa badanych nie wie, czy proces identyfikacji ryzyka jest dokumentowany.
9. Niska jest też znajomość analizy ryzyka i reakcji na ryzyko (44%). Ponad 60% badanych zgłasza potrzebę szkolenia z zakresu zarządzania ryzykiem, a 41% uważa, że postawa osób na stanowiskach kierowniczych nie zachęca do sygnalizowania problemów i zagrożeń w realizacji zadań.
10. Pozytywnie natomiast oceniane jest dokumentowanie systemu kontroli zarządczej; 65% ankietowanych potwierdza posiadanie przez jednostkę wewnętrznych procedur, instrukcji i innych dokumentów regulujących działalność jednostki i realizację zadań, natomiast 76% ankietowanych uważa, że ma do nich pełny dostęp.

11. Nadzór nad realizacją zadań potwierdza 62% ankietowanych; według 53% respondentów bezpośredni przełożeni w wystarczającym stopniu monitorują stan zaawansowania powierzonych im zadań. Prawie połowa badanych nie zna kryteriów, za pomocą których dokonywana jest ocena ich pracy, ponadto 53% nie jest informowanych o jej wynikach. Według 52% badanych kierownictwo nie stosuje właściwych środków motywujących.
12. Ciągłość działalności zapewnia się między innymi poprzez system zastępstw, na którego brak wskazało 38% badanych, 62% ankietowanych nie wie, czy istnieją plany awaryjne na wypadek wystąpienia sytuacji nadzwyczajnej.
13. Zasoby jednostki według 68% ankietowanych są chronione przed dostępem osób nieuprawnionych, a 56% ankietowanych uważa, że dokumentacja jednostki jest odpowiednio zabezpieczona. Według 50% badanych dokumenty i zasoby informatyczne, z których korzysta się w pracy, są odpowiednio chronione.
14. Mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych – według 59% badanych w jednostce operacje te są rejestrowane, dokumentowane oraz zatwierdzane przez osoby upoważnione. Około 70% badanych nie wie, czy zapewniona jest weryfikacja operacji finansowych przed i po realizacji.
15. Istnienie mechanizmów służących zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych potwierdza 65% badanych, pozostała grupa ankietowanych nie potrafi tego ocenić.
16. Informacja i komunikacja – 82% badanych jest przekonane, że wymiana informacji ma wpływ na osiąganie celów i realizację zadań. Istniejący w jednostce system przekazywania informacji zapewnia otrzymywanie informacji w odpowiedniej formie i czasie według 68% ankietowanych; 88% ankietowanych uważa, że przepływ informacji wewnątrz komórek organizacyjnych jest sprawny. Gorzej został oceniony system wymiany informacji z podmiotami zewnętrznymi: tylko 41% uznało go za efektywny, 44% nie potrafi tego ocenić. Prawie wszyscy badani oczekują okresowych narad/spotkań z kadrą kierowniczą, podczas których będą omawiane istotne problemy, ryzyka i słabości kontroli zarządczej.
17. Monitorowanie i ocena – 56% badanych uważa, że nie była przeprowadzana analiza systemu kontroli zarządczej w formie samooceny; według 41% badanych nie prowadzi się bieżącego monitorowania realizacji zadań. Ponad połowa ankietowanych nie przygotowuje informacji z realizacji powierzonych zadań.

W rezultacie uzyskano bardzo pomocną informację na temat aktualnej sytuacji jednostki oraz odpowiedź na pytanie, co w jednostce działa poprawnie, a w jakim obszarze należy wprowadzić zmiany. Samoocena pozwoliła, zgodnie z założeniem, wytyczyć obszary, w których niezbędne są działania inicjujące, modyfikujące lub naprawcze.

### **3. Kierunki działań koniecznych do pełnego wdrożenia systemu kontroli zarządczej**

Aby wyznaczyć kierunki działań koniecznych do wdrożenia systemu kontroli zarządczej, należało zweryfikować wnioski z samooceny przedstawione w raporcie. Analizą objęto: statut, regulamin organizacyjny, regulamin wynagradzania, politykę rachunkowości, politykę bezpieczeństwa informacji, regulamin naboru na wolne stanowiska pracy, regulamin ocen okresowych, zarządzenie w sprawie zamówień publicznych oraz prowadzone w jed-

nostce rejestry. Dodatkowo analizą objęto protokoły za lata 2012–2013 z przeprowadzonych kontroli zewnętrznych.

Na podstawie analizy wymienionych dokumentów zweryfikowano, jako niewystarczającą i niejednoznaczny, przyjęty w założeniach 40-procentowy próg negatywnych odpowiedzi w sytuacji, gdy procent odpowiedzi „trudno to ocenić” był równie wysoki, bowiem nie zawsze słaby wynik (i duży odsetek odpowiedzi: „trudno to ocenić”) łączył się ze słabością kontroli zarządczej w badanym obszarze.

Wyniki samooceny wskazują na nieprawidłowości w funkcjonowaniu jednostki, a zebrany materiał pozwolił na zdiagnozowanie jej słabych oraz mocnych stron. Przestrzeganie wartości etycznych, określenie celów i zadań oraz monitorowanie i ocena ich realizacji, zarządzanie ryzykiem, nadzór, monitorowanie i ocena to najsłabsze obszary systemu kontroli zarządczej. Do najmocniejszych stron należą kompetencje zawodowe oraz informacja i komunikacja.

Wiedząc, że kontrola zarządcza jest nieodłączną częścią procesów zarządzania, niezawierającą się jedynie w obowiązku tworzenia nowych procedur, mechanizmów i instrumentów kontrolnych, proponuje się podjęcie działań naprawczych w określonych obszarach, których zestawienie wraz ze zidentyfikowanymi słabościami przedstawiono w tabeli 2.

**Tabela 2**

Zestawienie słabości kontroli zarządczej oraz proponowane działania naprawcze

Lp.	Obszar	Zidentyfikowane słabości	Proponowane działania naprawcze
1.	<b>Znajomość celów i standardów kontroli zarządczej</b>	Słaba znajomość celów i standardów kontroli zarządczej	Szkolenia dla wszystkich pracowników
2.	<b>Przestrzeganie wartości etycznych</b>	Brak obowiązujących, pisemnych zasad w zakresie sposobu reagowania w przypadku nieetycznego postępowania pracowników i kierownictwa jednostki	Wprowadzenie kodeksu etyki wyznaczającego zasady postępowania i zobowiązanie wszystkich pracowników do przestrzegania jego zasad
3.	<b>Kompetencje zawodowe</b>	W jednostce nie jest opracowywany plan szkoleń podwyższających kompetencje i umiejętności. Na szkolenia kierowani są pracownicy w ramach zgłaszanych na bieżąco potrzeb	Rozwój kompetencji zawodowych przez opracowanie corocznego planu szkoleń, spójnego z celami i zadaniami jednostki. Zapoznanie pracowników z regulacjami w tym zakresie
4.	<b>Struktura organizacyjna</b>	Niewłaściwa struktura organizacyjna (brak możliwości wykonania wyznaczonych zadań w regulaminowym czasie pracy)	Poprawa organizacji pracy, opracowanie kompletnej i realnej struktury organizacyjnej, dostosowanej do aktualnych celów i zadań, w tym aktualizacja regulaminu organizacyjnego i schematu organizacyjnego, ustalenie systemu zastępstw, weryfikacja opisów stanowisk
5.	<b>Misja</b>	Misja jednostki nie została określona	Zaleca się określenie (w formie pisemnej) misji dostosowanej do jednostki i wyróżniającej ją spośród innych jednostek i upowszechnienie jej (np. strona internetowa)
6.	<b>Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji</b>	Cele i zadania nie są definiowane w wystarczający sposób, brak mierników realizacji celów i zadań	Coroczne wyznaczenie celów i zadań i ich bieżące monitorowanie za pomocą wyznaczonych mierników ich realizacji



7.	<b>Zarządzanie ryzykiem</b>	Brak pisemnych procedur odnośnie do sposobu realizacji zadań. Identyfikacja ryzyka nie jest dokonywana. Brak szkoleń z zakresu zarządzania ryzykiem	Opracowanie polityki zarządzania ryzykiem, dokonywanie corocznej oceny ryzyka (identyfikacja i ocena ryzyka), przyjęcie mechanizmów kontrolnych, dokumentowanie procesu. Weryfikacja obowiązujących procedur. Przeprowadzenie cyklu szkoleń dla pracowników. Zachęcanie do sygnalizowania problemów i zagrożeń w realizacji zadań przez pracowników
8.	<b>Nadzór</b>	Brak wystarczającego nadzoru nad wykonywaniem zadań i raportowania o wynikach pracy. Brak właściwych środków motywujących i nieinformowanie o ocenie pracy pracowników	Zapoznanie pracowników z regulaminem ocen okresowych. Komunikowanie pracownikom zakresu ich obowiązków i odpowiedzialności, dokonywanie bieżących przeglądów wyników ich pracy
9.	<b>Ciągłość działalności</b>	Niedoskonałość systemu zastępstw. Brak planów awaryjnych na wypadek wystąpienia sytuacji nadzwyczajnej	Zaleca się opracowanie formalnego systemu zastępstw mającego odzwierciedlenie w odpowiednich dokumentach; sporządzanie planów urlopów; opracowanie planów awaryjnych na wypadek sytuacji nadzwyczajnych
10.	<b>Monitorowanie systemu kontroli zarządczej</b>	Brak wskaźników oceny realizacji zadań. Nie prowadzi się bieżącego monitorowania realizacji zadań. Ponad połowa ankietowanych nie przygotowuje informacji z realizacji powierzonych zadań	Coroczne dokonywanie samooceny kontroli zarządczej. Zaleca się podanie do wiadomości pracowników wyników samooceny, a także przeprowadzonych kontroli zewnętrznych

Źródło: opracowanie własne.

Wydaje się także, że wysoko oceniony przez ankietowanych system komunikacji, szczególnie komunikacji wewnętrznej, nie działa tak, jak powinien. Wszystkie zarządzenia, procedury i regulaminy obowiązujące w jednostce są dostępne poprzez wewnętrzną stronę internetową – intranet. Mimo tego niewiedza respondentów w wielu aspektach okazała się zastanawiająca. Konieczne okazuje się zatem i w tym obszarze wprowadzenie odpowiednich mechanizmów.

Obowiązek ustanowienia kontroli zarządczej oznacza, że kierujący jednostką w ramach odpowiedzialności za wdrożenie skutecznych rozwiązań organizacyjnych i procedur oraz za zapewnienie, że są one przestrzegane, może dowolnie wybierać konkretne rozwiązania. Ponadto wprowadzenie zaproponowanych działań naprawczych nie jest możliwe od razu. Jest to proces długotrwały, wymagający dodatkowej wiedzy i czasu, stąd zaleca się określenie przez kierownika jednostki terminów na ich wdrożenie.

## Uwagi końcowe

W badanej jednostce budżetowej nie są zatrudniani audytorzy. W związku z tym samoocena jest jedynym narzędziem oceny kontroli zarządczej. Pozwala ona uzyskać ogólny obraz istniejącego stanu rzeczy w stosunkowo krótkim czasie, przy jednoczesnym zminimalizo-

waniu czasu i kosztów pozyskiwania informacji. Ponieważ samoocena dokonywana była po raz pierwszy, zasadny był wybór ankiety (kwestionariusza) jako metody samooceny. Ankieta jako narzędzie badawcze opiera się przede wszystkim na uogólnionej subiektywnej ocenie jej uczestników. Z tego też powodu obarczona jest ryzykiem otrzymania niewiarygodnych wyników, zwłaszcza w mniejszych podmiotach. Nowość tego typu badania w Ośrodku Pomocy Społecznej w Goleniowie skutkowałą częstym wyborem odpowiedzi „trudno to ocenić”. Ta odpowiedź była zaznaczana także wtedy, gdy pytania nie dotyczyły bezpośrednio pracowników (niektóre pytania skierowane były głównie do osób zarządzających), albo też wykraczały poza zakres wykonywanych przez nich obowiązków (skierowane były do wąskiej grupy zawodowej, jak na przykład pracowników księgowości). Duże znaczenie miała też obawa przed identyfikacją. Ponadto z powodu znacznego rozbudowania katalogu pytań, ich szczegółowości oraz poziomu trudności ankieta okazała się dla wielu zbyt wyczerpująca.

Niewątpliwym walorem samooceny było uświadomienie istnienia kontroli zarządczej w jednostce. Małe jednostki mają takie same obowiązki jak duże, ale ograniczone zasoby kadrowe i niezbyt rozbudowaną strukturę organizacyjną. Korzyścią płynącą z samooceny, zdaniem wielu ankietowanych, była możliwość wypowiedzenia się i wyrażenia swojego zdania, dająca nadzieję na poprawę funkcjonowania pewnych, według nich słabych, obszarów kontroli zarządczej. Zaprzecza to więc prezentowanym poglądom wielu kierowników, że jednostki z kontrolą zarządczą czy bez niej i tak osiągają swoje cele.

Badania ankietowe dają wiedzę obszerną, lecz niepogłębioną i nie zawsze ukazują stan rzeczywisty. Dla uwiarygodnienia wyników konieczna była więc analiza dokumentów jednostki pod kątem dostosowania ich zapisów do wymagań określonych w standardach oraz ocena działań podjętych przez kierownika jednostki na rzecz wdrożenia kontroli zarządczej.

## Literatura

- Biuletyn Ministerstwa Finansów (2011), *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 1.
- Burzyńska D. (2012), *Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego*, w: *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- CAF i PRI: *alternatywne metody dokonywania samooceny kontroli zarządczej*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, [www.mf.gov.pl/documents/764034/941378/20130917](http://www.mf.gov.pl/documents/764034/941378/20130917) [10.07.2014].
- Hood Ch. (1991), *A Public Management for all Seasons?*, „Public Administration” nr 1 (69).[http://www.mbppab.pl/blog/Kontrola/wdrazanie\\_kontroli.pdf](http://www.mbppab.pl/blog/Kontrola/wdrazanie_kontroli.pdf) [12.04.2014].
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11.
- 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.
- Kumpiałowska A. (2014), *Jak przygotować jednostkę do wdrożenia systemu kontroli zarządczej?*, <http://www.ekspertbeck.pl/jak-przygotowac-jednostke-do-wdrozenia-systemu-kontroli-zarzadczej> [21.04.2014].
- Płoskonka J. (2013), *Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych – kontrola zarządcza w ocenie NIK*, „Kontrola Państwowa” nr 1.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2013 r., poz. 885.
- Wawrzyniec R. (2010), *Koncepcja governance i jej zastosowanie – od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy*, Acta Universitatis Lodzianis, Folia Oeconomica 245, Łódź.

**SELF-ASSESSMENT AS THE INITIAL STAGE FOR IMPLEMENTING INTERNAL CONTROL SYSTEM: A CASE STUDY OF THE SOCIAL WELFARE CENTRE IN GOLENIÓW**

**Summary:** *Purpose* – The aim of the article was to determine utilities and limitations of self-assessment as a preparatory device for a comprehensive implementation of adequate, productive, and efficient internal control in small entities employing no auditors.

*Design/Methodology/approach* – The methodology applied to prepare this article is based on the review of literature and legal regulations, as well as on a survey (questionnaires), whose results were examined using descriptive statistics methods.

*Findings* – The results of the research evidenced utilities and limitations of a survey-based self-appraisal, conducted as a preparatory measure for a comprehensive implementation of adequate, productive, and effective internal control. Furthermore, the research has identified shortcomings of internal control, as well as presented proposals of remedial actions in the studied entity.

*Originality/value* – For scientific theory, the study has proved validity of self-appraisal as a preparatory device for implementing internal control in small entities employing no auditors. For economic practice—it has pointed out weaknesses of internal control and suggested remedial measures.

**Keywords:** internal control, implementation in small entities, self-assessment

## **Cytowanie**

Skoczylas W., Drażyk R. (2014), *Samoocena etapem wstępnym wdrażania systemu kontroli zarządczej na przykładzie Ośrodka Pomocy Społecznej w Goleniowie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 173–183, [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

