



Agata Piszko

**EKSPERT RADZI**

# **Kontrola zarządcza w placówkach oświatowych - obowiązki kierowników jednostek**

## Spis treści

Zagadnienia ogólne .....	3
1. Zakres kontroli zarządczej.....	4
2. Odpowiedzialność za wprowadzenie i realizację mechanizmów kontroli zarządczej .....	5
3. Standardy kontroli zarządczej .....	8
4. Kontrola zarządcza a audyt .....	12

Agata Piszko

## Kontrola zarządcza w placówkach oświatowych - obowiązki kierowników jednostek

Niniejszy komentarz poświęcony jest problematyce kontroli zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem kwestii **zarządzania ryzykiem**. Kontrola zarządcza została wprowadzona w zapisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych – dalej u.f.p. Ponadto Minister Finansów opracował standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych. Mimo że w obowiązującej do dnia 31 grudnia 2009 r. ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych nie było mowy o kontroli zarządczej, w swej istocie jest ona pewnym rozszerzeniem dotychczasowych rozwiązań i regulacji. Wykracza jednak poza obszar wyznaczony pojęciem kontroli finansowej i obejmuje płaszczyzny, które w mniejszym stopniu były reglamentowane prawnie w jednostkach sektora finansów publicznych.

### Zagadnienia ogólne

Instytucja kontroli zarządczej przewidziana jest w zapisie art. 68 u.f.p. Bezpośrednim powodem wprowadzenia kontroli zarządczej w miejsce dotychczas funkcjonującej kontroli finansowej był **brak bezpośredniego powiązania kontroli finansowej z realizacją misji (celów) jednostki** (por. K. Puchacz, *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Gdańsk 2010, s. 8). Nowością jest wprowadzenie elementu zarządzania ryzykiem, które jest **bardzo istotnym aspektem w kierowaniu jednostką**. Na co dzień bowiem kierownik jednostki podejmuje decyzje, które w mniejszym bądź większym stopniu narażone są na ryzyko i mogą z różnym natężeniem wpływać na funkcjonowanie jednostki. Jedną z definicji ryzyka przedstawia T. Kaczmarek (zob. T. Kaczmarek, *Zarządzanie ryzykiem handlowym, finansowym, produkcyjnym dla praktyków*, Gdańsk 2002): „ryzyko jest definiowane jako możliwość niepowodzenia, a w szczególności możliwość zaistnienia zdarzeń niezależnych od działającego podmiotu, których nie może on dokładnie przewidzieć i nie może w pełni im zapobiec, a które – przez zmniejszenie wyników użytecznych i/lub przez zwiększenie nakładów – odbierają działaniu zupełnie lub częściowo cechę skuteczności, korzystności lub ekonomiczności”. Myślę, że definicja przedstawiona przez autora znajduje swoje przełożenie również na gruncie jednostek sektora finansów publicznych, w tym szkół i placówek oświatowych.

## 1. Zakres kontroli zarządczej

Ustawodawca ujmuje zakres kontroli zarządczej w sposób szeroki, stanowiąc, iż kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. **Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:**

- » zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- » skuteczności i efektywności działania,
- » wiarygodności sprawozdań,
- » ochrony zasobów,
- » przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- » efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- » zarządzania ryzykiem.

Z powołanego zapisu ustawy o finansach publicznych wynika, że system kontroli zarządczej w porównaniu z systemem kontroli finansowej stanowi system bardziej rozbudowany. Niemniej jednak nie oznacza to, że funkcjonujące przed wejściem w życie regulacji w zakresie kontroli zarządczej dokumenty określające dotychczasowe działania i mechanizmy kontroli w jednostce oświatowej nie mogą być w dalszym ciągu stosowane. W literaturze, tuż po wejściu w życie regulacji związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej podkreślało i podkreśla się w dalszym ciągu, że **wejście w życie nowych przepisów nie przekreśla dotychczasowych uregulowań**. W sytuacji wyznaczonej ustawą o finansach publicznych konieczne jest jednak uzupełnienie posiadanej przez jednostkę dokumentacji o nowe elementy, do tej pory nieznanymi w jednostce zastosowania (por. R. Drozdowski, M. Józwiak, U. Wiktorowska, P. Walczak, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Poradnik dla samorządów*, Warszawa 2009, s. 241–244).

Kierownik jednostki powinien uzupełnić funkcjonujące w jednostce dokumenty o nowe mechanizmy, przy uwzględnieniu specyfiki danej jednostki. Inaczej mówiąc, w związku z wejściem w życie ustawy o finansach publicznych na kierownikach jednostek nie ciąży obowiązek ustalenia jakichś szczególnych nowych procedur kontroli zarządczej, z uwagi na fakt, iż większość z nich już w jednostce obowiązuje: **instrukcja obsługi kancelaryjnej, instrukcja obiegu dokumentów, instrukcja inwentaryzacyjna, regulaminy organizacyjne, zakresy obowiązków pracowników** (por. M. Siwoń, *Kontrola zarządcza – fakty i mity*, Wspólnota 2010, 21, s. 18–20). Według autora nie ma również obowiązku wydawania zarządzenia o wprowadzeniu kontroli zarządczej niemniej jednak uważam, że dla usystematyzowania i przejrzystości dokumentacji, **wydanie takiego zarządzenia jest wskazane i praktykowane**.

Ustawodawca wprowadzając w ustawie o finansach publicznych zapisy o kontroli zarządczej, miał na uwadze **zobowiązanie kierownika jednostki do osiągnięcia wyznaczonych celów** w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Chodzi tutaj o działalność składającą się z ustalenia stanu obowiązującego i stanu rzeczywistego, porównania obydwu z nich w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności oraz wyjaśnienia przyczyn ustalonych ostatecznie faktów (zob. R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010, s. 158).

Na kanwie powyższych rozważań należy zaznaczyć (o czym była mowa na wstępie), że poprzednio obowiązująca ustawa o finansach publicznych posługiwała się pojęciem kontroli finansowej. Ustawa przewidywała również obowiązek corocznej kontroli co najmniej 5% wydatków jednostek podległych i nadzorowanych. Wejście w życie zapisów o kontroli zarządczej nie powoduje ustania tegoż obowiązku. Zgodnie z interpretacją przedstawioną w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 29 stycznia 2010 r., DA6/4095/NWX/2010/775, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl), przeprowadzanie czynności kontrolnych w samorządowej jednostce organizacyjnej stanowi tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej; obowiązek zapewnienia kontroli zarządczej nie zastępuje uchylonego obowiązku przeprowadzania corocznie kontroli co najmniej 5% wydatków jednostek podległych i nadzorowanych. Według opinii Ministerstwa przeprowadzenie czynności kontrolnych w samorządowej jednostce organizacyjnej będzie stanowiło tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej. Kontrola zarządcza nie może być bowiem utożsamiana wyłącznie z czynnościami kontrolnymi i tylko do tych czynności się sprowadzać. W piśmie Ministerstwa Finansów czytamy, iż „przeprowadzanie czynności kontrolnych w samorządowej jednostce organizacyjnej będzie stanowiło tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej, pozwalając częściowo zdiagnozować stan obecny”.

## 2. Odpowiedzialność za wprowadzenie i realizację mechanizmów kontroli zarządczej

Stosownie do zapisu art. 69 ust. 1 u.f.p. zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej **kontroli zarządczej należy do obowiązków:**

- » ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej,
- » wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego,
- » kierownika jednostki.

Zapisy u.f.p. mają bezpośredni związek z funkcjonowaniem systemu kontroli zarządczej na dwóch poziomach. W zapisach uzasadnienia do u.f.p. proponowano utworzenie systemu kontroli zarządczej **na dwóch poziomach:**

- » system kontroli finansowej w dziale administracji rządowej (**II poziom kontroli zarządczej**),
- » system kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach (**I poziom kontroli zarządczej**).

W uzasadnieniu czytamy, że w przypadku gmin, powiatów i województw samorządowych byłby to odpowiednio poziom jednostki samorządu terytorialnego (**II poziom**) oraz poziom odpowiednich jednostek organizacyjnych samorządu (**I poziom**).

Założenia przyjęte w projekcie znalazły swój wyraz w Standardach kontroli zarządczej, wydanych i ogłoszone w komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. Standardy przewidują dwa poziomy kontroli zarządczej: na poziomie danej jednostki sektora finansów publicznych – **I poziom** (tj. szkół i placówek oświatowych) oraz na poziomie właściwej JST i ministra kierującego danym działem administracji rządowej – **II poziom**.

Na poziomie szkół i placówek oświatowych za kontrolę zarządczą odpowiada dyrektor. Na dyrektorze spoczywa obowiązek zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. Pomimo iż u.f.p. o tym nie wspomina, wskazane byłoby, aby dyrektor szkoły czy placówki oświatowej **opracował regulamin kontroli zarządczej**.

Warto wspomnieć, że zaniedbania w zakresie kontroli zarządczej skutkują **odpowiedzialnością w zakresie dyscypliny finansów publicznych**. Przedmiot naruszenia określony został w zapisie art. 18c ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych - dalej u.d.f. Wspomniany przepis zawiera katalog przypadków, których wystąpienie było spowodowane niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem przez kierownika jednostek sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych.

W świetle powołanego wyżej przepisu, **naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie** przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, **jeżeli miało ono wpływ na:**

- » uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego;
- » dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki;
- » zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych;
- » niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne;
- » udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
- » zawarcie umowy ramowej bez przeprowadzenia postępowania w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
- » zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego lub umowy ramowej z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania - terminu jej zawarcia;

- » niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych;
- » unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania;
- » zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami umowy o koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- » zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania na czynność wyboru najkorzystniejszej oferty-terminu jej zawarcia;
- » unieważnienie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- » dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności;
- » działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Przykładem naruszenia jest, np. złożenie przez głównego księgowego szkoły podpisu pod dokumentacją, stwierdzającego, że zobowiązanie znajduje swoje pokrycie w planie finansowym jednostki – a w rzeczywistości brak jest środków na pokrycie danego wydatku.

Podstawą ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu naruszeń w zakresie kontroli zarządczej jest wina, którą można przypisać danej osobie. Zgodnie z art. 76 ust. 1 u.d.f., obwinionego uważa się za niewinnego, dopóki jego odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie zostanie udowodniona i potwierdzona prawomocnym orzeczeniem w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest dwuinstancyjne – w pierwszej instancji - przed komisją orzekającą, natomiast w drugiej instancji przed Główną Komisją Orzekającą.

#### **Karami za naruszenie dyscypliny finansów publicznych są:**

- » upomnienie;
- » nagana;
- » kara pieniężna;
- » zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi.

### 3. Standardy kontroli zarządczej

Ustawodawca nałożył na Ministra Finansów obowiązek określenia w formie komunikatu standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych zgodnie z międzynarodowymi standardami. **Standardy stanowią uporządkowany zbiór wskazówek**, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia kontroli zarządczej, i zostały ogłoszone w komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. **Standardy pełnią funkcję pomocniczą dla kierowników jednostek**. Standardy przewidują dwa poziomy kontroli zarządczej: na poziomie danej jednostki sektora finansów publicznych – **I poziom** oraz na poziomie właściwej jednostki samorządu terytorialnego – **II poziom**.

Zgodnie z komunikatem standardy kontroli zarządczej obejmują:

1) **Środowisko wewnętrzne**, na które składa się:

- » **przestrzeganie wartości etycznych**, tj. zasady etyczne, którymi powinna kierować się określona grupa pracowników; należałoby rozważyć wprowadzenie kodeksu etyki;
- » **kompetencje zawodowe**, tj. konieczność podnoszenia kwalifikacji przez pracowników, określenie wymogów dotyczących wykształcenia, doświadczenia, stażu pracy pracownika itd., określenie systemu rekrutacji; zapewnieniu realizacji wskazanego kryterium ma służyć m.in. obowiązek uczestniczenia przez pracowników samorządowych (w tym pracowników administracji szkół i placówek oświatowych) w różnych formach podnoszenia wiedzy i kwalifikacji zawodowych; warto podkreślić, że w zapisie art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych ustawodawca nałożył na pracodawców obowiązek ujęcia w planach finansowych środków finansowych na podnoszenie wiedzy i kwalifikacji zawodowych. Z uwagi na cele i zadania jakie realizują jednostki oświatowe kluczowe jest podnoszenie kwalifikacji przez nauczycieli zatrudnionych w tych jednostkach. Jednym z obowiązków nauczyciela wyrażonym na gruncie zapisu art. 6 pkt 3a ustawy z 26.01.1982 r. – Karta nauczyciela, dalej: KN, nauczyciel jest obowiązany doskonalić się zawodowo, zgodnie z potrzebami szkoły. W tym celu, ustawodawca zobowiązuje jednostki samorządu terytorialnego do corocznego wyodrębniania w swoich budżetach środków na dofinansowanie doskonalenia zawodowego nauczycieli, z uwzględnieniem szkoleń branżowych – w wysokości 0,8% planowanych rocznych środków przeznaczonych na wynagrodzenia osobowe nauczycieli (art. 70a KN);
- » **struktura organizacyjna**, tj. regulamin organizacyjny, wymiar zatrudnienia, nazwy stanowisk itd. Strukturę zatrudnienia nauczycieli i pracowników niepedagogicznych w jednostce oświatowej określa arkuusz organizacji szkoły, którego proces podejmowania i zatwierdzania określają zapisy art. 110 ustawy z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe, dalej: u.p.o., oraz przepisy rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z 28.02.2019 r. w sprawie szczegółowej organizacji publicznych szkół i publicznych przedszkoli, dalej: r.w.o. Arkuusz organizacji określa w szczególności liczbę nauczycieli, w tym w podziale na stopnie awansu zawodowego, kwalifikacje oraz rodzaj prowadzonych zajęć i liczbę godzin tych zajęć, a także liczbę pracowników administracji i obsługi, w tym pracowników zajmujących stanowiska kierownicze oraz etatów przeliczeniowych. Ponadto w szkole mogą być tworzone zespoły nauczycieli do realizacji zadań szkoły określonych w statucie (art. 111 pkt 5 u.p.o.). Zgodnie z § 4 r.w.o., zespół nauczycieli powołuje dyrektor szkoły na czas określony lub nieokreślony. Zespół nauczycieli określa plan pracy i zadania do realizacji w danym roku szkolnym, a podsumowanie pracy zespołu odbywa się podczas ostatniego w danym roku szkolnym zebrania rady pedagogicznej;



- » **delegowanie uprawnień**, tj. udzielone upoważnienia, pełnomocnictwa, np. powierzenie obowiązków w zakresie rachunkowości głównemu księgowemu. K. Puchacz (K. Puchacz, *Nowe standardy...*, s. 32) podkreśla, że delegowanie uprawnień powinno nastąpić na jak „najniższy akceptowalny poziom, tak, aby uniknąć paraliżu decyzyjnego w jednostce”. Źródło wydawania upoważnień wynika z zapisu art. 268a ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego. Zgodnie z powołanym przepisem, organ administracji publicznej może upoważnić w formie pisemnej pracowników obsługujących ten organ do załatwiania spraw w jego imieniu w ustalonym zakresie, a w szczególności do wydawania decyzji administracyjnych, postanowień, zaświadczeń, a także do poświadczania za zgodność odpisów dokumentów przedstawionych przez stronę na potrzeby prowadzonych postępowań z oryginałem. Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 22.06.2018 r. (III AUa 1376/16), udzielenie upoważnienia jest czynnością o charakterze wewnętrznym. Nie powoduje ono utraty przez organ udzielający kompetencji do załatwiania sprawy, w szczególności do wydawania decyzji administracyjnych, gdyż podmiot upoważniony działa w tym zakresie w imieniu organu i na jego odpowiedzialność. Upoważnienie takie powinno mieć formę pisemną z określeniem daty, od której obowiązuje oraz wskazywać szczegółowo zakres objęty tym upoważnieniem. Pracownik działający z upoważnienia powinien powołać się w decyzji na posiadane upoważnienie.

## 2) Cele i zarządzanie ryzykiem, na które składają się:

- » **misja**, tj. określenie podstaw funkcjonowania, systemu finansowania, realizowania zadań itd.;
- » **określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji** – mają one służyć realizacji celów misji. Cele i zadania szkoły wynikające z przepisów prawa oraz sposób ich wykonywania powinny zostać wskazane w statucie – co wynika wprost z zapisu art. 98 ust. 1 pkt 4 u.p.o. Określenie celów i zadań powinno nastąpić z uwzględnieniem celów systemu oświaty określonych w art. 1 u.p.o. Określając cele i zadania należy ponadto uwzględnić zakres udzielania pomocy psychologiczno-pedagogicznej, organizowanie opieki nad dziećmi niepełnosprawnymi, umożliwienie uczniom podtrzymania poczucia tożsamości narodowej, etnicznej, językowej, religijnej, z uwzględnieniem zasad bezpieczeństwa oraz zasad promocji i ochrony zdrowia;
- » **identyfikacja ryzyka**, tj. zdarzeń, które mogą mieć wpływ na wykonanie określonego zadania lub celu; kierownik jednostki powinien w sposób ciągły podejmować działania służące określeniu ryzyka po to, aby móc podjąć działania mogące zabezpieczyć jednostkę przed jego niekorzystnymi skutkami;
- » **analiza ryzyka**, tj. określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka; należy zastanowić się, czy ryzyko – gdy wystąpi – ma wpływ na pracę jednostki i w jakim stopniu;
- » **reakcja na ryzyko**, tj. określenie kroków, jakie należy podjąć, aby zareagować na ryzyko; reakcja na ryzyko powinna być adekwatna do rodzaju tego ryzyka i może polegać na tolerowaniu, przeniesieniu, wycofaniu się lub działaniu (por. K. Puchacz, *Nowe standardy...*, s. 57).
- » Zarządzanie ryzykiem jest jednym z celów kontroli zarządczej. Zarządzanie ryzykiem oznacza logicznie uporządkowany zbiór reguł i zasad, w sposób jednolity i stały stosowany w działalności przedsiębiorstwa (por. T. Kaczmarek, *Zarządzanie ryzykiem...*, s. 60). Według autora **zarządzanie ryzykiem dotyczy rozpoznawania rodzajów ryzyka, jego kontrolowania i pomiaru**. Odnosząc się

*stricte* do pojęcia zarządzania ryzykiem, przewidzianego w ustawie o finansach publicznych, należy mieć na uwadze zapisy komunikatu nr 23 Ministra Finansów. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Proces zarządzania ryzykiem powinien być udokumentowany. Należy dokonać **identyfikacji ryzyka** w odniesieniu do celów i zadań. Ryzykiem jest możliwość wystąpienia określonego zjawiska, które może mieć (najczęściej negatywny) wpływ na realizowane zadania bądź osiągnięte cele. W odniesieniu do szkół i placówek oświatowych można wyróżnić takie obszary ryzyka, jak przede wszystkim niedostateczne środki finansowe na zorganizowanie dla uczniów i młodzieży dodatkowych zajęć pozalekcyjnych, w tym kluczowych (tj. matematyka, nauki przyrodnicze, języki obce), niska frekwencja uczniów na zajęciach, brak zainteresowania rodziców wynikami uczniów, brak kadry pedagogicznej itp. W następnej kolejności należy przystąpić do **analizy ryzyka**, a więc zidentyfikowane ryzyko należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Należy również **określić akceptowany poziom ryzyka**. Dyrektor szkoły lub placówki oświatowej powinien umieć określić prawdopodobieństwo wystąpienia określonego ryzyka, określając jego skalę (rzadkie, prawdopodobne, średnie, częste). Ponadto należy określić, jakie **skutki konkretnego ryzyka** będą wynikały w przypadku jego wystąpienia, a więc, czy będą to skutki małe, średnie, duże, bądź też zagrażające w znacznym stopniu realizacji zadania. Ważne jest określenie ryzyka istotnego, które może znacząco wpłynąć na realizację zadania. Ostatnim etapem powinno być **określenie reakcji na ryzyko**. W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie). Należy **określić działania**, które należy podjąć w celu zmniejszenia ryzyka do akceptowalnego poziomu. Jak już wspomniano wyżej, proces zarządzania ryzykiem powinien być udokumentowany. Na dyrektorze szkoły ciąży więc obowiązek prowadzenia rejestru zidentyfikowanych ryzyk, który w szczególności powinien zawierać takie informacje, jak: zadanie, obszar ryzyka, prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka, przyczyna ryzyka, skutki ryzyka, mechanizmy reagowania na ryzyko i ich uzasadnienie.

### 3) Mechanizmy kontroli, które obejmują:

- » **dokumentowanie systemu kontroli zarządczej**, tj. dokumenty organizacyjne, opracowanie wykazu dokumentacji z podziałem na istotę i przeznaczenie; pracownicy powinni zapoznać się z takimi dokumentami, jak instrukcje czy regulaminy. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na wyzwania, jakie przed kierownikami jednostki stawiają przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych). Dyrektor szkoły powinien wdrożyć procedury zapewniające bezpieczeństwo przetwarzania danych osobowych zarówno pracowników zatrudnionych w jednostce, jak również uczniów uczęszczających do szkoły. W tym zakresie jednostka oświatowa powinna posiadać niezbędną dokumentację, w szczególności politykę bezpieczeństwa, rejestr przetwarzania danych osobowych, rejestr naruszeń ochrony danych osobowych, procedurę dostępu do danych, itd.;
- » **nadzór**, tj. nadzór nad pracownikami, system oceniania. Procedura oceniania nauczycieli w ostatnim czasie kilkakrotnie nowelizowana, opisana jest w treści art. 6a KN. Jakakolwiek praca nauczyciela podlega ocenie, jednakże ustawodawca nie określił ostatecznie częstotliwości dokonywania ocen. Szczegółowe zasady oceniania zostały sformułowane na gruncie przepisów rozporządzenia

Ministra Edukacji Narodowej z 19.08.2019 r. w sprawie trybu dokonywania oceny pracy nauczycieli, w tym nauczycieli zajmujących stanowiska kierownicze, szczegółowego zakresu informacji zawartych w karcie oceny pracy, składu i sposobu powoływania zespołu oceniającego oraz szczegółowego trybu postępowania odwoławczego;

- » **ciągłość działalności**, tj. zapewnienie bezpieczeństwa informatycznego, zabezpieczenie zastępstwa pracowników (zwłaszcza kluczowych) w przypadku rezygnacji z pracy przez pracowników zajmujących określone stanowisko;
- » **ochrona zasobów**, tj. zasady dostępu do dokumentacji oraz określenie kręgu osób odpowiedzialnych za gospodarkę zasobami, przeprowadzanie inwentaryzacji, system ochrony przeciwpożarowej;
- » **szczegółowe mechanizmy kontroli** dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, tj. przestrzeganie zasad określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości: zasady (polityka) rachunkowości, instrukcja obiegu dokumentów, instrukcja inwentaryzacyjna, instrukcja kontroli zarządczej itd.;
- » **mechanizmy kontroli** dotyczące systemów informatycznych.

---

#### 4) Informacja i komunikacja, na którą składają się:

- » bieżąca informacja;
- » **komunikacja wewnętrzna**, tj. przepływ informacji wewnątrz jednostki, np. instrukcja obiegu i kontroli dokumentów;
- » **komunikacja zewnętrzna**, tj. wymiana informacji z podmiotami zewnętrznymi.

---

#### 5) Monitorowanie i ocena, na które składają się:

- » **monitorowanie systemu kontroli zarządczej**, tj. wszystkie czynności powinny być potwierdzone dokumentem ze wskazaniem osoby odpowiedzialnej za weryfikację czynności kontrolnych, spotkania z pracownikami;
- » samoocena;
- » audyt wewnętrzny;
- » **uzyskanie zapewnienia** o stanie kontroli zarządczej, np. poprzez oświadczenia (przy opisywaniu poszczególnych standardów posługiwano się również publikacją P. Walentynowicza, *Nowy rodzaj kontroli – kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej 2010, nr 8).

---

Opracowanie instrukcji kontroli zarządczej uwarunkowane jest również typem i rodzajem szkoły lub placówki, zakresem realizowanych zadań, strukturą organizacyjną. Kierownik jednostki powinien wziąć pod uwagę jej wielkość, strukturę, liczbę pracowników zaangażowanych w procesy gospodarcze, typowe i często występujące w jednostce problemy i nieprawidłowości, występujące ryzyka, sposób ich eliminacji lub marginalizacji (por. E. Kowalczyk, *Odpowiedzialność kierownika i głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych w zakresie rachunkowości i gospodarki finansowej*, Gdańsk 2010, s. 73).

## 4. Kontrola zarządcza a audyt

Mówiąc o kontroli zarządczej nie sposób nie wspomnieć o audycie. Audyt jest wprawdzie pojęciem szerszym niż kontrola zarządcza, jednak jest z nią ściśle związany. Audyt jest działalnością niezależną i obiektywną, której **celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacyjnej**. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego i przyczynia się do poprawy ich działania. **Pomaga organizacji osiągnąć cele** dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Jak wynika z przywołanej definicji, wypracowanej przez środowisko audytorów z całego świata, audyt skierowany jest na poprawę zarządzania jednostką. Audytor w swoich działaniach bada skuteczność całego systemu kontroli wewnętrznej, ryzyko występujące w jednostce, a jego celem jest usprawnienie procesu zarządzania (ładu organizacyjnego - governance). Audytor wnosi do jednostki wartość dodaną. Audytor **pełni rolę doradcy i partnera** dla kierownika jednostki. Audytor przy wykonywaniu swoich zadań kieruje się Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, a także Kodeksem Etyki.

### Audyt wewnętrzny prowadzi się w:

- » Kancelarii Prezesa Rady Ministrów;
- » ministerstwach;
- » urzędach wojewódzkich;
- » izbach administracji skarbowej;
- » Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym w zarządzanych przez niego funduszach;
- » Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym w funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- » Narodowym Funduszu Zdrowia;
- » Krajowym Zasobie Nieruchomości, o którym mowa w ustawie z 20.07.2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości.

### Audyt wewnętrzny prowadzi się także w:

- » państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40.000 zł;
- » uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł;

- » samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł;
- » agencjach wykonawczych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł;
- » państwowych funduszach celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł.

Audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość **40.000** zł.

Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego.

**Przepisy u.f.p. dopuszczają możliwość prowadzenia audytu w dwojaki sposób:**

- 1) poprzez zatrudnienie audytora wewnętrznego;
- 2) poprzez powierzenie zadań usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce.

Przyjęte rozwiązanie pozwala na większą swobodę kierownika jednostki – który na zasadach określonych przepisami u.f.p. ma możliwość zamówienia np. specjalistycznego audytu informatycznego.

**Audyt jednostki w:**

- 1) państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40.000 zł;
- 2) uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł;
- 3) samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł;
- 4) agencjach wykonawczych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł;
- 5) państwowych funduszach celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 zł -

może być przeprowadzony przez usługodawcę, jeżeli żadna z ww. kwot nie przekroczyła 100.000 tys. zł lub jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników.

W jednostkach samorządu terytorialnego audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100.000 zł.

Zlecenie audytu usługodawcy zewnętrznemu może nastąpić na zasadach określonych w u.f.p., a konkretnie - zgodnie z zapisem art. 279 ust. 1 u.f.p.

#### **Zadania audytora wewnętrznego może wykonywać:**

- 1) osoba fizyczna, spełniająca warunki określone w art. 286 u.f.p. (o których mowa poniżej);
- 2) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spełniająca warunki określone w art. 286 u.f.p.;
- 3) spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 286 u.f.p.

Umowa zawarta przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami u.f.p. W umowie należy także określić sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.

Umowę z usługodawcą, jednostka sektora finansów publicznych zawiera na okres co najmniej roku.

Wymaganie niezbędne do zajmowania stanowiska audytora zawiera zapis art. 286 u.f.p. Zgodnie z powołanym przepisem, **audytorem wewnętrznym może być osoba, która:**

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) posiada wyższe wykształcenie;
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
  - » jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSa) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub
  - » złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
  - » uprawnienia biegłego rewidenta, lub

- » dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w pkt 5 uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, **związanych z:**

- 1) przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego;
- 2) realizacją czynności w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), o których mowa w ustawie z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej;
- 3) nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli.

Na zakończenie należy wspomnieć, że **audyt wewnętrzny pełni kluczową rolę we wsparciu zarządzania ryzykiem**. Zadaniem audytora jest dostarczenie kierownikowi jednostki niezależnej opinii w zakresie skuteczności wewnętrznych mechanizmów kontrolnych i przedstawiać wskazówki w zakresie usprawnienia tych procesów. Szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 4.09.2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu.

**Autor:**

**Agata Piszko** – prawnik; posiada kilkunastoletnie doświadczenie w jednostce samorządu terytorialnego; specjalizuje się w zagadnieniach związanych z prawem oświatowym; obecnie prowadzi szkolenia o tematyce oświatowej; autorka licznych komentarzy i analiz z zakresu prawa oświatowego.

**Źródło:** Materiał pochodzi z LEX Administracja (komentarz praktyczny)

**Stan prawny:** 2019 r.

+ Zgłoś zdarzenie

Terminarz

Struktura organizacyjna &gt;

A Z B X Słowniki &gt;

Zarządzanie &gt;

Zadania &gt;

Ankiety &gt;

Listy kontrolne

Listy Wolters Kluwer

Listy wewnętrzne

Nazwa listy	Kategoria listy	Data wykonania	Wykonawca badania	Jednostka wykonawcy	Dział wykonawcy	Rodzaj badania	Przebieg
Forma elektroniczna w zamówieniach publicznych	Zamówienia publiczne	26-08-2019	Nowaka	test	test	własne	
Forma elektroniczna w zamówieniach publicznych	Zamówienia publiczne	26-08-2019					
Spełnianie warunków udziału w przetargu publicznym (procedura sprawozdaniowa)	Zamówienia publiczne	26-08-2019					
Forma elektroniczna w zamówieniach publicznych	Zamówienia publiczne						
Wdrożenie procedury							

98

92

70

95

95

## Nowa jakość w zarządzaniu samorządem

# LEX Kontrola Zarządcza

### Sprawdź, co zyska Twój urząd

LEX Kontrola Zarządcza to **oprogramowanie**, które kompleksowo wspiera jednostki samorządu terytorialnego w:



bieżącym  
**monitorowaniu zgodności**  
działania z prawem  
i procedurami  
wewnętrznymi



zarządzaniu  
**ryzykiem**



realizacji **obowiązku**  
**ustawowego** w zakresie  
kontroli zarządczej  
(art. 68 ust. o finansach  
publicznych)



Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
ul. Przyokopowa 33  
01-208 Warszawa  
PL-poczta@wolterskluwer.com  
**www.wolterskluwer.pl**

Infolinia 801 04 45 45  
22 535 88 00