

Beata Zaleska*, Dariusz Kotarski*, Ireneusz Rosiek**

**Politechnika Koszalińska, **Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu*

FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ W MINISTERSTWIE ROLNICTWA I ROZWOJU WSI

FUNCTIONING OF MANAGEMENT CONTROL IN THE MINISTRY OF AGRICULTURE AND RURAL DEVELOPMENT

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, sprawozdawczość w zakresie kontroli zarządczej, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi

Key words: management control, internal audit, reporting of management control, Ministry of Agriculture and Rural Development

Abstrakt. Głównym celem artykułu było wskazanie wartości informacyjnej dokumentacji w zakresie kontroli zarządczej ministra rolnictwa i rozwoju wsi, ze szczególnym uwzględnieniem uwarunkowań prawnych, strukturalnych oraz wykonawczych. Wykorzystano metodę dokumentacyjną oraz porównawczą w zakresie dostępnych informacji o kontroli zarządczej. Zestawiono bieżące zagadnienia funkcjonowania kontroli zarządczej oraz omówiono sposób wyznaczania i monitorowania celów oraz zadań jako najważniejszy element każdego systemu kontroli zarządczej. Oryginalność wynika ze specyfiki kształtowania systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi, zależnej również od przyjętych do realizacji zadań oraz wdrażanych rozwiązań usprawniających i naprawczych.

Wstęp

Zgodnie z zapisami *Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, art. 272, ust. 1. [Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.] w działach administracji rządowej, w jednostkach samorządu terytorialnego i jednostkach sektora finansów publicznych od roku 2010 funkcjonuje kontrola zarządcza. Zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych jest ona ogółem działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Art. 68 określa także jej cele, do których należy zapewnienie: 1) zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, 2) skuteczności i efektywności działania, 3) wiarygodności sprawozdań, 4) ochrony zasobów, 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji, 7) zarządzania ryzykiem.

Kontrola zarządcza ma usprawnić zarządzanie w sektorze finansów publicznych. Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na drugim poziomie, który stanowi m.in. administracja rządowa, odpowiada minister kierujący działem. W przypadku ministerstwa zajmującego się polityką rolną jest to minister rolnictwa i rozwoju wsi (dalej: minister rolnictwa). *Komunikat nr 23 ministra finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej* [Dz. Urz. Min. Fin., nr 15, poz. 84] dla sektora finansów publicznych wyznaczył pięć grup standardów, którym podlega kontrola zarządcza. Pierwszy z nich stanowi „środowisko wewnętrzne” [Zaleska 2010]. Zgodnie z nim osoby zarządzające i pracownicy powinni przestrzegać wartości etycznych, mieć wiedzę, umiejętności i doświadczenie, które umożliwią im skuteczne wypełnianie powierzonych zadań. Drugi standard – „cele i zarządzanie ryzykiem” – nakazuje jasno określić misję i hierarchię celów i zadań co najmniej w rocznej perspektywie. Wykonanie zadań należy monitorować na podstawie określonych mierników. Raz do roku należy dokonać identyfikacji ryzyka i poddać go analizie. Trzeci standard „mechanizmy kontroli” nakazuje, aby dokumentacja systemu kontroli zarządczej powinna być spójna i dostępna dla wszystkich osób, dla których jest niezbędna. Przy czym należy określić mechanizmy zapewniające bezpieczeństwo danym i systemom informatycznym.

Czwarty standard – „informacja i komunikacja” – nakazuje zapewnienie osobom zarządzającym i pracownikom, w odpowiedniej formie i czasie właściwych i rzetelnych informacji potrzebnych do realizacji zadań. Ostatni standard – „monitorowanie i ocena” – określa, że należy monitorować skuteczność elementów systemu kontroli zarządczej, co umożliwi bieżące rozwiązywanie zidentyfikowanych problemów. Zalecane jest przeprowadzenie przynajmniej raz w roku samooceny systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające i pracowników jednostki. Powinna być ona udokumentowana. Przy czym audytor wewnętrzny prowadzi obiektywną i niezależną ocenę kontroli zarządczej. Standardy kontroli zarządczej zgodne są z międzynarodowymi standardami i koncepcjami kontroli wewnętrznej.

Minister rolnictwa podobnie jak inni ministrowie kierujący danym działem, ma obowiązek sporządzania corocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Jego wzór określa *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 roku w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej* [Dz.U. nr 238, poz.1581]. Oświadczenie składa się z trzech działów. W dziale pierwszym kierownik jednostki (minister) musi złożyć oświadczenie o stopniu funkcjonowania lub braku adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. W drugim dziale należy wskazać niedomagania kontroli zarządczej oraz opisać jej przyczyny. W trzecim dziale należy opisać działania podjęte w poprzednim roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

Celem artykułu było wskazanie wartości informacyjnej dokumentacji w zakresie kontroli zarządczej ministra rolnictwa na podstawie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej i sprawozdania rocznego z realizacji planu działalności ministra za rok 2014.

Materiał i metodyka badań

Zadania związane z kontrolą zarządczą minister rolnictwa wykonuje przez opracowanie zasad, procedur i wykorzystanie innych mechanizmów, którymi dysponuje w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych, już na podstawie obowiązujących przepisów, np. zarządzeń, regulaminów wewnętrznych [Postuła 2012].

Na potrzeby przeprowadzonych badań wykorzystano analizę dokumentacji kontroli zarządczej w zakresie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej ministrów poszczególnych resortów za lata 2010-2014. Przy ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej posłużono się również *Planem działalności ministra rolnictwa na rok 2014 dla działów administracji rządowej: rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne, rybołówstwo* oraz *Sprawozdaniem z wykonania planu działalności Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi na rok 2014 dla działów administracji rządowej: rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne, rybołówstwo*. W zakres analizowanej dokumentacji nie wchodziły dokumenty wytworzone na potrzeby Komitetu Audytu w związku z wykonywaniem czynności doradczych oraz wyniki okresowych ocen prowadzenia audytu wewnętrznego, ze względu na szerszy aspekt zawartej w nich oceny działalności Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi [Kotarski 2014].

Wyniki badań

Miarą skuteczności zarządzania jest osiąganie przez organizację zaplanowanych celów. Mierniki skuteczności informują o jakości zarządzania, ponieważ tylko skuteczność w osiąganiu celów uzasadnia byt i autorytet zarządu [Drucker 1998]. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów wskazuje, że zarówno ustawa o finansach publicznych, jak i standardy kontroli zarządczej definiują kryteria, według których należy oceniać działalność instytucji publicznej. Kluczowym, nadrzędnym kryterium jest skuteczność, czyli realizacja celów i zadań jednostki [Kancelaria Prezesa... 2011]. Ministrowie kierujący działami administracji rządowej od roku 2010 mają obowiązek wydawania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej funkcjonującej w kierowanych przez nich działach. Kontrola zarządcza, zgodnie z założeniem ustawodawcy, to system zarządzania. Oświadczenia wydawane przez ministrów są zatem oceną systemu zarządzania, za który sami ponoszą odpowiedzialność. Ocen dokonuje się przede wszystkim za pomocą 3-stopniowej skali literowej (A, B lub C). Oświadczenie na poziomie A oznacza, że w ocenie ministra system

Tabela 1. Ocena kontroli zarządczej w działach administracji rządowej za lata 2010-2014
 Table 1. Evaluation of management control in government sectors for the years 2010-2014

| Lp. | Minister wydający oświadczenie/Minister issuing a statement | Rok/Year | | | | |
|-----|---|----------|------|------|------|------|
| | | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| 1 | minister gospodarki/ <i>minister of economy</i> | A | A | A | A | A |
| 2 | minister kultury i dziedzictwa narodowego/ <i>minister of culture and national heritage</i> | A | A | A | A | B |
| 3 | minister skarbu państwa/ <i>minister of treasury of the state</i> | A | A | A | A | B |
| 4 | minister nauki i szkolnictwa wyższego/ <i>minister of science and higher education</i> | B | A | A | A | A |
| 5 | minister rolnictwa i rozwoju wsi/ <i>minister of agriculture and rural development</i> | A | A | B | A | A |
| 6 | minister rozwoju regionalnego/ <i>minister of regional development*</i> | A | A | A | B | - |
| 7 | minister transportu, budownictwa i gospodarki morskiej/ <i>minister of transport, construction and maritime economy</i> | B | B | B | B | - |
| 8 | minister infrastruktury i rozwoju regionalnego/ <i>minister of infrastructure and regional development</i> | - | - | - | - | B |
| 9 | pozostali ministrowie/ <i>other ministers</i> | B | B | B | B | B |

* do 2013 roku funkcjonowało 18 ministerstw, 27 listopada 2013 połączono Ministerstwo Rozwoju Regionalnego z Ministerstwem Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej. Minister kierujący utworzonym w ten sposób Ministerstwem Infrastruktury i Rozwoju wydał oświadczenie za działy administracji rządowej przynależne starym ministerstwom/till 2013 there were 18 ministries, on 27 of November 2013 Ministry of Regional Development joined with Ministry of Transport, Construction and Maritime Economy. The new Minister of Infrastructure and Regional Development issued a statement for the former departments

Źródło: opracowanie własne na podstawie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej ministrów
 Source: own study based on the statements of management control of ministers

zarządzania funkcjonujący w działach, którymi kieruje jest dostatecznie adekwatny, skuteczny i efektywny, B – w ograniczonym stopniu, natomiast C – nie funkcjonuje adekwatny, skuteczny i efektywny system zarządzania. Deklaracje ocen wydanych przez poszczególnych ministrów w kolejnych latach przedstawiono w tabeli 1.

Minister rolnictwa jako jeden z nielicznych wydał oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za rok 2014, wskazując, że funkcjonuje ona w wystarczającym stopniu. Jest także jednym z nielicznych, który w ciągu pięciu lat, odkąd funkcjonuje kontrola zarządcza jako pojęcie prawne, wydawał oświadczenia wysoko oceniając kontrolę zarządczą w kierowanym przez siebie resorcie.

Biorąc pod uwagę kryterium oceny systemu zarządzania, którą w świetle nauk o zarządzaniu jest skuteczność w realizacji celów, dokonano analizy skuteczności realizacji najważniejszego celu, który wyznaczył swojemu resortowi minister na rok 2014. Cel „Tworzenie konkurencyjnego, nowoczesnego i dynamicznego sektora rolnego” ujęto dwukrotnie w planie działalności ministra rolnictwa na rok 2014. W części A jako najważniejszy cel oraz w części B jako cel priorytetowy wynikający z budżetu państwa w układzie zadaniowym. W obu częściach planu wskazano również dwa te same mierniki określające stopień realizacji tego celu: 1) liczbę wniosków o płatność w ramach PROW 2007-2013, 2) liczbę wydanych decyzji w zakresie administrowanych mechanizmów (na rynku rolnym¹).

Wydawałoby się, że w sprawozdaniu rocznym z realizacji planu działalności ministra rolnictwa osiągnięte wartości wskaźników celu ujętego zarówno w części A, jak i B powinny być takie same. Tak jednak nie było. Wskaźnik „liczba wydanych decyzji w zakresie administrowanych mechanizmów” w sprawozdaniu przeformułowano i w części A oraz B sprawozdania podano różne osiągnięte wartości. Rozbieżności zaprezentowano w tabeli 2.

¹ Dodatku „na rynku rolnym” nie wskazano w części B planu.

Tabela 2. Rozbieżności danych dla celu „Tworzenie konkurencyjnego, nowoczesnego i dynamicznego sektora rolnego”

Table 2. Data discrepancies for the purpose of „Creating a competitive, modern and dynamic agricultural sector”

| Cel/ Purpose | Nazwa miernika według/ Measure name according to | | Wartość/Value | | |
|-------------------------------------|---|--|---|--|------------------------|
| | planu działalności ministra/ the activity plan of the minister | sprawozdania z planu działalności ministra/ the report of activity plan of the minister | bazowa miernika/ base of the measure | planowana do osiągnięcia według planu i sprawozdania/ planned to reach according to the plan and the report | osiągnięta/ reached |
| Część/ Part A | liczba wniosków o płatność w ramach PROW 2007-2013/ number of applications for payment of PROW 2007-2013 | liczba wniosków o płatność w ramach PROW 2007-2013/ number of applications for payment of PROW 2007-2013 | 937 693 | 906 160 | 611 543 |
| Część/ Part B | liczba wniosków o płatność w ramach PROW 2007-2013/ number of applications for payment of PROW 2007-2013 | liczba wniosków o płatności/decyzji ARiMR skutkujących płatnościami/ number of applications for payment/ARiMA resulting in the payment decision | 937 693 | 906 160 | 909 539 |
| Zgodność danych/ Data compliance | tak/yes | nie/no | tak/yes | tak/yes | nie/no |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Plan działalności... 2014, Sprawozdanie z wykonania... 2014, <https://bip.minrol.gov.pl/>, dostęp 29.06.2015]

Source: own study based on [Plan działalności... 2014, Sprawozdanie z wykonania... 2014, <https://bip.minrol.gov.pl/>, dostęp 29.06.2015]

Rozbieżności danych w zakresie nazw mierników łamią jedną z najważniejszych zasad tworzenia miar celu. Miernik powinien być odporny na zniekształcenia i przez to odporny na manipulacje [Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem, Dz. Urz. MF z 2012 r. poz. 56]. Gdyby przyjąć dane zawarte w sprawozdaniu za wiarygodne, to zgodność nazw miar podanych w części A planu oraz w sprawozdaniu wskazuje, że wskaźnika nie osiągnięto. Rozbieżność wartości oczekiwanej i rzeczywistej jest znacząca, stąd można wnioskować, że najważniejszego celu ministra rolnictwa nie udało się osiągnąć.

Do zupełnie innych wniosków można dojść, posługując się danymi z części B planu i sprawozdania. W tym przypadku zmieniono brzmienie nazwy miary, ale osiągnięta jej wartość przewyższała wartość oczekiwaną. W ten sposób należy wnioskować, że cel osiągnięto.

Celowi przypisano jednak także drugą miarę, tj. liczbę wydanych decyzji w zakresie administrowanych mechanizmów. Wartości oczekiwane i osiągnięte w relacji do wartości bazowej ujęto w tabeli 3. W odniesieniu do wartości bazowej zaplanowano wzrost wydanych decyzji o 37,5%. Celu nie osiągnięto, ponieważ odnotowano wzrost na poziomie 15,6%. Jako przyczynę niewy-

Tabela 3. Wartości miar celu „Tworzenie konkurencyjnego, nowoczesnego i dynamicznego sektora rolnego”
 Table 3. The gauge value for the purpose of „Creating a competitive, modern and dynamic agricultural sector”

| Bazowa wartość miernika/Base value of the measure | Planowana wartość miernika/Planned value of the measure | Zrealizowana wartość miernika/Reached value of the measure | Zrealizowane/reached | Poziom realizacji miernika (odniesienie do wartości bazowej)/Level of reached value measure (reference to base value) [%] |
|---|---|--|----------------------|---|
| 187 627 | 258 042 | 216 955 | nie/no | 42 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Plan działalności... 2014, Sprawozdanie z wykonania... 2014, <https://bip.minrol.gov.pl/>, dostęp 29.06.2015]

Source: own study based on [Plan działalności... 2014, Sprawozdanie z wykonania... 2014, <https://bip.minrol.gov.pl/>, dostęp 29.06.2015]

konania miary wskazano brak podstawy prawnej. Wydanie pozostałych decyzji (około 41 tys.) było możliwe dopiero w roku 2015, ponieważ rozporządzenie do tego upoważniającego wydano dopiero 30.12.2014 roku. Ze sprawozdania nie wynika, dlaczego rozporządzenie wydano właśnie tak późno, co uniemożliwiło osiągnięcie wskaźnika. Jednak planowane cele i związane tym wyznaczone poziomy wskaźników powinny uwzględniać otoczenie zewnętrzne (w tym prawne), w którym cele będą realizowane. Wydaje się, że z punktu widzenia zasad dobrego planowania, przyczyną niezrealizowania celu mogła być niewłaściwa ocena ryzyka związana z realizacją celu bądź nieskuteczne nim zarządzanie.

Jednak należy także zauważyć, że minister rolnictwa w zakresie opisywanego celu posługiwał się latami kwotowymi (2014/2015), które nie są tożsame z rokiem budżetowym. Z tego względu rozliczalność ministra rolnictwa z osiągania celów nie zawsze jest właściwa w horyzoncie roku budżetowego, szczególnie gdy czas realizacji przedsięwzięć nie jest z nim zbieżny.

Podsumowanie i wnioski

Dokumentacja publikowana przez MRiRW jako pochodna zapisów o kontroli zarządczej nie zawsze daje możliwość rzetelnej oceny systemu zarządzania. Pomimo wydania przez ministra rolnictwa oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za rok 2014, że „kontrola zarządcza funkcjonuje w wystarczającym stopniu”, nie udało się osiągnąć wszystkich priorytetowych celów zawartych w planie działalności. Wyniki dokonanej analizy wykazały np. rozbieżności danych dla celu pt. „Tworzenie konkurencyjnego, nowoczesnego i dynamicznego sektora rolnego” w zakresie nazw mierników, a także jego wartości oczekiwanej i rzeczywistej. Wynikać to mogło z tego, że sprawozdawczość w sztywnym interwale roku budżetowego i ściśle określonych terminach nie daje szansy na rzetelne oszacowanie wielkości uwzględnianych w planach działalności.

Można stwierdzić, że stosowane instrumenty kontroli zarządczej w niewystarczającym stopniu przyczyniają się do realizacji tzw. rozliczalności publicznej (ang. *accountability*), która leży u podstaw idei kontroli zarządczej [Giebel 2012].

Literatura

- Drucker P.F. 1998: *Praktyka zarządzania*, Czytelnik, Nowoczesność, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Warszawa, 22.
- Giebel A. 2012: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] K. Lisiecka, T. Papaj (red.), *Zarządzanie w administracji publicznej. Narzędzia*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice, 27.
- 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.
- Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem, Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 56.

- Kotarski D. 2014: *Organizacja kontroli zarządczej w Ministerstwie Zdrowia*, Zesz. Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, Finanse, Rynki Finansowe Ubezpieczenia, nr 77-85.
- Plan działalności Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi na rok 2014 dla działów administracji rządowej: rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne, rybołówstwo*. 2014: MRiRW, Warszawa, [online], <https://bip.minrol.gov.pl/content/download/46640/264828/version/1/file/plan%20dzialalnosci%20na%202014%20rok.pdf>, dostęp 29.06.2015.
- Ocena sposobu wykonania kontroli zarządczej*, Analiza. 2011: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, DKN-520-1(20)/11, 1-2, bip.kprm.gov.pl/download.php?s=75&id=2753, dostęp 29.06.2015.
- Postuła M. 2012: *Wyznaczanie celów i mierników ich realizacji elementem kontroli zarządczej*, [w:] K. Wiñarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wyd. Wolters Kluwer Polska, Warszawa, 62.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 roku w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej*, Dz.U. nr 238, poz. 1581.
- Sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu dla działów rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne i rybołówstwo w 2014 r.* 2014: MRiRW, Warszawa, [online], https://bip.minrol.gov.pl/content/download/46653/264878/version/1/file/komitet%20audytu_2014.pdf, dostęp 29.06.2015.
- Sprawozdanie z wykonania planu działalności Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi na rok 2014 dla działów administracji rządowej: rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne, rybołówstwo*. 2014: MRiRW, Warszawa https://bip.minrol.gov.pl/content/download/46641/264832/version/1/file/sprawozdanie_2014.pdf, dostęp 29.06.2015.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.
- Zaleska B. 2010; *Kontrola zarządcza jako element kontroli wewnętrznej według ustawy o finansach publicznych*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, Zesz. Nauk., nr 621, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 30, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, 72. <https://bip.minrol.gov.pl>, dostęp 29.06.2015.

Summary

The paper shows functioning of management control in the Ministry of Agriculture and Rural Development and its objectives, tasks and measures as the main element of the management control system. Based on the current regulations, there were used analysis of documents and the comparative method. Apart from that in the paper one can find an example of developing management control proposed by the Ministry of Agriculture and Rural Development who is responsible for its elements, implementation and improvement. The paper shows description of some instrument like monitoring and an internal audit that can identify control problems.

Adres do korespondencji
dr Beata Zaleska, dr Dariusz Kotarski
Politechnika Koszalińska
Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości
ul. E. Kwiatkowskiego 6E
tel. (94) 343 91 35
e-mail: b.zaleska@tlen.pl, dariusz.kotarski@tu.koszalin.pl
mgr Ireneusz Rosiek
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: irekrosiek@tlen.pl