

mgr Iwona ŁADZIAK  
Szkoła Główna Służby Pożarniczej

## Zarządzanie przez kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych

### Management by the Management Control in the Units of Public Finances Sector

#### Omówienie

W artykule podjęto problematykę z zakresu funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, przedstawiono genezę i istotę kontroli zarządczej. Zaprezentowano także poziomy i zakres odpowiedzialności za jej funkcjonowanie w sektorze finansów publicznych. W dalszej części artykułu omówiono standardy kontroli zarządczej oraz narzędzia kontroli zarządczej stosowane w sektorze finansów publicznych. Następnie przedstawiono istotę budżetu zadaniowego będącego istotnym elementem systemu kontroli zarządczej. Zwrócono też uwagę na istotę i rolę audytu wewnętrznego w procesie kontroli zarządczej. Podjęto próbę wskazania głównych źródeł słabości funkcjonowania kontroli zarządczej. W końcowej części artykułu sformułowano wnioski i uwagi odnośnie doskonalenia systemu kontroli zarządczej w aspekcie poszukiwania skutecznych i efektywnych rozwiązań w zarządzaniu jednostkami.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, budżet zadaniowy, finanse publiczne, jednostki sektora finansów publicznych, kontrola zarządcza, mierniki

#### Summary

The article discusses the problems of management control in the units of public finances sector, its genesis and the essence of the control. The author describes the levels and the scope of responsibility for its functioning in the public sector. The next part of the article presents the standards of management control and the tools used in public finances sector. The author presents the idea of task budget being the crucial element of management control. The attention is paid to the idea and the role of internal audit in the process of management control. The author tries to describe the sources of weakness in the management control functioning.

The last part of the article presents some conclusions concerning the improvement of management control system while searching for the most effective solutions in units management.

**Keywords:** internal audit, task budget, public finances, units of public finances sector, management control, measures

## Wstęp

Z końcem 2014 r. upłynęło pięć lat obowiązywania przepisów ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>1</sup>, nakładających na kierowników jednostek sektora publicznego obowiązek zapewnienia prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej w zarządzanych przez nich jednostkach. Obowiązkiem zapewnienia kontroli zarządczej zostały objęte wszystkie jednostki sektora finansów publicznych. Doświadczenia tego okresu dają możliwość spojrzenia na wdrożony model kontroli zarządczej w sektorze publicznym z różnych perspektyw. W okresie minionych pięciu lat zostały wypracowane określone wzorce rozwiązań, wydano wytyczne zawarte w komunikatach Ministra Finansów, opracowano szereg publikacji. Zdobyto praktyczną wiedzę oraz doświadczenie przydatne w dalszym unowocześnianiu i doskonaleniu procesu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych. W sposób ciągły dąży się do poprawy jakości działalności prowadzonej przez te jednostki oraz efektywności i skuteczności realizacji postawionych przed nimi celów i zadań. Istotą wprowadzanych rozwiązań jest stałe unowocześnianie administracji publicznej poprzez ukierunkowanie jej na jakość oraz efektywność działania przy wykorzystaniu mechanizmów wyznaczania celów i mierników, tj. budżetowania zadaniowego.

W związku z dynamicznie zmieniającym się otoczeniem, w którym funkcjonują jednostki sektora finansów publicznych w wyniku postępującej globalizacji, wzrostem ryzyka prowadzonej działalności w sytuacji wystąpienia kryzysu finansowego, spowolnienia rozwoju gospodarczego oraz postępującego starzenia się społeczeństw, zaistniała potrzeba dokonywania zmian w procesie zarządzania finansami publicznymi, adekwatnie do aktualnie występujących uwarunkowań realizowanych zadań publicznych.

Reforma zmian rozwojowych, jakie podejmują poszczególne państwa w celu poprawy sprawności i efektywności swoich systemów dostarczania dóbr i usług publicznych wpisala się w główny nurt prac badawczych i wdrożeniowych określanych w literaturze światowej jako nowe zarządzanie publiczne – New Public Management (NPM), w zakresie którego szczególnie ważnym narzędziem w ocenie wydatków jest budżet zadaniowy (Performance Budgeting).

<sup>1</sup> Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.).

W modelu tym obywatel jest rozpatrywany zarówno jako klient jednostek sektora finansów publicznych, jak też jako podatnik, który finansuje działalność tych jednostek.

W różnych podejściach nowego zarządzania wydatkami publicznymi występuje kilka punktów wspólnych, spośród których można wymienić<sup>2</sup>:

- skupienie uwagi na efektach,
- jasno sformułowane cele oraz mierniki,
- elastyczne organizacje i formy zatrudnienia.

Obecnie na świecie występują dwa najważniejsze nurty modernizowania systemów zarządzania w administracji publicznej<sup>3</sup>:

1. Koncepcja Nowego Zarządzania Sektorem Publicznym (New Public Management – NPM) dominująca w takich krajach, jak Wielka Brytania, Nowa Zelandia, Austria, Szwecja;
2. Koncepcja Modernizującego się Rządu (Reinventing Government) dominująca w Stanach Zjednoczonych.

Świat podlega ciągłym przemianom wynikającym z globalizacji, zmian cywilizacyjnych oraz postępu technologicznego. Przemiany te zarówno w skali gospodarek narodowych, jak i gospodarki światowej wywierają wpływ na rolę, kształt i zadania, jakie pełni sektor publiczny. Są one zależne nie tylko od poziomu ekonomicznego i technicznego gospodarki, ale przede wszystkim od czasu i przestrzeni w jakiej ten sektor funkcjonuje<sup>4</sup>.

Powyższe uwarunkowania, jak również oczekiwania obywateli co do poprawy jakości świadczonych usług publicznych, skłaniają administrację państwową do reformowania systemów zarządzania finansami publicznymi, czyniąc je bardziej sprawnymi i efektywnymi. W przypadku organizacji rządowych i nienastawionych na zys miarą sukcesu ich organizacji powinna być skuteczność i efektywność zaspokajania potrzeb podmiotów, które są odbiorcami usług danej organizacji<sup>5</sup>.

W ostatnich latach w sektorze publicznym, w celu racjonalnego i efektywnego gospodarowania środkami publicznymi, kładzie się coraz większy nacisk na konieczność poprawy efektywności realizowanych zadań, jakości świadczonych usług oraz dostarczanych dóbr, przy ograniczonych zasobach publicznych. Kluczowym zaś instrumentem polityki społeczno-gospodarczej Unii Europejskiej jest efektywność wydatkowania środków z budżetu Unii Europejskiej.

<sup>2</sup> T. Lubińska (red.): Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce, Difin, Warszawa 2009, s. 33.

<sup>3</sup> Skrypt Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych, s. 3, [http://dsc.kprm.gov.pl/sites/default/files/pliki/73\\_0.pdf](http://dsc.kprm.gov.pl/sites/default/files/pliki/73_0.pdf).

<sup>4</sup> J. Kleer, A. Karpiński, S. Owsiak: Spór o przyszłość sektora publicznego, Warszawska Drukarnia Naukowa PAN, Warszawa 2005, s. 19.

<sup>5</sup> R.S. Kaplan, D.P. Norton: Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 167.

Światowy kryzys gospodarczy, który rozpoczął się w 2008 r. przyczynił się do wzrostu zadłużenia oraz spowodował problemy w zachowaniu równowagi budżetowej w wielu państwach. Na skutek kryzysu finansowego i gospodarczego wiele rządów państw stanęło przed poważnymi wyzwaniami. Zaistniała konieczność podejmowania niezbędnych działań zapewniających stałą kontrolę nad wydatkami publicznymi, przy jednoczesnej potrzebie stymulowania rozwoju gospodarczego. Kształtowanie się salda rachunku obrotów bieżących w poszczególnych krajach począwszy od 2007 r. przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1.** Saldo rachunku obrotów bieżących bilansu płatniczego w latach 2007–2020 (% PKB)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Projections		
									2015	2016	2020
<b>Advanced Economies</b>	<b>-0.9</b>	<b>-1.3</b>	<b>-0.2</b>	<b>0.0</b>	<b>-0.1</b>	<b>-0.1</b>	<b>0.3</b>	<b>0.4</b>	<b>0.6</b>	<b>0.4</b>	<b>0.1</b>
United States	-5.0	-4.7	-2.6	-3.0	-3.0	-2.9	-2.4	-2.4	-2.3	-2.4	-2.6
Euro Area <sup>1</sup>	0.0	-1.7	-0.2	0.0	-0.1	1.5	2.2	2.3	3.3	3.1	2.5
Germany	6.9	5.8	5.8	5.7	6.1	7.1	6.7	7.5	8.4	7.9	6.7
France	-1.0	-0.9	-0.8	-0.8	-1.0	-1.5	-1.4	-1.1	-0.1	-0.3	-0.3
Italy	-1.4	-2.8	-1.9	-3.5	-3.1	-0.4	1.0	1.8	2.6	2.5	0.6
Spain	-9.6	-9.3	-4.3	-3.9	-3.2	-0.3	1.4	0.1	0.3	0.4	1.1
Netherlands	6.3	4.1	4.8	6.9	8.4	8.9	10.2	10.3	10.4	10.1	9.1
Belgium	4.3	-1.0	-1.1	1.8	-1.1	-0.7	-0.2	1.6	2.3	2.4	2.2
Austria	3.4	4.7	2.6	3.4	1.5	2.3	1.0	1.8	1.9	1.8	1.7
Greece	-14.0	-14.5	-10.9	-10.1	-9.9	-2.5	0.6	0.9	1.4	1.1	0.9
Portugal	-9.7	-12.1	-10.4	-10.1	-6.0	-2.1	1.4	0.6	1.4	1.0	0.1
Ireland	-5.4	-5.7	-3.0	0.6	0.8	1.6	4.4	6.2	4.9	4.8	4.8
Finland	5.2	3.1	2.7	2.4	-0.6	-1.2	-0.9	-0.6	-0.3	-0.3	0.0
Slovak Republic	-4.8	-6.5	-3.5	-4.7	-5.0	0.9	1.5	0.2	0.4	0.4	2.2
Lithuania	-14.9	-13.0	2.1	-0.3	-3.8	-1.2	1.6	-0.4	0.2	-0.8	-2.3
Slovenia	-4.2	-5.4	-0.6	-0.1	0.2	2.7	5.6	5.8	7.1	6.5	4.5
Luxembourg	10.1	7.4	7.6	7.0	5.8	5.7	4.9	5.2	4.7	4.6	4.2
Latvia	-20.8	-12.4	8.0	2.3	-2.8	-3.3	-2.3	-3.1	-2.2	-3.0	-2.4
Estonia	-15.0	-8.7	2.5	1.8	1.4	-2.5	-1.1	-0.1	-0.4	-0.7	-0.8
Cyprus	-10.8	-14.3	-9.8	-9.0	-3.1	-6.3	-1.7	-1.9	-1.9	-1.4	-1.1
Malta	-3.9	-4.9	-4.8	-5.9	5.0	3.6	3.2	2.7	3.1	3.1	3.4
Japan	4.9	2.9	2.9	4.0	2.1	1.0	0.7	0.5	1.9	2.0	2.3
United Kingdom	-2.7	-3.7	-2.8	-2.6	-1.7	-3.7	-4.5	-5.5	-4.8	-4.6	-3.3
Korea	1.1	0.3	3.7	2.6	1.6	4.2	6.2	6.3	7.1	5.2	3.6
Canada	0.8	0.1	-2.9	-3.5	-2.7	-3.3	-3.0	-2.2	-2.6	-2.3	-1.8
Australia	-6.7	-4.9	-4.6	-3.6	-2.9	-4.3	-3.3	-2.8	-4.0	-3.7	-3.4
Taiwan Province of China	8.6	6.6	10.9	8.9	8.2	9.9	10.8	12.3	12.4	11.7	9.9
Switzerland	10.0	2.2	7.1	14.0	6.8	9.9	10.7	7.0	5.8	5.5	5.3
Sweden	8.9	8.5	5.9	6.0	6.9	6.6	7.3	6.3	6.3	6.3	5.6
Singapore	26.0	14.4	16.8	23.7	22.0	17.2	17.9	19.1	20.7	18.8	14.5
Hong Kong SAR	13.0	15.0	9.9	7.0	5.6	1.6	1.5	1.6	2.0	2.2	3.1
Norway	12.2	15.7	10.6	10.9	12.4	12.4	10.0	8.5	7.6	7.0	4.8
Czech Republic	-4.3	-1.9	-2.4	-3.7	-2.1	-1.6	-0.5	0.6	1.6	0.9	-0.7
Israel	3.1	1.5	3.9	3.4	1.5	0.8	2.4	3.0	4.5	4.4	3.8
Denmark	1.4	2.7	3.3	5.7	5.6	7.2	6.3	6.1	6.1	5.5	4.4
New Zealand	-6.8	-7.7	-2.3	-2.3	-2.8	-4.0	-3.2	-3.5	-4.8	-5.2	-4.6
Iceland	-13.7	-22.8	-9.9	-6.4	-5.2	-4.2	5.5	4.7	6.1	4.7	2.4
San Marino	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
<i>Memorandum</i>											
Major Advanced Economies	-1.3	-1.6	-0.7	-0.8	-0.9	-1.0	-0.9	-0.8	-0.5	-0.6	-0.8
Euro Area <sup>2</sup>	0.3	-0.6	0.4	0.6	0.8	2.1	2.7	3.2	3.9	3.6	3.0

<sup>1</sup>Excludes Lithuania; corrected for reporting discrepancies in intra-area transactions.

<sup>2</sup>Excludes Lithuania; calculated as the sum of the balances of individual euro area countries.

Źródło: Table A11. Advanced Economies: Balance on Current Account (Percent of GDP), World Economic and Financial Surveys World Economic Outlook Uneven Growth Short- and Long- Term Factors, International Monetary Fund April 2015, s. 188, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/01/pdf/text.pdf>.

W celu ograniczenia ryzyka wzrostu deficytu na rachunku obrotów bieżących oraz zachowania równowagi płatniczej niezbędnym okazało się przeprowadzenie reformy finansów publicznych. W poszczególnych państwach podejmuje się działania w kierunku ciągłego usprawniania istniejących metod zarządzania środkami publicznymi. Poszukuje się innowacyjnych rozwiązań, które zapewniłyby jak

największą skuteczność w wydatkowaniu środków publicznych. Zgodnie z wymogami zawartymi w pakcie stabilności i wzrostu zawartym przez państwa członkowskie Unii Europejskiej: deficyt budżetowy (planowany lub rzeczywisty) nie może przekroczyć – 3% PKB, a wskaźnik zadłużenia nie może być wyższy niż 60% lub powinien maleć w kierunku tej wartości.

Kształtowanie się deficytu budżetowego oraz długu publicznego w stosunku do PKB w państwach UE przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Saldo i dług sektora instytucji rządowych i samorządowych 2010–2013 (w % PKB)

	Public balance (net borrowing / lending of consolidated general government sector)				General government debt (general government consolidated gross debt)			
	2010	2011	2012	2013	2010	2011	2012	2013
<b>EU-28</b>	-6.4	-4.5	-4.2	-3.2	78.2	80.8	83.5	85.4
<b>Euro area (EA-18)</b>	-6.1	-4.1	-3.6	-2.9	83.7	85.8	89.0	90.9
Belgium	-4.0	-3.9	-4.1	-2.9	99.6	102.1	104.0	104.5
Bulgaria	-3.2	-2.0	-0.5	-1.2	15.9	15.7	18.0	18.3
Czech Republic	-4.4	-2.9	-4.0	-1.3	38.2	41.0	45.5	45.7
Denmark	-2.7	-2.1	-3.9	-0.7	42.9	48.4	45.6	45.0
Germany	-4.1	-0.9	0.1	0.1	80.3	77.6	79.0	76.9
Estonia	0.2	1.0	-0.3	-0.5	6.5	6.0	9.7	10.1
Ireland	-32.4	-12.6	-8.0	-5.7	87.4	111.1	121.7	123.3
Greece	-11.1	-10.1	-8.6	-12.2	146.0	171.3	156.9	174.9
Spain	-9.4	-9.4	-10.3	-6.8	60.1	69.2	84.4	92.1
France	-6.8	-5.1	-4.9	-4.1	81.5	85.0	89.2	92.2
Croatia	-6.0	-7.7	-5.6	-5.2	52.8	59.9	64.4	75.7
Italy	-4.2	-3.5	-3.0	-2.8	115.3	116.4	122.2	127.9
Cyprus	-4.8	-5.8	-5.8	-4.9	56.5	66.0	79.5	102.2
Latvia	-8.2	-3.4	-0.8	-0.9	46.8	42.7	40.9	38.2
Lithuania	-6.9	-9.0	-3.2	-2.6	36.3	37.3	39.9	39.0
Luxembourg	-0.6	0.3	0.1	0.6	19.6	18.5	21.4	23.6
Hungary	-4.5	-5.5	-2.3	-2.4	80.9	81.0	78.5	77.3
Malta	-3.3	-2.6	-3.7	-2.7	67.6	69.8	67.9	69.8
Netherlands	-5.0	-4.3	-4.0	-2.3	59.0	61.3	66.5	68.6
Austria	-4.5	-2.6	-2.3	-1.5	82.4	82.1	81.7	81.2
Poland	-7.6	-4.9	-3.7	-4.0	53.6	54.8	54.4	55.7
Portugal	-11.2	-7.4	-5.5	-4.9	96.2	111.1	124.8	128.0
Romania	-6.6	-5.5	-3.0	-2.2	29.9	34.2	37.3	37.9
Slovenia	-5.7	-6.2	-3.7	-14.6	37.9	46.2	53.4	70.4
Slovakia	-7.5	-4.1	-4.2	-2.6	41.1	43.5	52.1	54.6
Finland	-2.6	-1.0	-2.1	-2.4	47.1	48.5	53.0	56.0
Sweden	0.0	-0.1	-0.9	-1.3	36.7	36.1	36.4	38.6
United Kingdom	-9.6	-7.6	-8.3	-5.8	76.4	81.9	85.8	87.2

(\*) Data extracted on 21.10.2014.

Source: Eurostat (online data codes: te00127 and ts00410)

Źródło: Eurostat: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Public\\_balance\\_and\\_general\\_government\\_debt\\_201013\\_\(%C2%B9\)\\_\(%25\\_of\\_GDP\)\\_YB15.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Public_balance_and_general_government_debt_201013_(%C2%B9)_(%25_of_GDP)_YB15.png)

W polskiej administracji publicznej również dąży się nieustannie do poprawy skuteczności jej działania oraz racjonalnego i efektywnego gospodarowania środkami publicznymi. W tym celu w Polsce od 1 stycznia 2010 r. wprowadzono ustawą o finansach publicznych obowiązek kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>6</sup>. Zgodnie z jej postanowieniami działania podejmowane w ramach kontroli zarządczej powinny zapewnić realizację celów w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Wprowadzone zostało budżetowanie zadaniowe, które w przeciwieństwie do tradycyjnych systemów zarządzania zapewnia większą przejrzystość finansów publicznych, jak również

<sup>6</sup> Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2009 r. nr 157, poz. 1240 ze zm.).

dostarcza informacji o wynikach realizacji zadań publicznych, które można mierzyć za pomocą odpowiednio dobranych mierników.

Wdrażanie systemu budżetowania zadaniowego oraz planowania wieloletniego stało się jednym z najistotniejszych elementów reformy finansów publicznych w Polsce. Budżet zadaniowy jest narzędziem spełniającym wymogi jawności gospodarki budżetowej, umożliwiającym sprawne zarządzanie zadaniami publicznymi oraz osiąganie ustalonych celów. Jest on metodą planowania polegającą na zarządzaniu finansami publicznymi przez rezultaty, polegającą na powiązaniu każdego wydatku ze środków publicznych z mierzalnym celem budżetowym. Współczesne planowanie wydatków ze środków publicznych powinno w sposób bardziej przejrzysty dostarczać informacji obrazujących powiązanie poniesionych kosztów z osiągniętymi rezultatami.

## 1. Geneza i istota pojęcia kontroli zarządczej a audyt wewnętrzny

Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego kontrola to porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym i ustalanie ewentualnych odstępstw, sprawdzanie, czy coś jest zgodne z obowiązującymi przepisami; nadzór nad czymś, czuwanie nad prawidłowym przebiegiem czegoś, wpływ na rozwój wydarzeń<sup>7</sup>.

Teorię kontroli zapoczątkował w polskiej literaturze naukowej K. Adamiecki. Najpełniejszy wykład rozumienia istoty, roli i zadań kontroli zawarł w artykule „Kontrola jako zasada naukowej organizacji”, „Przegląd Organizacji” nr 5/1927<sup>8</sup>. Adamiecki ustanowił w naukowej literaturze z zakresu teorii (nauki) zarządzania kanon analizy kontroli, określił jej rolę i znaczenie w procesie zarządzania. Określił kontrolę jako jedną z czterech faz (etapów) naukowej organizacji (zarządzania): analizy, planu, wykonania i kontroli. W jego rozumieniu przed kontrolą stoją dwa ważne zadania:

- 1) sprawdzanie, czy wykonanie zgadza się z planem, czyli wzorcem, który został ustalony na podstawie analizy; wykazanie stopnia odchylenia wykonania od wzorca,
- 2) wskazanie przyczyn odchylenia wykonania od ustalonego planu (wzorca), które pozwolą ustalić następny, bardziej doskonały plan (wzorzec).

Według K. Adamieckiego celem ciągłej kontroli jest doprowadzenie do powstania coraz to mniejszych odchylenia między planem a wykonaniem (stanem rzeczywistym). Konieczne jest formułowanie mierzalnych wzorców (mierników) jako odniesień w procesie kontroli. Naukowe zarządzanie przez kontrolę jest warunkiem sprawnego i racjonalnego działania w każdej dziedzinie. K. Adamiecki podkreślał przy tym, że kontrola powinna być przeprowadzana w sposób osz-

<sup>7</sup> Nowy słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 2002, s. 353-354.

<sup>8</sup> B.R. Kuc: Kontrola w systemie zarządzania. Funkcje i dysfunkcje, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2006, s. 13-17.

czędny, z nastawieniem na osiągnięcie największego wyniku użytecznego przy mniejszym nakładzie środków, tj. kontrola nie powinna być zbyt złożona i kosztowna. Nie może być też nadmierna, gdyż kontrola jest środkiem w zarządzaniu, a nie celem. K. Adamiecki twierdził, że kontrola powinna skupiać się na elementach strategicznych, uwzględniając stopień ważności czynników, które mogą mieć wpływ na wynik wykonania i na jego odchylenia od ustalonego wzorca.

Polska jeszcze przed przystąpieniem do Unii Europejskiej jako kraj kandydatki zobowiązana została do opracowania i wdrożenia systemu zarządzania finansowego i kontroli, zwłaszcza w jednostkach sektora finansów publicznych, w celu zapewnienia gospodarności i efektywności gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Wymogiem było również wprowadzenie audytu wewnętrznego, jako narzędzia oceny i doradztwa dla kadry zarządzającej oraz uwzględnienie międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Działania te miały na celu zadbanie nie tylko o narodowe interesy finansowe, ale również całej Wspólnoty. Wiązały się one ze zdyscyplinowaniem i racjonalizacją wydatkowania środków publicznych pochodzących z Unii Europejskiej, zapewnieniem prawidłowego ich wykorzystania i zapobieganiem nadużyciom finansowym.

Kwestie istotności kontroli finansowej w szeroko rozumianym zakresie podkreślane były już w trakcie negocjacji akcesyjnych i znalazły odzwierciedlenie w dokumencie Agenda 2000, opracowanym przez Komisję Europejską. Konieczność wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego stanowiła wypełnienie zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską, o czym stanowił rozdział 28 „Kontrola finansowa”. Instytucja audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego ustawodawstwa w wyniku nowelizacji ustawy o finansach publicznych ustawą z 27 lipca 2001 r.<sup>9</sup> Ustawa określiła definicję audytu wewnętrznego jako: „ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności”. Działania audytu wewnętrznego zostały ukierunkowane na kwestie działalności finansowej.

Kolejna nowelizacja ustawy o finansach publicznych ustawą z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych<sup>10</sup> wprowadziła nową definicję audytu wewnętrznego nakierowującą jego działania głównie na ocenę pewności osiągania celów, oraz poszerzone o czynności doradcze. Wyżej wymieniona ustawa zdefiniowała audyt wewnętrzny jako: „ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę

<sup>9</sup> Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU z 2001 r. nr 102, poz. 1116).

<sup>10</sup> Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU z 2005 r. nr 249, poz. 2104).

adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów oraz czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki”.

Następnie, z uwagi na potrzebę zwiększenia zakresu i skuteczności kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych, pojęcie „kontroli finansowej” zostało zastąpione określeniem o szerszym znaczeniu: „kontrola zarządcza”.

Według interpretacji Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych przeważająca część elementów „kontroli zarządczej”, w tym cele i standardy, nie stanowią nowości w polskiej administracji publicznej. Kontrola zarządcza, wprowadzona jako nowe pojęcie w przepisach prawa powszechnie obowiązującego, nie tworzy co do zasady nowych i dotychczas nieznanymi wymagań w zakresie zarządzania w administracji<sup>11</sup>.

System kontroli zarządczej ma na celu ułatwienie zarządzania organizacją w sposób uporządkowany. Wdrożenie kontroli zarządczej wiąże się z wprowadzeniem obowiązku stosowania określonych narzędzi służących do usunięcia słabości zauważonych a priori przez ustawodawcę (np. w zakresie obowiązku planowania działalności w działach administracji rządowej)<sup>12</sup>.

System kontroli zarządczej oparty jest na modelu kontroli wewnętrznej COSO oraz na wskazówkach dla standardów kontroli wewnętrznej INTOSAI dotyczących sektora publicznego<sup>13</sup>, znanej w sektorze prywatnym gospodarki i w administracji publicznej innych państw oraz w administracji KE jako kontrola wewnętrzna (internal control).

Pojęcie kontroli zarządczej często niesłusznie rozumiane jest jako kolejny rodzaj kontroli. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów, kontroli zarządczej nie powinno utożsamiać się z wewnętrzną kontrolą finansową, jak też ograniczać jej do wykonywania samych czynności kontrolnych. Kontrola zarządcza jest systemem bardziej złożonym od tradycyjnie pojmowanej kontroli w administracji publicznej. Jej zadaniem jest sprawić, aby celem postawione przed jednostkami sektora finansów publicznych zostały osiągnięte.

Kontrola wewnętrzna (internal control), termin używany w anglosaskim rozumieniu tego słowa, zarówno w przedsiębiorstwach, jak i administracji publicznej, oznacza zespół rozwiązań znajdujących się wewnątrz poszczególnych instytucji, dopasowanych do charakteru jednostki oraz realizowanych przez nią zadań, zabezpieczający przed niewykonaniem zadań, marnotrawieniem zasobów oraz wbudowanych w bieżącą działalność<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0), Warszawa, luty 2012 r., [www.gov.pl](http://www.gov.pl), s. 18.

<sup>12</sup> K. Winiarska (red.): Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012 s. 7.

<sup>13</sup> K. Winiarska (red.): Kontrola zarządcza w jednostkach..., op. cit., s. 21.

<sup>14</sup> Tamże, s. 24.



Pojęcie kontroli zarządczej zostało wprowadzone do porządku prawnego ustawą z 27 sierpnia 2009 r.<sup>15</sup>. Podstawy organizacji kontroli zarządczej, jej cele oraz kryteria zostały określone w odrębnym Rozdziale 6 Działu I Zasady finansów publicznych (art. 68-71 ustawy). Zgodnie z zapisami ustawy (art. 68 ust. 1) kontrolę zarządczą stanowi: „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”.

Przytoczone powyżej zapisy ustawy wskazują, że instytucja kontroli zarządczej zawiera w swej nazwie wyraźne odwołanie do zarządzania jednostką, przy czym najistotniejszym jej elementem jest system wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji. Celem ustawodawcy wprowadzającego kontrolę zarządczą było objęcie jej zakresem wszystkich aspektów działalności jednostki.

Wprowadzeniem kontroli zarządczej została zainicjowana innowacyjność w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. Polega ona przede wszystkim na zmianie sposobu patrzenia na jednostkę: odejścia od skupiania się na zapewnieniu zgodności z przepisami prawa w poszczególnych aspektach jej działalności na rzecz spojrzenia na jednostkę całościowo w kontekście celów, jakie ma do zrealizowania<sup>16</sup>. Nowatorstwo rozwiązań przyjętych w ramach kontroli zarządczej polega na wprowadzeniu elementu rozliczalności stopnia osiągnięcia planowanych celów i zadań przy wykorzystaniu odpowiednich mierników. Następuje nakierowanie na realizację celów, a nie jak do tej pory, na działania, bez zwracania uwagi na efekty.

Znowelizowana ustawa zobowiązuje do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej już nie tylko kierownika jednostki sektora finansów publicznych, ale także należy do obowiązków ministra kierującego danym działem administracji rządowej, wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych zawartymi w Rozdziale 6 Działu I, na działach administracji rządowej spoczywa obowiązek opracowania planu działania i sprawozdania z wykonania tego planu oraz złożenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Minister kierujący działem może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do sporządzania planu działalności, sprawozdania z jego wykonania oraz składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego również mogą sporządzić plan działalności, sprawozdanie i oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, przystosowując do samorządu terytorialnego rozwiązania wyznaczone dla administracji rządowej. Wdrożenie

<sup>15</sup> Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2009 r. nr 157, poz. 1240).

<sup>16</sup> Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwo Finansów: Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Biuletyn nr 1 (14)2015, Warszawa, marzec 2015, s. 5.

tych rozwiązań wymaga jednak wydania przez organ stanowiący lub wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego właściwego aktu normatywnego<sup>17</sup>.

W celu zapewnienia efektywnego funkcjonowania kontroli zarządczej konieczne są aktywne i skuteczne działania zarówno ze strony kierownika jednostki, jak i wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, biorących udział w zarządzaniu jednostką. Niezbędne jest stosowanie szeregu mechanizmów kontrolnych w formie regulaminów, instrukcji, procedur, zasad postępowania oraz powierzenia obowiązków i upoważnień.

Nadrzędnym celem kontroli zarządczej jest dążenie do zapewnienia wysokiego poziomu zarządzania jednostką, w tym usprawnianie ładu organizacyjnego. Obecnie obowiązująca ustawa o finansach publicznych stanowi, że celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności<sup>18</sup>:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz 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.

Zadaniem kontroli jest więc identyfikowanie negatywnych zjawisk, które zagrażają działalności jednostek sektora finansów publicznych, ustalanie ich przyczyn rozmiarów i skutków, jak również wskazanie osób odpowiedzialnych za podejmowanie adekwatnych działań mających na celu zapobieganie bądź minimalizowanie powstawania odchyleń od ustalonych norm w przyszłości.

Użyte przez ustawodawcę w art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych sformułowanie: „zapewnienia w szczególności” oznacza, że ustawa wymienia tylko przykładowe cele i nie stanowi one katalogu zamkniętego. Wymienione w ustawie cele kontroli zarządczej służą jako pewnego rodzaju zbiór drogowskazów dla organów zarządzających oraz personelu pracowniczego<sup>19</sup>.

Istotną pomoc dla kierownika jednostki w realizowaniu przyjętych celów i zadań w ramach sprawowania kontroli zarządczej powinna zapewniać działalność audytu wewnętrznego. Obecne uwarunkowania prawne dotyczące działalności audytu wewnętrznego zawarte są w Dziale VI ustawy o finansach publicznych: „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” (art. 272-296). Określają one audyt wewnętrzny jako działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Czynności do-

<sup>17</sup> Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kontrola zarządcza w sektorze...*, s. 45.

<sup>18</sup> Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.).

<sup>19</sup> P. Sołtyk: *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 45-46.

radcze dotyczą w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Z uwagi na to, że kontrola zarządcza obejmuje wiele mechanizmów korygujących i samoregulujących, powinna być realizowana w sposób nieinwazyjny, przy przyjęciu założenia że najlepszą formą kontroli jest samokontrola, która powinna być odpowiednio stymulowana i wspierana.

## 2. Poziomy kontroli zarządczej a odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektorze finansów publicznych

Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych system kontroli zarządczej funkcjonuje na dwóch poziomach, które zostały zaprezentowane w tabeli 3.

**Tabela 3.** Poziomy kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

Obszary kontroli zarządczej	Poziomy kontroli zarządczej	
	I poziom (wewnętrzna kontrola zarządcza)	II poziom (zewnętrzna kontrola zarządcza)
<b>Sektor administracji rządowej</b>		
Ministerstwo	Obejmuje system kontroli zarządczej funkcjonujący w ministerstwie, za który odpowiedzialność ponosi minister (jako kierownik jednostki)	
Jednostki sektora finansów publicznych funkcjonujące w ramach sektora administracji rządowej	Obejmuje system kontroli zarządczej funkcjonujący w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, za który odpowiedzialność ponosi kierownik danej jednostki	Obejmuje system kontroli zarządczej funkcjonujący w danym dziale administracji rządowej, za który odpowiedzialność ponosi minister kierujący danym działem administracji rządowej
<b>Sektor administracji samorządowej</b>		
Urząd gminy, miasta, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski	Obejmuje system kontroli zarządczej funkcjonujący w urzędzie gminy, miasta, starostwa powiatowego lub urzędzie marszałkowskiego, za który odpowiedzialność ponosi wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa (JST)	
Jednostki podległe organizacyjnie w ramach struktury organizacyjnej jednostek samorządu terytorialnego (JST)	Obejmuje system kontroli zarządczej funkcjonujący w danej jednostce samorządu terytorialnego, za który odpowiedzialność ponosi kierownik danej jednostki samorządu terytorialnego	Obejmuje system kontroli zarządczej funkcjonujący w całej JST, za który odpowiedzialność ponosi wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa (JST)

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.) oraz Standardów Kontroli Zarządczej<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> Załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzUrz MF nr 15, poz. 84 z 30 grudnia 2009 r.).

Zarządzanie każdą organizacją powinno prowadzić do wyboru i poszukiwania najbardziej optymalnych rozwiązań, zapewniających osiągnięcie założonych celów i zadań, realizowanych zgodnie z przyjętymi procedurami i zasadami postępowania. Zakres odpowiedzialności za wdrożenie i funkcjonowanie kompleksowego systemu kontroli zarządczej pokazano w tabeli 4.

**Tabela 4.** Zakres odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

Osoba odpowiedzialna	Obszary kontroli zarządczej	Zadania
Minister	Ministerstwo	Zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej jako kierownik jednostki
	Dział administracji rządowej	Zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej jako minister kierujący działem
Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa	Urząd gminy, urząd miasta, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski (JST)	Zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej jako osoba zarządzająca systemem kontroli zarządczej w JST
Kierownik jednostki	Jednostka sektora finansów publicznych	Zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.) oraz Standardów Kontroli Zarządczej<sup>21</sup>.

### 3. Standardy kontroli zarządczej

Podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych określają, opublikowane przez Ministra Finansów – na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 69 ust. 3 ustawy o finansach publicznych w Załączniku do Komunikatu nr 23 z 16 grudnia 2009 r. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>22</sup>. Ich treść stanowi uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinni wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej w swoich jednostkach.

Celem wydania Standardów Kontroli Zarządczej jest promowanie wdrażania w jednostkach sektora finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, uwzględniającego specyficzne zadania jednostki, która ją wdraża i warunków w których działa.

„Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych” nie są źródłem prawa powszechnie obowiązującego. Należy je traktować jako ogólne wytyczne Ministra Finansów stanowiące podstawę do zorganizowania kontroli

<sup>21</sup> Załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzUzr MF nr 15, poz. 84 z 30 grudnia 2009 r.).

<sup>22</sup> Tamże.

zarządczej, przez poszczególne jednostki sektora finansów publicznych, jednostki samorządu terytorialnego lub ministrów kierujących działami administracji rządowej, do opracowania optymalnych, bardziej szczegółowych rozwiązań i dokumentacji, wdrażania i przeprowadzania procedur adekwatnie do własnych potrzeb.

Przy opracowywaniu standardów kontroli zarządczej zostały wykorzystane międzynarodowe standardy, takie jak:

- 1) Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa oraz Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO);
- 2) Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI);
- 3) Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu Komisji Europejskiej przyjęte w 2007 r. [The Revised Internal Control Standard for Effective Management SEC (2007) 1341 appendix 1].

Standardy kontroli zarządczej odnoszą się do pięciu najważniejszych elementów funkcjonowania kontroli zarządczej. Elementy te są zależne od siebie i stan każdego z nich wpływa na realizację wszystkich celów i zadań danej jednostki sektora finansów publicznych, jednostki samorządu terytorialnego czy działu administracji rządowej. Wszystkie z nich podlegają ocenie pod względem kryteriów adekwatności, efektywności i skuteczności. Każdy z elementów powinien być monitorowany, oceniany i poprawiany w sposób ciągły i jednoczesny.

Zgodnie ze wskazówkami zawartymi w Standardach Kontroli Zarządczej system kontroli zarządczej obejmuje pięć grup, odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej:

- 1) środowisko wewnętrzne;
- 2) cele i zarządzanie ryzykiem;
- 3) mechanizmy kontroli;
- 4) informacja i komunikacja;
- 5) monitorowanie i ocena.

Charakterystykę Standardów Kontroli Zarządczej w sektorze finansów publicznych pokazano w tabeli 5.

Tabela 5. Standardy kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

Lp.	Grupa (kategoria)	Standard	Charakterystyka
1.	Środowisko wewnętrzne	<ul style="list-style-type: none"> <li>Przestrzeganie wartości etycznych</li> <li>Kompetencje zawodowe</li> <li>Struktura organizacyjna</li> <li>Delegowanie uprawnień</li> </ul>	Środowisko wewnętrzne w jakim wykonywane są przez pracowników powierzone im zadania. W sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli zarządczej.
2.	Cele i zarządzanie ryzykiem	<ul style="list-style-type: none"> <li>Misja</li> <li>Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji</li> <li>Identyfikacja ryzyka</li> <li>Analiza ryzyka</li> <li>Reakcja na ryzyko</li> </ul>	Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań, proces ten należy odpowiednio dokumentować. Każde ryzyko powinno być poddane analizie pod kątem prawdopodobieństwa wystąpienia i skutków jakie może spowodować. Konieczne jest określenie poziomu akceptowalności danego ryzyka jednostce. Istotne w zarządzaniu ryzykiem jest również wdrażanie na czas zaplanowanych działań i ich monitorowanie.
3.	Mechanizmy kontroli	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej</li> <li>Nadzór</li> <li>Ciągłość działalności</li> <li>Ochrona zasobów</li> <li>Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych</li> <li>Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych</li> </ul>	Mechanizmy kontroli powinny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko. Należy je dostosować do specyficznych potrzeb jednostki. Koszty ich wdrożenia i stosowania nie powinny jednak przekraczać uzyskanych dzięki nim ogółu korzyści. Mają one zasadnicze znaczenie dla poprawnego zarządzania środkami publicznymi oraz skutecznego i efektywnego osiągania wyznaczonych celów. Obejmują one w szczególności: regulaminy, procedury, instrukcje czy zasady mające zapewnić, że gromadzenie i rozdysponowanie środków publicznych, jak też gospodarowanie mieniem odbywać się będzie zgodnie z obowiązującymi wytycznymi.
4.	Informacja i komunikacja	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bieżąca informacja</li> <li>Komunikacja wewnętrzna</li> <li>Komunikacja zewnętrzna</li> </ul>	Zapewnienie efektywnego systemu informacyjnego jest jednym z podstawowych warunków prawidłowego i efektywnego funkcjonowania działalności jednostki. Osoby zarządzające jak i pracownicy powinni mieć zapewniony bieżący dostęp do niezbędnych informacji przekazywanych w sposób zrozumiały dla ich odbiorcy. Istotna jest również sprawna wymiana informacji z podmiotami zewnętrznymi, mającymi wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadań.
5.	Monitorowanie i ocena	<ul style="list-style-type: none"> <li>Monitorowanie systemu kontroli zarządczej</li> <li>Samoocena</li> <li>Audyty wewnętrzny</li> <li>Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej</li> </ul>	System kontroli zarządczej powinien być na bieżąco monitorowany i oceniany przez kierownika jednostki oraz kadrę kierowniczą. Zidentyfikowane problemy (błędy, pomyłki nieprawidłowości itp.) powinny być na bieżąco rozwiązywane, a wyniki i rekomendacje audytu wewnętrznego odpowiednio rozpatrywane. <ul style="list-style-type: none"> <li>ródłem istotnych informacji są również okresowe oceny systemu kontroli zarządczej w formie różnych metod samooceny np. kwestionariuszy.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r., DzUrż MF nr 15, poz. 84 z 30 grudnia 2009 r.).

## 4. Narzędzia kontroli zarządczej

W procesie kontroli zarządczej funkcjonującej w danej organizacji mogą być stosowane narzędzia kontroli zaprezentowane w tabeli 6.

Tabela 6. Narzędzia kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

Narzędzia kontroli zarządczej	Charakterystyka
1. Kontrola fizyczna	<p>Obejmuje procedury bezpieczeństwa, które dotyczą kontroli dostępu. W zależności od specyfiki jednostki może być konieczna kontrola dostępu np. do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zapasów mających dużą wartość lub w celu zabezpieczenia ich przed zdewastowaniem, nieuzasadnionym zużyciem, sprzedaniem itp.,</li> <li>• pomieszczeń i budynków, gdzie są przechowywane określone dokumenty, księgi rachunkowe.</li> </ul>
2. Kontrola księgowa	<p>Obejmuje procedury obowiązujące przy rejestracji transakcji finansowych. Przykładem może być:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• wprowadzenie obowiązku złożenia kopii dowodu bankowego potwierdzającego wypłatę,</li> <li>• kontrola księgowa prowadzona w ramach systemu rachunkowości mająca na celu wykrywanie i zgłaszanie nieprawidłowości np. w zakresie poziomu osiągniętych wydatków w porównaniu z ustalonym budżetem.</li> </ul>
3. Kontrola procesów	<p>Stanowią ją procedury wprowadzone do stosowania w celu zapewnienia, że działania są podejmowane wyłącznie z upoważnienia. Przykład może tutaj stanowić wprowadzenie wymogu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• akceptacji przez wyznaczoną osobę określonych działań np. wydania decyzji o zakupie lub zatwierdzenia umowy powyżej określonego progu,</li> <li>• dokumentacji w formie oryginalnej faktury zakupu oraz akceptacji osoby potwierdzającej otrzymanie towarów i wykonanie usług,</li> <li>• zatwierdzenia przez kierownictwo wyższego szczebla płatności powyżej poziomu ustalonej kwoty.</li> </ul>
4. Kontrola zamówień publicznych	<p>Stanowi ona systematyczne i celowe działania, które prowadzą do ustalenia, czy podmioty funkcjonujące w obrębie systemu finansów publicznych przestrzegają obowiązujące normy i zasady określone w ustawach, w tym przez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ustawę o finansach publicznych,</li> <li>• prawo zamówień publicznych,</li> <li>• przepisy szczególne.</li> </ul> <p>W przypadku stwierdzenia stanu faktycznego od obowiązujących norm zachodzi obowiązek podjęcia działań w celu rektyfikacji przeprowadzanych procesów przetargowych.</p>
5. Podział obowiązków	<p>Jest zarówno narzędziem kontroli, jak i stanowi nieodzowny element wielu systemów sterowania procesami w organizacji. W przypadku transakcji o wyższym ryzyku wymaga się zaangażowania co najmniej dwóch osób co ma prowadzić do zminimalizowania poziomu szacowanego ryzyka jak również zapobiegać podejmowaniu niewłaściwych działań. Jednak rozdzielenie obowiązków nie może być nadmierne, gdyż może obniżyć sprawność organizacji oraz jej zdolność do wypełniania postawionej przed nią misji.</p>
6. Audyt wewnętrzny	<p>Stanowi kontrolę kierowniczą, której przedmiotem jest ocena skuteczności innych kontroli. Komórka audytu wewnętrznego funkcjonująca w danej organizacji powinna służyć do prowadzenia ciągłej oceny systemów kontroli oraz opracowywać zalecenia służące poprawie skuteczności tych systemów.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Winiarska K. (red.): Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012 s. 30-32.

## 5. Kontrola zarządcza a budżet zadaniowy

Najistotniejszym elementem systemu kontroli zarządczej w administracji publicznej jest system wyznaczania celów i zadań, jak również system monitorowania ich realizacji w jednostkach sektora finansów publicznych. Zachodzi więc ścisła zależność między systemem kontroli zarządczej i narzędziami budżetowania zadaniowego.

Istotą kontroli zarządczej jest realizacja celów i zadań w sposób z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Natomiast istotą budżetu zadaniowego jest odpowiednia alokacja środków publicznych poprzez określanie zadań, którym przypisane są cele i mierniki, jak również wskazane są osoby odpowiedzialne za ich realizację. Budżet zadaniowy jest zatem narzędziem, które powinno sprostać ustawowym wymaganiom skuteczności i efektywności działań podejmowanych przez decydentów i dysponentów środków publicznych, mając na uwadze efektywne zarządzanie środkami publicznymi. Umożliwia on weryfikację efektywności działań, tj. osiągania jak najlepszych rezultatów przy racjonalnym wydatkowaniu środków publicznych.

Zgodnie z art. 142 pkt. 11 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych do projektu ustawy budżetowej dołącza się uzasadnienie zawierające w szczególności skonsolidowany plan wydatków sporządzany w układzie zadaniowym na rok budżetowy i dwa kolejne lata dotyczące państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych<sup>23</sup>.

Zarządzanie finansami publicznymi poprzez analizę zadań i efektów powinno wpłynąć na poprawę racjonalności wydatkowania środków publicznych, których dysponenci są odpowiedzialni za realizację wyznaczonych celów w ramach poszczególnych zadań.

Wskazówki w zakresie określania celów, zadań i ich mierników w ramach budżetowania zadaniowego zostały zawarte w Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodnie z którymi<sup>24</sup>:

- 1) Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie;
- 2) Wykonanie założonych celów i zadań należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników;
- 3) W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane;
- 4) Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności;

<sup>23</sup> DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.

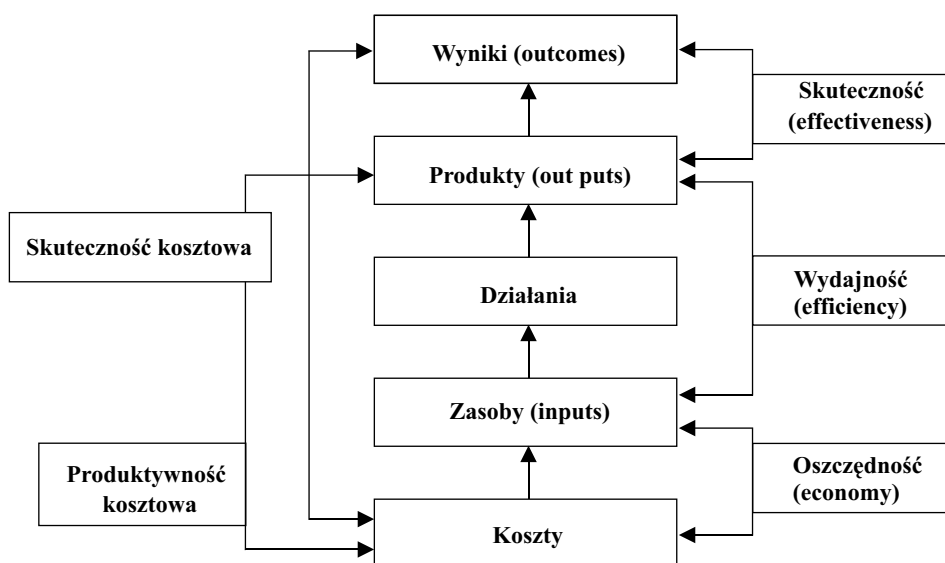
<sup>24</sup> Załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r., op. cit., (DzUrz MF nr 15, poz. 84 z 30 grudnia 2009 r.), s. 4.



- 5) Należy zadbać, aby określając cele i zadania, wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji;
- 6) Nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań jednostki, mając na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań.

Przy definiowaniu mierników należy mieć na uwadze, że mierniki stopnia osiągnięcia celów powinny<sup>25</sup>:

- 1) być skoncentrowane na obszarach działań jednostki, które są dla niej najważniejsze;
- 2) koncentrować się na wszystkich poziomach działań jednostki, odpowiedzialnych za osiąganie zamierzonych celów, a nie na jednym lub kilku wybranych;
- 3) mierzyć to, co jest w działalności najważniejsze i co powinno być mierzone, zamiast koncentrować się na tym, co jest łatwe do zmierzenia, mając na uwadze, że zdefiniowane mierniki w sposób pośredni odnoszą się do jakości ekonomicznej uzyskanych rezultatów (rysunek 1).



Rys. 1. Mierniki jakości ekonomicznej uzyskanych rezultatów

Źródło: Winiarska K.: Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 60. [w:] Płoskonka J.: Zmiany w stosowanych przez polską administrację publiczną metodach i narzędziach *Kontrola Państwowa* 2005, nr specjalny 1.

<sup>25</sup> K. Winiarska (red.): Kontrola zarządcza w jednostkach..., op. cit., s. 59-60.

## 6. Istota audytu wewnętrznego i jego rola w procesie kontroli zarządczej

Pojęcie „audyt” pochodzi od łacińskiego słowa *audire*, które oznacza słuchać, słyszeć przesłuchiwać<sup>26</sup>. W średniowieczu audytorem nazywano członka sądu prowadzącego śledztwo, a w późniejszych okresach termin ten funkcjonował w sądownictwie kościelnym i wojskowym.

W literaturze i praktyce funkcjonuje wiele definicji audytu wewnętrznego. Jego istotę w pełni objaśniają poniższe sformułowania.

Według K. Winiarskiej audyt wewnętrzny stanowi instrument zarządzania zorientowany na cele jednostki organizacyjnej, identyfikujący i oceniający ryzyko działalności, wykorzystywany w sposób niezależny i obiektywny w celu tworzenia wartości dodanej i usprawnienia działalności.

Audyt wewnętrzny jest instrumentem, który w sposób aktywny, niezależny i obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem, zapewnia skuteczne prowadzenie wszelkich operacji i czynności organizacji i przynosi wartość dodaną przez ujawnienie braków i słabości oraz wskazanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy<sup>27</sup>.

Według definicji Instytutu Audytorów Wewnętrznych (ang. Institute of Internal Auditors): „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. 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.”<sup>28</sup>

W Polsce termin „audyt” zaczął być stosowany w praktyce na początku lat 90. XX wieku i dotyczył on weryfikacji sprawozdania finansowego. Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych został wprowadzony ustawą z 27 lipca 2001 r o zmianie ustawy o finansach publicznych z 26 listopada 1998 roku<sup>29</sup>.

Zgodnie z treścią art. 272 ustawy o finansach publicznych z 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze<sup>30</sup>. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji

<sup>26</sup> T. Kiziukiewicz (red.): *Audyt wewnętrzny w strukturze...*, op. cit., s. 15.

<sup>27</sup> Tamże, s. 17.

<sup>28</sup> <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Polish.pdf>, s. 3.

<sup>29</sup> DzU z 2001 r nr 102, poz. 1116.

<sup>30</sup> Art. 272 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.).

rządowej lub w jednostce. Działania audytu wewnętrznego mają na bieżąco wspierać proces funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Audyt wewnętrzny stanowi jeden z elementów kontroli zarządczej.

Obligatoryjny obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych wynika z przepisów art. 274 ust. 1 ustawy o finansach publicznych<sup>31</sup>. Rola audytu wewnętrznego sprowadza się do niezależnej, profesjonalnej oraz systematycznej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej dla potrzeb najwyższego kierownictwa organizacji oraz służyć radami pomocnymi w zarządzaniu organizacją. Komórka audytu nie powinna mieć bezpośredniego wpływu na zarządzanie jednostką, gdyż efektem jej pracy powinny być obiektywne zalecenia dotyczące poszczególnych elementów kontroli zarządczej.

Obligatoryjnie audyt wewnętrzny prowadzi się w dużych jednostkach gospodarujących znacznymi środkami publicznymi:

- 1) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów;
- 2) ministerstwach;
- 3) urzędach wojewódzkich;
- 4) izbach celnych;
- 5) izbach skarbowych;
- 6) Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym zarządzanym przez niego funduszach;
- 7) Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego w tym funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- 8) Narodowym Funduszu Zdrowia.

Ponadto do wprowadzenia audytu wewnętrznego zobligowane są inne jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych w przypadku przekroczenia określonej tzw. kwoty progowej, tj. jeżeli kwota ujętych w planie finansowym/planie rzeczowo-finansowym, odpowiednio dochodów (przychodów) lub kwota wydatków (kosztów) przekroczy wysokość 40 000 tys. – audyt obligatoryjny warunkowo (art. 274 ust. 2 u.f.p.). Do tej grupy jednostek zaliczają się:

- 1) państwowe jednostki budżetowe;
- 2) uczelnie publiczne;
- 3) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego;
- 4) agencje wykonawcze;
- 5) państwowe fundusze celowe.

Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach samorządu terytorialnego, w przypadku, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł (art. 274 ust. 3 u.f.p.).

<sup>31</sup> Art. 274 DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.

Zgodnie z art. 274 ust. 4 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego (audyt fakultatywny).

Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach w dziale wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem (art. 274 ust. 5 u.f.p.). Minister wskazując jednostkę zobowiązaną, określa termin rozpoczęcia i prowadzenia audytu wewnętrznego. Regulacje te stosuje się odpowiednio do jednostek podległych Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowanych oraz do jednostek obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane.

Audyt wewnętrzny winien wspierać kierownictwo jednostki w zapewnieniu skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej, zapewniających stosowną reakcję na pojawiające się ryzyko w obszarze prowadzonej działalności. Dzięki tym działaniom zostaną osiągnięte cele i zrealizowane zadania zgodnie z przyjętymi założeniami. Z uwagi na powyższe już sama koncepcja i wdrożenie systemu kontroli zarządczej w danej jednostce powinny być przedmiotem oceny audytora. Audytor ocenia adekwatność powstałej koncepcji i jej poszczególnych elementów, biorąc pod uwagę w szczególności:

- wielkość jednostki;
- rodzaj działalności, stopień jej złożoności i różnorodność;
- strukturę organizacyjną;
- przepisy prawne i inne regulacje;
- rodzaj i złożoność systemów stanowiących część kontroli wewnętrznej jednostki wraz z uwzględnieniem usług podmiotów zewnętrznych.

W dalszej kolejności w oparciu o dowody uzyskane w trakcie oceny koncepcji kontroli oraz ustalenia dotyczące sposobu jej wdrożenia, konieczne jest określenie przez audytora słabości systemu kontroli zarządczej, potencjalnego ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości np. w odniesieniu do określonych grup transakcji (np. zakupu, produkcji, sprzedaży), sald kont czy ujawnionych informacji. Na ich podstawie formułowane są zalecenia mające na celu wyeliminowanie niedoskonałości systemu.

Badanie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej przez audytora pozwala na stwierdzenie czy kontrola<sup>32</sup>:

- 1) jest narzędziem wspomagającym sprawne działanie jednostki;
- 2) pomaga jednostce wykonywać jej zadania w zakresie procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych i gospodarowania mieniem;
- 3) wspiera w zapewnieniu wiarygodnej i rzetelnej sprawozdawczości finansowej oraz
- 4) sprzyja prowadzeniu działalności jednostki zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i innymi unormowaniami.

<sup>32</sup> T. Kiziukiewicz (red.): Audyt wewnętrzny w strukturze..., op. cit., s. 340-341.

Wyniki oceny systemu kontroli zarządczej dokonanej przez audytora wewnętrznego są podstawą do opracowania zaleceń i podjęcia działań usprawniających jej funkcjonowanie.

## 7. Bariery i ograniczenia we wdrażaniu systemu kontroli zarządczej

Działaniom w zakresie zapewnienia kontroli zarządczej od początku i nadal towarzyszy zjawisko pewnej niechęci i uprzedzenia. Istotny wpływ w zakresie wprowadzania kontroli zarządczej mają uprzedzenia i obawy, które w sposób naturalny związane są z czymś nowym i nieznanym<sup>33</sup>.

Zdarza się, że kontrola zarządcza jest utożsamiana z tradycyjną kontrolą prowadzącą do ustalenia uchybień i wskazania osoby winnej. Niewłaściwym jest również rozumienie kontroli zarządczej wprost jako kontynuacji kontroli finansowej. Powoduje to opracowywanie w jednostce niewłaściwych rozwiązań, instrukcji, procedur i innych dokumentów.

Zagadnieniem, które sprawia poważne problemy okazało się wprowadzanie mechanizmów wyznaczania celów i rozliczania stopnia ich realizacji. Trudności sprawia określenie wartościowego celu oraz przyporządkowanie adekwatnego do niego miernika.

Niedostateczna skuteczność i nieefektywność kontroli zarządczej wynika niejednokrotnie z faktu nakierowania jej na kontrolę następczą. Czasami czynności kontrolne są przeprowadzane dopiero po pozyskaniu informacji z otoczenia o pojawiających się nieprawidłowościach.

Głównymi, groźnymi w skutkach źródłami słabości kontroli zarządczej są trzy grupy przyczyn<sup>34</sup>:

- 1) organizacyjne (do nich można zaliczyć brak regulaminów organizacyjnych lub ich wadliwe opracowanie, nieprecyzyjne określenie zakresu działania poszczególnych komórek organizacyjnych i ich wzajemnych powiązań, nie rozgraniczających uprawnień i obowiązków osób będących na stanowiskach kierowniczych);
- 2) społeczne (dotyczące stosunków społecznych panujących w danej jednostce, stylu kierowania zespołami pracowników, czy nieprzestrzeganiem zasad i norm etycznych, w tym: niechęć do kontrolowania współpracowników, bagatelizowanie zjawisk nagannych, niechętny lub wręcz wrogi stosunek odnośnie osób przeprowadzających kontrolę, ukrywanie nieprawidłowości, które obciążają pracowników, słaba aktywność lub brak zainteresowania wyzwalaniem rezerw i możliwością poprawy efektywności pracy jednostki);

<sup>33</sup> Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwo Finansów: Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Biuletyn Nr 4 (13)2014, Warszawa, grudzień 2014, s. 9.

<sup>34</sup> B.R. Kuc: Audyt wewnętrzny: teoria i praktyka, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002, s. 60-61.

3) systemowe (wiążące się z uwarunkowaniami funkcjonowania kontroli wewnętrznej). Głównymi czynnikami mającymi negatywny wpływ na sprawność kontroli wewnętrznej są: duża płynność kadr, mało atrakcyjna praca (np. niedostateczne wynagradzanie osób kontrolujących), zbyt mały skład osobowy komórek kontroli, niskie kwalifikacje osób przeprowadzających kontrolę.

Z uwagi, że żaden system kontroli zarządczej nie działa bezbłędnie, oprócz bieżącego monitoringu jego funkcjonowania sprawowanego przez kierownictwo jednostki, powinien podlegać okresowej kontroli audytora wewnętrznego w ramach realizowanego zadania audytowego (kompletnej czy wycinkowej). Zalecenia pokontrolne powinny nie tylko wskazywać przyczyny i negatywne skutki określonych działań, ale również propozycje rozwiązań, które zapobiegały by powstawaniu ich w przyszłości.

### Podsumowanie

Kontrola zarządcza stanowi istotny element zarządzania daną organizacją, jest częścią jej struktury i sposobu funkcjonowania. Konstrukcja danego systemu kontroli zarządczej odgrywa ważną rolę w sprawności i skuteczności funkcjonowania konkretnej organizacji, operacji czy danego środowiska. Przez to wpływa na efektywność gospodarowania środkami publicznymi w realizacji celów i zadań. Jest ważnym narzędziem wspomagającym menedżerów i kierowników wszystkich szczebli w kontroli organizacji.

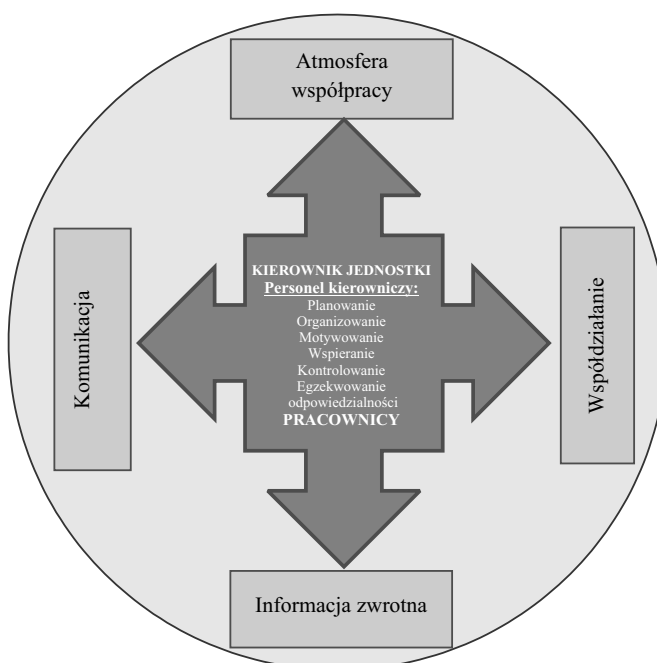
W ramach kontroli zarządczej występuje nowe systemowe podejście do zarządzania ryzykiem. Stanowiące świadome, a nie jak dotychczas to miało miejsce, przewidywanie na intuicję potencjalnych barier w osiągnięciu celu. Umożliwia ono bardziej trafne zidentyfikowanie ryzyka stanowiącego przeszkodę w kontekście realizacji wyznaczonego celu.

Należy jednak mieć na uwadze, że żaden z systemów kontroli nie stanowi pełnej gwarancji uniknięcia ryzyka wykroczenia, czy popełnienia błędów. Z tego względu systemy kontroli zarządczej powinny być projektowane z uwzględnieniem specyfiki danej organizacji oraz nieustannie modyfikowane i dostosowywane do sytuacji i warunków w jakich ona funkcjonuje.

Konieczne jest, aby były wdrażane i właściwie realizowane przy udziale pracowników wszystkich szczebli z uwzględnieniem obowiązujących procedur kontrolnych. System będzie bardziej skuteczny jeśli będzie natychmiastowa reakcja na zauważone odchylenia od ustalonych norm, czy nieprawidłowości a podjęte działania korygujące wdrożone odpowiednio szybko.

Bardzo istotnymi kwestiami w zakresie zapewnienia prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej oraz skuteczności wdrożonych rozwiązań w instytucji publicznej jest zadbanie, o to aby: opracowana wizja i strategia działalności przy udziale wszystkich pracowników merytorycznych, uwzględniała oczekiwania obywateli na rzecz których funkcjonuje i była znana wszystkim pracowni-

kom. W jednostce powinna być zapewniona odpowiednia kultura organizacyjna uwzględniająca wartości etyczne, jasny podział zakresu obowiązków i kompetencji oraz właściwy system motywacyjny promujący kadre pracowniczą osiągającą wysoką jakość realizowanych zadań oraz wykazującą wysokie zaangażowanie we wdrażaniu usprawnień w funkcjonowaniu jednostki, odpowiednio do zajmowanego szczebla. Nieodzownym jest również zapewnienie odpowiedniego dostępu do wiedzy i informacji oraz właściwego przygotowania pracowników stosownie do przydzielonego zakresu kompetencji. Doświadczeni i kompetentni pracownicy, dobrze znający firmę i utożsamiający się z nią umożliwiają sprawniejsze funkcjonowanie tej jednostki.



Rys. 2. Organizacja sprawnej komunikacji w jednostce

Źródło: praca własna, Ładziak I.: Zarządzanie ryzykiem w uczelni publicznej jako element systemu kontroli zarządczej na przykładzie Szkoły Głównej Służby Pożarniczej, Warszawa, 2012.

Ważną rolę w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce odgrywa audytor wewnętrzny. Jego niezależność, profesjonalna wiedza i znajomość specyficznych warunków działalności jednostki, posiadanie dostępu do informacji o wszystkich obszarach funkcjonowania jednostki pozwala na wcześniejszą identyfikację ryzyk mogących wystąpić w jednostce. Audytor może wesprzeć kierownictwo jednostki w ramach czynności doradczych (w tym w formie wniosków i zaleceń) we wdrażaniu odpowiednich rozwiązań usprawniających/mechanizmów kontrolnych, które zabezpieczą organizację przed ewentualnymi zagrożeniami/ryzykami, bądź minimalizowały ich negatywne skutki.

Racjonalne zarządzanie jednostką wymaga jednocześnie wzięcia pod uwagę faktu, iż mechanizmy kontroli powinni być w zgodzie z zasadą value for money, tzn. koszt ich wprowadzenia i stosowania nie może przekraczać wynikających z nich korzyści.

Ponadto kluczowym wymogiem dla zapewnienia skuteczności zarządzania jednostką przez kontrolę zarządczą jest zadbanie, aby działania z zakresu systemu kontroli zarządczej, uregulowane były w stosownych aktach normatywnych, czy procedurach obowiązujących w danej jednostce. Ich realizacja i przestrzeganie przez pracowników wszystkich szczebli – stosownie do zajmowanego miejsca i pozycji w organizacji – powinny być konsekwentnie wymagane.

## Literatura

- [1] COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway).
- [2] Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych: Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0), Warszawa, luty 2012 r., [www.gov.pl](http://www.gov.pl).
- [3] Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwo Finansów: Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Biuletyn Nr 4 (13)/2014, Warszawa, grudzień 2014.
- [4] Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwo Finansów: Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego, Biuletyn Nr 1 (14)/2015, Warszawa, marzec 2015.
- [5] INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli).
- [6] INTOSAI GOV INTOSAI Guidance for Good Governance, <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html>.
- [7] Heciak S.: Budżet zadaniowy w praktyce. Planowanie, kalkulacja wydatków, ewidencja księgowa, PRESSCOM Sp. z o.o., Warszawa 2012.
- [8] <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>.
- [9] Kaplan R.S., Norton D.P.: Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- [10] Kiziukiewicz T. (red.): Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej, Difin SA, Warszawa 2013.
- [11] Kleer J., Karpiński A., Owsiak S.: Spór o przyszłość sektora publicznego, Warszawska Drukarnia Naukowa PAN, Warszawa 2005.
- [12] Kuc B.R.: Audyt wewnętrzny: teoria i praktyka, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002.
- [13] Kuc B.R.: Kontrola w systemie zarządzania. Funkcje i dysfunkcje, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2006.
- [14] Lubińska T. (red.): Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce, Difin, Warszawa 2009.



- [15] Ładziak I.: Zarządzanie ryzykiem w uczelni publicznej jako element systemu kontroli zarządczej na przykładzie Szkoły Głównej Służby Pożarniczej, Warszawa, 2012.
- [16] Nowy słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 2002.
- [17] Postuła M., Perczyński P.: Budżet zadaniowy w administracji publicznej, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.  
[http://www.efs.gov.pl/analizy\\_raportypodsumowania/baza\\_projektow\\_badawczych\\_efs/documents/budetzadaniowywadmpubl13042011.pdf](http://www.efs.gov.pl/analizy_raportypodsumowania/baza_projektow_badawczych_efs/documents/budetzadaniowywadmpubl13042011.pdf).
- [18] Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (DzU z 2010 r., nr 187, poz. 1254).
- [19] Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (DzU z 2010 r., nr 238, poz. 1581).
- [20] Skrypt „Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych”,  
[http://dsc.kprm.gov.pl/sites/default/files/pliki/73\\_0.pdf](http://dsc.kprm.gov.pl/sites/default/files/pliki/73_0.pdf).
- [21] Sołtyk P.: Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2013.
- [22] Winiarska K. (red.): Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.
- [23] World Economic and Financial Surveys World Economic Outlook Uneven Growth Short- and Long- Term Factors, International Monetary Fund April 2015,  
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/01/pdf/text.pdf>.
- [24] Woźniak E.: Kontrola zarządcza w jednostce. Poradnik dla kadry kierowniczej jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych, NOWATOR Ośrodek Szkoleniowo Doradczy, Gliwice 2011.
- [25] Woźniak E.: Kontrola zarządcza w jednostce. Poradnik dla kadry kierowniczej jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych, NOWATOR Ośrodek Szkoleniowo-Doradczy, Gliwice 2012.
- [26] Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU z 2001 r. nr 102, poz. 1116).
- [27] Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU z 2005 r. nr 249, poz. 2104).
- [28] Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2009 r. nr 157, poz. 1240 ze zm.).
- [29] Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.).
- [30] Załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzUz MF nr 15, poz. 84).