

ternal control) used in the United States and most European Union countries, models of financial control and management control in Polish administration, as well as the results of the studies related to the implementation of the above-mentioned control. Bearing in mind that the effectiveness and achievement of results are increasingly important not only in the private sector but also in the public sector, further development and improvement of management control systems in the public administration is expected. The proper functioning of management control is also important to strengthen the accountability of public institutions for their decisions, the implementation of tasks and expenses from public funds.

Key words: management control, internal audit, public administration, control standards

Wstęp

W teorii zarządzania występuje podział na organizacje kierujące się przepisami oraz organizacje kierujące się poczuciem misji. Wskazywana jest wyższość organizacji nakierowanych na osiągnięcie wyniku z uwagi na większą skłonność do innowacji, elastyczność, lepszą skuteczność¹.

Powyższy podział można również zastosować w odniesieniu do administracji publicznej. W większości jednostek administracji zadania są realizowane w oparciu o kryterium legalności, zgodności z obowiązującym prawem. Jednakże coraz częściej w sektorze finansów publicznych istotniejszym kryterium staje się skuteczność, osiągnięcie oczekiwanego rezultatu.

Skuteczność zarządzania jest kluczowa dla rozwoju organizacji, także jednostek sektora finansów publicznych. Z uwagi na to administracja publiczna implementuje i stosuje narzędzia wspomagające procesy zarządzania, które uprzednio zostały wdrożone w sektorze prywatnym. Jednym z takich narzędzi jest kontrola zarządcza, znana w literaturze przedmiotu także jako kontrola wewnętrzna.

Celem przedmiotowego opracowania jest odpowiedź na pytanie: czy kontrola zarządcza została wdrożona w polskiej administracji publicznej zgodnie z obowiązującymi regulacjami, standardami?

Stosowane w niniejszym opracowaniu pojęcie kontroli zarządczej jest związane z klasycznym pojęciem procesu zarządzania rozumianego jako sekwencja funkcji kierowniczych, gdzie następuje sprzężenie zwrotne między planowaniem i kontrolą. Samo pojęcie kontroli zarządczej nawiązuje do anglosaskiego rozumienia kontroli wewnętrznej stosowanej zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym. Jest to zespół rozwiązań znajdujących się wewnątrz organizacji, wbudowany w jej bieżącą działalność, dopasowanych do charakteru i realizowanych zadań danej jednostki.

W literaturze z zakresu zarządzania występuje pojęcie „zarządzanie przez kontrolę”. Zgodnie z ww. pojęciem zarządzanie stanowi proces decyzyjny realizowany na wielu poziomach jednostki mający zapewnić eliminację wykrytych zagrożeń, wykorzystywanie zarysowujących się szans

¹ D. Osborne, T. Gaebler, *Rządzić inaczej*, Media Rodzinne, Warszawa 2005.

oraz efektywne spełnianie przez jednostkę wszystkich funkcji potrzebnych do osiągnięcia zaplanowanych celów².

Kontrola zarządcza stanowi zatem instrument zarządzania. Mechanizmy kontrolne odnoszą się do poszczególnych procesów pracy oraz zarządzania jednostką. Zarówno kierownictwo jak i pracownicy są zobowiązani do wykonywania bieżących czynności kontrolnych w ramach posiadanych kompetencji. Przedmiotowa kontrola jest realizowana na wszystkich etapach poszczególnych procesów operacyjnych. Działania kontrolne mają na celu wyeliminowanie przed zakończeniem każdego etapu procesu potencjalnych zagrożeń, które mogą negatywnie wpłynąć na wynik końcowy procesu z uwzględnieniem m.in. kryterium skuteczności realizowanych zadań.

Koncepcje kontroli zarządczej (kontroli wewnętrznej)

Kontrola zarządcza jako narzędzie wspomagające procesy zarządzania początkowo została wdrożona w sektorze prywatnym. W odpowiedzi na występujące nadużycia, nieprawidłowości w firmach amerykańskich opracowano ustawę Sarbances Oxley Act wprowadzającą m.in. obowiązek ujawniania stanu kontroli w firmie. Za wzór takiego stanu kontroli został przyjęty najczęściej stosowany na świecie model kontroli wewnętrznej tj. model COSO I. Model ten został opracowany przez The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission³ w dokumencie „Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Koncepcja Ramowa”.

Wdrożenie kontroli wewnętrznej COSO I miało w efekcie przyczynić się do osiągnięcia celów organizacji dotyczących działalności oraz zyskowności, a także zminimalizować ryzyko utraty zasobów, reputacji. Ponadto kontrola wewnętrzna była pomocna w zapewnieniu przestrzegania wymogów prawnych, obowiązujących regulacji oraz wiarygodnej sprawozdawczości finansowej.

Kontrola wewnętrzna nie mogła jednak zagwarantować osiągnięcia wyznaczonych celów, zgodności działań organizacji z regulacjami prawnymi czy też wiarygodności sprawozdań finansowych. Skuteczność kontroli zarządczej ograniczały czynniki zewnętrzne (zmiany polityczne, warunki gospodarcze, działania konkurencji) oraz czynniki wewnętrzne (nieprawidłowe oceny będące podstawą podjętych decyzji; możliwość wystąpienia pomyłek, błędów, nadużyć, zмовy). Należy także zwrócić uwagę na ograniczenia związane z efektywnością kontroli zarządczej - niewspółmierność korzyści wynikających z kontroli zarządczej do poniesionych kosztów⁴.

Zgodnie z modelem COSO kontrola wewnętrzna składa się z następujących powiązanych ze sobą elementów: środowisko kontroli, analiza ryzyka, czynności kontrolne, informacja i komunikacja, monitoring. Elementy te wynikają ze sposobu, w jaki kierownictwo kieruje i zarządza organizacją.

² B.R. Kuc, *Kontrola menedżerska. Przełamywanie barier*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2001.

³ Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya.

⁴ COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, AICPA 1992.

- środowisko kontroli - związane z postawą oraz działaniami kierownictwa w stosunku do znaczenia kontroli w jednostce. Należy tu wymienić m.in.: promowanie przez kierownictwo uczciwości i wartości etycznych w jednostce oraz dążenie do wyeliminowania nieuczciwych zachęć, pokus wśród pracowników; zwracanie szczególnej uwagi na kompetencje wymagane na stanowiskach pracy; zapewnienie optymalnej struktury organizacyjnej; określenie uprawnień, odpowiedzialności, podległości poszczególnych pracowników; delegowanie uprawnień, odpowiedzialności za wykonywane zadania; funkcjonowanie zasad i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi;
- ocena ryzyka – wprowadzenie w jednostce mechanizmów identyfikacji, analizy zewnętrznych i wewnętrznych ryzyk oraz zarządzania zmianami;
- czynności kontrolne – określenie zasad, procedur zapewniających realizację wytycznych kierownictwa oraz podjęcie działań zidentyfikowanych jako niezbędne z uwagi na ryzyko osiągnięcia celów przez jednostkę;
- informacja i komunikacja – określenie i przekazanie personelowi ważnych informacji we właściwej formie oraz czasie;
- monitoring – ocenianie jakości funkcjonowania systemu oraz w razie potrzeby wprowadzanie modyfikacji systemu.

W celu usprawnienia oceny i systemów kontroli wewnętrznej został opracowany także model COSO II – Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. Struktura Ramowa⁵. Wprowadzenie tego modelu przyczyniło się do lepszej kontroli działań podejmowanych w celu osiągnięcia wyznaczonych celów poprzez posiadanie mocnej struktury ramowej pozwalającej na skuteczną identyfikację, ocenę i zarządzanie ryzykiem.

W celu dostosowania standardów kontroli wewnętrznej do specyfiki sektora publicznego zostały opracowane standardy INTOSAI⁶. Zgodnie z „Wytycznymi w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” INTOSAI kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte⁷. Kontrola wewnętrzna INTOSAI jako proces dotyczy zarządzania całą jednostką, uwzględnia konieczność wypełnienia wyznaczonej misji oraz zapobiegania materializacji ryzyk występujących w jednostce⁸.

Na podstawie modeli COSO I i COSO II Komisja Europejska opracowała uniwersalną koncepcję kontroli wewnętrznej, zwanej jako Publiczna

⁵ Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa – COSO II*, Warszawa 2007.

⁶ International Organization of Supreme Audit Institutions (Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli).

⁷ Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych z dnia 30 czerwca 2006 r. (Dz.Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58).

⁸ INTOSAI, *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. An introduction to internal control for managers in governmental organizations*, Wiedeń 2001, <http://www.issai.org/composite-194.htm>; data dostępu: 1 lutego 2012.

Wewnętrzna Kontrola Finansowa⁹ oraz zaleciła jej stosowanie administracji publicznej w krajach Unii Europejskiej. Działanie to wynikało ze wzrostu zainteresowania m.in. kryterium skuteczności w zarządzaniu. Koncepcja ta była definiowana jako system organizacyjny, kontroli, zasad, procedur, regulacji ustanowiony dla racjonalnego zapewnienia ekonomicznego, efektywnego oraz wydajnego wykorzystania środków finansowych¹⁰.

Zgodnie ze Standardami kontroli wewnętrznej Komisji Europejskiej kontrola wewnętrzna obejmuje wszystkie zasady, procedury przewidziane i przyjęte przez kierownictwo jednostki w celu uzyskania zapewnienia, że jednostka osiąga cele w sposób oszczędny, wydajny i efektywny; jednostka działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi, wytycznymi kierownictwa; zasoby rzeczowe, informacyjne są chronione; błędy i nieprawidłowości są wykrywane; informacje rzeczowe i finansowe są opracowywane rzetelnie oraz terminowo¹¹.

Zastosowane w Polsce rozwiązania z zakresu kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, główne problemy związane z ich implementacją

Polska administracja publiczna została zobowiązana do ustanowienia odpowiedniego systemu zarządzania finansami publicznymi oraz ochrony środków publicznych przed nadużyciami w trakcie przygotowań do wstąpienia do Unii Europejskiej.

Za początek funkcjonowania koncepcji kontroli wewnętrznej w polskiej administracji publicznej należy uznać wejście w życie 1 stycznia 2002 r. ustawy o finansach publicznych z 1998 r. Nowelizacja ta wprowadziła pojęcie kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych. System kontroli wewnętrznej został uregulowany wyłącznie w odniesieniu do procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Przedmiotowa kontrola obejmowała zapewnienie przestrzegania procedur kontroli; przeprowadzania wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków oraz kontrolę pobierania, gromadzenia środków publicznych; zaciąganie zobowiązań finansowych i ich wydatkowanie, w tym zamówienia publiczne oraz zwroty środków publicznych; prowadzenie gospodarki finansowej, a także stosowanie procedur finansowych. Przepisy dotyczące kontroli finansowej były zatem powieleniem przede wszystkim obowiązujących regulacji dotyczących rachunkowości.

Oprócz ww. wymogów zamieszczonych w ustawie o finansach publicznych zostały opracowane „Standardy kontroli finansowej w jednostkach

⁹ Public Internal Financial Control.

¹⁰ de Koning R., *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, *Public Management Forum*, vol. 5 (1999) nr 5, http://www.sigmaweb.org/document/55/0,3746,en_33638100_34612958_35253047_1_1_1_1,00.html, data dostępu: 1 lutego 2012.

¹¹ Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58).

finansów publicznych”, stanowiące załącznik do Komunikatu nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. Standardy te nie miały charakteru powszechnie obowiązującego (nie wpisywały się w konstytucyjnie określone źródła prawa), jednakże powinny być stosowane przez poszczególnych kierowników jednostek sektora finansów publicznych w celu tworzenia nowych i oceniania już funkcjonujących systemów kontroli finansowej oraz wyznaczania obszarów i kierunków zmian lub uzupełnienia tych systemów. Wdrożenie ww. standardów miało zapewnić stosowanie jednolitego i spójnego modelu kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Przedmiotowe standardy zostały sporządzone w oparciu o międzynarodowe wytyczne dotyczące kontroli wewnętrznej, tj.: „Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej”, opracowane przez Komisję Europejską, Dyрекcję Generalną ds. Budżetu; „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” – raport COSO; „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” INTOSAI; „Standardy kontroli wewnętrznej w rządzie federalnym” Najwyższego Urzędu Kontroli w Stanach Zjednoczonych¹².

System kontroli finansowej stosowany w polskiej administracji powinien być wbudowany w strukturę jednostki. Skuteczność kontroli finansowej wymaga, aby zdania z nią związane skupiały się na bieżącej działalności, stanowiły część zadań wykonywanych na co dzień przez personel na wszystkich szczeblach organizacyjnych.

Na system kontroli finansowej składają się zarówno procedury, instrukcje, zarządzanie przez kierownictwo, jak i sposób wykonywania obowiązków przez kierownictwo i personel. Za pomocą skutecznego systemu kontroli finansowej kierownictwo uzyskuje racjonalny stopień zapewnienia, że jednostka osiągnie swoje cele¹³.

W standardach wymieniono pięć obszarów odpowiadającym opisanym powyżej elementom kontroli wewnętrznej:

- Środowisko wewnętrzne:

Środowisko wewnętrzne stanowi system zarządzania jednostki i jej zorganizowania w całości oraz determinuje jakość kontroli finansowej w jednostce. Standardy w tym zakresie dotyczą:

- uczciwości i innych wartości etycznych: kierowanie się osobistą i zawodową uczciwością przez kierownika jednostki i pracowników w trakcie wykonywania powierzonych zadań i obowiązków, posiadanie przez pracowników wiedzy na temat etycznego postępowania i zachowania w jednostce;
- kompetencji zawodowych: posiadanie przez kierownika jednostki i pracowników wiedzy, umiejętności i doświadczenia pozwalającego na skuteczne i efektywne wypełnianie powierzonych im obowiązków;
- struktury organizacyjnej: określenie w formie pisemnej w sposób czytelny i przejrzysty zakresu zadań (obowiązków), uprawnień i odpowie-

¹² Ibidem.

¹³ Ibidem.

- działności poszczególnych komórek organizacyjnych w jednostce, pracowników;
- identyfikacji zadań wrażliwych: zestawienie na piśmie oraz zapoznanie pracowników z zadaniami wrażliwymi (tj. zadaniami, przy wykonywaniu których pracownicy są szczególnie podatni na wpływy szkodliwe dla gospodarki jednostki, wizerunku jednostki) oraz procedurami określającymi środki zaradcze;
 - powierzenie uprawnień: precyzyjne określenie adekwatnego zakresu uprawnień dla poszczególnych pracowników, których przyjęcie zostało potwierdzone ich podpisem¹⁴;
- Zarządzanie ryzykiem:
Jednostka powinna zarządzać ryzykiem w celu zwiększenia prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki poprzez:
- określanie celów i monitorowanie realizacji zadań: opracowanie co najmniej rocznego planu pracy jednostki zawierającego cele, zadania jednostki, kryteria ich realizacji, komórki organizacyjne oraz zasoby osobowe, finansowe, rzeczowe potrzebne do ich realizacji oraz prowadzenie bieżącego monitoringu realizacji zadań;
 - identyfikacja i analiza ryzyka: dokonywanie przynajmniej raz do roku identyfikacji wewnętrznego i zewnętrznego ryzyka związanego z celami i zadaniami jednostki, a następnie określanie możliwych skutków oraz prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka, określanie akceptowanego poziomu ryzyka;
 - reakcja na ryzyko i działania zaradcze: określenie rodzaju reakcji dla istotnych ryzyk (tj.: tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie), działań zmniejszających poszczególne ryzyka do akceptowanego poziomu¹⁵;
- Mechanizmy kontroli:
System kontroli finansowej powinien być elastyczny i dostosowany do potrzeb danej jednostki. Mechanizmy kontroli powinny odpowiadać poszczególnym ryzykom, które jednostka zamierza ograniczyć. Koszty ich stosowania nie powinny przewyższać korzyści uzyskanych wyniku ich wdrożenia. Wśród podstawowych mechanizmów kontroli można wymienić:
- dokumentowanie systemu kontroli finansowej: dokumentowanie oraz udostępnianie pracownikom w szczególności procedur, instrukcji, wytycznych kierownictwa, zakresu obowiązków;
 - dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych: rejestrowanie i dokumentowanie, z zachowaniem prawidłowej klasyfikacji, znaczących zdarzeń (w tym wszystkich operacji finansowych i gospodarczych) w sposób pozwalający na ich prześledzenie od samego początku, w trakcie trwania i po zakończeniu;
 - zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych: zatwierdzanie przez kierownika jednostki oraz upoważnionych pracowników operacji finan-

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Ibidem.

- sowych, gospodarczych przed ich realizacją; realizacji ww. operacji przez upoważnionych pracowników;
- podział obowiązków: rozdzielenie pomiędzy różnych pracowników obowiązków związanych z zatwierdzaniem (autoryzacją), realizacją i rejestrowaniem (księgowaniem) zdarzeń, w tym operacji finansowych, gospodarczych;
 - weryfikacje: weryfikowanie operacji finansowych, gospodarczych i innych istotnych zdarzeń przed i po ich realizacji np. wielkość dostawy jest porównywana ze złożonym zamówieniem;
 - nadzór: prowadzenie nadzoru w ramach hierarchii służbowej, w tym jasne komunikowanie obowiązków, zadań, odpowiedzialności pracowników, systematyczne ocenianie ich pracy, zatwierdzanie wyników pracy w celu uzyskania zapewnienia, że jest ona realizowana zgodnie z zamierzeniami;
 - rejestrowanie odstępstw: uzasadnianie, dokumentowanie oraz zatwierdzanie przypadków, w których ze względu na nadzwyczajne okoliczności odstępiono od procedur, instrukcji lub wytycznych;
 - ciągłość działalności: zapewnianie mechanizmów mających na celu utrzymanie ciągłości działalności jednostki, niezależnie od okoliczności;
 - ochrona zasobów: zapewnienie dostępu do zasobów finansowych, materialnych i informacyjnych jednostki upoważnionym osobom, wyznaczenie pracowników odpowiedzialnych za zapewnienie ochrony zasobów, prowadzenie porównań rzeczywistego stanu zasobów z zapisami w rejestrach.

Wśród mechanizmów kontroli można wymienić także mechanizmy kontroli systemów informatycznych, tj.:

- kontrola dostępu do zasobów informatycznych (np. sprzętu, aplikacji) w celu ich ochrony przed nieautoryzowanymi zmianami, utratą, ujawnieniem;
 - kontrola oprogramowania systemowego; kontrola tworzenia i zmian w aplikacjach;
 - podział obowiązków uniemożliwiający nieuprawniony dostęp do zasobów,
 - ciągłość działalności w przypadku wystąpienia niespodziewanych zdarzeń;
 - kontrole aplikacyjne na etapie wprowadzania, przetwarzania danych, generowania informacji z systemu¹⁶.
- Informacja i komunikacja:
- System komunikacji powinien umożliwiać efektywny przepływ potrzebnych informacji w jednostce oraz właściwe ich zrozumienie przez odbiorców:
- bieżąca komunikacja: otrzymywanie przez kierownictwo oraz pracowników odpowiednich i rzetelnych informacji potrzebnych do wypełniania obowiązków;
 - komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna: zapewnienie efektywnego systemu komunikacji w ramach struktury organizacyjnej jednostki oraz

¹⁶ Ibidem.

z podmiotami zewnętrznymi, od których zależy efektywna działalność jednostki, osiąganie przez nią celów¹⁷.

- Monitorowanie i ocena:

W jednostce należy wprowadzić zasadę ciągłej oceny systemu kontroli finansowej:

- monitorowanie systemu kontroli finansowej: monitorowanie skuteczności systemu kontroli finansowej i jego poszczególnych elementów przez kierownika jednostki oraz osoby pełniące funkcje kierownicze,
- ocena systemu kontroli finansowej: dokonywanie samooceny przez pracowników jednostki. Prowadzenie niezależnej i obiektywnej oceny systemu kontroli finansowej przez audyt wewnętrzny¹⁸.

Analiza treści ww. standardów wskazuje na zgodność kontroli finansowej z koncepcjami kontroli wewnętrznej, zamieszczonymi we wcześniej wymienionych międzynarodowych standardach kontroli wewnętrznej. Jednakże należy podkreślić, iż stosowana w polskiej administracji definicja kontroli finansowej dotyczyła zarządzania organizacją jedynie w wymiarze finansowym. Stanowiła zatem jeden z elementów kontroli wewnętrznej.

Główną słabość wdrożonego systemu kontroli finansowej w polskiej administracji stanowił ograniczony zakres ww. kontroli. Celowe było wprowadzenie modelu kontroli wewnętrznej uwzględniającego kompleksowy zakres międzynarodowych standardów kontroli wewnętrznej.

Kolejne słabości kontroli finansowej dotyczyły nie funkcjonowania systemów kontroli finansowej we wszystkich jednostkach w sposób ciągły, spójny czy też skuteczny. Istniejące systemy kontroli finansowej były generalnie zgodne z międzynarodowymi standardami kontroli wewnętrznej w wymiarze finansowym. Jednakże występowały przypadki nie spełniania przez poszczególne jednostki wszystkich wymogów określonych przez standardy głównie w odniesieniu do środowiska kontroli, oceny ryzyka, a także systemu komunikacji wewnętrznej. Ponadto kierownictwo niektórych jednostek administracji nie znało zarówno międzynarodowych standardów systemu kontroli wewnętrznej, jak również polskich standardów systemu kontroli finansowej. Zalecenia wydane w wyniku przeprowadzonego badania funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej dotyczyły konieczności usprawnienia wymogów w zakresie określania celów i zarządzania ryzykiem. W szczególności postulowano wprowadzenie obowiązku opracowywania w administracji rządowej pisemnych analiz ryzyka oraz szczegółowych planów działań, celów ogólnych jednostek oraz celów szczegółowych dotyczących realizowanych zadań¹⁹. Przedmiotowe rekomendacje zostały uwzględnione w kolejnym modelu kontroli wewnętrznej, nazwanym przez ustawodawcę kontrolą zarządczą.

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013.

Rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej wdrożone w polskiej administracji, główne problemy związane z ich realizacją

Kolejne zmiany dotyczące kontroli wewnętrznej w polskiej administracji zostały wprowadzone wraz z wejściem w życie nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 2009 r.²⁰. W przedmiotowej ustawie wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej, obejmującej swoim zakresem także opisywaną poprzednio wewnętrzną kontrolę finansową.

Zakres kontroli zarządczej nie ogranicza się jedynie do procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Kontrola zarządcza jest definiowana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej, tak samo jak kontroli wewnętrznej COSO, jest zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów. Wśród celów kontroli zarządczej znalazły się również: przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem.

Prawidłowe funkcjonowanie wskazanych powyżej obszarów działania administracji powinno zapewnić należyte wykonywanie jej zadań. Jednostka zatem powinna zgodnie z prawem, w sposób skuteczny i efektywny realizować swoje cele. Kierownictwo i pracownicy powinni wykonywać obowiązki zgodnie z obowiązującymi zasadami etycznymi, mając na uwadze prawidłowe zabezpieczenie posiadanych zasobów. Niezbędne jest także zagwarantowanie efektywnego skutecznego przepływu informacji wewnątrz i na zewnątrz organizacji. Ponadto kluczowe jest zapewnienie identyfikacji, analizy, oceny ryzyka zagrażającego realizacji celów jednostki, a także określenie działań zapobiegających jego materializacji. Wykonywanie zadań powinno być stale monitorowane, stąd zapisy dotyczące zapewnienia wiarygodności sprawozdań.

Takie ujęcie kontroli zarządczej kładzie nacisk na cele i zadania, które jednostka powinna realizować. W związku z powyższym jednostki administracji nie są skoncentrowane głównie na przestrzeganiu przepisów, prawidłowym funkcjonowaniu i wydatkowaniu środków finansowych, ale na realizacji wcześniej zaplanowanych celów i zadań.

Należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną różnicę pomiędzy kontrolą finansową i kontrolą zarządczą. Kontrola finansowa funkcjonowała wyłącznie na poziomie jednostki finansów publicznych. Oznacza to, że za realizację zadań związanych z ww. kontrolą odpowiadał kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Natomiast w przypadku kontroli zarządczej wprowadzono dwa poziomy odpowiedzialności. Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej jest podobnie jak w przypadku kontroli finansowej – poziom jednostki sektora finansów publicznych (pierwszy poziom

²⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

kontroli zarządczej). Natomiast kontrola zarządcza powinna funkcjonować także na poziomie działu administracji rządowej, a także jednostki samorządu terytorialnego (drugi poziom kontroli zarządczej). Za prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej na drugim poziomie odpowiadają: w administracji rządowej – minister kierujący działem administracji rządowej; w samorządzie – wójt / burmistrz / prezydent miasta, starosta, marszałek²¹.

Analogicznie jak w przypadku kontroli finansowej opracowane zostały Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Standardy te uwzględniały międzynarodowe standardy kontroli wewnętrznej tj.: „Kontrola wewnętrzna - zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” - raporty COSO, „Wytoczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” INTOSAI oraz „Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu” Komisji Europejskiej²². Przedmiotowe standardy nie stanowią przepisów powszechnie obowiązujących jednakże powinny być stosowane przez kierownictwo w celu prawidłowego wdrożenia, oceny oraz doskonalenia kontroli zarządczej. Przedmiotowe standardy mają na celu określenie podstawowych wymagań odnoszących się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Standardy są przyporządkowane do pięciu grup odpowiadającym poszczególnym elementom kontroli wewnętrznej COSO tj.:

- środowisko wewnętrzne – stanowiące podstawę funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce. Jest złożone z formalnych lub nieformalnych rozwiązań, regulacji, powiązań i zachowań, które oddziałują na strukturę, styl działania, charakter jednostki. Środowisko wewnętrzne składa się z czterech standardów: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna oraz delegowanie uprawnień;
- cele i zarządzanie ryzykiem – wdrożenie systemu planowania celów i zadań oraz mierników ich wykonania, które w efekcie wyznaczają zdolność jednostki do działania oraz pozwalają na identyfikację, analizę i zapobieganie potencjalnych zagrożeń. Prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej w tym obszarze pozwala na właściwą ocenę skuteczności, efektywności i terminowości realizowanych zadań oraz wyznacza ramy dla podejmowania kolejnych działań i planowania nowych celów. Przedmiotowy obszar jest złożony z następujących standardów: misja; określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji; identyfikacja ryzyka; analiza ryzyka; reakcja na ryzyko;
- mechanizmy kontroli – powinny być zaprojektowane tak, aby wspomagać jednostkę w osiąganiu wyznaczonych celów. Mechanizmy kontrolne wprowadzone w poszczególnych jednostkach są różne z uwagi na fakt, iż jednostki mają własne cele, zadania; funkcjonują w odmiennych środowiskach; mają inne doświadcze-

²¹ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).

²² Ibidem.

nia, styl zarządzania; ich działalności zagrażają różne ryzyka. Jednakże regulacje prawne dotyczące np. zamówień publicznych, finansów, rachunkowości determinują kształt mechanizmów kontrolnych, co z kolei wpływa na ich ujednoczenie. W tym obszarze można wyróżnić standardy tj.: dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów, szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych;

- informacja i komunikacja – funkcjonowanie skutecznego systemu informacyjnego jest jednym z warunków prawidłowego prowadzenia działalności przez jednostkę. Właściwie wdrożony system komunikacji zewnętrznej i wewnętrznej powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji w jednostce, a także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców. W niniejszym obszarze znajdują się następujące standardy: bieżąca informacja, komunikacja wewnętrzna, komunikacja zewnętrzna;
- monitorowanie i ocena – ocena skuteczności kontroli zarządczej powinna być prowadzona poprzez bieżące monitorowanie oraz odrębne oceny, prowadzone kierownictwo i pracowników zgodnie z przydzielonymi im kompetencjami, a także poprzez działalność wyspecjalizowanych podmiotów zajmujących się audytem, kontrolą, oceną czyli audytorów, kontrolerów i ewaluatorów. Obszar monitorowanie i ocena jest złożony ze standardów: monitorowanie systemu kontroli zarządczej, samoocena, audyt wewnętrzny, uzyskane zapewnienia o stanie kontroli zarządczej²³.

Nowe regulacje dotyczące wdrożenia, funkcjonowania i oceny kontroli zarządczej w polskiej administracji spowodowały konieczność wprowadzenia:

- rocznych planów działalności i sprawozdań z ich wykonania. Jednostka sektora finansów publicznych każdego roku jest zobowiązana do określania celów, zadań do wykonania z miernikami określającymi stopień ich wykonania. Informacje takie są zamieszczane w rocznym planie działalności. Każdego roku sporządzane jest również sprawozdanie z wykonania przedmiotowego planu²⁴;
- sformalizowanego systemu zarządzania ryzykiem. W odniesieniu do zidentyfikowanych celów, zadań należy dokonać identyfikacji, analizy, oceny ryzyka zagrażającego realizacji ww. celów / zadań. Wskazane jest również określenie sposobu postępowania z ryzykami oraz wdrożenie mechanizmów zapobiegających materializacji ryzyka. Wszystkie te działania powinny zostać udokumentowane;
- rocznych samoocen kontroli zarządczej przeprowadzanych przez kierownictwo i pracowników jednostki w sposób udokumentowany;

²³ Ibidem.

²⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. Nr 187, poz. 1254).

- oświadczeń kierownika jednostki o stanie zapewnienia kontroli zarządczej mających na celu zwiększenie jego odpowiedzialności za funkcjonowanie jednostki. Corocznie poszczególni ministrowie składają takie oświadczenia za rok poprzedni, mogą również zobowiązać kierowników jednostek w dziale do składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez nich jednostek.

Ponadto funkcja audytu wewnętrznego została nakierowana na systematyczną ocenę kontroli zarządczej. Audytorzy wewnętrzni zostali zobowiązani do prowadzenia zadań zapewniających, poświadczających adekwatność, skuteczność, efektywność kontroli zarządczej w jednostce²⁵.

Przyjęte rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej, oparte na międzynarodowych standardach, miały na celu zapewnienie poprawy jakości i skuteczności zarządzania w administracji publicznej. Wyniki przeprowadzonych badań w zakresie kontroli zarządczej wskazały, iż w badanych jednostkach został wdrożony system kontroli zarządczej na ogół zgodny z obowiązującymi formalnymi, wymogami²⁶. W poszczególnych jednostkach wprowadzono nowe, sformalizowane zasady funkcjonowania kontroli zarządczej uwzględniające wymogi obowiązującej ustawy o finansach publicznych oraz standardów kontroli zarządczej. Przedmiotowe zasady zostały opracowane w formie stosowanych zarządzeń, decyzji kierowników jednostek, stanowiły doprecyzowanie standardów kontroli zarządczej ze wskazaniem komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za ich wdrożenie. W większości jednostek wprowadzono i stosowano udokumentowane systemy zarządzania ryzykiem. We wszystkich ministerstwach objętych kontrolą opracowano roczne plany działalności, określono cele, zadania i mierniki oraz osoby odpowiedzialne za ich realizację, a także sporządzono oświadczenia o stanie kontroli zarządzającej zgodnie z obowiązującymi przepisami²⁷.

Jednocześnie wdrożony w wielu jednostkach system kontroli zarządczej koncentrował się głównie na formalnych aspektach, a opracowywane dla potrzeb kontroli zarządczej informacje, dane nie były wykorzystywane w celu bieżącego zarządzania. Ponadto rozbudowane wymogi składania przez kierowników jednostek corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej oraz obszerne dokumentowanie przeprowadzonych samoocen doprowadziło do biurokratyzowania całego procesu i osłabienia jego skuteczności. Zakres i wyniki realizowanych przez audytorów zadań nie zapewniały wystarczającego źródła informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej²⁸.

²⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. Nr 21, poz. 108).

²⁶ Najwyższa Izba Kontroli, *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrolne/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Ibidem.

Podsumowanie

Wdrożone w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej są zgodne z obowiązującymi regulacjami wprowadzonymi przez obowiązującą ustawę o finansach publicznych, rozporządzenia wykonawcze oraz Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Ponadto wymogi dotyczące kontroli zarządczej są w pełni zgodne z międzynarodowymi standardami kontroli wewnętrznej stosowanymi zarówno w Stanach Zjednoczonych, jak i w większości krajów Unii Europejskiej.

Stosowanie kontroli zarządczej jako narzędzia wspomagającego procesy zarządzania jest powszechną praktyką. Powyższe wynika z szerszego trendu do zwiększania odpowiedzialności administracji publicznej za realizowane zadania, wprowadzenia mechanizmów rozliczalności administracji za osiągnięte efekty, a także potrzeby nakierowania jednostek na osiągnięcie rezultatów.

Jednakże wprowadzenie prawidłowych rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej w polskiej administracji pod względem legalności nie jest wystarczające. Konieczne jest zwrócenie uwagi na skutki, efekty osiągnięte w wyniku zastosowanych rozwiązań. Jedynie prawidłowo wdrożony, monitorowany oraz doskonalony system kontroli zarządczej może przynieść oczekiwane rezultaty w sektorze finansów publicznych, przyczynić się do osiągania celów dla realizacji których poszczególne jednostki sektora finansów publicznych zostały powołane.

Bibliografia

- COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, AICPA 1992.
- de Koning R., *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, *Public Management Forum*, vol. 5 (1999) nr 5, http://www.sigmaweb.org/document/55/0,3746,en_33638100_34612958_35253047_1_1_1_1,00.html, data dostępu: 1 lutego 2012.
- INTOSAI, *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. An introduction to internal control for managers in governmental organizations*, Wiedeń 2001, <http://www.issai.org/composite-194.htm>; data dostępu: 1 lutego 2012.
- Kuc B.R., *Kontrola menedżerska. Przelamywanie barier*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2001.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Audyty wewnętrzne w systemie kontroli zarządczej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013.

Osborne D., Gaebler T., *Rządzić inaczej*, Media Rodzinne, Warszawa 2005.
Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa – COSO II*, Warszawa 2007.

Akty prawa, komunikaty

Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58).

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. Nr 21, poz. 108).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. Nr 187, poz. 1254).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).