

BEATA ZALESKA, KRZYSZTOF DZIADEK

Politechnika Koszalińska

**FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ
W JEDNOSTCE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO
WOJEWÓDZTWA ZACHODNIOPOMORSKIEGO**

Wprowadzenie

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, obowiązującej od 2010 r., w jednostkach sektora finansów publicznych należy wdrożyć kontrolę zarządczą.

Celem artykułu jest ocena stanu wdrożenia kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego (urząd miasta w województwie zachodniopomorskim). Badania przeprowadzone w formie ankiety¹ i analizy dokumentów źródłowych pozwoliły na poznanie:

- przepisów i procedur w zakresie kontroli zarządczej,
- sposobów wyznaczania i analizowania ryzyka prowadzonej działalności,
- oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w aspekcie poprawy gospodarowania środkami publicznymi,
- reakcji pracowników jednostki na wdrażanie systemu kontroli zarządczej.

¹ Odpowiedzi na pytania zawarte w ankiecie udzielił audytor wewnętrzny. Obowiązek zatrudnienia audytora wynikał z przekroczenia przez jednostkę progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów określonych w uchwale budżetowej.

1. Układ ankiety badawczej

Celem badania ankietowego było porównanie stanu kontroli zarządczej w wybranej jednostce z wynikami badań przeprowadzonych przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych i opublikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (zwanego dalej MF) w roku 2012². Dotyczyły one kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Departament wysłał ankietę do 2809 jednostek samorządu terytorialnego. Odpowiedzi uzyskano od ponad 90% badanych jednostek. Analiza ankiet dała odpowiedź na pytanie, jak funkcjonuje kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego i jak MF w ocenie respondentów koordynuje prace wdrożeniowe w tym zakresie.

Pytania ankietowe, które posłużyły do zbadania wybranej jednostki samorządu terytorialnego, zostały opracowane na podstawie ankiety przygotowanej przez MF. W ankiecie zadano 26 pytań dotyczących audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. Dodatkowo wprowadzono 4 pytania w zakresie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej, w aspekcie poprawy gospodarowania środkami publicznymi i reakcji pracowników jednostki na wdrażanie systemu kontroli zarządczej.

2. Wyniki przeprowadzonych badań ankietowych

Na podstawie odpowiedzi, których udzielił audytor wewnętrzny, można stwierdzić, iż pracownikom badanej jednostki znane są przepisy ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej i obowiązków, jakie z nich wynikają. Sytuacja taka jest efektem działań podjętych przez kierownika jednostki, mających na celu zrozumienie obowiązków przez podległych kierowników komórek urzędu oraz samorządowych jednostek organizacyjnych. Twierdzącej odpowiedzi udzieliło ponad 99% respondentów jednostek zbadanych przez MF.

² Przy pisaniu wykorzystano materiały opublikowane na stronie Ministerstwa Finansów: „Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej”, „Ankieta dotycząca kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego”, „Statystyka odpowiedzi na pytania zawarte w Kwestionariuszu dotyczącym kontroli zarządczej w jst”, <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=5526&id=297471>.

Warto podkreślić, że oprócz kontroli zarządczej w badanej jednostce wdrożono także system zarządzania jakością – ISO (ang. *The International Organization for Standardization*) i zrównoważoną kartę dokonań BSC (ang. *Balanced Scorecard*)³. Oznacza to, iż podjęto próbę wprowadzenia nowoczesnych metod zarządzania⁴, które do tej pory były stosowane w jednostkach sektora prywatnego.

W ankietowanej jednostce samorządu terytorialnego nie wyodrębniono komórki odpowiedzialnej za zarządzanie ryzykiem. Odpowiedzialność tę przypisano kierownikom komórek organizacyjnych. Kierownicy dokonują identyfikacji ryzyka związanego z realizacją poszczególnych zadań. W przypadku istotnych odchyłeń od planu identyfikacja ryzyka może zostać ponowiona. Ocena ryzyka dokonywana jest dwa razy w roku na podstawie zasad ustalonych wcześniej na potrzeby funkcjonowania kontroli finansowej.

W ramach zarządzania ryzykiem określono w jednostce zadania i cele, które dotyczą realizowanego budżetu i wieloletnich planów inwestycyjnych. Cele i zadania powinny przyczynić się do spełnienia misji, którą jest dążenie do zapewnienia profesjonalnego, bezstronnego i skutecznego wykonywania zadań oraz świadczenia mieszkańcom gminy usług coraz lepszej jakości. Jest to prawidłowe działanie, ponieważ funkcjonowanie kontroli zarządczej opiera się na określaniu i analizowaniu ryzyka związanego z wyznaczonymi celami i zadaniami jednostki⁵. Warto podkreślić, iż w badaniu przeprowadzonym przez MF wyznaczenie celów strategicznych potwierdziło około 78% respondentów.

Badana jednostka dokonała samooceny zarządzania przy pomocy standardów kontroli zarządczej i innych narzędzi, np. CAF (Wspólna Metoda Oceny w procesie mierzenia potencjału i dokonań poprzez szkolenia pracowników i pomoc doradcza), dzięki czemu usprawniono zarządzanie. W badaniu MF tylko 54,5% jednostek potwierdziło przeprowadzenie takiej samooceny, z czego 84% jednostek wskazało na usprawnienie zarządzania dzięki dokonanej samoocenie.

³ Por. H. Buk: *Nowoczesne zarządzanie finansami, Planowanie i kontrola*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 340–374.

⁴ Więcej na ten temat w B. Zaleska: *Kontrola zarządcza jako element kontroli wewnętrznej według ustawy o finansach publicznych*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 621, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 30, Szczecin 2010, s. 75.

⁵ Więcej na temat badania ryzyka w I. Dziedziczak: *Planowanie kontroli na podstawie oceny ryzyka*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010, s. 136–156 i B. Zaleska: *Analiza ryzyka działalności gminy*, w: *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Finanse Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, Szczecin 2011, s. 253–263.

Zbadana jednostka wywiązała się więc z ustawowego obowiązku dokonywania samooceny.

W pytaniu dotyczącym własnej oceny zarządzania badana jednostka zadeklarowała, że:

- zarządza środowiskiem wewnętrznym (50,8% jednostek zbadanych przez MF),
- zarządza celami i ryzykiem, przy wystąpieniu drobnych nieprawidłowości (43,3% jednostek ankietowanych przez MF),
- zarządza obszarami takimi jak monitorowanie i ocena (35,2% jednostek zbadanych przez MF),
- zarządza mechanizmami kontroli (40,9% jednostek, które udzieliły odpowiedzi MF),
- zarządza obszarem informacja i komunikacja (52,4% jednostek ankietowanych przez MF).

Z odpowiedzi podanych przez audytora wewnętrznego wynika, że jednostka zarządza wszystkimi wskazanymi w pytaniu obszarami, co wyróżnia ją pozytywnie spośród jednostek zbadanych przez MF.

W pytaniu dotyczącym oddziaływania przepisów wewnętrznych i prawa powszechnie obowiązującego na zarządzanie jednostką osoba udzielająca odpowiedzi określiła:

- pozytywny wpływ prawa powszechnie obowiązującego i przepisów wewnętrznych na zarządzanie środowiskiem wewnętrznym (83,4% jednostek zbadanych przez MF),
- utrudnienie zarządzania celami i ryzykiem z powodu obowiązujących regulacji prawnych (9,7% respondentów, którzy udzielili odpowiedzi MF),
- utrudnienie zarządzania obszarem monitorowania i oceny z powodu istniejących regulacji prawnych (6,9% jednostek badanych przez MF).

Z podanych odpowiedzi wynika, że w ocenie respondenta przepisy prawa powszechnie obowiązującego utrudniają zarządzanie wymienionymi w pytaniu obszarami, co może sugerować potrzebę weryfikacji norm prawnych z praktyką. Badana jednostka stwierdziła, iż obecne przepisy prawa regulujące funkcjonowanie administracji samorządowej w wystarczającym stopniu umożliwiają wykonywanie obowiązku zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej (80,3% jednostek badanych przez MF).

W badanej jednostce samorządu terytorialnego w roku 2011 były przeprowadzone kontrole zewnętrzne (np. NIK, RIO itp.), które objęły przynajmniej

jeden z obszarów zarządzania, spośród takich jak środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena. W badaniu przeprowadzonym przez MF ponad 70% jednostek potwierdziło przeprowadzenie kontroli przez organy zewnętrzne, a 46% spośród nich wskazało objęciem kontrolą jednego z wymienionych obszarów zarządzania.

W opinii audytora wewnętrznego system kontroli zarządczej spełnia zakładane zadania, a źródłem wiedzy o stanie kontroli zarządczej są: samooceny kontroli zarządczej przeprowadzane z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej, wdrożone procedury zarządzania ryzykiem, audyt wewnętrzny, wyniki kontroli wewnętrznej i kontroli zewnętrznych.

W pytaniu otwartym dotyczącym funkcjonowania kontroli zarządczej w aspekcie poprawy gospodarowania środkami publicznymi respondent przyznał, iż kontrola zarządcza nie wnosi nic nowego. Analiza ryzyka była wprowadzona zanim pojawił się wymóg stosowania procedur kontroli zarządczej.

Na pytanie, jakie było podejście pracowników do wdrażania systemu kontroli zarządczej, respondent udzielił odpowiedzi, iż pracownicy badanej jednostki identyfikują kontrolę zarządczą jako element utrudniający zarządzanie, a analizę ryzyka nazywają „sztuką dla sztuki”.

Audytór wewnętrzny wskazał także swoją rolę we wdrażaniu systemu kontroli zarządczej w jednostce. Audytór szkolił pracowników w zakresie standardów kontroli zarządczej, a także dokonywał oceny wybranych aspektów działalności jednostki samorządu terytorialnego lub wybranych jednostek organizacyjnych. W jednostkach badanych przez MF 46% ankietowanych potwierdziło przeprowadzanie szkoleń dla pracowników przez audytora w zakresie kontroli zarządczej, a 83,5% respondentów wskazało na przeprowadzanie przez audytora wewnętrznego oceny kontroli zarządczej. Wynika z tego, iż audyt wewnętrzny przyczynia się do rozwoju i prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej w badanych jednostkach.

Podsumowując przeprowadzone badanie ankietowe, można stwierdzić, że badana jednostka wypełnia wymogi ustawowe w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej powyżej średnich wyników uzyskanych z badań przeprowadzonych przez MF. Taka ocena uzasadnia więc zaprezentowanie rozwiązań stosowanych przez badaną jednostkę samorządu terytorialnego jako przykładu wdrożenia kontroli zarządczej.

3. System kontroli zarządczej w jednostce objętej badaniem

Wymagania dotyczące budowy systemów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych (jsfp) zostały określone w standardach kontroli zarządczej⁶. Są to wskazania MF, które nie mają statusu prawa powszechnie obowiązującego, natomiast zawierają zalecenia w zakresie tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej⁷. Ich głównym zadaniem jest upowszechnienie spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej w jsfp, opartego na międzynarodowych standardach kontroli wewnętrznej (głównie rozwiązaniach amerykańskich i europejskich)⁸.

System kontroli zarządczej w badanym urzędzie miasta⁹ oparto na modelowych rozwiązaniach określonych w standardach kontroli zarządczej. System ten składa się z pięciu obszarów: środowiska wewnętrznego, celów i zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontrolnych, informacji i komunikacji oraz monitorowania i oceny.

Środowisko wewnętrzne to zbiór wszystkich, sformalizowanych i nieformalnych rozwiązań, regulacji, powiązań i zachowań, które kształtują strukturę, styl działania, charakter i mentalność organizacji¹⁰. Jest ono uznawane za decydujący element kontroli zarządczej, bowiem od niego zależy jakość sprawowanej kontroli¹¹. W badanej jednostce ustalono, że o jakości środowiska wewnętrznego decydują następujące czynniki¹²:

⁶ Treści standardów zostały ujęte w załączniku do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min Fin. nr 15, poz. 84.

⁷ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, wstęp: par. 1.3.

⁸ E.I. Szczepankiewicz: Wpływ standardów światowych na treść standardów kontroli zarządczej w polskim sektorze finansów publicznych, Zeszyty Naukowe nr 621, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 30, Szczecin 2010, s. 107.

⁹ Prezentację rozwiązań dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej dokonano na podstawie analizy dokumentów udostępnionych przez badaną jednostkę oraz wywiadu z audytorem wewnętrznym.

¹⁰ *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012, s. 50; http://www.mf.gov.pl/_files_/audyt_wewn_i_kontrola_zarz/kontrola_zarzacza_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_dobre_praktyki/opracowania_nt_kz/20120229_kompendium_final.pdf.

¹¹ *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola w sektorze publicznym*, red. A. Kumpiałowska, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 125.

¹² W nawiasach przedstawiono rozwiązania kształtujące w urzędzie miasta właściwą jakość środowiska wewnętrznego.

- przestrzeganie wartości etycznych przez pracowników (opracowano kodeks etyki; na straży norm etycznych stoi instytucja komisji etyki, powoływana w uzasadnionych przypadkach przez prezydenta miasta; społeczność lokalna oraz pracownicy analizują i oceniają poprawność przyjętych w jednostce wzorców etycznych);
- kompetencje zawodowe pracowników (wymagania stawiane pracownikom określono w opisach stanowisk pracy; wybór najlepszego kandydata na stanowisko wynika z przyjętych procedur rekrutacyjnych; dla zapewnienia równości szans w rozwoju kompetencji zawodowych pracowników określono zasady, organizację oraz sposób dokumentowania uczestnictwa w szkoleniach wewnętrznych i zewnętrznych);
- struktura organizacyjna (w regulaminach określono zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla poszczególnych komórek organizacyjnych oraz samodzielnych stanowisk pracy; każdy pracownik jest zobowiązany zapoznać się z regulaminem i potwierdzić ten fakt przed złożeniem podpisu na kopii dokumentu, który jest następnie przechowywany w aktach osobowych pracownika);
- delegacja uprawnień (upoważnienie lub pełnomocnictwo wymaga pisemnego uwierzytelnienia, zawierającego zakres przyznanych uprawnień, kompetencji lub obowiązków; dokumenty potwierdzające przekazanie uprawnień podlegają archiwizacji w wydzielonej komórce organizacyjnej).

Kolejny obszar kontroli zarządczej badanej jednostki tworzą cele i zarządzanie ryzykiem. Cele i zadania jednostki są formułowane (w powiązaniu z misją jednostki) oraz monitorowane w ramach procesu zarządzania ryzykiem¹³. Istotnymi elementami procesu zarządzania ryzykiem są także: identyfikacja ryzyka, analiza ryzyka oraz reakcja na ryzyko.

Identyfikacja ryzyka w badanej jednostce pozwala ustalić, które czynniki ryzyka (fakty) mogą zagrażać realizacji zadań, majątkowi, pracownikom lub reputacji jednostki samorządu terytorialnego. Czynniki te podlegają pogrupowaniu w odpowiednich kategoriach klasyfikacyjnych. Obowiązującą metodą identyfikacji ryzyka w urzędzie miasta jest samoocena, która jest prowadzona w sposób ciągły. Metoda samooceny opiera się na założeniu, że najlepiej przy-

¹³ Według COSO zarządzanie ryzykiem to proces realizowany przez zarząd, kierownictwo lub inny personel przedsiębiorstwa, uwzględniony w strategii i całym przedsiębiorstwie, którego celem jest: (1) identyfikacja potencjalnych zdarzeń, które mogą wywierać wpływ na jednostkę, (2) utrzymywanie ryzyka w ustalonych granicach oraz (3) rozsądne zapewnienie realizacji przedsiębiorstwa (za: *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola...*, s. 10).

gotowani do identyfikowania ryzyka są kierownicy i pracownicy tych jednostek organizacyjnych, które mogą ponosić skutki ryzyka.

W trakcie analizy ryzyka badana jednostka ocenia, jakie skutki może wywołać zidentyfikowane ryzyko (określa wpływ ryzyka), jakie jest prawdopodobieństwo ziszczenia się ryzyka oraz ustala jego akceptowany poziom. Ponadto w trakcie analizy ryzyka dokonuje oceny skuteczności istniejących kontroli w zakresie:

- prawdopodobieństwa zmaterializowania się ryzyka,
- ograniczenia skutków w przypadku zmaterializowania się ryzyka.

Urząd miasta wykorzystuje dwie metody analizy ryzyka: scenariuszy zagrożenia (w ramach tej metody tworzy się scenariusze uwzględniające główne czynniki ryzyka) i analiz potencjalnych strat (polega na analizowaniu ryzyka z perspektywy zasobów finansowych, ludzkich, niematerialnych).

Reakcją na zidentyfikowane i poddane analizie ryzyko może być wdrożenie działań zapobiegawczych, ograniczających skutki ryzyka, ewentualnie akceptacja istniejącego poziomu ryzyka. Podjęte działania podlegają monitorowaniu i ocenie w celu podjęcia decyzji we właściwym czasie.

System kontroli zarządczej urzędu miasta jest wspierany przez mechanizmy kontroli. Są to środki i działania podejmowane lub ustanawiane przez kierownictwo w odpowiedzi na pojawiające się zagrożenia, w celu zwiększenia prawdopodobieństwa realizacji zadań i celów jednostki¹⁴. Do najważniejszych mechanizmów kontroli, które funkcjonują w badanej jednostce, zalicza się:

- dokumentację systemu kontroli zarządczej – tworzy ją zbiór dokumentów wewnętrznych, normujących zasady funkcjonowania kontroli zarządczej: instrukcja sporządzania, kontroli i obiegu dokumentów finansowo-księgowych, instrukcja procedur kontroli finansowej, polityka rachunkowości, polityka bezpieczeństwa systemu informatycznego służącego do przetwarzania danych osobowych, procesy i procedury Systemu Zarządzania Jakością);
- mechanizm kontroli operacji gospodarczych oparty na kontroli finansowej, w którym zapewniono identyfikację pracowników realizujących operacje gospodarcze, monitorowanie przebiegu zdarzeń gospodarczych oraz autoryzację (zatwierdzenie) operacji finansowych przez upoważnionych pracowników;

¹⁴ *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola...*, s. 93.

- ochronę zasobów (finansowych, materialnych, informatycznych), która jest sprawowana poprzez dostęp do nich wyłącznie osób upoważnionych;
- mechanizmy zabezpieczające systemy informatyczne – w ramach polityki bezpieczeństwa ustalono zasady dostępu do zasobów informatycznych oraz ich kontroli, w celu zapobieżenia dokonywania nieautoryzowanych zmian lub aplikacji.

Sprawnie funkcjonujący system kontroli zarządczej wymaga zapewnienia kierownikom oraz pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do realizacji powierzonych im obowiązków oraz właściwej komunikacji, zarówno w kierunku poziomym, jak i pionowym. Obszarem kontroli zarządczej, który tym się zajmuje, jest informacja i komunikacja. W badanej jednostce pracownicy otrzymują bieżące informacje poprzez zarządzenia, procedury oraz ogłoszenia w miejscach wyznaczonych w urzędzie miasta. Ponadto aktualne i wiarygodne informacje są publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej, na stronie intranetowej Systemu Zarządzania Jakością oraz w bazie programu LEX. Komunikacja wewnętrzna jest zorganizowana w formie wytycznych przekazywanych pracownikom przez kierownictwo urzędu oraz organizacji spotkań i narad w komórkach organizacyjnych.

Właściwie zorganizowany system kontroli zarządczej musi być systematycznie oceniany pod kątem prawidłowości i zasadności przyjętych w nim rozwiązań. W przypadku zdiagnozowania nieprawidłowości lub słabości kontroli zarządczej należy ustalić przyczyny takiego stanu rzeczy oraz podjąć działania usprawniające. W obszarze monitoring i ocena istotną rolę w jednostce odgrywa samoocena, audytor wewnętrzny, a także zapewnienie (oświadczenie) kierownika jednostki o stanie kontroli zarządczej.

Samoocena pracowników urzędu jest prowadzona raz do roku przy wykorzystaniu list sprawdzających przygotowanych przez kierowników komórek organizacyjnych i samodzielne stanowiska pracy. W terminie do 10 stycznia kierownicy komórek organizacyjnych oraz pracownicy na samodzielnych stanowiskach pracy mają obowiązek przekazać informację z dokonanej oceny audytorowi wewnętrznemu.

Audytor wewnętrzny, zatrudniony w urzędzie miasta, w porozumieniu z biurem kontroli dokonuje okresowej niezależnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarach objętych zadaniami zapewnianymi. Zbiorcze wyniki z oceny funkcjonowania systemu kontroli zarządczej

są następnie przekazywane przez audytora prezydentowi. W razie potrzeby audytor może zaproponować dokonanie stosownych zmian systemowych.

Prezydent miasta na podstawie uzyskanych źródeł zapewnienia oraz faktów i zdarzeń, które miały miejsce w jednostce, sporządza oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. Warto w tym miejscu podkreślić, iż oświadczenie o stanie kontroli zarządczej to nie tylko element formalnej rozliczalności kierownictwa za realizację powierzonych im obowiązków i zadań¹⁵, ale także systematyczne usprawnianie zarządzania działu administracji rządowej lub jsfp.

Na podstawie przeprowadzonego wywiadu z audytorem wewnętrznym ustalono, że wprowadzając system kontroli zarządczej w urzędzie miasta nie utworzono nowych struktur organizacyjnych, ani nie zmieniono w sposób istotny istniejącego prawa wewnętrznego. Takie podejście jest zgodne z intencją projektodawcy ustawy, bowiem kontrola zarządcza powinna być systemem wspierającym zarządzanie jednostką, a nie dodatkowym zadaniem przypisanym komórce kontroli instytucjonalnej w organizacji¹⁶.

Przepisy ustawowe nie wymagają od kierownictwa jednostek tworzenia całkiem nowego systemu kontroli, lecz zwracają uwagę na cel jego funkcjonowania¹⁷. Ustanowione i funkcjonujące obszary kontroli zarządczej nie powinny być celem samym w sobie, lecz podporządkowane realizacji określonych zadań i celów organizacji.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone badania w wybranej jednostce samorządu terytorialnego pozwoliły na wyciągnięcie następujących wniosków:

- wprowadzone procedury funkcjonowania kontroli zarządczej spełniają wymogi narzucone przez ustawę o finansach publicznych (pracownicy badanej jednostki znają przepisy ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej; w jednostce określono zadania i cele, które przyczyniają się do spełnienia misji; dokonano samooceny zarządzania przy pomocy standardów kontroli zarządczej i innych narzędzi; jednostka zarządza wszystkimi obszarami działalności);

¹⁵ Ibidem, s. 110.

¹⁶ Ibidem, s. 132.

¹⁷ Ibidem, s. 133.

- w realizację kontroli zarządczej zaangażowani są wszyscy pracownicy jednostki, poprzez uczestnictwo w identyfikacji ryzyka obszarów działalności jednostki (odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem przypisano kierownikom każdej komórki organizacyjnej; audytor szkolił pracowników w stosowaniu standardów kontroli zarządczej);
- audyt wewnętrzny przyczynia się, poprzez ocenę kontroli zarządczej, do prawidłowego funkcjonowania jednostki (audytor dokonuje oceny wybranych aspektów działalności jednostki samorządu terytorialnego lub wybranych jednostek organizacyjnych; zadania audytowe są realizowane niezależnie od kierownictwa; wyniki badań audytowych są wykorzystywane do sporządzenia przez kierownictwo informacji o stanie kontroli zarządczej).

Literatura

- Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012.
- Buk H.: *Nowoczesne zarządzanie finansami, Planowanie i kontrola*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Dziedziczak I.: *Planowanie kontroli na podstawie oceny ryzyka*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012.
- Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola w sektorze publicznym*, red. A. Kumpiałowska, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Szczepankiewicz E.I.: *Wpływ standardów światowych na treść standardów kontroli zarządczej w polskim sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 621, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 30, Szczecin 2010.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 ze zm.).
- Zaleska B.: *Kontrola zarządcza jako element kontroli wewnętrznej według ustawy o finansach publicznych*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 621, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 30, Szczecin 2010.
- Zaleska B.: *Analiza ryzyka działalności gminy*, w: *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, Szczecin 2011.

Przepisy wewnętrzne określające zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w badanej jednostce samorządu terytorialnego.

*dr Beata Zaleska
mgr Krzysztof Dziadek
Politechnika Koszalińska
Zakład Rachunkowości,
ul. Kwiatkowskiego 6 E
75-344 Koszalin*

**THE FUNCTIONING OF MANAGEMENT CONTROL IN LOCAL
GOVERNMENT UNIT LOCATED IN THE WEST POMERANIA PROVINCE**

Summary

The paper presents the results of studies conducted with the organization and functioning of management control in selected local government unit. The obtained results were compared to similar studies conducted in 2012 by the Ministry of Finance. This allowed the authors to specify the state of management control in the analyzed entity as compared to other units.

Translated by Beata Zaleska