

SYLWIA ŁĘGOWIK-ŚWIĄCIK

Politechnika Częstochowska

POLEMIKA Z UWAGAMI MINISTERSTWA FINANSÓW W SPRAWIE WDRAŻANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Wprowadzenie

Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (ASFP) Ministerstwa Finansów w artykule *10 mitów kontroli zarządczej*¹ podejmuje próbę obalenia stereotypów krążących na temat problemów z wdrożeniem i realizacją kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Mity obalane przez Departament ASFP są odpowiedzią na liczne zapytania i wątpliwości formułowane przez kierowników jednostek sektora finansów publicznych, powstające na etapie wdrażania procedur kontroli zarządczej. Celem referatu jest odniesienie się do argumentacji Departamentu ASFP z uwzględnieniem teoretycznych aspektów kontroli zarządczej dostępnych w bogatej literaturze przedmiotu oraz doświadczeń własnych autorki zdobytych podczas implementacji kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych.

¹ *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*. Biuletyn Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych przy Ministerstwie Finansów, Warszawa, marzec 2012, s. 3–9, www.mf.gov.pl/_files/_audyt_wewn_i_kontrola_zarz/kontrola_zarzadcza_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_dobre_praktyki/opracowania_nt._kz/biuletyn_nr_1_2_2012.pdf.

1. Mity kontroli zarządczej zaprezentowane przez Ministerstwo Finansów

Pierwszym mitem, który dementuje Departament ASFP, jest stwierdzenie, iż „kontrola zarządcza to dodatkowe obciążenie dla jednostek”². W artykule Departament ASFP słusznie argumentuje, że kontrola zarządcza jest funkcją procesu zarządzania³ odnoszącą się do jednostek sektora finansów publicznych, w których nadzór kierowniczy wpisany jest w sprawowaną funkcję. Kontrola zarządcza obejmuje wszystkich pracowników jednostki, ponieważ są oni częścią struktury organizacyjnej. Departament ASFP podkreśla fakt, iż kontrola zarządcza jest skoncentrowana na celach i skuteczności ich realizacji, natomiast nadrzędne dotychczas kryterium legalności staje się równorzędne w stosunku do kryterium efektywności funkcjonowania⁴. Stwierdza, iż jednostki sektora finansów publicznych są „organizmami dynamicznymi i skomplikowanymi”⁵, a realizacja zamierzonych celów „może wymagać interwencji w obszarach (...), które niekoniecznie kojarzą się wprost z działalnością merytoryczną”⁶.

W tym miejscu rodzi się swoista sprzeczność pomiędzy powyższym cytatem a obalaniem przez Departament ASFP mitem. Jeśli realizacja celów kontroli zarządczej⁷ wymaga rozszerzenia czynności kontrolnych na obszary, które do tej pory nie podlegały weryfikacji, to oznacza, że powstaje konieczność opracowania dodatkowych procedur kontrolnych, ich wdrożenia i monitoringu oraz wskazania osób odpowiedzialnych za realizację tego procesu, ponieważ proces kontroli zarządczej ma być udokumentowany. Departament ASFP zwraca uwagę, że uregulowania w zakresie kontroli zarządczej nie są nowym rozwiązaniem⁸.

² Ibidem, s. 3.

³ R.W. Griffin: *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000, s. 585; J.F. Stoner, R. Freeman, D. Gilbert: *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2000, s. 538; *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006, s. 253; K. Winiarska: *Kontrola finansowo-księgową w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 7; B.R. Kuc: *Kontrola w systemie zarządzania*. PTM, Warszawa 2006, s. 13; L.R. Bittel: *Krótki kurs zarządzania*, PWN, Warszawa 2002, s. 186; J. Uryga, I. Bienias: *Organizacja systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w podmiocie badanym*, SKwP, Warszawa 2005, s. 21.

⁴ Departament ASFP nie wspomina jaką metodą mierzyć tę efektywność w jednostkach sektora finansów publicznych.

⁵ *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu...*, s. 4.

⁶ Ibidem.

⁷ Art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

⁸ Por.: E. Dudek: *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna według koncepcji zachodnich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 17 (73) s. 29.

Część procedur funkcjonuje w sektorze finansów publicznych od wielu lat, np.: instrukcje obiegu dokumentów, polityka rachunkowości, polityka zatrudnienia, polityka płacowa, procedury realizacji zamówień publicznych. Jednakże jednostki nie posiadały do tej pory syntetycznego zestawienia procedur kontrolnych, potwierdzających realizację celów kontroli zarządczej, ponadto ustawa o finansach publicznych wymaga opracowania i wdrożenia nowych uregulowań⁹, co wiąże się z dodatkowymi obowiązkami dla jednostek finansów publicznych.

Z doświadczeń własnych autorki¹⁰ wynika, iż opracowanie i wdrożenie skutecznego systemu kontroli zarządczej wraz z przygotowaniem i realizacją procedur zarządzania ryzykiem w jednostce sektora finansów publicznych jest procesem pracochłonnym i czasochłonnym, wymagającym (przynajmniej na etapie wdrożenia) zaangażowania i współpracy wszystkich pracowników jednostki. Przygotowanie procedur kontroli zarządczej może zostać zlecone wyspecjalizowanym podmiotom usługowym, lecz wiąże się to z koniecznością poniesienia dodatkowych kosztów, które muszą być uwzględnione w budżecie jednostki, natomiast ich implementacja pozostaje w gestii kierownictwa jednostki.

Drugim mitem obalonym przez Departament ASFP jest konieczność „przyjęcia przez jednostkę regulaminu kontroli zarządczej”. Departament ASFP odwołuje się tu do Standardów kontroli zarządczej¹¹, podkreślając, że „obowiązywanie jakiegokolwiek dokumentu wewnętrznego regulującego zagadnienia kontroli zarządczej nie jest konieczne, aby można było uznać, że w jednostce funkcjonuje kontrola zarządcza”¹². Stwierdzeniem tym Departament ASFP zaprzecza sam sobie, ponieważ na stronie 3 artykułu *10 mitów kontroli zarządczej*¹³ odwołuje się do zapisów cytowanego komunikatu nr 23 w sprawie standardów kontroli zarządczej¹⁴, który wskazuje na potrzebę dokumentowania procedur kontroli zarządczej.

⁹ Nowym uregulowaniem ostrożnościowym wynikającym z art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn zm.) jest zarządzanie ryzykiem.

¹⁰ Doświadczenia z przeprowadzonych badań własnych z zakresu opracowania i wdrożenia procedur kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem na uczelni publicznej.

¹¹ Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84).

¹² *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu...*, s. 4.

¹³ *Ibidem*, s. 3.

¹⁴ Komunikat nr 23 Ministra Finansów (Dz. Urz. Min. Fin., nr 15, poz. 84).

Trzeci mit, dementowany przez Departament ASFP, dotyczy ewentualności przyjęcia przez jednostki niewłaściwych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej. Departament ASFP zwraca uwagę, że procedury kontroli zarządczej muszą być adekwatne do celów i zadań realizowanych przez konkretną jednostkę. Negatywnie ocenia „kopiowanie rozwiązań z innych jednostek”¹⁵, które mogą powodować brak skuteczności wdrożonych rozwiązań.

Argumentacja Departamentu ASFP, użyta do obalenia tego mitu, jest właściwa i całkowicie zrozumiała. Jednakże jest ona równocześnie kontrargumentem potwierdzającym pierwszy mit, że „kontrola zarządcza to dodatkowe obciążenie dla jednostek” i ich kierownictwa, które musi posiadać odpowiednią wiedzę i kompetencje w celu zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy¹⁶.

Mit czwarty odnosi się do współzależności pomiędzy kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym: „jeżeli nie mam audytu wewnętrznego, to nie mogę zapewnić funkcjonowania kontroli zarządczej”. Departament ASFP uzasadnia, że „audyt wewnętrzny jest jednym z wielu możliwych narzędzi monitorowania i oceny kontroli zarządczej”¹⁷, a wiedzę z tego zakresu mają lub mogą mieć (po odpowiednim przeszkoleniu) pracownicy danej jednostki.

Trudno się nie zgodzić z taką argumentacją. Kontrola zarządcza jest przypisana kierownikowi jednostki¹⁸ i to on ma prawo oraz obowiązek tak dostosować (lub opracować) procedury, aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej. W praktyce można jednak zaobserwować niekorzystne zjawisko dublowania się działań kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. W niektórych jednostkach niewłaściwe pojmowanie idei kontroli zarządczej powoduje, iż kierownik jednostki nadzoruje komórkę audytu wewnętrznego, która bezpośrednio mu podlega, a komórka audytu wewnętrznego nadzoruje kierownika jednostki, który realizuje cele kontroli zarządczej. Tabela 1 stanowi prezentację rodzajową kontroli.

¹⁵ *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu...*, s. 4.

¹⁶ Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r., art. 68 ust. 1 (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

¹⁷ *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu...*, s. 5.

¹⁸ Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r., art. 69 ust. 1 (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

Tabela 1

Rodzaje kontroli według wybranych kryteriów

Kryteria podziału kontroli	Rodzaje kontroli
Według cech organizacyjnych	kontrola funkcjonalna kontrola instytucjonalna kontrola społeczna samokontrola
Ze względu na zasoby organizacji	kontrola zasobów rzeczowych kontrola zasobów społecznych kontrola zasobów finansowych kontrola zasobów informatycznych
Według usytuowania organu kontroli	wewnętrzna zewnętrzna
Ze względu na okres objęty kontrolą	wstępna bieżąca następcza
Według kryterium podmiotowego	statusowa kierownicza profesjonalna
Ze względu na przedmiot kontroli	gospodarcza finansowa prawno-administracyjna organizacyjna specjalistyczna techniczna
Ze względu na charakter kontroli	formalna merytoryczna rzeczowa problemowa kompleksowa
Według zakresu działań kontrolnych	pełna wycinkowa
Ze względu na tryb przeprowadzenia kontroli	planowa (zapowiedziana) doraźna (niezapowiedziana)
Ze względu na cel kontroli	prewencyjna (profilaktyczna) represyjna
W zależności od stopnia innowacyjności	zautomatyzowana mechaniczna z informatyzowaną manualna

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Zarządzanie. Teoria i praktyka*. red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006, s. 251; R.W. Griffin: *Podstawy zarządzania organizacjami*. PWN, Warszawa 2000, s. 593; *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*. red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010, s. 24.

Odpierając mit piąty w brzmieniu: „za rok planujemy zakończyć wdrażanie kontroli zarządczej”, Departament ASFP bardzo słusznie podkreśla, że kontrola jest procesem ciągłym, a jej wdrażanie nie może być ograniczane czasowo. Jednak tworzenie, ujednoczenie i wdrażanie procedur kontroli zarządczej nie jest tożsame z ewolucją procesu kontroli wynikającą z permanentnej zmienności otoczenia, w jakim jednostka funkcjonuje¹⁹.

Dementując mit piąty, Departament ASFP odwołuje się do dokumentu, jakim jest „oświadczenie o stanie kontroli zarządczej”²⁰. Według Departamentu ASFP dokument ten nie kończy procesu kontroli, ponieważ realizacja poszczególnych działań musi być kontynuowana. Departament ASFP zwraca uwagę, że ideę kontroli zarządczej należy sprowadzać do koncepcji samokontroli w organizacji uczącej się²¹ i podkreśla „znaczenie planowania działalności”²², łącząc w ten sposób dwie z czterech funkcji zarządzania²³.

Przyglądając się uważnie wzorowi „oświadczenia o stanie kontroli zarządczej”, łatwo zauważyć, iż odnosi się on wyłącznie do oceny systemu kontroli zarządczej w roku minionym i nie ma tam miejsca na wskazanie jakichkolwiek ryzyk, które w przyszłości (nawet najbliższej) mogą zakłócić realizację zamierzonych celów. Stąd pytanie, czy wystarczające jest zapewnienie, iż w przeszłości kontrolowaliśmy naszą jednostkę, jeżeli nie możemy zwrócić uwagi na istotne zagrożenia dotyczące naszej przyszłości? W „oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej” pozostawiono wiele miejsca na wskazanie niedociągnięć kierownika jednostki w zakresie realizacji kontroli zarządczej, z góry zakładając, iż takie miały miejsce. W tabeli 2 zaprezentowano rodzaje kontroli uwzględniające horyzont czasowy.

¹⁹ P.F. Drucker: *Classic Drucker*, Harvard Business Press, MT Biznes, Warszawa 2010, s. 218.

²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. nr 238, poz. 1581).

²¹ Samokontrola jest definiowana jako „proces świadomie inicjowany przez jednostkę, dzięki któremu osiąga ona zgodność między własnym rezultatem a odpowiednim wzorem”, por.: B.R. Kuc: *Kontrola...*, s. 91. Problematyka samokontroli od niedawna jest przedmiotem zainteresowania nauk o zarządzaniu, aczkolwiek stanowi ona najwyższy poziom kontroli. S. Wawak: *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, One Press, Warszawa 2005, s. 213.

²² *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu...*, s. 5.

²³ Por.: R.W. Griffin: *Podstawy zarządzania...*, s. 585; J.F. Stoner, R. Freeman, D. Gilbert: *Kierowanie...*, s. 538.

Tabela 2

Rodzaje kontroli uwzględniające horyzont czasowy

Horyzont czasowy kontroli	
Kontrola wstępna	Nazywana również kontrolą <i>ex ante</i> , oznacza kontrolę przyszłych operacji gospodarczych na podstawie dostępnej dokumentacji, jest ona przeprowadzana przed podjęciem decyzji o charakterze finansowym.
Kontrola bieżąca	Jest kontrolą wykonywaną podczas realizacji planu. Umożliwia usuwanie odchyleń w trakcie wykonywania planu.
Kontrola następcza	Określana także kontrolą <i>ex post</i> , polega na podejmowaniu działań kontrolnych nakierowanych na wykrycie nieprawidłowości formalnych i merytorycznych oraz wskazanie osób za nie odpowiedzialnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie B.L. Kuc: *Audyt wewnętrzny, teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2002, s. 45; P. Cabała: *System kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, AE Kraków, Kraków 2002, s. 15.

Mit szósty brzmi: „żeby dobrze stosować przepisy ustawy w zakresie kontroli zarządczej, trzeba odbyć szkolenie specjalistyczne”. Obalając ten mit Departament ASFP z jednej strony zwraca uwagę na konieczność kształcenia kadry menadżerskiej jednostek sektora finansów publicznych, z drugiej strony ostrzega przed nieostrożnym wyborem szkoleniowców. Aby szkolenie przyniosło wymierne efekty w przyszłości, musi być przeprowadzone przez wykwalifikowaną ekipę specjalistów.

Z doświadczeń autorki w zakresie wdrażania kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych wynika, że kontrole zewnętrzne (np. NIK) żądają planów szkoleń. Jednakże Ministerstwo Finansów w żadnym opracowaniu dostępnym na swoich stronach internetowych nie wspomina o takim dokumencie. Nie wiemy, kto i w jakim zakresie ma być objęty szkoleniem. Kolejną niewiadomą jest, czy szkolenia mają dotyczyć implementacji kontroli zarządczej w jednostce, czy też mają to być szkolenia podnoszące kwalifikacje merytoryczne wszystkich pracowników jednostki, czy wygospodarujemy w budżecie dodatkowe środki na finansowanie szkoleń.

W micie siódmym Departament ASFP odpira stwierdzenie, że „zagadnienie kontroli zarządczej trzeba wpisać do każdej procedury wewnętrznej”. Głównym argumentem użytym przez Departament ASFP w celu obalenia tego

mitu jest brak konieczności kontroli zarządczej *expressis verbis*²⁴ we wszystkich procedurach wewnętrznych regulujących funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce. W tabeli 3 przedstawiono klasyfikację podmiotową procesu kontroli.

Tabela 3

Rodzaje kontroli ze względu na kryterium podmiotu

Podmiotowa klasyfikacja kontroli	
Kontrola wewnętrzna	Prowadzona w obrębie danej jednostki w formie nadzoru służbowego przez kierownictwo i pracowników. Ma za zadanie sprawdzenie, czy założone przez jednostkę cele zarządcze zostały osiągnięte w sposób efektywny i wydajny przy zachowaniu wymogów prawnych. Kontrola wewnętrzna ma również zapobiegać i wykrywać ewentualne nieprawidłowości oraz dostarczać informacji niezbędnych do zarządzania jednostką.
Kontrola zewnętrzna	Przeprowadzana jest przez podmioty kontroli zewnętrznej, tj. usytuowane poza daną jednostką. Często kontrolę zewnętrzną realizują wyspecjalizowane do tego typu działalności firmy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 23; K. Winiarska: *Kontrola finansowo-księgową w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 11.

Jest to argument oczywisty i uzasadniony. Jednakże kierownictwo powinno dokonać przeglądu obowiązujących dotychczas procedur wewnętrznych, uaktualnić je pod kątem zgodności z obowiązującym ustawodawstwem i użyteczności praktycznej oraz sporządzić zestawienie wszystkich procedur wewnętrznych wchodzących do kanonu kontroli zarządczej. Posiadanie zestawienia procedur kontroli zarządczej pozwala na ocenę systemu kontroli zarządczej kierownictwu jednostki jak i kontrolom zewnętrznym, ułatwia także kontynuację sprawowania kontroli zarządczej w przypadku zmian osobowych na stanowiskach kierowniczych w jednostce.

Ósmy mit dotyczy „odpowiedzialności kierownika jednostki w zakresie kontroli zarządczej i możliwości przeniesienia jej na głównego księgowego”. Znając zakres odpowiedzialności i obowiązki zarówno kierownika jednostki, jak i głównego księgowego, można uznać taki mit za wynik niewiedzy. Departament ASFP obala ten mit, argumentując, iż za zarządzanie jednostką odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Aczkolwiek kierownik jednostki ma prawo do delego-

²⁴ Por.: *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu...*, s. 6.

wania uprawnień i odpowiedzialności na innych pracowników²⁵, co nie zmniejsza jego odpowiedzialności, lecz rozkłada ją na inne osoby. Należy zaznaczyć, że ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych rozszerza zakres obowiązywania na inne osoby, nie tylko kierowników²⁶, a kierownicy coraz chętniej korzystają z możliwości delegowania uprawnień.

Dwa ostatnie mity dotyczą problemów z wdrażaniem procesu zarządzania ryzykiem jako elementu kontroli zarządczej. Mit dziewiąty brzmi: „zarządzanie ryzykiem to skomplikowane działanie nieprzynoszące jednostce żadnych korzyści”. Dziesiąty mit to: „nasza jednostka wdrożyła zarządzanie ryzykiem, ponieważ zatrudniamy audytora wewnętrznego, który dokonuje analizy ryzyka”.

Departament ASFP książkowo uzasadnia potrzebę wdrożenia mechanizmów zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych. Trudno się nie zgodzić z tą argumentacją. Obalając dziesiąty mit, Departament ASFP wyjaśnia różnicę pomiędzy analizą i oceną ryzyka przeprowadzaną przez audytorów wewnętrznych a identyfikacją i zarządzaniem ryzykiem dokonywanymi przez kierownika jednostki w ramach kontroli zarządczej. Dla znawców tematu argumentacja przedstawiona przez Departament ASFP jest oczywista. Dla osób pierwszy raz stykających się z tematyką zarządzania ryzykiem bardzo ogólne wyjaśnienia Departamentu ASFP nie ułatwiają rozwiązywania problemów powstających przy opracowywaniu, wdrożeniu i realizacji procesu zarządzania ryzykiem w systemie kontroli zarządczej.

W procesie identyfikacji i analizy ryzyka przeprowadzonej przez autorkę w jednej ze śląskich uczelni publicznych głównym czynnikiem generującym ryzyko niezrealizowania celów strategicznych były niewystarczające środki finansowe. Ryzyko operacyjne jest stosunkowo łatwe do monitorowania, jednak ma ono swoje odzwierciedlenie w ryzyku finansowym, do którego monitorowania można zastosować konkretne narzędzia²⁷. Finansowanie ustalonych celów, szczególnie celów o charakterze inwestycyjnym, w sytuacji ograniczonych zasó-

²⁵ Ustawa o zmianie ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, art. 4.1. i art. 4a. (Dz.U. z 2011 r., nr 240, poz. 1429).

²⁶ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Art. 4.1. (Dz.U. z 2005 r., nr 14, poz. 114).

²⁷ J. Deloach, N. Temple: *Enterprise-Wide Risk Management: Strategies for Linking Risk & Opportunity*, Financial Times Management Briefings, Paperback 2000, s. 26-28; A. Zachorowska: *Ryzyko działalności inwestycyjnej przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2006, s. 58.

bów finansowych, generuje ryzyko niezrealizowania celu, bądź ryzyko zdefiniowania celów na nowo.

Finansowanie celów ze środków unijnych też nie jest prostym rozwiązaniem dla jednostek sektora finansów publicznych. Projekty unijne są realizowane w formie zaliczek lub prefinansowania przez jednostkę. Projekty zaliczkowane są korzystnym rozwiązaniem dla jednostek, gdyż z udzielonej zaliczki jednostka finansuje realizację projektu. Problem stanowią projekty wymagające prefinansowania ze środków jednostki, ponieważ są to projekty o dużej wartości i wymagają zaangażowania własnych środków finansowych na dłuższy okres. Identyfikacja i analiza ryzyka w obszarze współfinansowania realizowanych projektów wymaga przede wszystkim bieżącej weryfikacji płynności finansowej jednostki we wszystkich obszarach działalności, aby uzyskać pewność, że jednostka posiada zdolność do finansowania zobowiązań i nie narusza dyscypliny finansów publicznych.

Realizacja celów jednostki współfinansowanych z kapitałów obcych wymaga nie tylko solidnego przygotowania procedur kontroli zarządczej, ale również bardzo dobrego przygotowania merytorycznego w zakresie identyfikacji i analizy potencjalnego ryzyka, planowania finansowego i wdrożenia mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności operacyjnej, finansowej i inwestycyjnej.

Należy pamiętać, że ryzyko finansowe, choć bardzo istotne dla realizacji celów operacyjnych, nie jest jedynym rodzajem ryzyka, jakie należy permanentnie monitorować. Równie istotną kategorię ryzyka generuje czynnik ludzki. To ludzie określają cele, planują środki finansowe, realizują wydatki, ewidencjonują zdarzenia gospodarcze, przeprowadzają przetargi w trybie zamówień publicznych. Dlatego wartości etyczne propagowane przez kierownictwo jednostki oraz umiejętność organizowania i motywowania zasobów ludzkich są równie ważnymi funkcjami zarządzania co planowanie i kontrola.

Uwagi końcowe

W literaturze przedmiotu od dziesiątków lat podkreśla się, iż kontrola jest procesem realizowanym w sposób ciągły i wyrównany²⁸, wymagającym permanentnej weryfikacji i korygowania odchyłeń, bez względu na metodę i techniki kontroli, jakie przyjmuje się do ich realizacji²⁹.

W polskim ustawodawstwie pojęcie kontroli zarządczej weszło w życie w 2010 roku zgodnie z ustawą o finansach publicznych. W unormowaniach Unii Europejskiej takie rozwiązania funkcjonują od lat, tylko pod nazwą „kontroli wewnętrznej”. Koncepcja, standardy i metodyka kontroli zarządczej są kopią procedur kontroli wewnętrznej, stąd dla osób zajmujących się tą tematyką uregulowania wprowadzone do ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej nie były nowością³⁰.

Analizując argumentację Departamentu ASFP, można dojść do wniosku, że ich autorzy posiadają wiedzę teoretyczną z zakresu kontroli zarządczej, jednakże bardzo ogólne wskazówki praktyczne sugerują małe doświadczenie we wdrażaniu procedur kontroli zarządczej. Oczywiście trudno wskazać jeden model kontroli zarządczej dla całego sektora finansów publicznych. Jednak w literaturze przedmiotu z łatwością można znaleźć rozwiązania o charakterze aplikacyjnym, ułatwiających rozwiązywanie konkretnych problemów danej jednostki powstających podczas implementacji procedur kontroli zarządczej.

Nie ulega wątpliwości, iż procesy kontroli odgrywają istotną rolę w poprawności funkcjonowania sektora finansów publicznych. Jednakże rozpatrując problematykę kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych należy pamiętać, iż kontrola jest immamentną funkcją zarządzania. Dlatego nasuwa się pytanie, czy słusznie eksponuje się tylko tę funkcję. Realizując funkcje zarządzania łącznie, a nie rozdzielnie, i rozkładając równomiernie wagę poszczególnych funkcji, efektywniej osiąga się zamierzone cele. Kontrola zarządcza jest odzwiercie-

²⁸ *Nadzór korporacyjny w procesie kreowania wartości i rozwoju przedsiębiorstwa*, red. R. Borowiecki, Wydawnictwo Abrys, Kraków 2005, s. 111; W. Lück: *Die Zukunft der Internen Revision, Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2000, s. 18.

²⁹ W.M. Grudzewski, J.K. Hejduk: *Metody projektowania systemów zarządzania*, Difin, Warszawa 2004, s. 211.

³⁰ Znajomość tej tematyki potwierdzają liczne publikacje z ubiegłorocznej konferencji „Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych”, organizowanej przez Instytut Rachunkowości Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego pod przewodnictwem prof. dr hab. K. Winiarskiej.

dleniem powziętych planów operacyjnych i finansowych, w których realizacji uczestniczy cały personel jednostki. Do obowiązków kierownictwa jednostki należy odpowiednie organizowanie, motywowanie oraz ustawiczne doskonalenie personelu, ponieważ wykrywając nieprawidłowości, zarówno kontrole wewnętrzne, jak i kontrole zewnętrzne zawsze wskazują winnych wśród pracowników jednostki.

Literatura

- Bittel L.R.: *Krótki kurs zarządzania*, PWN, Warszawa 2002.
- Cabała P.: *System kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, AE Kraków, Kraków 2002.
- Deloach J., Temple N.: *Enterprise-Wide Risk Management: Strategies for Linking Risk & Opportunity*, Financial Times Management Briefings, Paperback 2000.
- Drucker P.F.: *Classic Drucker*, Harvard Business Press, MT Biznes, Warszawa 2010.
- Dudek E.: *Audyty wewnętrzne i kontrola wewnętrzna według koncepcji zachodnich*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2003, t. 17(73).
- Griffin R.W.: *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000.
- Grudzewski W.M., Hejduk J.K.: *Metody projektowania systemów zarządzania*, Difin, Warszawa 2004.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84).
- Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE Warszawa 2010.
- Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Biuletyn Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych przy Ministerstwie Finansów, Warszawa, marzec 2012, www.mf.gov.pl.
- Kuc B.R.: *Kontrola w systemie zarządzania*, PTM, Warszawa 2006.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H.: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
- Lück W.: *Die Zukunft der Intere Revision, Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2000.
- Nadzór korporacyjny w procesie kreowania wartości i rozwoju przedsiębiorstwa*, red. R. Borowiecki, Wydawnictwo Abrys, Kraków 2005.
- Rozporządzenie MF z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. nr 238, poz. 1581).
- Stoner J.F., Freeman R., Gilbert D.: *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2000.
- Uryga J., Bienias I.: *Organizacja systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w podmiocie badanym*, SKwP, Warszawa 2005.

- Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z dnia 17 grudnia 2004 r. (Dz.U. z 2005 r., nr 14, poz. 114).
- Ustawa o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw z dnia 19 sierpnia 2011 r. (Dz.U. z 2011 r., nr 240, poz. 1429).
- Wawak S.: *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, OnePress, Warszawa 2005.
- Winiarska K.: *Kontrola finansowo-księgową w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2001.
- Winiarska K., Wołoszyn A.J.: *Rachunkowość budżetowa*, DW ABC, Warszawa 2002.
- Zachorowska A.: *Ryzyko działalności inwestycyjnej przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2006.
- Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006.

dr Sylwia Łęgowik-Świącik
Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania, Zakład Rachunkowości
ul. Dąbrowskiego 69, 42-201 Częstochowa
sylwialegowik@op.pl

THE IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC FINANCES SECTOR UNITS

Summary

The aim of this article is to present different attitudes for the matter of implementation management control in order to the new law about public finances. In article the author wrote about “myths” concerning implementation management control in public finances sector units taking theoretical aspects and practical control processes into consideration. The law regulations of management control and efficiency of aims of management control were presented.

Translated by Sylwia Łęgowik-Świącik

