

EWA WIKTORIA BABUŚKA

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

KONCEPCJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH

Wprowadzenie

W ustawie o finansach publicznych z 2009 r.¹ wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej oraz określono zadania i obowiązki kierowników jednostek sektora publicznego, w tym samorządów terytorialnych, związane z koniecznością jej wdrożenia. Koncepcja kontroli zarządczej i zamysł jej wprowadzenia przez ustawodawcę wymagają głębszej analizy. W koncepcji tej można doszukać się przede wszystkim oferty sposobu zarządzania wzorowanego na organizacjach komercyjnych, z którym wiąże się silną nadzieję na poprawę zarządzania w sektorze publicznym.

Teoretyczne podstawy kontroli zarządczej wynikają z ogólnej teorii kontroli umiejscowionej w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu (zarządzaniu) organizacjami. W ramach tych nauk kontrolę rozpatrywano bądź jako fazę cyklu działania zorganizowanego, obejmującego takie etapy, jak: określenie celu działania, planowanie, pozyskiwanie środków, wykonanie oraz kontrolowanie, bądź jako jedną z funkcji zarządzania uszeregowanych najczęściej według następującej kolejności: planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrola. W drugim przypadku kontrola oznaczała funkcję zamykającą krąg cyklu zarządzania oraz stano-

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: ustawa), Dz.U. nr 157, poz. 1240, art. 272 ust. 1.

wiła mechanizm sterujący, umożliwiający kierowanie przedsiębiorstwem zgodnie z wytyczonymi celami i kierunkami jego rozwoju.

Celem artykułu jest ukazanie istoty kontroli zarządczej ustanowionej w sektorze finansów publicznych, jej celów (zadań) oraz standardów praktycznego wdrażania i funkcjonowania w nawiązaniu do kontroli wewnętrznej zaprezentowanej w modelu COSO, wraz z opisem korzyści, jakie w ocenie projektodawców może ona przynieść kierownikom jednostek sektora finansów publicznych i całemu sektorowi.

1. Istota i cele (zadania) kontroli zarządczej

Definicję i cele kontroli zarządczej określono w rozdziale 6 ustawy Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Stosownie do art. 68 ust. 1 ustawy „kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Z kolei w myśl ust. 2 ww. artykułu „celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: (1) zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, (2) skuteczności i efektywności działania, (3) wiarygodności sprawozdań, (4) ochrony zasobów, (5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, (6) efektywności i skuteczności przepływu informacji, (7) zarządzania ryzykiem”.

Trzy pierwsze cele kontroli zarządczej odnoszą się do dostarczenia zapewnienia o zgodności działań z prawem i regulacjami wewnętrznymi jednostek, o skuteczności działań i ich wydajności oraz o rzetelności sprawozdań. W tych punktach powtórzono dokładnie trzy cele kontroli wewnętrznej sformułowane w raporcie COSO², gdyż definicja kontroli wewnętrznej podana w zintegrowanej

² *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Komisja Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (od nazwiska jej przewodniczącego Jamesa C. Treadwaya byłego prezesa Amerykańskiej Giełdy Papierów Wartościowych) – była znana pod nazwą COSO. Jej celem było ujednoczenie pojęć w zakresie kontroli wewnętrznej. W skład komisji wchodziło szereg profesjonalnych organizacji, będących sponsorami COSO, jak: AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants* – księgowi sektora publicznego), AAA (*American Accounting Association* – uczelnie), IIA (*Institute of Internal Auditors* – audytorzy wewnętrzni), FEI (*Financial Executive Institute* – skarbnicy lub dyrektorzy finansowi), IMA (*Institute of Management Accountants* – księgowi firm prywatnych). Wskutek włączenia przez AICPA rozwiązań COSO do swoich standardów większość międzynarodowych firm księgowych przyjęła ten model; do rozszerzenia jego wpływów poza USA przyczynił się też IIA. W 1992 r. ukazał się raport Komisji, który zo-

koncepcji ramowej tego raportu wskazuje, że kontrola wewnętrzna jest procesem wykonywanym przez radę dyrektorów, zarząd i innych pracowników, aby przynieść rozsądne zapewnienie, że osiągnie się cele w następujących kategoriach: zgodność z aktami prawnymi i przepisami, efektywność i wydajność operacji, wiarygodność sprawozdań finansowych. Cele te oznaczono jako: (1) zgodności z prawem (P), (2) skuteczności i efektywności operacji, tj. działań (O), (3) wiarygodności sprawozdań finansowych (F)³.

W definicję kontroli zarządczej jako cele włączono dalsze elementy, tworzące w COSO 5 komponentów kontroli wewnętrznej, tj. środowisko kontroli, ocenę ryzyka, czynności kontrolne, informację i komunikację oraz monitorowanie odpowiadających z osobna każdej kategorii celów. Zintegrowaną strukturę kontroli wewnętrznej COSO ukazuje rysunek 1.

Definicja, 3 kategorie celów, cele odnoszące się do poszczególnych kategorii i 5 elementów kontroli wewnętrznej tworzą zintegrowane ramy najbardziej znanego na świecie modelu kontroli wewnętrznej nazwanego modelem COSO I. Model został zaakceptowany przez audytorów zewnętrznych, wewnętrznych, dyrektorów finansowych i inne gremia profesjonalistów z różnych organizacji jako uniwersalny wzorzec służący do zaprojektowania, wdrożenia i oceny skutecznych, efektywnych systemów kontroli wewnętrznej oraz zarządzania nimi.

Raport COSO podkreśla, że systemy są narzędziami, nie substytutami zarządzania, i że kontrole powinny być raczej wbudowane w czynności operacyjne, a nie oparte na nich. Raport definiuje kontrolę wewnętrzną i każdą z kategorii celów, wskazując, że 5 komponentów w obrębie każdej kategorii powinien ustanowić zarząd, jak pokazano na rysunku 1. Komponenty są powiązane z każdą kategorią celów kontroli wewnętrznej ustalonych jako operacyjne, sprawozdawczości finansowej i zgodności⁴.

stał przetłumaczony, według wersji jednolitej z maja 1994 r., na język polski i wydany w 1999 r. Koncepcja zaprezentowana w raporcie (znana później jako COSO I) została przeniesiona do brytyjskiego *Code of Best Practice*, zwanego Raportem Cadbury'ego (*Cadbury Report*), wydanego także w 1992 r. Równocześnie podobne wysiłki podejmowane były w Kanadzie, które zaowocowały raportem CoCo (*Criteria of Control*) wydanym przez CICA (*The Canadian Institute of Chartered Accountants*) w 1995 r. Za: *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, praca zbiorowa, PriceWaterhouseCoopers, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999 (przedmowa do wydania polskiego).

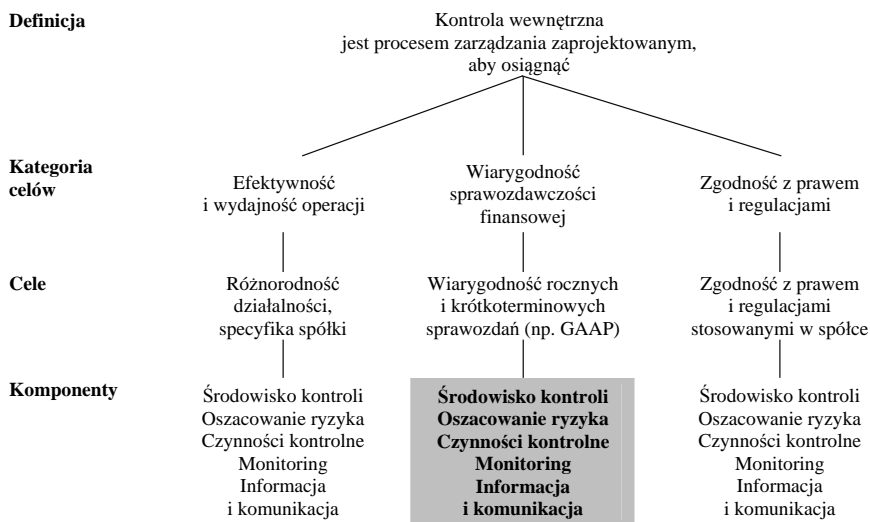
³ *Ibidem*, s. 22 i 36. Należy dodać, że w literaturze sformułowano wiele definicji, klasyfikacji, rodzajów, form i zadań kontroli wewnętrznej. Zob. *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010.

⁴ Cele sprawozdawczości finansowej (pole zacienione na rysunku 1) odnoszą się bezpośrednio do audytorów zewnętrznych.

Ustawa Sarbanesa-Oxleya z 2002 r. (SOA)⁵ wskazuje, że jeżeli zarząd odpowiada za sprawozdania finansowe, to jest on odpowiedzialny za strukturę kontroli wewnętrznej i zobligowany do opisu 5 powiązanych komponentów kontroli wewnętrznej. Zarząd kreuje środowisko kontroli, oszacowuje ryzyko, którym pragnie sterować, wyszczególnia kanały informacji i komunikacji, określa ich ramy (włączając rachunkowość i sprawozdawczość), projektuje i wdraża procedury kontroli, monitoruje, nadzoruje i utrzymuje kontrolę. W intencji ustawy SOA model COSO ma być przewodnikiem dla zarządów, dyrektorów, urzędników, audytorów wewnętrznych i pracowników wskazującym, że powiązani z kontrolą wewnętrzną w jednostce są także członkowie rad dyrektorów, w tym komitetów audytu.

COSO w swym zamierzeniu nie jest przewodnikiem dla audytorów zewnętrznych odpowiedzialnych za ocenę ryzyka kontroli i sformalizowanych procedur kontroli, ale również elementy modelu skupiają na sobie ich uwagę. Osobnym celem dodanym do definicji kontroli zarządczej jest ochrona zasobów, nieuwzględniona w COSO, co było krytykowane od momentu opublikowania raportu. Kontrola zarządcza jest przeobrażoną wersją kontroli wewnętrznej w rozumieniu raportu COSO, choć niekoniecznie wersją lepszą czy czytelniejszą, gdyż utożsamiono w niej cele z komponentami kontroli wewnętrznej.

⁵ *Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA, SOX)* to najważniejszy akt prawny wprowadzający zmiany w ustawodawstwie USA dotyczące nadzoru korporacyjnego, rachunkowości, sprawozdawczości i rewizji finansowej niezmienionej od lat 30. XX w. i największa reforma przepisów giełdowych od wielkiego krachu z 1929 r. dokonana w związku z serią skandali finansowych i bankructw wielkich korporacji amerykańskich (Enron, WorldCom) i afer takich gigantów, jak Tyco, Xerox, QwestCommunications, Global Crossing i in., jakie nastąpiły w pocz. III tysiąclecia. Skutkiem ich była utrata zaufania do korporacyjnych praktyk rachunkowości i sprawozdawczości oraz audytu, zwłaszcza finansowego. Niezależność biegłych rewidentów nie mogła już dawać inwestorom wystarczającej pewności co do rzetelności i prawidłowości sprawozdań finansowych. Dyrektorzy wykonawczy (CEO) i finansowi (CFO) spółek publicznych musieli uświadomić sobie rozmiary i skutki tych finansowych implozji, które wywołały powszechny szok i oburzenie i nakłoniły prawodawców i inwestorów do zakwestionowania dotychczasowych regulacji i zreformowania standardów rachunkowości i audytu. Zrewidowano przepisy o obrocie papierami wartościowymi i sprawozdawczość finansową. Opracowano nowe, restrykcyjne zasady rachunkowości stanowiące odpowiedź na korporacyjne oszustwa finansowe wynikające z tzw. kreatywnej rachunkowości, a będące próbą odbudowania zaufania do praktyk biznesowych i sprawozdawczości w USA. Postanowienia SOA dotyczą wszystkich firm audytowych i spółek giełdowych w USA, firm zagranicznych świadczących usługi księgowo i rewizyjne amerykańskim przedsiębiorstwom międzynarodowym i spółek akcyjnych notowanych na giełdach USA. Zauważalne są wiążące światowe skutki tej ustawy w dłuższym okresie, w wyniku jej oddziaływania na inne rynki przez rynek kapitałowy USA. D.M. de la Rosa: *Sarbanes-Oxley. Zmiany w ustawodawstwie USA dotyczącym nadzoru korporacyjnego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKWp, Warszawa 2004, t. 22 (78), s. 184–202, www.sarbanes-oxley.com/pcaob.php?1&pub_id.



Rys. 1. Zintegrowane ramy kontroli wewnętrznej – model COSO

Źródło: opracowanie własne na podstawie M.P. Cangemi, T. Singleton, *Managing the Audit Function – A Corporate Audit Department Procedures Guide*, Chapter 3: *Internal Control System Effective Internal Control Models*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey 2003; T.J. Louwers, R.J. Ramsay, D.H. Sinason, J.R. Strawser, *Auditing & Assurance Services*, McGraw-Hill/Irwin, International Edition, New York 2005, s. 142.

Abstrahując od paraleli z kontrolą wewnętrzną, na kontrolę zarządczą należy spojrzeć przez pryzmat promowanego w skali międzynarodowej nowego sposobu zarządzania sektorem publicznym, podobnego do istniejącego i sprawdzonego w sektorze prywatnym. Ciągły rozwój gospodarki rynkowej oraz decentralizacja władzy państwowej polegająca na cedowaniu niektórych zadań publicznych na rzecz samorządów zrodziły filozofię zmian w postaci Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management*), wzmagając popyt na dane pochodzące z rachunkowości.

Poza usankcjonowaną zwyczajem kontrolą legalności, czyli zgodności poczynań rządzących z prawem budżetowym, zainicjowano zarządzanie sektorem publicznym według zasady 3-E, tj. *economy, effectiveness, efficiency* (oszczędność, skuteczność, wydajność), inspirując się przy tym doświadczeniami i wynikami sektora komercyjnego, tj. *de facto* świata biznesu. Ta swoista „menedżeryzacja” instytucji publicznych wywołała zapotrzebowanie na informacje typowe dla sek-

tora prywatnego, gdzie głównym miernikiem działań jest stosunek osiągniętych przychodów i ponoszonych kosztów oparty na zasadzie ich współmierności⁶.

Kontrola zarządcza ma za zadanie usprawnić zarządzanie w sektorze publicznym na wzór prywatnego, czyli oprzeć je na modelu zarządczym, „menedżerskim”, w którym szczególnie doniosłą rolę przypisuje się audytowi wewnętrznemu świadczącemu usługi atestacyjne i doradcze. Ma ona także pomóc w zmianie opcji zarządzania sektorem publicznym z krótkookresowej na długookresową, przy racjonalnym zużyciu kontrolowanych i stosowanych w jednostkach sektora zasobów rzeczowych, finansowych i ludzkich.

Wprowadzenie w życie nowej koncepcji zarządzania mającej ulepszyć funkcjonowanie administracji publicznej oznacza zazwyczaj konieczność zmniejszenia wydatków (w tym zatrudnienia) oraz prywatyzowania lub quasi-prywatyzowania mienia państwowego, rozwój technologii informacyjnej (IT) oraz rozważań w skali międzynarodowej, a więc globalnej. Efektywność przedsięwzięć warunkowana jest znaczącym wkładem czynności audytorskich⁷.

2. Standardy kontroli zarządczej

Odpowiednio do delegacji ustawowej zawartej w art. 69 ust. 3 ustawy, Minister Finansów określił i ogłosił w formie osobnego komunikatu standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zgodne ze standardami międzynarodowymi⁸. Standardy wyznaczają podstawowe wymogi dotyczące kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, a celem ich jest promowanie koherentnego i jednolitego modelu kontroli dostosowanego do zadań i warunków działania jednostek tego sektora.

Standardy są usystematyzowanym zbiorem wskazówek pomocnych w ustanawianiu, ocenianiu i ulepszaniu systemów kontroli zarządczej. Standardy opracowano jednoznacznie na podstawie modelu COSO, gdyż zaprezentowano je w 5 grupach adekwatnych do komponentów kontroli wewnętrznej, tj. jako: (1) śro-

⁶ A. Zysnarska: *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i rzetelnego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 10.

⁷ A. Mazurek, K. Knedler: *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, wyd. 1, HANDIKAP, Warszawa 2010, s. 16.

⁸ Komunikat 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.

dowisko wewnętrzne, (2) cele i zarządzanie ryzykiem, (3) mechanizmy (środki, czynności) kontroli, (4) informacja i komunikacja, (5) monitorowanie i ocena.

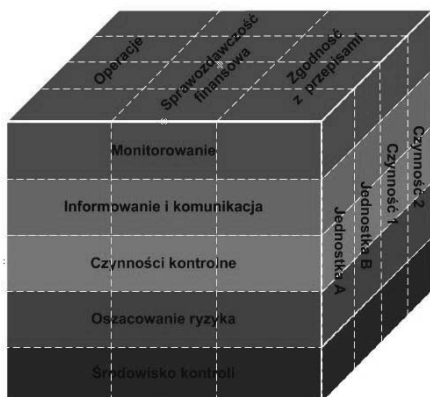
Art. 69 ust. 1 ustawy określa, iż kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych ma funkcjonować na dwóch poziomach: I – w jednostkach sektora finansów publicznych oraz II – w działach administracji rządowej i w jednostkach samorządu terytorialnego. Za funkcjonowanie kontroli na I poziomie odpowiada kierownik jednostki sektora finansów publicznych, a na II minister kierujący działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta/marszałek województwa dla samorządu terytorialnego. Za powołanie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej odpowiadają: minister w ministerstwie (jako kierownik jednostki) i działy administracji rządowej (jako minister kierujący działem) oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta i marszałek województwa w urzędzie gminy (miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim oraz w jednostce samorządu terytorialnego.

Dla lepszego zrozumienia celów, elementów i poziomów kontroli zarządczej warto przeanalizować model COSO ukazany w postaci trójwymiarowego sześcianu (kostki), w którym widać bezpośrednie związki między celami kontroli wewnętrznej a elementami i poziomami kontroli niezbędnymi do ich realizacji⁹. Związki te pokazuje rysunek 2.

W tej znanej formie graficznej modelu COSO, odzwierciedlającej jego wymiar przestrzenny, 3 kategorie celów zilustrowane są przez kolumny pionowe, stanowiące pierwszy wymiar modelu, 5 elementów kontroli jest zobrazowanych przez wiersze poziome opisane drugim wymiarem, a jednostki organizacji (wydziały) i czynności (działania), do których odnoszone są kontrole wewnętrzne ujęte są trzecim wymiarem modelu¹⁰.

⁹ *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa, op. cit.*, s. 43–44.

¹⁰ Każdy z 5 wierszy obrazujących elementy kontroli wewnętrznej przecina 3 kolumny celów, które organizacja zamierza osiągnąć, i określoną liczbę jednostek (czynności) tworzących trzeci wymiar modelu, dzięki czemu wszystkie elementy kontroli wewnętrznej są odniesione do wszystkich kategorii celów i do wszystkich poziomów organizacji, tj. jednostek i czynności. Konstrukcja sześcianu nadaje równą wagę trzem kategoriom celów kontroli wewnętrznej, a proces kontroli wewnętrznej zawiera te same elementy na różnych szczeblach organizacji. Wszystkie elementy modelu są równie ważne i odnoszą się do celów organizacji w kategoriach wydajności operacji (działań), rzetelności sprawozdań i przestrzegania przepisów oraz do całej organizacji, każdej jednostki i każdego działania. Jednostki i działania odzwierciedlają poziomy funkcjonowania kontroli wewnętrznej w danej organizacji.



Rys. 2. Związki między celami, komponentami i poziomami kontroli wewnętrznej według modelu COSO

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Kontrola wewnętrzna zintegrowana koncepcja ramowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 43–44; R.R. Moeller: *Brink's Modern Internal Auditing*, Wiley, New Jersey 2005, s. 85.

W standardach kontroli zarządczej ustalonych dla sektora finansów publicznych poszczególne elementy kontroli scharakteryzowano za pomocą czynników opisanych wzorcowo w modelu COSO. W ramach środowiska wewnętrznego (A) uwypuklono jego istotny wpływ na jakość kontroli zarządczej i opisano: (1) przestrzeganie wartości etycznych, (2) kompetencje zawodowe, (3) strukturę organizacyjną, (4) delegowanie uprawnień. W zakresie celów i zarządzania ryzykiem (B) odniesiono się do: (5) misji, (6) określania celów i zadań, ich monitorowania i oceny realizacji, (7) identyfikacji ryzyka, (8) analizy ryzyka, (9) reakcji na ryzyko, stwierdzając, że określenie misji może posłużyć do hierarchizacji celów i zadań oraz do efektywnego zarządzania ryzykiem, co ma z kolei prowadzić do wzrostu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Co do mechanizmów kontroli (C) podkreślono wagę zachowania relacji „koszt–korzyść”, wyodrębniając kwestie: (10) dokumentowania systemu kontroli zarządczej, (11) nadzoru, (12) ciągłości działalności, (13) ochrony zasobów, (14) szczegółowych mechanizmów kontroli dotyczących operacji finansowych i gospodarczych, (15) mechanizmów kontroli dotyczących systemów informatycznych. W obszarze informacji i komunikacji (D) wskazano na konieczność dostępu do potrzebnych informacji przy wykonywaniu obowiązków i zapewnienia ich poziomego i pionowego przepływu wewnątrz jednostki, wraz z opisem (16) bieżącej informacji, (17) komunikacji

wewnętrznej i (18) zewnętrznej. W sferze monitorowania i ocen (E) uwydatniono znaczenie bieżących obserwacji i ocen oraz wyspecyfikowano problemy: (19) śledzenia systemu kontroli zarządczej, (20) samooceny, (21) audytu wewnętrznego, (22) uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej.

3. Korzyści kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

W ustawie o finansach publicznych kontrolę wewnętrzną określono mianem zarządczej, aby nie identyfikować jej jako aktów sprawdzania zgodności z procedurami, ale rozważyć kwestie systemowe i uwypuklić odpowiedzialność kierowników jednostek sektora za jej skuteczność. Obowiązek utworzenia kontroli zarządczej w jednostkach sektora wiąże się z przyjęciem i ponoszeniem odpowiedzialności przez kierowników za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie skutecznych i efektywnych systemów kontroli włącznie z opisującymi je procedurami, a w dalszej kolejności za systematyczne upewnianie się o ich realizacji w zakresie koniecznym do osiągania celów jednostek¹¹. Ciążący na kierownikach jednostek sektora publicznego obowiązek utworzenia kontroli zarządczej polega na uporządkowaniu istniejących procedur i ustaleniu, które z nich lub opisanych w nich czynności dotyczą kontroli zarządczej, a następnie ich zweryfikowaniu pod kątem słuszności, skuteczności i efektywności. W toku implementacji kontroli zarządczej kierownicy mają możliwość uznaniowego zastosowania określonych środków kontrolnych¹².

Wprowadzenie kontroli zarządczej może się w początkowej fazie wiązać ze wzrostem nakładów pracy i kosztów, ale dzięki systematyzacji procedur kontrolnych spodziewana jest pożądana w sektorze publicznym identyfikacja i likwidacja powtarzających się czynności i niepotrzebnych punktów decyzyjnych z istniejących procedur, a przez to podniesienie jakości zarządzania w całym sektorze i jego jednostkach. Przestrzega się przed minimalizmem we wdrażaniu zaleceń ustawy w odniesieniu do rozwiązań kontroli zarządczej, bez aktywnego rozpoznania możliwości jej doskonalenia w konkretnej jednostce, bo takie podejście

¹¹ *Kontrola zarządcza – nowy obowiązek dla samorządów* (notowała W. Kepka), <http://samorząd.infor.pl> (11.05.2011).

¹² Gdyby np. stwierdzili, że skuteczność kontroli jest ograniczana przez nadmiernie rozbudowany aparat biurokratyczny, to kierując się uprawnieniami ustawowymi, mogą dążyć do jego zmniejszenia, a gdyby uznali za słuszne ustanowienie dalszych procedur zaostrzających kontrolę, mogą to uczynić w ramach przyznaných im prerogatyw. J. Bojanowski, <http://samorząd.infor.pl>.

prowadziłoby do urzeczywistnienia się imperatywu biurokratycznego. Powodzenie przedsięwzięcia w opinii twórców kontroli zarządczej i ustawodawcy zależy od inwencji, decyzji i posunięć kierownika jednostki oraz od celów postawionych przed pracownikami mającymi je realizować¹³.

Podobnie jak w ustawie SOA, dotyczącej jednostek gospodarczych i kontroli wewnętrznej, w ustawie o finansach publicznych wprowadzono obowiązek składania corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierujących jednostkami sektora publicznego, podkreślając przez to ich osobistą odpowiedzialność za kontrolę. Jest to zasadnicza nowość. Obowiązek wprowadzono początkowo w ministerstwach (art. 70 ust. 3 ustawy), ale z zamiarem rozszerzenia go na cały sektor publiczny. Składanie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej jest równoznaczne ze stwierdzeniem własnoręcznym podpisem prawidłowego funkcjonowania wprowadzonych instrumentów kontroli zarządczej według przyjętych założeń. Nie chodzi o akt jednorazowego ustanowienia i wprowadzenia kontroli zarządczej, lecz o ustawiczne zainteresowanie stosowanymi rozwiązaniami i aktywne oddziaływanie w celu ich utrzymywania, poprawy, usprawniania, upraszczania i wbudowywania w systemy informatyczne. Skuteczność funkcjonowania oświadczeń w sektorze komercyjnym (m.in. odniesione realne korzyści w realizacji nadzoru) legła u podstaw wprowadzenia tego rozwiązania również w zarządzaniu sektorem publicznym, z nadzieją na osiągnięcie podobnych rezultatów.

Uwagi końcowe

W administracjach rządowych wielu państw zaczęto doceniać rolę prawidłowych systemów kontroli wewnętrznej wzorowanych na praktyce sektora prywatnego. USA i niektóre państwa Unii Europejskiej mają standardy kontroli oparte częściowo na modelu COSO, ale w państwach UE dominują dwa modele: scentralizowany, bazujący na kontrolerach powiązanych z Ministerstwem Finansów, i zdecentralizowany, bazujący na audycie wewnętrznym. Rozwiązania przyjęte w polskiej ustawie są wyrazem zbliżania się do drugiego modelu. Kontrola zarząd-

¹³ *Ibidem*. Wynika z tego przyjęcie *a priori* niekoniecznie słusznej tezy o niskich kompetencjach urzędników administracji publicznej i potrzebie ich wspierania oraz doradzania im przez równoległe promowaną instytucjonalną formę audytu wewnętrznego.

cza jest przekształceniem istniejącej w sektorze publicznym kontroli finansowej, która pierwotnie miała odpowiadać obecnie wprowadzonej koncepcji¹⁴.

Kontrolą zarządczą została nazwana w polskiej ustawie o finansach publicznych kontrola wewnętrzna w rozumieniu raportu COSO, dotąd stosowana w jednostkach gospodarczych o charakterze komercyjnym. Takie rozumienie kontroli zarządczej wprowadzonej w sektorze finansów publicznych potwierdza zarówno definicja przyjęta w ustawie, jak też podział standardów na pięć dziedzin tematycznych, odpowiadających pięciu komponentom kontroli wewnętrznej w strukturze modelu COSO, a ponadto bezpośrednie odniesienia w standardach do raportu COSO, mającego na celu udzielanie wsparcia zarządom przedsiębiorstw i innych organizacji w ocenie oraz ulepszaniu systemów kontroli wewnętrznej. Jeśli przedstawiane korzyści związane z wdrożeniem kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego zostaną rzeczywiście zdyskontowane i przewyższą koszty jej wprowadzenia oraz utrzymywania, wówczas można będzie przyznać, że podjęta w tej sprawie decyzja była słuszna.

Literatura

- Bojanowski J.: *Kontrola zarządcza – nowy obowiązek dla samorządów* (notowała W. Kępka), <http://samorzad.infor.pl> (11.05.2011).
- Cangemi M.P., Singleton T.: *Managing the Audit Function – A Corporate Audit Department Procedures Guide*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey 2003.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. 2009, nr 15, poz. 84.
- Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010.
- Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, PriceWaterhouseCoopers Praca zbiorowa, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
- Louwers T.J., Ramsay R.J., Sinason D.H., Strawser J.R.: *Auditing & Assurance Services*, McGraw-Hill/Irwin, International Edition, New York 2005.
- Mazurek A., Knedler K.: *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, HANDIKAP, wyd. 1, Warszawa 2010.
- Moeller R.R.: *Brink's Modern Internal Auditing*, Wiley, New Jersey 2005.

¹⁴ A. Mazurek, K. Knedler, *op. cit.*, s. 6.

de la Rosa D.M.: *Sarbanes-Oxley. Zmiany w ustawodawstwie USA dotyczącym nadzoru korporacyjnego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, Warszawa 2004, t. 22 (78).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

Zysnarska A.: *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i rzetelnego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.

www.sarbanes-oxley.com/pcaob.php?level=1&pub_id=Sarbanes-Oxley.

THE CONCEPTION OF MANAGEMENT CONTROL IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR

Summary

The paper presents the essence of management control in the public finance sector, its goals (tasks) and standards, which describe practical aspects of implementing and functioning the systems of management control in this sector's institutions. In the article there were shown the connections between management control and internal control included in the COSO model and were also emphasized the profits which, in creators and legislator's ideas, the management control is supposed to bring the managers of the public finance sector's units.

Translated by Ewa W. Babuška