

EWA WIKTORIA BABUŚKA

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

**OCENA FUNKCJONOWANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ
W WYBRANYCH PAŃSTWOWYCH JEDNOSTKACH
BUDŻETOWYCH**

Wprowadzenie

Kontrola zarządcza funkcjonująca w sektorze finansów publicznych od 1 stycznia 2010 r., według ustawy o finansach publicznych z 2009 r.¹, jest odpowiednikiem kontroli wewnętrznej stosowanej w komercyjnych podmiotach biznesu i innych organizacjach gospodarki rynkowej od lat. Termin „kontrola zarządcza” wypukla związek kontroli z zarządzaniem, wskazując, że zadania związane z jej realizacją leżą w wyłącznej gestii kierowników jednostek, jako zarządzających nimi.

Przyjmuje się, że kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykonywanym przez zarządy jednostek do uzyskiwania rozsądnego zapewnienia o osiągnięciu wyznaczonych dla nich celów i zadań. Związek kontroli z zarządzaniem jest oczywisty i bezsporny, w nim znajduje ona swój immanentny sens i logiczne uzasadnienie. Jest to szerokie podejście do kontroli wewnętrznej. Odnośnie do zakresu kontroli zarządczej zawarto w ustawie wymóg, że jej procedury mają obejmować wszystkie etapy nowego systemu zarządzania jednostką, wszelkie komórki organizacyjne i szczeble zarządcze uczestniczące w realizacji

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, zwana dalej w artykule ustawą (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

celów i zadań jednostki. Koncepcja kontroli zarządczej jest wyrazem odejścia od obrazu jednostki postrzeganej wyłącznie przez pryzmat kontroli finansowej, w świetle którego jednostka zajmuje się tylko gromadzeniem i wydatkowaniem środków lub tworzeniem przepisów, nie zaś realizacją celów i zadań, do których została powołana.

Działalność jednostek sektora finansów publicznych, w sytuacji trwającego już piąty rok kryzysu ekonomiczno-finansowego na świecie, powodującego także w Polsce wysoki wzrost zadłużenia i nierównowagi budżetowej sektora rządowego i samorządowego, wiąże się z dużą dozą niepewności i ryzyka. Wykorzystanie kontroli zarządczej we wszystkich możliwych jej aspektach jest osiągalne dla jednostek dynamicznych, uczących się i rozwijających, zorientowanych na oszczędne i racjonalne wydatkowanie środków i pozyskiwanie nowych źródeł dochodów, a przy tym elastycznie i szybko reagujących na zmiany. W takich jednostkach kontrola zarządcza może przynieść oczekiwane rezultaty.

Celem artykułu jest dokonanie wstępnego rozpoznania i oceny stanu realizacji kontroli zarządczej w wybranych państwowych jednostkach budżetowych, pod kątem poprawności zorganizowania w nich kontroli zarządczej, zgodnie ze standardami międzynarodowymi. Przedstawienie funkcjonowania kontroli zarządczej zostanie poprzedzone zwięzłym omówieniem istoty, celów, standardów i założeń systemowych kontroli zarządczej, jako wzorców odniesienia dla oceny wdrażanych rozwiązań.

1. Istota, cele, standardy i założenia systemu kontroli zarządczej

Pojęcie i cele kontroli zarządczej określono w ustawie o finansach publicznych z 2009 roku². Za kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych uznano ogół działań zapewniających realizację celów i zadań zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Celami kontroli zarządczej są: zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochrona zasobów,

² Dział I, rozdział 6: *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, art. 68, ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych z 2009 r. (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

przestrzeganie i promocja zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji i zarządzanie ryzykiem³.

Definicja kontroli zarządczej odwołuje się do dwóch głównych wymiarów tej kontroli: 1) narzędzi zarządzania, 2) procesu ugruntowującego przeświadczenie kierującego jednostką o realizacji celów i zadań, które jednostka ma realizować. Standardy kontroli zarządczej przedstawiono w pięciu grupach: A) środowisko wewnętrzne, B) cele i zarządzanie ryzykiem, C) środki (mechanizmy) kontroli, D) informacja i komunikacja, E) monitorowanie i ocena⁴.

Standardy mają typowo ogólny i niewiążący charakter. Nie stanowią powszechnie obowiązującego źródła prawa, lecz są jedynie zestawem określonych wytycznych, zakreślających nadrzędne przesłanki pomocne dla zaprojektowania i wdrożenia własnych systemów kontroli zarządczej, na podstawie jednakowych założeń ich konstruowania we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych. Wytyczne nie mogą tworzyć podstawy prawnej dla wyroków sądowych lub postanowień kontrolnych. Stanowią one jedynie źródło rekomendacji i wskazań, które mogą być wykorzystane i precyzowane w toczących się procesach kontroli⁵.

Ogólnikowy rys (ton) standardów odpowiada skali zróżnicowania jednostek sektora finansów publicznych, a ich idea – ukazaniu wspólności reguł obowiązujących dla każdej z nich⁶. Standardy wskazują tylko podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej, natomiast obowiązek zidentyfikowania potrzeb, dla specyficznych mechanizmów kontroli, nałożono na kierowników jednostek.

³ Definicję i cele kontroli zarządczej wyprowadzono głównie z modelu COSO. Pierwsze trzy cele przejęto wprost z modelu. Za dalsze cele przyjęto inne z pięciu modelowych komponentów kontroli wewnętrznej, które posłużyły również do budowy standardów kontroli zarządczej.

⁴ 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). Standardy określają podstawowe wymagania dotyczące kontroli zarządczej w sektorze. Celem ich jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych zgodnego ze standardami międzynarodowymi, spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, służącego za wzór do budowy, oceny i doskonalenia własnych systemów kontroli zarządczej w jednostkach. Szczegółowy opis wszystkich grup i występujących w grupach poszczególnych standardów kontroli zarządczej, włącznie ze wskazówkami i przykładami praktycznymi, zob. K. Puchacz: *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*. ODDK, Gdańsk 2010, s. 21–90.

⁵ E. Kowalczyk: *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2010, s. 22.

⁶ K. Puchacz: op. cit., s. 17.

Zgodnie z ideą przechodzenia w metodach zarządzania od „kultury stosowania przepisów” do „kultury osiągania wyników”, dla skutecznego zarządzania istotne znaczenie ma regularne upewnianie się kierownictwa o właściwej realizacji celów i zadań w podległych jednostkach. Stąd coraz większą wartość mają działania zapewniające, głównie ze strony audytu wewnętrznego, świadczącego usługi atestacyjne.

Kontrola zarządcza jest procesem optymalizującym działalność jednostki i dlatego ma charakter powtarzalny, systematyczny i ciągły. Inkorporuje istniejącą dotychczas w sektorze finansów publicznych kontrolę finansową, lecz koncentruje się głównie na zadaniach i celach. Wprowadzenie kontroli zarządczej miało w założeniu podkreślić, iż „jednostek sektora finansów publicznych nie tworzy się po to, by istniały i prawidłowo wydatkowały środki, ale po to, by realizowały cele i zadania, a przede wszystkim – by były społecznie użyteczne”⁷.

Obowiązkiem kontroli zarządczej objęto wszystkie jednostki sektora finansów publicznych niezależnie od wielkości, przedmiotu działalności, formy organizacyjno-prawnej czy też wielkości gromadzonych albo wydatkowanych środków. Oprócz przepisów ustawowych służą jej także inne uregulowania zawarte m.in. w ustawie wprowadzającej ustawę o finansach publicznych⁸.

Jednym z priorytetowych celów kontroli zarządczej, obok zgodności z przepisami prawa, wiarygodności sprawozdawczości i efektywności działań, a także ochrony zasobów i celów związanych z *governance*, jest zarządzanie ryzykiem, obejmujące m.in. identyfikację i analizę istotnych rodzajów ryzyka. Ma ono pomagać w osiągnięciu celów jednostki przez spożytkowanie wszelkich nadarżających się sposobności (okazji) oraz niwelowanie bądź eliminowanie zagrożeń (niebezpieczeństw).

Kontroli zarządczej nie należy ponadto utożsamiać z czynnościami kontrolnymi realizowanymi przez kierowników i pracowników jednostki, w tym też zatrudnionych w wyodrębnionych instytucjonalnie komórkach kontroli, inwentaryzacji czy audytu wewnętrznego. Przeprowadzanie czynności kontrolnych jest jedną z części całościowej kontroli zarządczej i ma charakter rozpoznawczy wobec niektórych elementów systemowych tej kontroli. Efektywność i skuteczność działania kontroli zarządczej jest funkcją aktywnego stosunku, nastawienia

⁷ A. Mazurek, K. Knedler: *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*. Handikap, wyd. I, Warszawa 2010, s. 38.

⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1241).

i podejścia do niej kierownika jednostki i wszystkich osób zajmujących stanowiska kierownicze oraz mających jakikolwiek udział w zarządzaniu jednostką.

Najważniejszym elementem kontroli zarządczej jest wyznaczanie celów i zadań oraz śledzenie stopnia ich realizacji. Kontrola zarządcza ma ustawicznie utwierdzać kierownika jednostki w przekonaniu, że na bieżąco realizowane są cele i zadania postawione przed daną jednostką. Kontrola zarządcza, niezależnie jak dobrze zaprojektowana i działająca, może dać kierownikowi tylko rozsądną pewność realizacji celów i zadań, ponieważ podlega ona ograniczeniom właściwym wszystkim systemom kontroli wewnętrznej, do jakich należą: możliwość popełnienia błędu, ominięcie kontroli przez zмовę kilku osób lub przez zarząd mający taką sposobność, konieczność uwzględnienia relacji „koszt–korzyść” w odniesieniu do wprowadzanych i istniejących już w jednostce kontroli.

Kontrola zarządcza, jak każda inna kontrola, w tym także kontrola wewnętrzna, jest rozpatrywana i ujmowana w kategoriach systemowych. Uważa się, że kontrola działająca wewnątrz jednostki organizacyjnej powinna być zorganizowana w system, tj. strukturalnie uporządkowany układ organizacyjny, integralnie związany z zarządzaniem jednostką. System ma być odpowiednio zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany, a uczestniczyć w nim powinni kierownicy i pracownicy wspomagani nowoczesnym sprzętem, głównie informatycznym.

System rozumiany jest jako wewnętrznie skoordynowany układ elementów posiadający określoną strukturę. Elementy są współzależne od siebie, wzajemnie się uzupełniają i tworzą logiczną całość. Odpowiednie zaprojektowanie systemu kontroli zarządczej ma duże znaczenie dla przyjętych rozwiązań zarządzania finansami publicznymi. System kontroli zarządczej powinien być skonstruowany na podstawie opracowanych w jednostce procedur szczegółowych, odnoszących się do konkretnych obszarów jej działania.

Przed kierownikami jednostek sektora finansów publicznych postawiono trudne zadania zorganizowania, wprowadzenia i utrzymania w jednostce adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Kontrola ta, mająca charakter systemowy, powinna stanowić spójny, zorganizowany, logiczny, stabilny i zdolny do realizacji celu całościowy system kontroli. Jednak ciąg przekształceń dotychczasowych rozwiązań kontrolnych i czynności dostosowawczych, mających doprowadzić do zgodności z ustawą, winien być realizowany stopniowo i długookresowo.

Ustanowienie w danej jednostce skutecznego i wydajnego systemu kontroli wewnętrznej opiera się na przyjęciu kilku założeń⁹:

- 1) odpowiedzialność kierownictwa – odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną musi być przypisana kierownikom, a nie audytorom wewnętrznym lub zewnętrznym, księgowym czy innym grupom;
- 2) rozsądne zapewnienie, tj. uznanie nieistnienia perfekcyjnego systemu kontroli wewnętrznej – kontrole mogą być realizowane i akceptowane jedynie na warunkach rozsądnego (racjonalnego, dostatecznego, wystarczającego) nie zaś absolutnego, czyli stuprocentowego zapewnienia;
- 3) niezależność od metod przetwarzania danych – cele kontroli powinny być zaprojektowane bez odnoszenia do określonego sposobu przetwarzania danych – niektóre cele mogą być szczególnie odpowiednie dla systemów informacyjnych (IS) bądź technologii informacyjnej (IT), ale każdy silny cel kontroli powinien mieć takie samo zastosowanie w systemie papierowym, jak i komputerowym;
- 4) uwzględnienie ograniczeń cechujących każdy system kontroli – zawsze będzie istnieć możliwość popełnienia błędu w systemie rachunkowości czy celowych oszustw księgowych, sposobność ominięcia kontroli przez zdeteminowanych i pomysłowych defraudantów, ewentualność unieważnienia (uchylenia) kontroli przez zarząd;
- 5) podatność systemów komputerowych na ataki lub złośliwe działania – wymaga to śledzenia rozwoju ataków i wiedzy technicznej intruzów godzących w systemy informatyczne¹⁰.

⁹ M.P. Cangemi, T. Singleton: *Managing the Audit Function – A Corporate Audit Department Procedure Guide*, Third Edition, Part I, Chapter 3.2. *Fundamental Assumptions in Establishing an Internal Control System – Basic Assumptions for the Internal Control System*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey 2003, s. 69–70.

¹⁰ M.P. Cangemi, T. Singleton: op. cit., s. 70, Chapter 3.2d *Evolution of Attacks and Intruders' Technical Knowledge* oraz B.Y. Fraser: *Computer Security Incident and Vulnerability Trends*, Software Eng. Inst. Carnegie Mellon Univ. Pittsburgh 1999, s. 4. Ataki ewoluują od form prostych do skomplikowanych, a potrzebna intruzom wiedza techniczna spada z wysokiej do coraz niższej. W latach 80. ub. w. ataki polegały głównie na odgadnięciu hasła (*war dialers*), złamaniu hasła, pewnym samokopiowaniu kodu, wykorzystaniu znanych słabości systemów i wymagały dużych umiejętności technicznych. Nie było rozpowszechnionej komunikacji o słabości (podatności, wrażliwości) systemów i narzędzi hakerów, istniejącej w XXI w., co czyni ataki łatwiejszymi do wykonania. Stały się one bardziej wyrafinowane, jak np. *hijacking session*, *back doors*, *sweepers*, *sniffers* i *stealth diagnostics*.

2. Stan kontroli zarządczej w wybranych jednostkach budżetowych

Wybrane do analizy jednostki budżetowe wchodzą m.in. w skład działu administracji rządowej sprawiedliwość. Zgodnie z art. 69 ust. 2 ustawy minister sprawiedliwości został zobligowany do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w kierowanym przez siebie dziale administracji rządowej, w odniesieniu do spraw niezastrzeżonych odrębnymi przepisami do kompetencji innych organów państwowych i z uwzględnieniem niezawisłości sędziowskiej.

W tym dziale, stosownie do delegacji ustawowej zawartej w art. 69 ust. 5, minister sprawiedliwości określił w formie komunikatu i ogłosił w Dzienniku Urzędowym Ministra Sprawiedliwości szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość¹¹. Komunikat zawiera następujące rozdziały:

Rozdział I – Przepisy ogólne.

Rozdział II – Cele kontroli zarządczej w dziale.

Rozdział III – System kontroli zarządczej w dziale.

Rozdział IV – Standardy kontroli zarządczej w dziale.

Na podstawie ww. wytycznych oraz art. 69 ust. 1 pkt. 3 kierownik jednostki wydał wewnętrzne zarządzenie z dnia 7 kwietnia 2011 roku, za pomocą którego wprowadził w kierowanej przez siebie jednostce system kontroli zarządczej. System ten został określony w zasadach kontroli, stanowiących załącznik do zarządzenia, które weszło w życie z dniem podpisania, ale z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2011 roku¹².

Osobnym zarządzeniem, również z dnia 7 kwietnia 2011 roku, kierownik jednostki powołał 5-osobowy Zespół ds. Kontroli Zarządczej w jednostce. Struktura zagadnień ujętych w zasadach kontroli zarządczej wskazuje, że zakresem tej regulacji objęto wszystkie istotne kwestie związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w jednostce. Do zasad kontroli zarządczej ustanowionych w jednostce dołączono ponadto 6 dodatkowych załączników:

¹¹ Komunikat nr 1/11 Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz. Urz. Min. Spr. nr 14, poz.199).

¹² W zasadach kontroli zarządczej ujęto: przepisy ogólne, kontrolę wewnętrzną w podziale na środowisko wewnętrzne, cele i zadania, mechanizmy kontroli, informację i komunikację, monitoring i ocenę, procedury zarządzania ryzykiem, a także oświadczenie o stanie kontroli wewnętrznej i postanowienia końcowe.

Załącznik nr 1 – zestawienie wewnętrznych aktów składających się na system kontroli zarządczej.

Załącznik nr 2 – ankieta do samooceny kontroli zarządczej dla przewodniczących wydziałów, kierowników sekcji oraz kierowników sekretariatów i oddziałów. Ankieta zawiera 26 pytań, na które należy odpowiedzieć „tak” lub „nie”, zamieszczając ewentualne uwagi.

Załącznik nr 3 – ankieta do samooceny kontroli zarządczej dla pracowników. Ankieta zawiera 27 pytań, na które należy odpowiedzieć „tak” lub „nie”, zamieszczając ewentualne uwagi.

Załącznik nr 4 – rejestr identyfikacji ryzyka w poszczególnych obszarach działania. Rejestr zawiera kolumny: obszar, cel, procesy (zadania), ogólny opis ryzyka, szczegółowy opis ryzyka w procesach (zadaniach), czynniki wpływające na ryzyko: zewnętrzne i wewnętrzne.

Załącznik nr 5 – arkusz analizy ryzyka. Arkusz zawiera kolumny: cel, procesy/zadania, zidentyfikowane ryzyka, w tym ogólny opis ryzyka i szczegółowy opis ryzyka występującego w procesach/zadaniach, analiza ryzyka w podziale na: wpływ, prawdopodobieństwo, poziom istotności ryzyka. Załącznik ten zawiera też skalę ocen analizy ryzyka, obejmującą ocenę wpływu ryzyka, ocenę stopnia prawdopodobieństwa ziszczenia się ryzyka i poziom istotności ryzyka.

Załącznik nr 6 – arkusz reakcji na ryzyko; reakcją na ryzyko może być: tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się i działanie.

Ponadto został opracowany i przekazany podległym jednostkom do realizacji plan działalności ministra sprawiedliwości na rok 2011 dla działu administracji rządowej sprawiedliwość. W części A tego planu wyszczególniono: najważniejsze cele do realizacji w roku 2011; mierniki określające stopień realizacji celu, z podaniem nazwy miernika oraz jego planowanej wymiernej wartości do osiągnięcia na koniec roku, którego dotyczy plan; najważniejsze zadania służące realizacji celu, a także odniesienie w tym względzie do dokumentu o charakterze strategicznym.

Na rok 2011 minister sprawiedliwości w planie działalności na 2011 sformułował sześć głównych celów oraz podał do nich mierniki i ich planowaną wartość. Na tej podstawie podległe jednostki budżetowe opracowały własne plany działalności na rok 2011 i przyjęły niektóre cele do realizacji. Jedną spośród badanych jednostek przyjęła do realizacji na rok 2011 trzy cele działalności: 1) zwiększenie sprawności postępowań sądowych oraz stopniowe ograniczenie poziomu zaległości sądowych, 2) ułatwienie dostępu obywateli do wymiaru

sprawiedliwości oraz wzmacnianie ochrony prawnej obywateli, 3) zwiększenie skuteczności resocjalizacji i adaptacji społecznej osób skazanych na kary pozbawienia wolności i ograniczenia wolności (z uwzględnieniem osób poddanych probacji). Inna jednostka przyjęła dwa pierwsze cele.

Dla tych celów z kolei jednostki przyjęły w planie działalności własne mierniki, określające stopień realizacji celów wraz z planowaną ich wartością, nawiązującą do wartości podanej przez ministra, a później w sporządzonym sprawozdaniu z wykonania planu działalności za rok 2011 wykazały one osiągnięte wartości mierników na koniec tego roku. Po zakończeniu roku 2011 przesyłały też do jednostki wyższej instancji oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w jednostce, podpisane przez kierownika finansowego i prezesa jednostki.

Niejednokrotnie kierownicy jednostek sektora finansów publicznych opracowują jeden wewnętrzny akt prawny, mający zazwyczaj formę zarządzenia, zakładając ujęcie w nim całokształtu funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce, ale w takim akcie trudno jest objąć wszystkie zagadnienia dotyczące kontroli zarządczej w danej jednostce (chyba że jest uzupełniony wieloma załącznikami, jak w przedstawionej jednostce). Akt taki może stać się bazą wyjściową do konstruowania dalszych, bardziej rozbudowanych i szczegółowych procedur kontroli.

W innej badanej jednostce budżetowej, o odmiennym charakterze prowadzonej działalności, kierownik zdecydował się na opracowanie trzech zarządzeń regulujących kontrolę zarządczą. Należą do nich:

- 1) zarządzenie w sprawie ustalenia regulaminu kontroli zarządczej w jednostce,
- 2) zarządzenie w sprawie ustalenia polityki zarządzania ryzykiem w jednostce,
- 3) zarządzenie w sprawie systemu samooceny w jednostce.

Wszystkie wydane zarządzenia mają zapewnić poprawne i skuteczne funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce budżetowej.

Uwagi końcowe

W wyniku przeprowadzonych badań wstępnych dotyczących stanu realizacji kontroli zarządczej w wybranych państwowych jednostkach budżetowych można generalnie stwierdzić, iż stosownie do wskazań (zaleceń) stopniowego, docelowego dochodzenia do zgodności z ustawą, w etapie początkowym wdrażania kontroli zarządczej (rok 2010), jednostki budżetowe dokonywały analizy

istniejących w nich dotąd odnośnych przepisów prawnych, porządkując dotychczasowe zarządzenia w sprawie kontroli i ryzyka oraz opracowując nowe akty wewnętrzne, instrukcje, regulaminy i procedury związane z wymogami ustawy odnoszącymi się do kontroli zarządczej, a adresowanymi do kierowników jednostek. Sposób wewnętrznego regulowania tych zagadnień jest zróżnicowany, zależny od rodzaju, specyfiki oraz zapotrzebowania państwowych jednostek budżetowych na bardziej lub mniej rozbudowane systemy kontroli zarządczej oraz zakresy jej funkcjonowania w danej jednostce.

Z wstępnego rozeznania i oceny stanu realizacji kontroli zarządczej w wybranych jednostkach budżetowych można wnioskować, że jednak nie tylko takiego rodzaju działania były i są nadal realizowane.

Opisane działania związane z porządkiem i tworzeniem nowych wewnętrznych regulacji dotyczących kontroli zarządczej były typowe dla minionego już 2010 roku, jako pierwszego, w którym obowiązywać zaczęły nowe przepisy ustawy o finansach publicznych.

Obecnie, jak wynika z zaprezentowanych w artykule informacji, są już w jednostkach sektora finansów publicznych opracowywane plany działalności, ze szczegółowo formułowanymi celami i wyrażanymi wartościowo miernikami ich realizacji, oraz z wyszczególnieniem zadań służących realizacji postawionych celów. Ponadto, za rok 2011 zostały sporządzone dokładne i wnikliwie sprawozdania z wykonania planu działalności, z rozliczeniem celów i zadań oraz z podaniem stopnia realizacji założonych wartościowych mierników. Kierownicy jednostek podpisali oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w kierowanych przez siebie jednostkach. Są więc wypełniane postanowienia o funkcjonowaniu kontroli zarządczej i zauważalny jest postęp w ich wdrażaniu.

Na obecnym etapie jednakże wyrażenie jednoznacznie miarodajnej opinii o ustanowionych systemach kontroli zarządczej funkcjonujących w poszczególnych jednostkach, o ich skuteczności czy efektywności (wydajności), przy uwzględnieniu relacji „koszt–korzyść”, oraz o innych wymaganych założeniach systemowych nie jest jeszcze możliwe, ponieważ wiąże się z koniecznością prowadzenia dalszych pogłębionych badań, których prezentacja przekroczyłaby ramy niniejszego artykułu.

Literatura

- Cangemi M.P., Singleton T.: *Managing the Audit Function – A Corporate Audit Department Procedure Guide*, Third Edition, Part I, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey 2003.
- Fraser B.Y.: *Computer Security Incident and Vulnerability Trends*, Software Eng. Inst. Carnegie Mellon Univ. Pittsburgh 1999.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Komunikat 1/11 Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz. Urz. Min. Spr. nr 14, poz. 199).
- Kowalczyk E.: *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2010.
- Mazurek A., Knedler K.: *Kontrola zarządcza ujęcie praktyczne*, Handikap, Wydanie I, Warszawa 2010.
- Puchacz K.: *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1241).

dr Ewa Babuška
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Katedra Rachunkowości Finansowej
ul. Rakowicka 27
31-510 Kraków

**THE EVALUATION OF FUNCTIONING OF MANAGEMENT CONTROL
IN THE SELECTED STATE BUDGET UNITS**

Summary

The paper presents the initial recognition and evaluation of functioning of management control in the selected state budget units. The analysis of state of realization of management control was made taking into account correctness of organizing the management control in the state budget units, according to the international standards. The evaluation of state and functioning management control was preceded by a short review of the essence, goals and standards of management control, and the main reasons and assumptions of creating effective and efficient systems of internal control in the units, as a comparative model for an initial evaluation and opinion of implemented solutions concerning management control.

Translated by Ewa Babuška