

*ANNA BARTOSZEWICZ*

*HENRYK LELUSZ*

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

## **BUDOWA SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH**

### **Wprowadzenie**

W nowej ustawie o finansach publicznych<sup>1</sup> pojawiły się zapisy wprowadzające obowiązek zapewnienia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Biorąc pod uwagę definicję kontroli zarządczej określoną w ww. ustawie<sup>2</sup> jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy – kontrolę zarządczą należy wiązać z kompleksowo rozumianymi procesami zarządzania jednostką, przy czym za najistotniejszy jej element należy uznać system wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji.

Pomimo tego, iż kontrola zarządcza funkcjonuje w Polsce trzeci rok, wciąż nie ma jasno sprecyzowanych wskazówek, w jaki sposób zbudować efektywny i skuteczny proces kontroli zarządczej w jednostce. Celem niniejszego artykułu jest charakterystyka zasad funkcjonowania kontroli zarządczej oraz przegląd zalecanych praktyk jej stosowania.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Art. 68 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych...

## 1. Istota kontroli zarządczej

Terminu kontrola zarządcza nie należy utożsamiać z dotychczas funkcjonującym terminem kontrola finansowa czy też kontrola wewnętrzna. Dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem w przepisach pojęcia kontroli finansowej pokazała, iż jest ona utożsamiana wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki. Obecna ustawa objęła zakresem kontroli zarządczej wszystkie aspekty działalności jednostki. Jest ona procesem bardziej złożonym, którego zadaniem jest pomoc w osiągnięciu celów stawianych przed jednostką.

W procesie kontroli zarządczej czynności kontrolne powinny ograniczać się jedynie do zdiagnozowania stanu obecnego.

Podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji jest odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W sektorze finansów publicznych kontrola zarządcza funkcjonuje na dwóch poziomach. Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej).

Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik. Ponadto w ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego (II poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie odpowiada odpowiednio minister kierujący danym działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta<sup>3</sup>), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego. Minister jest zatem odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej na obu poziomach: w ministerstwie jako kierownik jednostki oraz w dziale administracji rządowej jako minister kierujący działem.

---

<sup>3</sup> Należy zauważyć, iż w zależności od rodzaju gminy władzę wykonawczą w ww. jednostkach stanowią: w gminach wiejskich – wójtowie, w gminach miejsko-wiejskich – burmistrzowie, w gminach miejskich również burmistrzowie, a gdy liczba mieszkańców przekracza 100 000 – prezydenci miast. Oni też wykonują zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z kontrolą zarządczą w gminie.

## **2. Standardy kontroli zarządczej**

Zasady budowania i oceny systemów kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych określają standardy kontroli zarządczej dla tego sektora. Treść tych standardów zawiera załącznik do komunikatu nr 23 ministra finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Standardy określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych.

Celem ich jest promowanie wdrażania w tym sektorze spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, który jest zgodny z międzynarodowymi standardami w tym zakresie z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa. Osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych powinny wykorzystać te standardy do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza jest procesem bardzo złożonym, w skład którego wchodzi kilka elementów. Właściwe środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli zarządczej. Kierownictwo i pracownicy danej jednostki powinni przestrzegać wartości etycznych, a struktura organizacyjna jednostki powinna być skonstruowana w sposób pozwalający na realizację celów i zadań organizacji.

Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników. Jasne określenie misji może sprzyjać ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Dlatego też nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań jednostki. Identyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Należy określić akceptowany poziom ryzyka. W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie). Wskazane jest, aby określić działania, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu. W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka.

Proces zarządzania ryzykiem powinien być dokumentowany. Osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. Efektywny system komunikacji powinien być tak skonstruowany, aby umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym, oraz właściwe zrozumienie przez odbiorców.

Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Zaleca się coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok.

Należy zauważyć, iż przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych nie określają szczegółowo, jak kontrola zarządcza powinna być zorganizowana w danej jednostce. Wskazówki w tym zakresie zostały zawarte w standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, jednak standardy te określają jedynie podstawowe kryteria, jakie powinny spełniać wszystkie elementy kontroli zarządczej (środowisko kontroli, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena), tak aby wszystkie wyżej wymienione cele kontroli zarządczej były przez jednostkę osiągnęte.

Każdy z powyższych elementów wpływa na wszystkie cele i zadania, jakie jednostka ma osiągać, oraz dotyczy każdej komórki organizacyjnej w jednostce. Daje to pewną dowolność kierownikom jednostki do wdrożenia procesu kontroli zarządczej w danym podmiocie, ale z drugiej strony nasuwa wiele wątpliwości w zakresie poprawności jej zorganizowania i sprawdzenia prawidłowości funkcjonowania w oparciu o określone kryteria<sup>4</sup>.

### 3. Proces tworzenia systemu kontroli zarządczej w jednostce

Przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych nie zobowiązują kierowników jednostek do utworzenia w jednostkach sektora finansów publicznych odrębnych komórek organizacyjnych ds. kontroli zarządczej, lecz dają im możliwość podjęcia decyzji w tej kwestii. Biorąc pod uwagę opi-

---

<sup>4</sup> *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 462.

nię wydaną przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów, kierownik jednostki podejmując decyzję o utworzeniu komórki ds. kontroli zarządczej powinien uwzględnić następujące aspekty<sup>5</sup>:

- wielkość jednostki (budżet, zatrudnienie),
- złożoność działalności (np. czy system kontroli zarządczej obejmuje tylko jednostkę, czy też jednostki podległe i nadzorowane),
- wyniki wstępnej oceny (przeglądu) funkcjonowania kontroli zarządczej,
- konieczność wdrożenia nowych rozwiązań (np. zarządzania ryzykiem),
- ewentualny obowiązek sporządzania planów działalności, sprawozdań z ich wykonania oraz oświadczeń o stanie kontroli zarządczej.

Zasadność wyodrębnienia komórki ds. kontroli zarządczej, która w strukturze organizacyjnej jest w bezpośredniej podległości kierownictwu, występuje w dużych jednostkach. W przypadku mniejszych jednostek, w których utworzenie odrębnej komórki organizacyjnej nie byłoby uzasadnione, warto rozważyć utworzenie samodzielnego stanowiska ds. kontroli zarządczej. W przypadku utworzenia komórki ds. kontroli zarządczej jej funkcją nie powinno być wykonywanie wszystkich zadań z zakresu kontroli zarządczej, gdyż zadania te będą wykonywać w praktyce wszystkie komórki organizacyjne w zakresie swojej właściwości. Funkcją takiej komórki może być natomiast koordynowanie działań w zakresie kontroli zarządczej podejmowanych w jednostce/resorcie<sup>6</sup>.

Proces budowy systemu kontroli zarządczej w jednostce powinien obejmować następujące etapy:

- I. Powołanie zespołu ds. zarządzania ryzykiem w jednostce.
- II. Opracowanie modelu systemu kontroli zarządczej.
- III. Identyfikacja i ocena ryzyk oraz mechanizmów kontrolnych. Budowa planu postępowania z ryzykiem.
- IV. Wdrożenie systemu.

Wprowadzenie w struktury jednostki systemu kontroli zarządczej powinno być poprzedzone etapem wstępnym, który obejmuje ocenę dotychczas stosowanych rozwiązań w zakresie kontroli w danej jednostce w odniesieniu do standardów wydanych przez ministra finansów oraz modelu COSO. Rezultatem prac na tym etapie jest raport oceniający poziom zgodności systemu kontroli zarządczej jednostki z wymaganiami standardów ministerstwa oraz COSO, a także normy ISO 31 000 (zarządzanie ryzykiem).

---

<sup>5</sup> [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) (16.05.2012).

<sup>6</sup> *Ibidem*.

Z chwilą zakończenia przeglądu rozwiązań kontrolnych w jednostce można rozpocząć pierwszy etap procesu budowy systemu kontroli zarządczej polegający na powołaniu zespołu ds. zarządzania ryzykiem w jednostce. Na czele zespołu stoi dyrektor danej jednostki jako przewodniczący grupy, natomiast jej członkami są kierownicy komórek organizacyjnych. Liczba osób w zespole nie powinna być zbyt duża, gdyż to powoduje trudności w podejmowaniu decyzji.

W celu wyeliminowania tej wady dobrym rozwiązaniem jest powołanie w ramach zespołu koordynatorów. Ich rola powinna skupiać się na:

- sporządzeniu na podstawie propozycji członków zespołu zbiorczego sprawozdania z identyfikacji i oceny ryzyk,
- opracowaniu wraz z przewodniczącym zespołu projektu rejestru ryzyk jednostki oraz propozycji mechanizmów kontrolnych.

Należy jednak podkreślić, iż powołanie licznego zespołu ds. zarządzania ryzykiem pozwoli na uświadomienie kadrze kierowniczej średniego szczebla istoty procesu zarządzania ryzykiem oraz odpowiedzialności za ten proces.

Etap drugi polega na opracowaniu modelu systemu kontroli zarządczej. Rozpoczyna się on szkoleniem kadry wchodzącej w skład zespołu. Celem szkolenia jest przekazanie kierownikom (członkom zespołu), w jaki sposób mają oni przeprowadzić analizę ryzyka w swoich działach. Każdy kierownik powinien skoncentrować się na tych obszarach, gdzie ryzyko może spowodować niezrealizowanie celów jednostki. Kierownicy przeprowadzający analizę ryzyka danego wydziału/jednostki powinni skupić się na następujących kwestiach:

- misji jednostki,
- celach jednostki przewidzianych do realizacji,
- zadaniach jednostki, które należy zrealizować.

Syntetyczne zestawienie rodzajów ryzyka przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

## Rodzaje ryzyka w jednostce

	Rodzaj ryzyka	Charakterystyka
Ryzyko strategiczne	polityczne	Związane ze zdarzeniami i decyzjami politycznymi podejmowanymi w kraju.
	społeczne	Związane z zachowaniami obywateli kraju lub regionu, zasadami kultury i tradycji.
	prawne	Oznacza zagrożenie dla działalności jednostki spowodowane zmieniającymi się przepisami prawa lub różnymi jego interpretacjami.
	stopy procentowej	Wynika z uzależnienia wartości niektórych aktywów i pasywów od zmian stóp procentowych.
	środowiskowe	Dotyczy konsekwencji środowiskowych wynikających z realizacji celów organizacji, np. wydajności energetycznej, hałasu, zanieczyszczenia.
	Ryzyko operacyjne	finansowe
prawne		Dotyczy ewentualnego naruszenia prawa.
zawodowe		Związane jest z charakterem konkretnego zawodu.
fizyczne		Dotyczy pożaru, bezpieczeństwa, zapobiegania wypadkom itp.
umowne		Związane jest z brakiem realizacji usług lub dostarczenia produktów przez dostawców według uzgodnionej ceny i specyfikacji.
technologiczne		Dotyczy uzależnienia instytucji od sprzętu wykorzystywanego w jej działalności, np. systemów informatycznych.
zarządzania		Wynika z ludzkiej omyłności lub celowych negatywnych zachowań.
zasobów ludzkich		Cele jednostki nie są osiągnięte z powodu zaniedbań lub oszustw dokonywanych przez pracowników.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007, s. 64–66 oraz *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem administracji publicznej w Polsce*, Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl.

Etap trzeci sprowadza się do identyfikacji i oceny ryzyka oraz mechanizmów kontrolnych. Ryzyko to niepewność związana ze zdarzeniem lub działaniem, które wpłynie na zdolność organizacji oraz realizacji celów jej działalności. Może mieć charakter negatywnego zagrożenia lub też pozytywnej możliwości<sup>7</sup>. Umiejętność identyfikacji i oceny ryzyka jest kwestią kluczową dla wszystkich organizacji, zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym. Rezultatem tego etapu powinna być kompletna baza informacji na temat ryzyk zidentyfikowanych w ramach systemu kontroli zarządczej obejmująca:

- identyfikację ryzyka,
- analizę, pomiar i ocenę ryzyka,
- określenie progu akceptowalności ryzyka,
- plan postępowania z ryzykiem (dla ryzyk nieakceptowanych).

Identyfikacja ryzyka jest procesem systematycznego i ciągłego rozpoznawania ryzyka, które dotyczą jednostki. Celem identyfikacji jest określenie stopnia niepewności, na jaką narażona jest dana organizacja. Dlatego też przy określeniu ryzyka oraz czynników wewnętrznych i zewnętrznych, które powodują to ryzyko, potrzebna jest szczegółowa wiedza na temat funkcjonowania jednostki, jej otoczenia oraz celów i zadań postawionych przed nią do realizacji.

Do przeprowadzenia identyfikacji ryzyka stosowane są takie metody jak:

- burza mózgów,
- kwestionariusze,
- warsztaty w zakresie oceny ryzyka,
- analizy funkcjonowania poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki z opisami działań oraz ze wskazaniem na nie wpływu czynników wewnętrznych i zewnętrznych,
- wyniki przeprowadzonych audytów i kontroli.

Przedstawienie zidentyfikowanych ryzyk w czytelnej formie ułatwia wykorzystanie karty analizy ryzyk występujących w jednostce. Przykładową kartę zamieszczono w tabeli 2.

---

<sup>7</sup> Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem administracji publicznej w Polsce, Ministerstwo Finansów, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).



Tabela 2

## Karta analizy ryzyka

Lp.	Cel	Ryzyko	Prawdopodobieństwo wystąpienia	Poziom ryzyka	Wymagane działania/mechanizmy	Plan dotyczący wdrożenia mechanizmu kontrolnego – sposób regulacji, osoby odpowiedzialne i terminy realizacji	Uwagi
1.		–					
		–					
		–					

Źródło: opracowanie własne.

W analizie ryzyka należy wskazać, jakie rodzaje ryzyk mają wpływ na realizację określonego celu w jednostce. Ponadto należy określić prawdopodobieństwo (wysokie, średnie, niskie) i konsekwencje wystąpienia danego ryzyka – zarówno szanse, jak i zagrożenia (duża, średnia, mała). Określenie poziomu ryzyka to wskazanie, czy ryzyko jest poważne (2,5 – 3), umiarkowane (2), czy nieznaczące (1,5 – 1) dla realizacji celów jednostki.

Pomiar ryzyka polega na określeniu prawdopodobieństwa wystąpienia danego rodzaju ryzyka oraz możliwych jego skutków. Ocena poszczególnych ryzyk odbywa się tak, aby zapewnić porównywalność wyników we wszystkich obszarach działania jednostki. Ocenie podlega każde ryzyko z uwzględnieniem wskazanych wyżej dwóch parametrów. Umożliwi to ocenę ryzyka, a w konsekwencji podjęcie odpowiednich działań mających na celu ich zminimalizowanie do akceptowanego poziomu. Oceny dokonuje się w oparciu o poziom istotności określony dwoma parametrami: prawdopodobieństwem wystąpienia oraz możliwym skutkiem, jakie to ryzyko może spowodować. Dla oceny ryzyka pomocne jest zastosowanie mapy oceny ryzyka (rysunek 1).

<b>PRAWDOPODOBIENSTWO</b>	4 WYSOKIE	III	II	I
	3 ŚREDNIE	VI	V	IV
	2 NISKIE	IX	VIII	VII
	1	1	2	3
		NISKIE	ŚREDNIE	WYSOKIE
		<b>ZNACZENIE</b>		

Rysunek 1. Mapa oceny ryzyka w jednostce

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003, s. 71–73.

Pogrupowanie rodzajów ryzyka według kryterium ich istotności przedstawia rzeczywiste zagrożenie dla realizacji zadań i celów jednostki oraz wskazuje kierunki priorytetowe w podejmowaniu działań zaradczych. Poziomy istotności określono w tabeli 3.

Tabela 3

## Poziomy istotności ryzyka

Ryzyko poważne Pozycja na mapie – I, II, IV	Ryzyko o wysokim lub średnim prawdopodobieństwie wystąpienia, wywierające duże skutki na realizację celów jednostki
Ryzyko umiarkowane Pozycja na mapie – III, V, VII	Ryzyko o wysokim prawdopodobieństwie wystąpienia, wywierające duży skutek na realizację celów jednostki Ryzyko o zarówno średnim prawdopodobieństwie wystąpienia, jak i wywierające średni skutek na działalność jednostki Ryzyko o wysokim prawdopodobieństwie wystąpienia, ale wywierające małe skutki swoim działaniem
Ryzyko nieznaczne Pozycja na mapie – VI, VIII, IX	Ryzyko o średnim lub niskim prawdopodobieństwie wystąpienia oraz o małym skutku

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003, s. 71–73.

Na koniec przeprowadzanej analizy ryzyka należy wskazać plan wdrożenia mechanizmu kontrolnego, który polega na wyznaczeniu osoby lub komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za opracowanie i stosowanie ustalonych mechanizmów kontrolnych ograniczających lub eliminujących wystąpienie ryzyka. Wymagane działania/mechanizmy względem ryzyka to środki stosowane obecnie do zarządzania danym ryzykiem oraz środki, które należałoby podjąć w przyszłości. Przykładowymi mechanizmami kontrolnymi w jednostce są: dokumentacja systemu kontroli wewnętrznej (procedury, instrukcje, wytyczne), dokumentowanie poszczególnych zdarzeń, listy kontrolne, nadzór, ograniczenie dostępu do zasobów materialnych, finansowych czy informacyjnych.

Ponadto właściwym działaniem względem ryzyka jest kontrolowanie i ograniczanie jego występowania. Mając na uwadze powyższe, wdrażane mechanizmy kontrolne muszą być na tyle skuteczne, aby ryzyko ograniczyć w maksymalnym stopniu. Możliwe jest następujące postępowanie z ryzykiem:

- tolerowanie ryzyka (w sytuacji, w której występuje niskie ryzyko lub przewaga kosztów podjęcia działań nad korzyściami),
- wyeliminowanie ryzyka,
- przeniesienie ryzyka (wykupienie ubezpieczenia).

Wszyscy pracownicy danej jednostki są zobowiązani do aktywnego udziału w procesie zarządzania ryzykiem, w szczególności poprzez:

- stosowanie się do obowiązujących w jednostce procedur zarządzania ryzykiem,

- bieżące identyfikowanie czynników ryzyka z wykorzystaniem obserwacji środowiska pracy, informowanie o nich przełożonych oraz szukanie mechanizmów kontrolnych,
- doskonalenie swojej wiedzy w zakresie zarządzania ryzykiem podczas organizowanych szkoleń oraz poprzez samokształcenie.

Kierownik danego podmiotu ma obowiązek złożyć oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki. Źródła danych niezbędnych kierownikowi w tym aspekcie stanowią:

- samooceny stanu kontroli zarządczej, dokonanej przez kierowników komórek organizacyjnych na podstawie kwestionariusza samooceny przygotowanego przy współudziale audytora wewnętrznego,
- oceny systemu zarządzania i kontroli w komórkach organizacyjnych, dokonywane anonimowo przez pracowników tych komórek, na podstawie kwestionariusza ankiety,
- bieżący monitoring poziomu ryzyka i rodzajów ryzyka.

#### **4. Rola audytora wewnętrznego w procesie kontroli zarządczej**

Audyt wewnętrzny został scharakteryzowany jako działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce<sup>8</sup>. Należy zatem rozumieć, iż audytor wewnętrzny w ramach pełnionych obowiązków ma za zadanie ocenić funkcjonowanie kontroli zarządczej w danym podmiocie pod kątem adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.

Przez adekwatność kontroli zarządczej należy rozumieć zgodność z zasadami określonymi w obowiązujących aktach prawnych oraz instrukcjach i regulaminach, dokładność odpowiadającą założonym celom kontroli zarządczej. Skuteczność kontroli zarządczej to postępowanie kończące się wydaniem zaleceń bądź wniosków pokontrolnych. Kontrola zarządcza musi zabezpieczać jednostkę przed wystąpieniem lub skutkami określonego ryzyka. Efektywność kontroli zarządczej powinna powodować osiągnięcie przez jednostkę założonych

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 272.

celów oraz ograniczać ryzyko w pożądanym stopniu przy wykorzystaniu najmniejszych możliwych nakładów<sup>9</sup>.

Rola audytora wewnętrznego w procesie wdrażania kontroli zarządczej przy przestrzeganiu wymogu niezależności i obiektywizmu, poza jego ustawowymi zadaniami, powinna ograniczać się do poziomu konsultacyjno-doradczego.

Należy także zaznaczyć, iż audyt wewnętrzny może brać udział w procesie samooceny w ramach wykonywania czynności doradczych. Rola audytu wewnętrznego w procesie samooceny może być bardzo różna: od bardzo dużego zaangażowania w ten proces, obejmującego przygotowanie i przeprowadzenie samooceny, poprzez mniejsze, ale nadal aktywne zaangażowanie w postaci przeprowadzania szkoleń, udzielania merytorycznego wsparcia osobom koordynującym i przeprowadzającym samoocenę, angażowania kierownictwa jednostki w samoocenę, dostarczania wiedzy z zakresu oceny, wdrażania i efektywności mechanizmów kontroli, którą audytorzy wewnętrzni wykorzystują w trakcie realizacji zadań audytowych, do roli niewielkiej, jako konsultanta całego procesu i weryfikatora ocen sporządzanych przez osoby odpowiedzialne za przeprowadzenie samooceny<sup>10</sup>. Ocena stanu kontroli zarządczej dokonywana jest przez audytorów wewnętrznych na podstawie wyników przeprowadzonych zadań audytowych.

## **Uwagi końcowe**

Spójny system kontroli zarządczej wymaga opracowania w miarę dostępnych zasobów oraz jednolitego systemu jej monitorowania, który będzie funkcjonował na poziomie poszczególnych komórek organizacyjnych danego podmiotu. Podstawowym elementem kontroli zarządczej jest odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli, aby jednostka osiągnęła wyznaczone cele w sposób zgodny z prawem, efektywny i terminowy.

---

<sup>9</sup> M. Sola: *Zasady koordynacji kontroli zarządczej*, [www.wspolnota.org.pl](http://www.wspolnota.org.pl) (30.06.2011).

<sup>10</sup> Zob. szerzej Komunikat nr 3 ministra finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

**Literatura**

- Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007.
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).
- Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003.
- Sola M.: *Zasady koordynacji kontroli zarządczej*, [www.wspolnota.org.pl](http://www.wspolnota.org.pl).
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem administracji publicznej w Polsce*, Ministerstwo Finansów, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).
- Strona Ministerstwa Finansów: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

*dr hab. Henryk Lelusz, prof. UWM*  
*dr Anna Bartoszewicz*  
*Uniwersytet Warmińsko-Mazurski,*  
*Wydział Nauk Ekonomicznych*  
*Katedra Rachunkowości*  
*ul. M. Oczapowskiego 4*  
*10-957 Olsztyn*

**MANAGEMENT CONTROL IN THE UNIT OF PUBLIC FINANCE SECTOR  
– REVIEW OF RECOMMENDED PRACTICE**

**Summary**

The paper presents the essence of management control process in the unit of public finance sector and construction phases of this process. The article presents the practical aspects of implementation and functioning the systems of management control in institutions of this sector. In addition, in the paper there were shown differences between management control and financial control and also was described the role of internal auditor in the process of management control.

*Translated by Anna Bartoszewicz*

