

Relacje między kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym w jednostkach sektora finansów publicznych

Ewelina Młodzik*

Streszczenie: *Cel* – Określenie relacji zachodzących między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym w jednostkach sektora finansów publicznych.

Metodologia badania – Analiza zasobów literaturowych oraz regulacji prawnych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

Wynik – W artykule scharakteryzowano powiązania zachodzące między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym w jednostkach sektora finansów publicznych. Szczególną uwagę zwrócono na wyeksponowanie roli audytu wewnętrznego jako narzędzia monitorowania i oceny kontroli zarządczej.

Oryginalność/Wartość – Usystematyzowanie wiedzy w zakresie roli audytu wewnętrznego w dostarczeniu racjonalnego zapewnienia o skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej w jednostce.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, powiązania między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym w sektorze publicznym

Wprowadzenie

Zasadniczym celem funkcjonowania administracji publicznej jest zaspokajanie określonych potrzeb społecznych. Im racjonalniej wydatkowane są środki publiczne, im trafniejsze decyzje podejmuje się w procesie zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, tym wyższy jest poziom jakości świadczonych usług publicznych i zaufania obywateli do państwa.

W działalności organizacji publicznych coraz większego znaczenia nabiera sprawne zarządzanie, które ma służyć realizacji konkretnych zadań służących osiągnięciu wyznaczonych celów. W połączeniu z dążeniem do coraz efektywniejszego wykorzystania środków publicznych i powiązania ich z konkretnymi potrzebami społeczeństwa sprawia to, że w sektorze publicznym coraz częściej stosowane są nowoczesne instrumenty zarządzania, wykorzystywane dotychczas tylko w sektorze prywatnym. W promowaniu ciągłego usprawniania systemów zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych kluczową rolę odgrywa audyt wewnętrzny oraz kontrola zarządcza.

* mgr Ewelina Młodzik, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, Katedra Sprawozdawczości Finansowej i Audytu.

1. Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza jako skutek implementacji Nowego Zarządzania Publicznego do sektora publicznego w Polsce

Jakość rządzenia staje się współcześnie najważniejszym wyznacznikiem poziomu zaufania między władzą publiczną a obywatelami. Jednym z najbardziej znanych modeli prezentujących tendencję zastępowania tradycyjnej administracji publicznej przez zarządzanie publiczne stała się koncepcja Nowego Zarządzania Publicznego (ang. *New Public Management*). Jej idea opiera się na dążeniu do poprawy zarządzania finansami publicznymi, zdolności administracji do alokacji zasobów według strategicznych priorytetów i celów oraz efektywnej realizacji zadań publicznych (Hausner 2008: 25).

Myślą przewodnią Nowego Zarządzania Publicznego jest przedkładanie w sprawowaniu administracji publicznej sztuki zarządzania nad sztukę administrowania (Hausner 2008: 39), co trafnie oddają słowa O.E. Hughesa (Hughes 1994: 60): „administrowanie oznacza wypełnianie instrukcji, natomiast zarządzanie to osiągnięcie rezultatów”.

Nowe Zarządzanie Publiczne opiera się zatem na zmianie orientacji zarządzania organizacjami publicznymi, polegającej na zaprzestaniu stosowania podejścia stawiającego na piedestale procedury i zasady postępowania związane z dokonywaniem wydatków, wdrożeniu reguł opartych na analizie osiągniętych wyników związanych z ponoszonymi wydatkami, przyjęciu orientacji strategicznej oraz wprowadzeniu mechanizmu rynkowego do procesu świadczenia usług publicznych (Zalewski 2006: 74). Nowe Zarządzanie Publiczne zwiększa nacisk na jakość dostarczanych usług publicznych, zorientowanych na potrzeby i oczekiwania obywatela, który jest traktowany jako „klient administracji”.

W rozważaniach nad istotą Nowego Zarządzania Publicznego należy zwrócić szczególną uwagę na rolę finansów publicznych i kierunków ich modyfikacji, w celu wzmocnienia sprawności i efektywności procesu zarządczego. W zasobach literaturowych eksponuje się następujące kierunki modyfikacji sfery finansowej, wynikające bezpośrednio z implementacji założeń koncepcji Nowego Zarządzania Publicznego (Stewart, Walsh 1992: 510; Zalewski 2007: 29; Filipiak 2008: 144–145):

- zorientowanie realizowanych zadań na osiąganie wyników (rezultatów),
- wykorzystanie planowania i zarządzania strategicznego w odniesieniu do finansów,
- tworzenie warunków rynkowych w procesie świadczenia usług,
- wprowadzenie mierników (dla wykonywanych zadań oraz sfery wydatkowej) i standaryzacji usług,
- odpolitycznienie procesu podejmowania decyzji operacyjnych.

Realizacja koncepcji wymaga szeregu zmian związanych z organizacją procesów zarządczych, w szczególności w obszarze gospodarowania środkami publicznymi znajdującymi się w dyspozycji władz rządowych i samorządowych. Konieczne stało się zatem wypracowanie zasad i instrumentów efektywnego gospodarowania finansami publicznymi.

Instrumentarium gospodarowania finansami publicznymi, wpisane w formułę Nowego Zarządzania Publicznego, tworzą narzędzia planistyczne, analityczne, kontrolne oraz instrumenty bieżącego i strategicznego wspierania branżowych polityk (Filipiak 2011: 47). Istotną rolę w zwiększaniu efektywności tego procesu przypisano budżetowi zadaniowemu, natomiast funkcję wspomagającą ten proces powierzono audytowi wewnętrznemu oraz kontroli zarządczej.

Audyt wewnętrzny, wprowadzony ustawą o zmianie ustawy o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r.), można uznać za jeden z pierwszych instrumentów nowego

podejścia do zarządzania publicznego w Polsce. Jednocześnie ustawa ta określiła ramy prawne dla funkcjonowania nowoczesnej kontroli, nazywając ją kontrolą finansową.

Jak zauważają M. Staniszevska i M. Stasik (2013: 83): „audytorzy zostali postawieni przed zadaniem usprawnienia funkcjonowania jednostek, w których pracowali, w sytuacji gdy jednostki te nie dostrzegały większych korzyści z usprawnienia swojej działalności. Wytworzona przez lata kultura organizacyjna, charakteryzująca się nadmiernym przywiązaniem do zasady legalizmu, jak również słabo implementowane podejście do zarządzania administracją publiczną, tzw. *New Public Management*, wykorzystywania doświadczeń sektora prywatnego, określania celów i zadań publicznych oraz przypisywania środków finansowych na ich realizację, była zbyt dużą przeszkodą”.

2. Główne założenia koncepcji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Modyfikując zbyt finansowe i legalistyczne nastawienie do kontroli i audytu wewnętrznego, ustawodawca zdecydował się na całkowitą zmianę podejścia. W ustawie o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.) zmienił definicję kontroli, akceptując jej charakter praktyczny oraz określając ją jako kombinację procesów, struktur, działań, które mają wspierać jednostkę sektora finansów publicznych w osiągnięciu jej celów (Staniszevska, Stasik 2013: 83). W konsekwencji wprowadził do sektora publicznego pojęcie kontroli zarządczej w miejsce dotychczas obowiązującej kontroli finansowej, określając zasady jej funkcjonowania oraz zakres odpowiedzialności za jej wykonanie.

Kontrola zarządcza bazuje na informacji zarządczej, którą można zdefiniować jako informację (pisemną lub słowną) wpływającą na proces podejmowania decyzji. Nie skupia się wyłącznie na sprawach finansowych *sensu stricto*, lecz kładzie nacisk na aspekty niepieniężne (prawne, organizacyjne, informacyjne, kadrowe), obejmując swym zasięgiem całokształt pracy jednostki (Sola 2009: 80).

W myśl art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.): „kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Kontrola zarządcza ma obejmować zagadnienie formułowania celów i zadań, a następnie sprawdzenie ich realizacji zgodnie z ustalonymi kryteriami.

Jak słusznie zauważa W. Stachurski (2013: 299): „w pojęciu «kontroli zarządczej» mieszczą się nie tylko działania *stricte* kontrolne, ale także kierownicze, polegające na wyznaczaniu celów, sprawdzaniu ich realizacji, a także korygowaniu odchyłań między osiąganymi wynikami a zamierzeniami”.

W zamyśle ustawodawcy podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji publicznej ma być odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wprowadzenie i monitorowanie elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (Stachurski 2013: 298).

Obszar odpowiedzialności za kontrolę zarządczą wpisuje się w koncepcję funkcjonowania systemu tej kontroli na dwóch zasadniczych poziomach:

1. Poziom I – obejmuje wykonanie kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, za co odpowiedzialność ponoszą kierownicy jednostek.
2. Poziom II – obejmuje wykonanie kontroli zarządczej na szczeblu działu administracji rządowej, a w przypadku sektora samorządowego – na szczeblu jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa). Odpowiedzialni za tę kontrolę są ministrowie kierujący poszczególnymi działami administracji rządowej, a w przypadku jednostki samorządu terytorialnego odpowiednio wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta i marszałek województwa.

Ustawa wskazała osoby odpowiedzialne za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, którymi są: kierownik jednostki, a w przypadku administracji rządowej – minister kierujący działem. Osoby te są odpowiedzialne za zapewnienie podejmowania działań zmierzających do osiągnięcia założonych celów i zadań. Aby wprowadzić element formalnej rozliczalności z realizacji tego wymogu, ustawodawca nałożył na ministrów i kierowników jednostek sektora finansów publicznych obowiązek składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Reasumując dotychczasowe rozważania, warto zaznaczyć, iż zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów nie można „wdrożyć” kontroli zarządczej, gdyż nie ma ona charakteru nowego zadania czy projektu. Realizacja tej koncepcji oznacza stałe dokonywanie oceny jednostki pod kątem zdolności do osiągnięcia wyznaczonych celów oraz usprawnianie mechanizmów zarządzania. „Wdrożenie” tej koncepcji oznacza tylko w niewielkim zakresie wprowadzenie obowiązku stosowania określonych narzędzi służących usunięciu słabości zidentyfikowanych *a priori* przez ustawodawcę, np. w zakresie zarządzania ryzykiem. Nie sposób jednak utrzymywać, że są to narzędzia „nowe” i, co podkreślają niektórzy kierownicy jednostek, były stosowane przez nich od dawna mimo braku wyraźnie sformułowanego obowiązku prawnego (Ministerstwo Finansów 2012: 19).

Podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych zostały dokładnie sprecyzowane w tzw. Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, stanowiących Załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Komunikat nr 23...), zwanych dalej: Standardami kontroli zarządczej. Zostały one przedstawione w pięciu grupach odpowiadających elementom kontroli zarządczej: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena.

Standardy kontroli zarządczej nie są źródłem prawa powszechnie obowiązującego. Stanowią zbiór wytycznych, których celem jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wprowadza, oraz warunków, w których jednostka działa (Komunikat nr 23...).

Celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększanie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, działów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego. W rezultacie ma służyć zwiększaniu efektywności i skuteczności działania całej polskiej administracji publicznej (Ministerstwo Finansów 2012: 16).

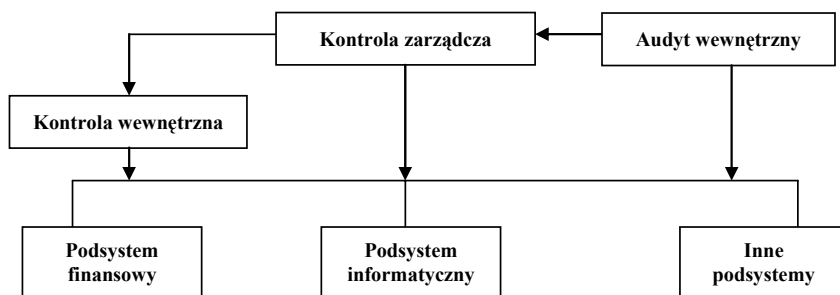
Ponadto należy wyraźnie zaznaczyć, że w zamierzeniach twórców tej koncepcji jej funkcjonowanie nie powinno oznaczać tworzenia martwej, formalnej struktury angażującej pracowników w tworzenie dokumentów wypełnionych treścią oderwaną od prawdziwych zadań, problemów kierownictwa i pracowników (Ministerstwo Finansów 2012: 19).

Jak prawidłowo zauważają A. Mazurek i K. Knedler (2010: 38): „Wprowadzenie koncepcji kontroli zarządczej miało w założeniu podkreślić, że 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”.

Aby koncepcja kontroli zarządczej stała się narzędziem rzeczywistego usprawniania państwa, jej wdrożenie w jednostkach musi być rzeczywiste, nie może ograniczać się do stworzenia dokumentacji. Realność deklarowanych na papierze rozwiązań oraz ich praktyczne znaczenie dla jednostki powinny być przedmiotem audytu wewnętrznego przy współpracy i wsparciu wszelkich rodzajów i odmian kontroli funkcjonujących w tych jednostkach.

3. Charakter powiązań między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym

Wraz z wprowadzeniem koncepcji kontroli zarządczej do sektora publicznego w Polsce modyfikacji uległo podejście do roli audytu wewnętrznego, któremu przypisano funkcję jej monitorowania i oceny. Jak słusznie zauważają T. Kiziukiewicz i H. Szymańska (2013), zasadne stało się określenie relacji między kontrolą zarządczą, audytem wewnętrznym i kontrolą wewnętrzną. Relacje te zilustrowano na rysunku 1, natomiast zasadnicze różnice między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym przedstawiono w tabeli 1.



Rysunek 1. Relacje między kontrolą zarządczą, audytem wewnętrznym i kontrolą wewnętrzną

Źródło: (Kiziukiewicz, Szymańska 2013: 59).

W obowiązującym stanie prawnym kontrola wewnętrzna, będąc mechanizmem wykorzystywanym przez kierownika jednostki do szczególnego nadzoru nad procesami związanymi z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz z gospodarowaniem mieniem, może być wykorzystana jako wsparcie kontroli zarządczej, ukierunkowanej na zarządzanie całą działalnością jednostki, a więc również na zarządzanie ryzykiem, przestrzeganie kodeksu etycznego przez pracowników oraz przepływ informacji. Audyt wewnętrzny pełni natomiast funkcję polegającą na ocenie mechanizmów działania kontroli

zarządczej i funkcję doradcą. Nadzoruje mechanizmy kontroli zarządczej, ocenia je i identyfikuje słabości (Kiziukiewicz, Szymańska 2013: 61). W efekcie może zainicjować zmianę w systemie kontroli zarządczej i w ten sposób wnieść wartość dodatnią do jednostki.

Tabela 1

Kontrola zarządcza a audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych

Kryterium	Kontrola zarządcza	Audyt wewnętrzny
Zakres podmiotowy	Jest prowadzona obligatoryjnie we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych	Jest prowadzony obligatoryjnie w jednostkach sektora finansów publicznych wskazanych w art. 274 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych
Zakres przedmiotowy	Odnosi się do zgodności działalności jednostki z przepisami prawa, procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania oraz przepływu informacji, zarządzania ryzykiem, ochrony zasobów, wiarygodności sprawozdań i przestrzegania zasad etycznego postępowania	Dotyczy systematycznej oceny kontroli zarządczej w jednostce. Obejmuje czynności doradcze mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki
Obszar działania	Wszystkie obszary działalności jednostki sektora finansów publicznych, ze szczególnym uwzględnieniem obszaru finansowego, jako że art. 53 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych czyni kierownika jednostki odpowiedzialnym za całość gospodarki finansowej jednostki	Wszystkie obszary działalności jednostki sektora finansów publicznych
Cel	Zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy	Udzielenie racjonalnego zapewnienia o prawidłowym działaniu i efektywności systemów kontroli zarządczej. Wniesienie wartości dodanej
Podmioty odpowiedzialne	Kierownik jednostki	Kierownik jednostki
Podmioty realizujące	Kierownicy jednostek, główni księgowi, osoby zatrudnione na stanowiskach kierowniczych, pracownicy jednostki	Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce albo świadczący usługi w zakresie audytu na podstawie umowy
Sposób oceny	Ocena dotyczy mechanizmów działania. Ma charakter systemowy	Ocena dotyczy mechanizmów działania. Ma charakter systemowy
Częstotliwość badań	Ocena prowadzona po zakończeniu roku, co nie wyklucza ciągłości procesu kontrolnego w trakcie roku	Ocena dokonywana w sposób ciągły, ale z różną częstotliwością w poszczególnych obszarach ryzyka, w zależności od oceny ryzyka danej działalności

Źródło: (Kiziukiewicz, Szymańska 2013: 60–61).

W myśl Standardów kontroli zarządczej system kontroli zarządczej powinien podlegać bieżącemu monitorowaniu i ocenie. Zdaniem K. Puchacza (2010: 84) monitorowanie i ocena prowadzi do tego samego celu, tj. sprawdzenia skuteczności systemu kontroli zarządczej, przy czym różnią się sposobem realizacji. Monitorowanie ma charakter ciągły, mniej sformalizowany, odbywa się poprzez analizy i oceny kierownictwa jednostki oparte na informacjach uzyskanych w ramach jej bieżącej działalności, np. skargi, wyniki kontroli wewnętrznych i zewnętrznych. Z kolei samoocena ma charakter odrębnych mechanizmów

i procedur przeprowadzanych planowo w celu ustalenia stanu efektywności kontroli zarządczej. Monitorowanie i samoocena nie są czynnościami, które się wykluczają. W jednostkach, gdzie prowadzony jest audyt, staje się on trzecim elementem systemu weryfikacji kontroli zarządczej.

Na gruncie przepisów ustawy o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.) audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej (dotyczącą w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce) oraz czynności doradcze.

Zasadne jest objaśnienie wyżej wymienionych kryteriów oceny kontroli zarządczej dokonywanej przez audytora wewnętrznego (Bartoszewicz, Lelusz 2012: 60–61):

1. Adekwatność kontroli zarządczej oznacza zgodność z zasadami określonymi w obowiązujących aktach prawnych oraz instrukcjach i regulaminach, dokładność odpowiadającą założonym celom kontroli zarządczej.
2. Skuteczność kontroli zarządczej to postępowanie kończące się wydaniem zaleceń bądź wniosków pokontrolnych. Kontrola zarządcza musi zabezpieczać jednostkę przed wystąpieniem lub skutkami określonego ryzyka.
3. Efektywność kontroli zarządczej powinna powodować osiąganie przez jednostkę założonych celów oraz ograniczać ryzyko do akceptowanego poziomu, przy wykorzystaniu najmniejszych możliwych nakładów.

Już sama definicja audytu wewnętrznego wskazuje na ścisłe jego powiązanie z kontrolą zarządczą w jednostce. Kierownik jednostki odpowiedzialny za wykonanie kontroli zarządczej będzie zatem wspierany przez audytora wewnętrznego w zakresie usprawnienia i tym samym zwiększenia efektywności kontroli zarządczej.

Głównym zadaniem audytora wewnętrznego jest wspieranie kierownictwa jednostki w osiąganiu planowanych celów i zadań poprzez zapewnienie o zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

Należy wyraźnie zaznaczyć, że działalności audytora wewnętrznego nie należy łączyć z czynnościami związanymi z zarządzaniem jednostką. Jest to zadanie kierownictwa, którego nie można delegować na audytora wewnętrznego. Doradcza rola audytu wewnętrznego może się jednak przejawiać w podejmowaniu działalności związanej z propagowaniem i edukacją w zakresie kontroli zarządczej (Ministerstwo Finansów 2012: 93).

Działania audytu wewnętrznego odnoszące się do oceny kontroli zarządczej w jednostce zostały sprecyzowane w akcie wykonawczym do ustawy o finansach publicznych, tj. w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. Analiza jego treści pod kątem relacji zachodzących między audytem wewnętrznym i kontrolą zarządczą pozwala stwierdzić, że:

- kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy, przeprowadzając analizę ryzyka, powinien uwzględniać zakres odpowiedzialności kierownika jednostki za funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz wziąć pod uwagę w szczególności cele i zadania jednostki oraz system kontroli zarządczej w jednostce;
- audytor wewnętrzny, opracowując program zadania zapewniającego, uwzględni m.in. system kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem w obszarze ryzyka

objętym zadaniem zapewniającym, oraz możliwość wprowadzenia usprawnień w systemie kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym;

- sprawozdanie z wykonania zadania audytowego (zadania zapewniającego) powinno zawierać m.in. zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kontroli zarządczej lub wprowadzenia usprawnień oraz opinię audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym.

Podążając za słusznym według autorki stanowiskiem K. Pakońskiego (audytora generalnego Miasta Krakowa), rola audytu wewnętrznego w procesie corocznej oceny kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych może przejawiać się w następujących działaniach (Ministerstwo Finansów 2012: 128):

1. Doradztwo w zakresie kształtowania środowiska kontroli (polityki, procesy, procedury – np. budżetu zadaniowego, cele, miary).
2. Własna niezależna ocena ryzyk i wspieranie kierownictwa we wprowadzeniu procedur zarządzania ryzykiem.
3. Planowanie i wykonywanie zadań audytowych w obszarach o najwyższym ryzyku, dokonywanie ocen systemu kontroli i przedstawianie rekomendacji.
4. Koordynacja działań innych „dostawców zapewnienia”, np. auditów systemu zarządzania jakością, kontroli zewnętrznych itp.
5. Przygotowanie opinii rocznej o skuteczności systemu kontroli w jednostce.

Uwagi końcowe

Audyt wewnętrzny wraz z kontrolą zarządczą – obok systemów zarządzania jakością, planowania strategicznego, wieloletniego planowania finansowego, narzędzi pomiaru dokonań, rachunku kosztów oraz budżetu zadaniowego – powinien stanowić jeden z podstawowych elementów nowoczesnego zarządzania w sektorze publicznym.

Kontrola zarządcza stanowi zasadniczy obszar działalności audytu wewnętrznego. W myśl przepisów ustawowych rola audytora wewnętrznego sprowadza się do systematycznej, niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej w jednostce. Jej efektem powinny być m.in. zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kontroli zarządczej lub wprowadzenia usprawnień, przekazywane ministrowi bądź kierownikowi jednostki. Poprzez ocenę mechanizmów kontroli audyt wewnętrzny przyczynia się do utrzymania ich skuteczności i efektywności oraz ciągłego doskonalenia, tworząc w ten sposób spójny system kontroli zarządczej.

Literatura

- Bartoszewicz A., Lelusz H. (2012), *Budowa systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 53, Szczecin.
- Filipiak B. (2008), *Strategie finansowe jednostek samorządu terytorialnego*, PWE, Warszawa.
- Filipiak B. (2011), *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa.
- Hausner J. (2008), *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe „Scholar”, Warszawa.
- Hughes O.E. (1994), *Public Management and Administration. An Introduction*, The Macmillan Press Ltd., London.
- Kiziukiewicz T., Szymańska H. (2013), *Relacje między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym*, w: *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.

- 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.
- Mazurek A., Knedler K. (2010), *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Handikap, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów (2012), *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne, i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Warszawa.
- Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie* (2007), red. A. Zalewski, Wydawnictwo SGH, Warszawa.
- Puchacz K. (2010), *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, ODDK, Gdańsk.
- Sola M. (2009), *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej. Standardy i sposoby praktycznej realizacji*, Wydawnictwo „Municipium”, Warszawa.
- Stachurski W. (2013), *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: *Finanse Publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, ODDK, Gdańsk.
- Staniszewska M., Stasik M. (2013), *Jak poprawić funkcjonowanie kontroli zarządczej w administracji publicznej – rola audytu wewnętrznego i Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 1.
- Stewart J., Walsh K. (1992), *Change in Management of Public Services*, „Public Administration” Vol. 70.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2013 r. poz. 885 ze zm.
- Zalewski A. (2006), *Teoria i praktyka nowego zarządzania publicznego*, w: *W stronę teorii i praktyki finansów*, red. M. Ostaszewski, M. Zaleska, Wydawnictwo SGH, Warszawa.

RELATIONS BETWEEN MANAGEMENT CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN UNITS OF THE PUBLIC SECTOR

Abstract: *Purpose* – Determining relations between management control and internal audit in units of the public finance sector.

Design/Methodology/approach – Analysis of literature and law regulations related to management control and internal audit in the public sector.

Findings – The author characterized relations between management control and internal audit in units of the public sector. Particular attention was paid to stressing the role of internal audit as a tool of monitoring and assessment of management control.

Originality/value – Systematizing the knowledge in the area of the role of internal audit in providing rational assurance about efficiency and effectiveness of the management control system in the unit.

Keywords: management control, internal audit, relations between management control and internal audit in the public sector

Cytowanie

- Młodzik E. (2014), *Relacje między kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym w jednostkach sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 97–105, www.wneiz.pl/frfu.

