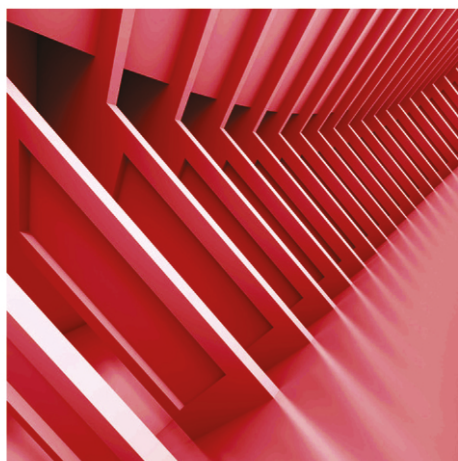


kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego



**Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Aldona Kamela-Sowińska
Ryszard Żółtowski, Joanna Klak, Aleksandra Szyba
Katarzyna Młynarczyk, Marta Witkowska, Agnieszka Luma**

kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Aldona Kamela-Sowińska

Ryszard Żółtowski, Joanna Klak, Aleksandra Szyba

Katarzyna Młynarczyk, Marta Witkowska, Agnieszka Luma

Warszawa 2015



Oficyna

a Wolters Kluwer business

Stan prawny na dzień 30 maja 2015 r.

Monografia powstała w ramach projektu naukowego nr 51102-142 „Kierunki rozwoju sprawozdawczości i analizy finansowej oraz kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych” realizowanego w 2014 r. w Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu.

Recenzent

Dr hab. Jolanta Chluska, prof. PCz

Koordinacja merytoryczna

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Łamanie

Violet Design

Projekt graficzny okładki

Barbara Widlak

Zdjęcie wykorzystane na okładce

©Max Krasnov-Fotolia.com

.....
Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej
w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.
A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.
.....


prawolubni

Szanujmy prawo i własność.
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

Copyright by Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN: 978-83-264-9533-5

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Paw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wprowadzenie	9
Rozdział 1. Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego (Elżbieta Izabela Szczepankiewicz)	15
1.1. Zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach samorządu terytorialnego	17
1.2. Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego	19
1.3. Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego	34
1.4. Kontrola zarządcza a audyt wewnętrzny – podsumowanie charakteru i zadań	47
Literatura	54
Rozdział 2. Audyt śledczy w jednostkach sektora finansów publicznych (Aldona Kamela-Sowińska)	61
2.1. Pojęcie obrotu gospodarczego i jego ochrony	62
2.2. Oszustwo jako przestępstwo	63
2.3. Korupcja	72
2.4. Pojęcie audytu śledczego	75
2.5. Audyt śledczy a audyt wewnętrzny i zewnętrzny	78
2.6. Zakres audytu śledczego	81
2.7. Obszary usług audytu śledczego	82
2.8. Techniki służące wykrywaniu oszustw gospodarczych	83
2.9. Wybrane techniki służące wykrywaniu oszustw księgowych	85
Literatura	87

Rozdział 3. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny jako instrumenty zmniejszające naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zamówieniach publicznych <i>(Ryszard Żółtowski)</i>	91
3.1. Ogólna problematyka zamówień publicznych w związku z praktyką i rygorem funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego	92
3.2. Cele, zasady i znaczenie kontroli zarządczej w nadzorowaniu dyscypliny finansów publicznych	101
3.3. Rola audytu wewnętrznego i jego znaczenie dla spójności systemu kontroli oraz dyscypliny finansów publicznych w zamówieniach publicznych	105
Literatura	111
Rozdział 4. Organizacja systemu kontroli zarządczej w urzędzie marszałkowskim <i>(Joanna Klak)</i>	116
4.1. Cele kontroli zarządczej w urzędzie marszałkowskim	117
4.2. Odpowiedzialność za wdrożenie i zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w urzędzie marszałkowskim	119
4.3. System kontroli zarządczej w jednostce na przykładzie Urzędu Marszałkowskiego Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu	120
Literatura	144
Rozdział 5. Organizacja audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim <i>(Aleksandra Szyba)</i>	148
5.1. Rola i zadania audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim	149
5.2. Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim	154
5.3. Organizacja komórki audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim	157
5.4. Metodyka audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim	161
Literatura	180
Rozdział 6. Zarządzanie ryzykiem jako przedmiot audytu wewnętrznego w starostwie powiatowym <i>(Katarzyna Młynarczyk)</i>	184
6.1. Starostwo powiatowe jako podmiot narażony na ryzyko	185
6.2. Cele, rodzaje i funkcje audytu wewnętrznego w starostwie powiatowym	194

6.3. Audyt wewnętrzny jako narzędzie kontroli ryzyka działalności jednostki na przykładzie Starostwa Powiatowego w Ostrowie Wielkopolskim	200
Literatura	219
Rozdział 7. Funkcjonowanie kontroli zarządczej i rola audytu wewnętrznego w urzędzie miasta i gminy (<i>Marta Witkowska</i>)	223
7.1. Regulacje dotyczące kontroli zarządczej w urzędzie miasta i gminy	225
7.2. Organizacja urzędu miasta i gminy oraz proces wdrażania systemu kontroli zarządczej w urzędzie	226
7.3. Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspierające funkcjonowanie kontroli zarządczej w urzędzie miasta i gminy	235
7.4. Ocena wpływu kontroli zarządczej na działalność urzędu miasta i gminy	240
Literatura	249
Rozdział 8. Kontrola zarządcza w samorządowych instytucjach kultury (<i>Agnieszka Luma</i>)	253
8.1. Specyfika funkcjonowania instytucji kultury w sektorze publicznym	254
8.2. Regulacje dotyczące działalności i kontroli zarządczej w instytucjach kultury	256
8.3. Cele i zadania kontroli zarządczej w instytucjach kultury	258
8.4. Organizacja systemu kontroli zarządczej w samorządowych instytucjach kultury na przykładzie biblioteki	262
Literatura	281

Wprowadzenie

Doświadczenia z zakresu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego są nadal bardzo rzadko prezentowane w literaturze w sposób kompleksowy. Liczne artykuły pojawiające się w ostatnich latach zarówno w czasopismach naukowych, jak i specjalistycznych dotyczą zazwyczaj ogólnie rozumianych jednostek sektora finansów publicznych. Tylko nieliczne opracowania z zakresu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego dotyczą jednostek funkcjonujących na poszczególnych szczeblach sektora samorządowego. Są to jednak najczęściej artykuły o bardzo wąskiej tematyce, odnoszące się do konkretnych problemów występujących w tych jednostkach.

Niniejsza monografia powstała w ramach projektu naukowego nr 51102-142 „Kierunki rozwoju sprawozdawczości i analizy finansowej oraz kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych” realizowanego w 2014 r. w Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu przez prof. zw. dr hab. Aldonę Kamełę-Sowińską i dr Elżbietę Izabelę Szczepankiewicz we współpracy z praktykami z wielu jednostek sektora rządowego i samorządowego.

Celem niniejszej monografii jest kompleksowe zaprezentowanie zagadnień dotyczących organizacji systemów kontroli zarządczej i realizacji skutecznego audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego. Rozdział pierwszy monografii stanowi teoretyczne wprowadzenie do kwestii praktycznych, które zaprezentowano w rozdziałach od trzeciego do ósmego. W rozdziałach tych praktycy przedstawiają aspekty realizacji kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w podstawowych jednostkach samorządu terytorialnego, czyli urzędach marszałkowskich, starostwach powiatowych, urzędach gminy i wybranych jednostkach samorządowych. Rozdział drugi i trzeci obejmują zagadnienia, które dotyczą wszystkich jednostek w sektorze finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego. W każdym rozdziale autorzy starają się odpowiedzieć na postawione we wstępie pytania związane z tematyką danego rozdziału.

Jak należy realizować zasadę jawności gospodarowania środkami publicznymi? Czym jest kontrola zarządcza? Jaką rolę pełni audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego? Próbę odpowiedzi na te pytania podejmuje *dr Elżbieta Izabela Szczepankiewicz* w pierwszym rozdziale monografii. W jego pierwszej części Autorka wyjaśnia istotę zasady jawności gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach samorządu terytorialnego. Drugą część poświęca zagadnieniom dotyczącym podstawowych zasad organizacji kontroli zarządczej w jednostkach należących do sektora samorządowego. W trzeciej prezentuje podstawowe regulacje i zasady prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze samorządowym. Czwarta część podsumowuje charakter oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego jako elementów kontroli finansów publicznych.

Czym zajmuje się audyt śledczy i czy jest wykorzystywany w Polsce? Na te pytania odpowiada *prof. Aldona Kamela-Sowińska*. Autorka przybliży audytorom wewnętrznym w polskim sektorze finansów publicznych i innym osobom zainteresowanym tą tematyką dotychczasową wiedzę i doświadczenie światowe w zakresie audytu śledczego i możliwości jego wykorzystania do zwalczania oszustw, korupcji i łapownictwa w sektorze finansów publicznych. Autorka przytacza definicje takich pojęć jak: obrót gospodarczy i jego ochrona, oszustwo, korupcja i audyt śledczy. Następnie porównuje audyt śledczy z audytem wewnętrznym i zewnętrznym. Omawia również zakres i obszary usług audytu śledczego oraz wskazuje techniki służące wykrywaniu oszustw gospodarczych, w tym wybrane techniki wykrywania oszustw księgowych.

Czy kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny powinny być traktowane jako instrumenty zmniejszające naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zamówieniach publicznych? *Ryszard Żółtowski* przybliży ogólną problematykę zamówień publicznych w związku z praktyką funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego. Autor wskazuje cele, zasady i znaczenie kontroli zarządczej w nadzorowaniu dyscypliny finansowej. Omawia również rolę audytu wewnętrznego i jego znaczenie dla spójności systemu kontroli oraz zachowania dyscypliny finansów publicznych w zamówieniach publicznych. Zdaniem Autora jednym z ważnych celów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego powinno być usprawnienie funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego między innymi w zakresie przestrzegania dyscypliny finansów publicznych przy realizacji zamówień publicznych.

Jak powinna być zorganizowana skuteczna kontrola zarządcza w urzędach marszałkowskich? Odpowiedź na to pytanie stała się celem czwartego rozdziału, którego autorką jest *Joanna Klak*. Autorka prezentuje szczegółowe rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej, które mogą funkcjonować w urzędach marszałkowskich. Przedstawia je na przykładzie systemu kontroli zarządczej wdrożonego w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Wielkopolskiego

w Poznaniu. Autorka przytacza definicję kontroli zarządczej przyjętą w Urzędzie Marszałkowskim oraz wskazuje cele, którym ma ona służyć. Na podstawie istniejących regulacji prawnych przedstawia, kto jest odpowiedzialny za zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w urzędzie marszałkowskim oraz w wojewódzkich samorządowych jednostkach organizacyjnych. Następnie omawia konkretne rozwiązania funkcjonujące w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu. Przedstawia je w podziale na pięć elementów składowych systemu kontroli zarządczej, które zostały wyznaczone standardami w tym zakresie dla sektora finansów publicznych.

Audyt wewnętrzny w urzędach marszałkowskich to temat piątego rozdziału. Jakie są cele audytu wewnętrznego i w jaki sposób wnosi on do jednostki wartość dodaną? W rozdziale tym *Aleksandra Szyba* prezentuje praktyczne rozwiązania dotyczące audytu wewnętrznego, które mogą być przyjęte w urzędach marszałkowskich. W pierwszej części rozdziału Autorka przedstawia rolę oraz zadania, jakie powinien realizować audyt wewnętrzny w urzędach marszałkowskich. W drugiej części rozdziału prezentuje podstawowe regulacje w zakresie audytu wewnętrznego przyjmowane w tych urzędach. Następnie charakteryzuje organizację komórki audytu wewnętrznego, opierając się na przykładzie rozwiązań przyjętych w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu. Przedstawia profil działalności Biura Audytu Wewnętrznego oraz metodykę przeprowadzania audytu wewnętrznego według zarządzeń obowiązujących w tym urzędzie.

Identyfikacja ryzyka w działalności starostwa powiatowego i postępowanie z ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego to trudny temat. Czy można minimalizować albo wyeliminować zjawisko ryzyka w starostwie powiatowym? Jaka jest w tym rola audytu wewnętrznego w starostwie powiatowym? Próbę odpowiedzi na te pytania podejmuje *Katarzyna Młynarczyk* w rozdziale szóstym. W pierwszej części rozdziału Autorka przedstawia istotę funkcjonowania starostwa powiatowego jako jednostki samorządu terytorialnego, wskazując jego specyficzne zadania i ryzyko działalności. Drugą część poświęca celom, rodzajom i zadaniom audytu wewnętrznego w starostwie powiatowym. Trzecia część rozdziału stanowi analizę sprawozdań audytu wewnętrznego w działalności Starostwa Powiatowego w Ostrowie Wielkopolskim za lata 2009–2013. Autorka podejmuje próbę oceny skuteczności przeprowadzonego audytu wewnętrznego jako instrumentu wspomagającego kontrolę ryzyka w starostwie powiatowym oraz w jego jednostkach organizacyjnych i podległych jednostkach samorządowych.

Jakie praktyczne rozwiązania przyjmuje się w zakresie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego na poziomie gminy i jakie błędy można popełnić przy jej wdrażaniu? Odpowiedź na to pytanie stała się celem siódmego rozdziału. *Marta Witkowska* stara się przedstawić w tym rozdziale zasady

funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego na przykładzie urzędów miasta i gminy. Wskazuje, że analogiczne rozwiązania stosowane są zazwyczaj w urzędach miasta oraz urzędach gmin. Autorka pokazuje również rolę audytu wewnętrznego jako narzędzia wspierającego funkcjonowanie kontroli zarządczej w przykładowych urzędach miasta i gminy. W ostatniej części rozdziału przedstawia również najczęściej popełniane błędy w zakresie organizacji i funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w niektórych jednostkach tego typu.

Od dnia 1 stycznia 2010 r., zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, obowiązek wprowadzenia kontroli zarządczej dotyczy także wielu innych – poza omawianymi powyżej – jednostek w samorządach terytorialnych. Wśród jednostek samorządowych, które wprowadziły rozwiązania dotyczące kontroli zarządczej, wymienić można instytucje kultury. Przykładowe rozwiązania w samorządowych instytucjach kultury prezentuje *Agnieszka Luma* w rozdziale ósmym. Autorka omawia specyfikę funkcjonowania instytucji kultury w sektorze publicznym i ryzyka dotyczące ich działalności. Dalej przedstawia regulacje dotyczące działalności oraz cele i zadania kontroli zarządczej w tych instytucjach. Wskazuje sposób organizacji systemu kontroli zarządczej w samorządowych instytucjach kultury na przykładzie biblioteki. Charakteryzuje również przyjętą dokumentację kontroli zarządczej w bibliotece i przedstawia wybrane obszary kontroli zarządczej w tego typu instytucji.

Szczególne podziękowania kierujemy do Autorów rozdziałów 3–8, którzy jako praktycy, często zajmujący stanowiska kierownicze, lub jako specjaliści w działach zajmujących się szeroko rozumianą kontrolą w jednostkach samorządu terytorialnego zechcieli podzielić się z Czytelnikami swoimi uwagami na temat praktycznych aspektów funkcjonowania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Doktor Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, jako wykładowca i praktyk w zakresie audytu wewnętrznego, podjęła się opracowania koncepcji i wstępów oraz redakcji merytorycznej tych rozdziałów. Celem przeprowadzonej redakcji merytorycznej było między innymi uniknięcie powtórzeń w treści rozdziałów opracowywanych przez różnych autorów. Pewnych powtórzeń nie można było jednak uniknąć bez szkody dla tych rozdziałów. Są one niezbędne ze względu na specyfikę powtarzalnych tematów prezentowanych w odniesieniu do kolejnych jednostek samorządu terytorialnego, jednak dołożono wszelkich starań, aby powtórzenia te zostały ograniczone do niezbędnego minimum.

Monografia, zdaniem autorów, może stanowić użyteczne źródło wiedzy teoretycznej i praktycznej dla osób zainteresowanych doskonaleniem systemu kontroli zarządczej oraz funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, a także innych jednostkach sektora finansów publicznych. Z opracowania mogą korzystać zarówno kierownicy jednostek,

księgowi, audytorzy wewnętrzni, kontrolerzy, jak i biegli rewidenci. Publikacja polecana jest również słuchaczom studiów podyplomowych z zakresu finansów publicznych, rachunkowości budżetowej, kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Stanowić ona będzie także przydatne źródło informacji dla studentów pierwszego i drugiego stopnia na kierunkach związanych z szeroko rozumianymi finansami publicznymi oraz innych osób, które interesują się tą tematyką. Monografia uwzględnia stan prawny na dzień 30 maja 2015 r.

Prof. Aldona Kamela-Sowińska i dr Elżbieta Izabela Szczepankiewicz

Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz¹

*Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. wprowadziła obowiązek przekształcenia systemów kontroli finansowej we wszystkich jednostkach z sektora finansów publicznych w systemy kontroli zarządczej. Proces wprowadzenia kontroli zarządczej opartej na aktualnych koncepcjach i standardach międzynarodowych oraz ciągłe doskonalenie audytu wewnętrznego w znaczącym stopniu miał przybliżyć polskie jednostki sektora finansów publicznych do unijnej koncepcji nowego modelu zarządzania sektorem finansów publicznych, znanego pod nazwą **New Public Management**.*

Podstawową misją New Public Management jest zwiększenie skuteczności i efektywności, a tym samym wzrost sprawności działania sektora finansów publicznych². Nowa filozofia zarządzania finansami publicznymi wskazuje, że kierownik jednostki powinien być zorientowany na ustanowienie i realizację misji, strategicznych celów i zadań jednostki oraz przywiązywać szczególną wagę do wyników ich realizacji, a nie tylko prawidłowego, ale jednak biurokratycznego, realizowania dochodów i wydatków publicznych. Oznacza to odejście

¹ Dr Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, certyfikowany audytor wewnętrzny, wykładowca i kierownik studiów podyplomowych w zakresie rachunkowości budżetowej, kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

² T. Lubińska, *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa 2010, s. 125.

od tradycyjnego modelu zarządzania jednostkami w tym sektorze w kierunku zarządzania strategicznego i zadaniowego³.

Zaadaptowanie w polskim sektorze finansów publicznych, w tym w jednostkach sektora samorządowego, nowego modelu zarządzania i kontroli finansów publicznych wymaga niewątpliwie przyjęcia nowego sposobu myślenia. Wielu autorów prezentuje różne spojrzenia na ten problem⁴. Wielu z nich podkreśla, że wymaga to skoncentrowania się na nowoczesnych metodach wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania i na sprawnym zarządzaniu zadaniami publicznymi w jednostkach. Wymaga też użycia narzędzi stosownych do realizacji budżetu zadaniowego oraz orientacji na wyniki (performance budget) lub na efekty (result-oriented budget), a także stosowania mierników określających stopień realizacji celów i zadań⁵.

Zmiana podejścia do zarządzania jednostkami w sektorze finansów publicznych wymaga również nowoczesnych i skutecznych narzędzi kontroli finansów publicznych. Wyrazem tego jest wspomniane wyżej przekształcenie w 2010 r. systemów kontroli finansowej w systemy kontroli zarządczej, mające obejmować wszystkie obszary działalności w jednostkach, a nie tylko sferę finansów. Standardy kontroli zarządczej ogłoszone dla jednostek sektora finansów publicznych promują wdrażanie we wszystkich jednostkach jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego ze współczesnymi światowymi standardami i modelami kontroli wewnętrznej. W pewnym zakresie uwzględniają one założenia nowego podejścia do zarządzania jednostką sektora

³ Na temat budżetów zadaniowych szerzej: M. Kowalczyk, *Budżet zadaniowy – zasady kalkulacji kosztów wykonywanych zadań*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 1, no. 4 (253), Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2013, s. 34–47; *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2007, s. 33 i 130; M. Postuła, P. Perczyński, *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania* (w:) *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.

⁴ Szerzej zagadnienia te prezentują: H. Buk, *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006; B.R. Kuc, *Kontrola i audyt w sektorze publicznym, kierunki zmian*, PTM, Warszawa 2007; E.I. Szczepankiewicz, *Implementation of management control standards in local government entities (bodies)* (w:) *Zarządzanie finansami w jednostkach samorządu terytorialnego*, red. E. Urbańczyk, W. Skoczylas, Zeszyty Naukowe nr 687 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 48), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2011, s. 247–258; P. Bednarek, *Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle regulacji prawnych i teorii naukowych* (w:) *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 718 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 53), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2012, s. 21–32.

⁵ Szerzej w: *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, red. A. Zalewski, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2005; T. Lubińska, *Budżet a finanse...*, op. cit.; B. Piasny, *Praktyczne aspekty zarządzania jednostką sektora finansów publicznych* (w:) *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, red. E. Sławińska-Tomtała, InfoBeck, Warszawa 2013.

finansów publicznych według koncepcji New Public Management. Standardy kontroli zarządczej wymagają zaprojektowania i wdrożenia w jednostce odpowiednich regulacji wewnętrznych, uwzględniających misję, specyficzne cele i zadania, które dana jednostka realizuje, i warunki, w jakich ona funkcjonuje. Regulacje wewnętrzne wraz z niezależnym i obiektywnym audytem wewnętrznym stanowią o skuteczności systemu kontroli zarządczej w danej jednostce. Zatem i ciągły proces doskonalenia funkcji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych ma szczególne znaczenie dla realizacji koncepcji New Public Management. W ujęciu makro finansów publicznych audyt wewnętrzny stał się istotnym elementem systemu kontroli finansów publicznych w Polsce. W ujęciu mikro staje się istotnym elementem kontroli zarządczej w pojedynczej jednostce sektora finansów publicznych.

Realizacja koncepcji New Public Management w jednostce samorządu terytorialnego wymaga zastanowienia się nad udzieleniem odpowiedzi na następujące pytania: Jak należy realizować zasadę jawności gospodarowania środkami publicznymi? Czym jest kontrola zarządcza? Jaką rolę pełni audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego? Aby odpowiedzieć na te pytania, niniejszy rozdział podzielono na cztery części. W pierwszej części rozdziału wyjaśniono istotę zasady jawności gospodarowania środkami publicznymi w tych jednostkach. Druga część została poświęcona istocie i podstawowym zasadom organizacji kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego. Omówiono główne cele i zadania kontroli zarządczej według ustawy o finansach publicznych. Wskazano także zasady organizacji systemu kontroli zarządczej według standardów kontroli zarządczej ogłoszonych dla jednostek sektora finansów publicznych. Trzecia część prezentuje podstawowe regulacje i zasady prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego. Wyjaśniono cele i zadania audytu wewnętrznego w tych jednostkach według ustawy o finansach publicznych oraz według standardów audytu wewnętrznego ogłoszonych dla sektora finansów publicznych. Podsumowaniem rozdziału jest wskazanie podobieństw i różnic pomiędzy kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym.

1.1. Zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach samorządu terytorialnego

W ustawie o finansach publicznych⁶ z 2009 r. w dziale I „Zasady finansów publicznych” znalazły się między innymi przepisy na temat stosowania zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego. Treść tych zasad wynika z przepisów zawartych w rozdziale 4 działu I zatytu-

⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.).

lowanym „Jawność i przejrzystość finansów publicznych”. Przepisy te należy interpretować łącznie z określonymi innymi przepisami, które zawarte są w:

- rozdziale 6 działu I ustawy o finansach publicznych, zatytułowanym „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”;
- dziale VI ustawy o finansach publicznych, zatytułowanym „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”.

W myśl przepisów rozdziału 4 działu I ustawy o finansach publicznych **zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi w danej jednostce samorządu terytorialnego** jest realizowana przez podawanie do publicznej wiadomości treści corocznie sporządzanego przez tę jednostkę⁷:

- 1) planu działalności,
- 2) sprawozdania z wykonania planu działalności,
- 3) oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Zgodnie z przepisami rozdziału 6 działu I ustawy o finansach publicznych dokumenty te podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej⁸. Ponadto ustawodawca zobowiązał jednostki samorządu terytorialnego do zapewnienia dostępu radnym tych jednostek do sprawozdań z wykonania planu audytu za rok poprzedni⁹.

W związku z powyższym Minister Finansów został zobowiązany przez ustawodawcę do określenia w drodze rozporządzenia¹⁰:

- 1) elementów planu działalności i sposobu jego sporządzenia,
- 2) elementów sprawozdania z wykonania planu działalności i sposobu jego sporządzenia,
- 3) wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej,
- 4) elementów rocznego planu audytu wewnętrznego i sposobu jego sporządzenia,
- 5) elementów sprawozdania z wykonania rocznego planu audytu i sposobu jego sporządzenia.

W 2010 r. Minister Finansów ogłosił wzory wyżej wymienionych dokumentów w następujących aktach wykonawczych do ustawy o finansach publicznych:

- 1) w rozporządzeniu w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania¹¹,

⁷ *Ibidem*, art. 34 ust. 1 pkt 11.

⁸ *Ibidem*, art. 70 ust. 5.

⁹ *Ibidem*, art. 34 ust. 1 pkt 6 lit. c.

¹⁰ *Ibidem*, art. 70 ust. 6 i 7, art. 285.

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254).

- 2) w rozporządzeniu w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej¹²,
- 3) w rozporządzeniu w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego¹³, które zastąpiło poprzednie rozporządzenie z 2006 r.

Wzory tych dokumentów ujednoliciły treść sprawozdawczości w powyższych zakresach we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego. Zapewniają większą przejrzystość i porównywalność informacji ujawnianej publicznie.

1.2. Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego

1.2.1. Cele i zadania kontroli zarządczej według ustawy o finansach publicznych

W ustawie o finansach publicznych z 2009 r. w dziale I „Zasady finansów publicznych” znalazły się również przepisy na temat celów oraz koordynacji kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Jak wcześniej wspomniano, zostały one ujęte w rozdziale 6 działu I ustawy.

W myśl przepisów ustawy o finansach publicznych **kontrola zarządcza w jednostce samorządu terytorialnego**, podobnie jak w pozostałych jednostkach sektora finansów publicznych, stanowi ogół czynności podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki w sposób¹⁴:

- 1) zgodny z prawem,
- 2) efektywny,
- 3) oszczędny,
- 4) terminowy.

Celem kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego jest zapewnienie w szczególności¹⁵:

- zgodności działalności jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji w jednostce,
- skuteczności i efektywności działania jednostki,
- wiarygodności sprawozdań jednostki,
- zarządzania ryzykiem w jednostce,

¹² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238, poz. 1581).

¹³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108).

¹⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., *op. cit.*, art. 68 ust. 1.

¹⁵ *Ibidem*, art. 68 ust. 2.

- ochrony zasobów w jednostce,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania w jednostce.

Polski sektor samorządowy tworzą różne jednostki samorządu terytorialnego: gminy, powiaty i województwa, ich związki i ich jednostki organizacyjne, powołane w celu realizacji zadań publicznych. Są to podmioty o regionalnym i lokalnym zasięgu działania. W samorządach funkcjonują między innymi samorządowe jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, samorządowe instytucje kultury, a także inne samorządowe osoby prawne, które powołane zostały w celu realizacji konkretnych zadań publicznych.

Z przepisów ustawy o finansach publicznych wynika między innymi **odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej** w jednostce samorządu terytorialnego. Zapewnienie funkcjonowania skutecznej, adekwatnej i efektywnej kontroli zarządczej w samorządach należy do obowiązków kierownika jednostki, a mianowicie¹⁶:

- 1) wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w przypadku gmin;
- 2) przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, czyli:
 - starosty w przypadku starostwa powiatowego,
 - marszałka województwa w przypadku urzędu marszałkowskiego województwa;
- 3) kierownika innej jednostki organizacyjnej samorządu.

Wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta oraz marszałek województwa sprawują w pewnym zakresie także nadzór nad kontrolą zarządczą w jednostkach samorządowych podległych i nadzorowanych. Jednak poza przepisami określonymi w ustawie o finansach publicznych nie przewidziano dodatkowych kompetencji dla nich w stosunku do poszczególnych jednostek podległych czy nadzorowanych z tytułu odpowiedzialności za funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego i jednostkach samorządowych. Każdy z nich może zobowiązać kierowników jednostek podległych i nadzorowanych do:

- 1) sporządzania planu działalności na rok następny dla tej jednostki,
- 2) sporządzania sprawozdania z wykonania planu działalności,
- 3) składania corocznie oświadczenia o stanie systemu kontroli zarządczej za poprzedni rok w kierowanej przez niego jednostce.

Ustawodawca w 2009 r. upoważnił Ministra Finansów również do określenia w formie komunikatu oraz ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów¹⁷:

- 1) standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, które będą zgodne z międzynarodowymi standardami w tym zakresie;

¹⁶ *Ibidem*, art. 69 ust. 1.

¹⁷ *Ibidem*, art. 69 ust. 3–5.

2) szczegółowych wytycznych w zakresie projektowania i oceny systemów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych.

Treść standardów opublikowano w załączniku do komunikatu nr 23 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych¹⁸. Standardy te zastąpiły obowiązujące do końca 2009 r. standardy kontroli finansowej¹⁹. Standardy kontroli zarządczej należało wdrażać w jednostkach sektora finansów publicznych od 2010 r.

Minister Finansów wydał także szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych²⁰ oraz dokument o nazwie „Wskazówki do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej”²¹.

1.2.2. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych

System kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego uzależniony jest od celów, które dana jednostka sobie stawia, oraz od zadań, które musi realizować. Stąd ważnym wyznacznikiem tego, w jaki sposób system kontroli zarządczej powinien być skonstruowany w jednostce, są powszechnie obowiązujące standardy kontroli zarządczej oraz wytyczne w zakresie jego wdrażania, oceny i doskonalenia.

Standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, podobnie jak poprzednio obowiązujące standardy kontroli finansowej, zostały określone na podstawie powszechnie uznawanych na świecie koncepcji i standardów kontroli wewnętrznej. Ministerstwo Finansów przy ich

¹⁸ 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).

¹⁹ Szerzej o standardach kontroli finansowej: L. Borowiec, *Standardy kontroli wewnętrznej w gminie* (w:) *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, t. III, red. Z. Messner, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2006, s. 199–208; E.I. Szczepankiewicz, *Standardy kontroli finansowej i wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej 2007, nr 12, Infor; E.I. Szczepankiewicz, *Wpływ standardów światowych na kształt standardów kontroli finansowej w polskim sektorze publicznym* (w:) *Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 564 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 16), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 317–326.

²⁰ 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 (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 2, poz. 11).

²¹ Wskazówki te zamieszczono na stronie Ministerstwa Finansów www.mf.gov.pl (dostęp 12.07.2014).

opracowywaniu skorzystało z aktualnych wówczas europejskich i amerykańskich dokumentów w tym zakresie²². Były to:

- 1) „Zmienione standardy kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu”, opracowane przez Komisję Europejską – Dyрекcję Generalną ds. Budżetu i przyjęte w 2007 r.²³;
- 2) raport amerykańskiego Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa”, ogłoszony w 1992 r.²⁴;
- 3) raport amerykańskiego Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie”, ogłoszony w 2004 r.²⁵;
- 4) „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym”, przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (INTOSAI)²⁶.

Minister Finansów poprzez ogłoszenie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych promował wdrażanie we wszystkich jednostkach tego sektora ujednoliconego modelu kontroli zarządczej. Ogłoszone standardy to uporządkowany zbiór wytycznych, które kierownik danej jednostki – jako osoba odpowiedzialna za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce – powinien wykorzystać do tworzenia i wdrożenia systemu kontroli zarządczej, a następnie jego oceny i doskonalenia.

W myśl standardów kierownik jednostki, tworząc system kontroli zarządczej na podstawie tych wytycznych, powinien uwzględnić specyficzne cele i zadania jednostki oraz warunki, w których jednostka ta działa. Sposób zorganizowania systemu kontroli zarządczej w danej jednostce samorządu terytorialnego zależy między innymi od takich czynników jak:

- 1) wielkość jednostki,
- 2) specyfika działalności (profil działania, przedmiot działalności) jednostki i ryzyko z nią związane²⁷,

²² Szerzej na ten temat: E.I. Szczepankiewicz, *Wpływ standardów światowych na treść standardów kontroli zarządczej w polskim sektorze finansów publicznych* (w:) *Audit wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 621 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 30), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2010, s. 105–114.

²³ *The Revised Internal Control Standard for Effective Management*, SEC (2007) 1341, appendix 1.

²⁴ *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992.

²⁵ *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004.

²⁶ *The Standards for Internal Control in Public Sector*, Audit International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004.

²⁷ Przykładowo o specyfice i uwarunkowaniach ryzyka w jednostkach: B. Zaleska, *Analiza ryzyka działalności gminy* (w:) *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska,

- 3) cele jednostki,
- 4) struktura organizacyjna jednostki,
- 5) kultura organizacyjna jednostki,
- 6) zasoby kadrowe jednostki,
- 7) zasoby finansowe jednostki,
- 8) forma organizacyjno-prawna jednostki.

Bez względu na przyjętą formę systemu kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego zawsze powinien on pomagać kierownikowi jednostki w realizacji przyjętej misji, celów i zadań.

W ramach administracji samorządowej kontrola zarządcza powinna funkcjonować na poziomie jednostki samorządu terytorialnego. Jak wcześniej wspomniano, za funkcjonowanie systemów kontroli zarządczej na tym poziomie odpowiadają wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. Osoby te są odpowiedzialne za zapewnienie skutecznego, adekwatnego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w (odpowiednio):

- 1) urzędzie gminy (urzędzie miasta i gminy, urzędzie miasta powiatowego),
- 2) starostwie powiatowym,
- 3) urzędzie marszałkowskim województwa,
- 4) jednostkach organizacyjnych samorządu terytorialnego.

Zgodnie ze standardami system kontroli zarządczej powinien być wbudowany w strukturę każdej jednostki samorządu terytorialnego. Skuteczność kontroli wymaga, aby cele i zadania z nią związane zawsze dotyczyły bieżącej działalności jednostki, stanowiąc część codziennych czynności i zadań wykonywanych przez kierownictwo i pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych. Jednocześnie system kontroli zarządczej nie powinien zamykać się wyłącznie w uchwałach, regulaminach, zarządzeniach, instrukcjach czy procedurach ustanowionych przez kierownictwo, ponieważ skuteczność kontroli zarządczej zależy od sposobu, w jaki pracownicy i kierownictwo jednostki realizują

Zeszyty Naukowe nr 669 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2011, s. 253–263; B. Zaleska, K. Dziadek, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego* (w:) *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 718 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 53), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2012, s. 219–220; J. Chluska, *Rola rachunkowości w zarządzaniu ryzykiem działalności SPZOZ* (w:) *Problemy sporządzania i badania sprawozdań finansowych w aktualnych uwarunkowaniach gospodarczych*, red. W. Gabrusewicz, KIBR i Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011, s. 20–26; M. Walczak, M. Kowalczyk, *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa 2010; J. Lewandowski, *Kontrola zarządcza w szkole lub placówce oświatowej. Komentarz, przykłady, dokumentacja*, ODDK, Gdańsk 2012.

obowiązki z nią związane. Należy przy tym mieć na uwadze, że system kontroli zarządczej, jako narzędzie wspomagające kierowanie jednostką, nie może nigdy dać całkowitej pewności, że cele i zadania jednostki zostaną zrealizowane. Jednak pomimo tych oczywistych ograniczeń za pomocą wdrożonego systemu kontroli zarządczej można uzyskać rozsądny stopień pewności, że jednostka samorządu terytorialnego będzie osiągać swoje założone cele i realizować zaplanowane zadania.

Standardy kontroli zarządczej, podobnie jak wcześniej obowiązujące standardy kontroli finansowej, zostały przedstawione w pięciu grupach, które odpowiadają poszczególnym elementom modelowego systemu kontroli zarządczej. Standardy pogrupowano więc według następujących obszarów systemu kontroli:

- A. Środowisko wewnętrzne,
- B. Cele i zarządzanie ryzykiem,
- C. Mechanizmy kontroli,
- D. Informacja i komunikacja,
- E. Monitorowanie i ocena²⁸.

Dla każdego z tych obszarów wyszczególniono kilka standardów szczegółowych. W tabeli 1.1 zaprezentowano strukturę standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, a zatem także jednostek samorządu terytorialnego.

Tabela 1.1. Standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych

Element systemu kontroli zarządczej	Nazwa standardu
A. Środowisko wewnętrzne	1. Przestrzeganie wartości etycznych
	2. Kompetencje zawodowe
	3. Struktura organizacyjna
	4. Delegowanie uprawnień
B. Cele i zarządzanie ryzykiem	5. Misja
	6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji
	7. Identyfikacja ryzyka
	8. Analiza ryzyka
	9. Reakcja na ryzyko

²⁸ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., *op. cit.*

Element systemu kontroli zarządczej	Nazwa standardu
C. Mechanizmy kontroli	10. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej
	11. Nadzór
	12. Ciągłość działalności
	13. Ochrona zasobów
	14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych
	15. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych
D. Informacja i komunikacja	16. Bieżąca informacja
	17. Komunikacja wewnętrzna
	18. Komunikacja zewnętrzna
E. Monitorowanie i ocena	19. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej
	20. Samoocena
	21. Audyt wewnętrzny
	22. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

W grupie **A. Środowisko wewnętrzne** ustanowiono cztery standardy, które dotyczą aspektów mających istotny wpływ na kształtowanie środowiska kontroli zarządczej w jednostkach. W standardach 1–4 wskazano, że właściwie kształtowane środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpłynie na jakość funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego²⁹. Na kształtowanie środowiska wewnętrznego może mieć wpływ wiele czynników i wewnętrznych uwarunkowań danej jednostki, na przykład:

- 1) dążenie do realizacji misji i wizji jednostki;
- 2) struktura organizacyjna – jej rozpiętość, złożoność, doskonalenie;
- 3) podział uprawnień i odpowiedzialności oraz delegowanie kompetencji;
- 4) etyka, uczciwość i rzetelność kierownictwa oraz pracowników;
- 5) kwalifikacje, doskonalenie zawodowe, umiejętności zarządcze;
- 6) zwyczaje kulturowe organizacji i inne czynniki behawioralne.

²⁹ Szersza charakterystyka standardów szczegółowych została zawarta: K. Puchacz, *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, ODDK, Gdańsk 2010; E.I. Szczepankiewicz, *Wpływ standardów światowych na treść standardów kontroli zarządczej...*, *op. cit.*

Środowisko wewnętrzne, niewątpliwie, staje się fundamentem dla pozostałych elementów systemu kontroli zarządczej, determinując w efekcie jego jakość i efektywność.

Tabela 1.2 prezentuje treść standardów kontroli zarządczej w obszarze środowiska wewnętrznego kontroli zarządczej w jednostce.

Tabela 1.2. Treść standardów kontroli zarządczej w obszarze A. Środowisko wewnętrzne

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
1. Przestrzeganie wartości etycznych	– Osoby zarządzające i pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań – Osoby zarządzające powinny wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami
2. Kompetencje zawodowe	– Należy zadbać, aby osoby zarządzające i pracownicy posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania – Proces zatrudnienia powinien być prowadzony w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko pracy – Należy zapewnić rozwój kompetencji zawodowych pracowników jednostki i osób zarządzających
3. Struktura organizacyjna	– Struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań – Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników powinien być określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny – Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika
4. Delegowanie uprawnień	– Należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom – Zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego – Zaleca się delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji, zwłaszcza tych o bieżącym charakterze – Przyjęcie delegowanych uprawnień powinno być potwierdzone podpisem

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

W grupie **B. Cele i zarządzanie ryzykiem** ustanowiono pięć standardów. W standardach tych wzięto pod uwagę zawartą w ustawie o finansach publicznych definicję kontroli zarządczej, która wskazuje, że za najistotniejszy element kontroli zarządczej w każdej jednostce należy uznać wyznaczanie celów i zadań jednostki, a także monitorowanie ich realizacji.

Zgodnie ze standardami 5–9 osiągnięcie celów danej jednostki samorządu terytorialnego będzie się wiązać z ryzykiem i wymaga określenia misji tej jednostki. Jasne określenie misji sprzyja ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu czynnikami i obszarami ryzyka. Należy podkreślić, że standard 6 wskazuje potrzebę monitorowania osiągnięcia ustanowionych celów i realizacji zadań jednostki. Kontrolowanie wykonania celów i zadań powinno się odbywać z wykorzystaniem odpowiednich mierników³⁰.

Istotnym zadaniem jest cykliczna identyfikacja czynników i obszarów ryzyka, oszacowanie prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz skutków, jakie mogą one wywołać. Skutki dla jednostki samorządu terytorialnego mogą mieć charakter nie tylko finansowy, ale również prawny i wizerunkowy. Zarządzanie ryzykiem, czyli interpretacja wyników z oszacowania ryzyka oraz określenie sposobu postępowania z ryzykiem zmniejszającego stopień jego wystąpienia, ma zawsze na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia przyjętych celów i realizacji zadań w jednostce. Standardy zalecają, aby proces zarządzania ryzykiem był dokumentowany³¹.

Tabela 1.3 prezentuje treść standardów kontroli zarządczej w obszarze celów i zarządzania ryzykiem w jednostce w kontekście systemu kontroli zarządczej.

Tabela 1.3. Treść standardów kontroli zarządczej w obszarze B. Cele i zarządzanie ryzykiem

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
5. Misja	– Należy rozważyć możliwość wskazania celu istnienia jednostki w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji – Misja ministerstwa powinna odnosić się do działów administracji rządowej kierowanych przez ministra, a misja urzędu jednostki samorządu terytorialnego odpowiednio do tej jednostki

³⁰ Szerzej na temat tych mierników: M. Postuła, *Wyznaczanie celów i mierników ich realizacji elementem kontroli zarządczej* (w:) *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 54–60; W. Skoczylas, *Mierniki monitorowania celów i zadań jednostki samorządu terytorialnego* (w:) *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 669 (Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42), Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2011, s. 173–184; A. Bela, *Mierniki oceny systemu kontroli zarządczej w Polsce*, PIKW, Warszawa 2011.

³¹ Przykład dokumentacji kontroli zarządczej dla działów księgowości jednostek samorządu terytorialnego: E. Garczarek, *Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem dla działów księgowości w jednostkach samorządowych. Wskazówki dla głównych księgowych, skarbników oraz osób odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą*, C.H. Beck, Warszawa 2012.

Numer i nazwa standardu	Wytyczne szczegółowe
6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji	– Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie; ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników – W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane – Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań, uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności – Należy zadbać, aby określając cele i zadania, wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji
7. Identyfikacja ryzyka	– Nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań – W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane – W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka
8. Analiza ryzyka	– Zidentyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków – Należy określić akceptowany poziom ryzyka
9. Reakcja na ryzyko	– W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie) – Należy określić działania, które trzeba podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

W grupie **C. Mechanizmy kontroli** ustanowiono sześć standardów kontroli zarządczej. Standardy 10–15 stanowią zestawienie podstawowych mechanizmów kontroli, które powinny funkcjonować w ramach systemu kontroli zarządczej jednostki samorządu terytorialnego. Wśród mechanizmów kontroli zarządczej wymieniono mechanizmy kontroli o charakterze ogólnym, szczegółowe mechanizmy dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, a także grupę mechanizmów dotyczącą systemów informatycznych.

Podane w standardach mechanizmy nie tworzą jednak zamkniętego katalogu³², ponieważ system kontroli zarządczej powinien być bardzo elastyczny oraz dostosowany do specyficznych potrzeb danej jednostki. Mechanizmy kontroli powinny być odpowiednie do wyznaczonych celów i zadań, podziału

³² Szerzej o różnych mechanizmach kontroli: *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, red. E. Sławińska-Tomtała, C.H. Beck, Warszawa 2010.

odpowiedzialności i charakteru zarządzania daną jednostką, przy wzięciu pod uwagę wystąpienia możliwego zagrożenia. Każdy mechanizm kontrolny funkcjonujący w danej jednostce winien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, które w jednostce zidentyfikowano i zamierza się ograniczyć. Przy tym koszty wdrożenia i stosowania tych mechanizmów nie powinny przewyższać uzyskanych dzięki nim korzyści³³.

W celu uzyskania pożądanego poziomu skuteczności kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego mogą być stosowane następujące zasady stanowiące równocześnie mechanizmy kontroli:

- 1) jasno sporządzona dokumentacja udostępniona wszystkim uprawnionym pracownikom;
- 2) przydział procedur wewnętrznych do realizacji na wszystkich stanowiskach, w sposób klarowny i przejrzysty;
- 3) opisanie zakresów obowiązków i odpowiedzialności z zachowaniem rangi pracowników;
- 4) zapewnienie ciągłości działania jednostki niezależnie od występujących sytuacji, w tym możliwych zagrożeń bezpieczeństwa systemów informatycznych i informacji;
- 5) wszystkie zmiany czy rezygnowanie z wcześniejszych procedur powinny być sporządzone w formie dokumentu.

Przykładowe elementy dokumentacji kontroli zarządczej występujące w każdej jednostce samorządu terytorialnego to:

- regulamin organizacyjny jednostki, wraz ze schematem struktury organizacyjnej jednostki i schematami poszczególnych departamentów, wydziałów i komórek organizacyjnych;
- regulamin pracy;
- regulamin zatrudniania;
- regulamin wynagradzania;
- kodeks etyki pracowników jednostki;
- regulamin kontroli zarządczej i poszczególne procedury kontroli;
- instrukcja kontroli i obiegu dokumentów;
- instrukcja kancelaryjna;
- polityka rachunkowości z zakładowym planem kont jednostki;
- instrukcja kasowa;
- instrukcja inwentaryzacyjna;

³³ Szerzej o kosztach wdrażania systemu kontroli: E.I. Szczepankiewicz, *Efektywność systemu kontroli wewnętrznej a analiza kosztów*, Biuletyn Rachunkowości 2008, nr 20, Infor; E.I. Szczepankiewicz, *Analiza kosztów systemu kontroli wewnętrznej w środowisku informatycznym aplikacji biznesowych*, Monitor Rachunkowości i Finansów 2008, nr 9, C.H. Beck.