

Agnieszka Skoczylas

Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych : innowacja czy komplikacja?

Ekonomiczne Problemy Usług nr 93, 283-301

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

AGNIESZKA SKOCZYLAS

Uniwersytet Łódzki

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH – INNOWACJA CZY KOMPLIKACJA?

Wprowadzenie

Stale rosnąca konkurencyjność, a także coraz większe wzajemne oddziaływanie na siebie sektorów prywatnego oraz publicznego powodują, iż potrzeby społeczeństwa stają się kluczowym wyznacznikiem podejmowanych decyzji zarządczych. Podążając za przedsiębiorstwami prywatnymi, również jednostki publiczne powinny skłaniać się do położenia większego nacisku na skuteczność, efektywność oraz gospodarność swoich działań. Skuteczność ma za zadanie określenie i wprowadzenie takich strategii, rozwiązań i reguł, które doprowadzą do osiągnięcia przez instytucje publiczne zamierzonego celu. Efektywność i gospodarność działania z kolei mają wymiar finansowy i polegają na pozyskaniu zasobów najmniejszym kosztem, a następnie wykorzystaniu ich w sposób najbardziej produktywny. Efektywność, skuteczność i gospodarność można traktować jako odzwierciedlenie racjonalności, tzn. im bardziej efektywne, skuteczne i gospodarne jest działanie, tym bardziej jest ono racjonalne¹.

¹ *Słownik języka polskiego PWN*, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1995, s. 516; zob. też: T. Strąk, *Public service value jako miernik skuteczności i efektywności realizacji zadań publicznych*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo Uniwersytetu Toruńskiego, Toruń 2008, s. 60–62.

Aby wyjść naprzeciw oczekiwaniom w stosunku do jednostek sektora publicznego, z dniem 27 sierpnia 2009 roku wprowadzono do ustawy o finansach publicznych² znaczące zmiany, które mogą przyczynić się nie tylko do zwiększenia przejrzystości finansów publicznych, ale również efektywnego i skutecznego zarządzania środkami publicznymi, jak i instytucjami nimi dysponującymi. Jedną z tych zmian jest obowiązek wdrożenia kontroli zarządczej we wszystkich instytucjach należących do tego sektora.

W artykule zaprezentowano kształtowanie się pojęcia kontroli zarządczej w polskim sektorze finansów publicznych poprzez przedstawienie jej ewolucji, począwszy od kontroli finansowej, poprzez kontrolę wewnętrzną oraz ocenę skutków jej funkcjonowania, a także wpływ na efektywność i skuteczność działania organizacji publicznych.

1. Kierunki zmian w zarządzaniu jednostkami administracji publicznej

Zarządzanie to ciągły proces obejmujący takie działania, jak: planowanie, organizowanie, motywowanie oraz kontrola, skierowane na zasoby organizacji (ludzkie, finansowe, rzeczowe, informacyjne) wykorzystywane z zamiarem osiągnięcia celów organizacji oraz wyznaczania kierunków jej działania.

Pojęcie zarządzania do tej pory było utożsamiane głównie z funkcjonowaniem organizacji należących do sektora prywatnego. Z punktu widzenia działalności jednostek sektora publicznego trudno jest mówić o zarządzaniu w kategoriach menedżerskich. Zadania osób kierujących instytucjami publicznymi zostały określone w przepisach prawnych. Stąd można powiedzieć, że zarządzanie to również posiadanie władzy dającej prerogatywy dla zarządzania w drodze przymusu administracyjnego, który w sposób legalny gwarantuje władzę³. Od strony funkcjonowania sektora finansów publicznych zarządzanie często utożsamiane jest z administrowaniem, które wiąże się z wykonywaniem władzy państwowej⁴, wynikającej z funkcji powierzonej kierującemu konkretną instytucją państwową⁵. Tymczasem

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

³ Zob. K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, *Zarządzanie finansami publicznymi*, Difin, Warszawa 2009, s. 13.

⁴ J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, PWE, Warszawa 1969, s. 109.

⁵ K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, *Zarządzanie finansami...*, s. 15.

zarządzanie jest pojęciem znacznie szerszym od administrowania. Proces zarządzania jest zjawiskiem wielofazowym. Jednym z jego niezbędnych elementów jest ustalenie celów, zadań, sposobu ich wykonania, a także stworzenie systemu finansowania tych zadań oraz zapewnienie warunków ich realizacji i wreszcie zapewnienie prawidłowości ich wykonania poprzez właściwy monitoring⁶. Utrudnieniem dla zarządzania jednostkami sektora publicznego jest w szczególności nadmierna ilość zbyt często zmieniających się przepisów prawnych⁷.

W literaturze przedmiotu wykształciło się wiele teorii z zakresu zarządzania organizacjami publicznymi, do najpopularniejszych należą:

- model biurokratyczny – weberowski,
- *New Public Management*,
- *Good Governance*.

Model weberowski wiąże się z koncepcją Maxa Webera. Zakładał on, że wszelkie działania podejmowane przez jednostki publiczne powinny wynikać wyłącznie z uregulowań prawnych. Był zwolennikiem oddzielenia sfery prywatnej od zawodowej osób zatrudnionych w administracji publicznej, a tym samym podkreślał, że pracownicy nie są właścicielami żadnej części organizacji. Zgodnie z koncepcją Webera funkcjonowanie jednostek publicznych powinno opierać się na strukturze scentralizowanej, w której organy zwierzchnie ustalają kierunek działania oraz kontrolują jednostki podległe. A przekaz informacji powinien odbywać się jedynie w formie pisemnej za pomocą oficjalnych dokumentów.

Koncepcja *New Public Management* polega na wprowadzaniu pewnych wybranych wzorców zarządzania funkcjonujących w organizacjach sektora prywatnego na grunt jednostek publicznych. Komisja Zarządzania Publicznego OECD definiuje ten termin jako zarządzanie publiczne zorientowane na efektywność działania. Celem zwiększenia skuteczności funkcjonowania organizacji publicznych, zgodnie z tą koncepcją, należy dążyć do: mniejszej centralizacji, większej dyscypliny, oszczędności oraz aktywnej kontroli instytucji należących do tego sektora⁸.

⁶ J. Zieleniewski, *Organizacja...*, s. 465–466; K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, *Zarządzanie finansami...*, s. 16.

⁷ K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, *Zarządzanie finansami...*, s. 16.

⁸ Zob. M. Marcinkowska, *Władztwo publiczne – jak wdrożyć zasady Corporate Governance w sektorze publicznym?*, w: *Przemiany w finansach publicznych w Polsce po wstąpieniu do Unii Europejskiej*, red. B. Mikołajczyk, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006, s. 101–112.

Idea dobrego rządzenia (*Good Governance*), zgodnie z definicją Banku Światowego, oznacza tradycje i instytucje, na których opiera się proces rządzenia w danym kraju. Należą do nich m.in. proces tworzenia, kontroli i wymiany rządów, zdolność rządu do efektywnego formułowania i wdrażania programów politycznych odpowiadających na istotne potrzeby społeczne, szacunek ze strony obywateli i państwa do instytucji zarządzających sferą ekonomiczną i społeczną. W ramach tej koncepcji Bank Światowy opublikował w 2005 roku wyniki badań D. Kaufmanna, A. Kraaya i M. Mastruzziego, którzy dokonali oceny jakości rządzenia przy wykorzystaniu sześciu wskaźników⁹:

- opiniowanie i rozliczanie (*Voice and Accountability*) – mierzy możliwości udziału obywateli w wyborze rządu, wolność wypowiedzi, zrzeszania się, niezależność mediów;
- stabilność polityczna i brak przemocy (*Political Stability and Absence of Violence*) – mierzy prawdopodobieństwo destabilizacji rządu¹⁰;
- efektywność rządu/administracji publicznej (*Government Effectiveness*) – obejmuje ocenę jakości świadczenia usług publicznych, jakości biurokracji, kompetencje urzędników państwowych, niezależność administracji państwowej od politycznych nacisków, społeczną wiarygodność władzy w zakresie prowadzonej polityki, zdolność rządu do projektowania i wdrażania właściwej polityki oraz dostarczania dóbr publicznych;
- jakość stanowionego prawa (*Regulatory Quality*) – wskaźnik ten mierzy zdolność do prowadzenia polityki w sposób logiczny, formułowania przejrzystych przepisów prawa i regulacji, a także ich egzekwowania;
- rządy prawa (*Rule of Law*) – wskaźnik ten dotyczy oceny efektywności, skuteczności i przewidywalności działań wymiaru sprawiedliwości;
- kontrola korupcji (*Corruption Control*) – wskaźnik mierzy zdolność do zachowań korupcyjnych, rozumianą jako wykorzystywanie zajmowanych stanowisk, władzy publicznej do prywatnych celów¹¹.

⁹ D. Kaufmann, A. Kraay, M. Mastruzzi, *Governance IV, New Data, New Challenges*, The World Bank, May 2005, www.worldbank.org.

¹⁰ Zob. A. Ząbkowicz, *Instytucje i wzrost gospodarki w Chile. Neoliberalizm i sztuka kompromisu*, PWN, Warszawa 2001, s. 18.

¹¹ D. Kaufmann, A. Kraay, M. Mastruzzi, *Governance IV...*; zob. G. Przesławska *Instytucjonalne wymiary efektywnego państwa w procesie integracji*, www.imediterranei.eu/wroclaw/PrzeslawskaGabriela.doc.

Skonstruowane wskaźniki opierają się na kilkuset indywidualnych zmiennych mierzących subiektywną percepcję jakości rządzenia uzyskaną z 37 odrębnych źródeł danych (stworzonych przez 31 różnych organizacji)¹².

Z kolei Komisja Europejska opracowała następujące kryteria dobrego rządzenia, do których zalicza¹³:

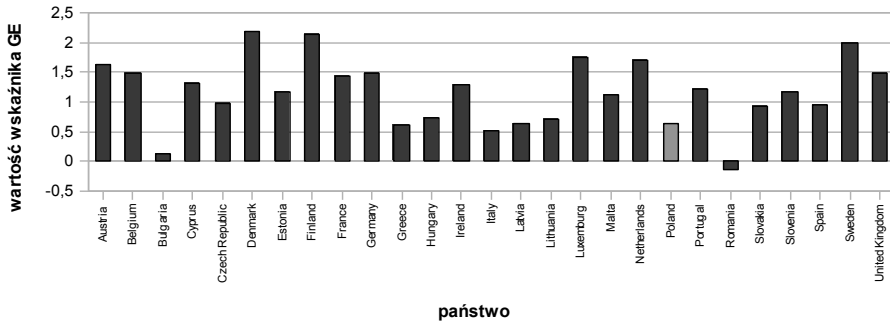
- otwartość instytucji administracji publicznej w stosunku do obywateli;
- partycypację rozumianą jako szeroki udział społeczeństwa we wszystkich poziomach władz publicznych oraz na wszystkich głównych etapach realizacji polityk publicznych;
- rozliczalność wyrażaną poprzez podział władzy ustawodawczej i wykonawczej, a także precyzyjnie ustalony zakres odpowiedzialności każdej z nich;
- efektywność rozumianą jako poprawę potencjału administracyjnego w zakresie skutecznego i sprawnego realizowania zamierzonych celów;
- koherencję oznaczającą integrację zarządzania różnymi politykami publicznymi oraz poziomami władz publicznych.

W odniesieniu do wymienionych wskaźników i kryteriów należy podkreślić, że w każdym z nich pojawia się pojęcie efektywności. Efektywność, z jaką państwo wypełnia swoje funkcje, jest jednym z ważnych wymiarów i podstawowych wymogów dobrego rządzenia. Pojęcie efektywności oznacza dążenie do poprawy potencjału administracyjnego w zakresie skutecznego i sprawnego (bez zbędnej zwłoki) realizowania zamierzonych celów. Efektywność opiera się na dwóch zasadach: subsydiarności (działania wyższego szczebla są jedynie pomocnicze, a nie zastępują działania na niższych szczeblach zarządzania) oraz proporcjonalności (instrumenty dobrane do celów, czyli oszczędnie i optymalnie)¹⁴. Ocenę efektywności rządzenia można w uogólniony sposób przeprowadzić za pomocą weryfikacji wskaźnika efektywności administracji publicznej (*Government Effectiveness*), który opracowali D. Kaufmann, A. Kraay i M. Mastruzzi. W tym celu na rysunku 1 przedstawiono kształtowanie się wartości tego wskaźnika dla krajów członkowskich Unii Europejskiej w roku 2009 oraz odrębnie dla Polski w latach 1996–2009 (rysunek 2).

¹² www.imediterranei.eu/wroclaw/PrzeslawskaGabriela.doc.

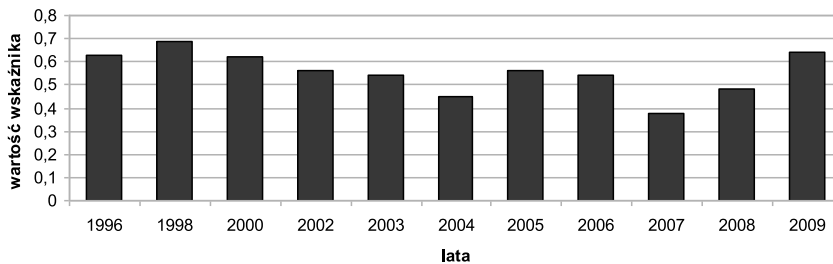
¹³ Biała księga *European Governance* 2001, zob. <http://civicpedia.ngo.pl/x/327339>.

¹⁴ Tamże.



Rysunek 1. Wartość wskaźnika efektywności rządzenia dla 27 krajów UE w roku 2009

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <http://info.worldbank.org/governance/wgi>.



Rysunek 2. Wartość wskaźnika efektywności rządzenia dla Polski w latach 1996–2009

Źródło: opracowanie własne na podstawie [http://info.worldbank.org/...](http://info.worldbank.org/)

Dane zaprezentowane na rysunkach 1 i 2 wskazują, że najwyższy poziom wskaźnika efektywności występuje w Danii, Finlandii i Szwecji – powyżej 2,00 (wskaźnik przyjmuje wartości od -2,5 (niski poziom) do 2,5 (wysoki poziom oceny efektywności rządzenia). Na względnie wysokim poziomie (1–1,70) wartość wskaźnika kształtuje się również w takich krajach, jak: Austria, Belgia, Czechy, Cypr, Estonia, Francja, Niemcy, Irlandia, Luksemburg, Holandia, Portugalia, Słowenia i Wielka Brytania. Na najniższym poziomie

Tabela 1

Wartość wskaźników jakości rządzenia dla Polski w latach 1996–2009

Rok	1996	1998	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Government Effectiveness (Efektywność rządzenia)											
Polska	0,9	0,71	0,65	0,56	0,61	0,45	0,56	0,54	0,38	0,48	0,64
Średnia krajów UE 27	1,07	1,19	1,21	1,27	1,28	1,25	1,23	1,18	1,15	1,15	1,16
Dystans Polski w stosunku do GE UE 27	0,17	0,48	0,55	0,71	0,66	0,80	0,67	0,64	0,77	0,67	0,52
Voice and Accountability (Prawo wyrażania opinii i wpływ obywateli)											
Polska	0,98	1,05	1,04	1,08	1,09	1,02	0,96	0,8	0,8	0,88	1,03
Średnia krajów UE 27	1,03	1,15	1,15	1,16	1,18	1,26	1,21	1,16	1,15	1,15	1,15
Dystans Polski w stosunku do GE UE 27	0,04	0,11	0,11	0,09	0,09	0,24	0,25	0,36	0,35	0,27	0,13
Political Stability and Absence of Violence (Polityczna stabilność i brak przemocy)											
Polska	0,78	0,7	0,48	0,74	0,71	0,28	0,43	0,22	0,22	0,22	0,21
Średnia krajów UE 27	0,79	0,85	0,91	0,98	0,91	0,77	0,78	0,80	0,77	0,77	0,71
Dystans Polski w stosunku do GE UE 27	0,01	0,15	0,42	0,24	0,21	0,49	0,35	0,37	0,1	-0,11	-0,2
Regulatory Quality (Jakość regulacji prawnych)											
Polska	0,63	0,68	0,65	0,7	0,66	0,80	0,83	0,74	0,77	0,80	0,93
Średnia krajów UE 27	0,9	1,1	1,12	1,24	1,23	1,25	1,2	1,23	1,25	1,26	1,24
Dystans Polski w stosunku do GE UE 27	0,27	0,41	0,48	0,54	0,57	0,45	0,38	0,49	0,48	0,47	0,31
Rule of Law (Rzady prawa)											
Polska	0,87	0,84	0,71	0,73	0,67	0,55	0,47	0,39	0,41	0,55	0,68
Średnia krajów UE 27	1,12	1,12	1,1	1,12	1,15	1,14	1,09	1,11	1,14	1,16	1,18
Dystans Polski w stosunku do GE UE 27	0,25	0,28	0,4	0,39	0,48	0,59	0,62	0,72	0,72	0,61	0,49
Corruption Control (Kontrola korupcji)											
Polska	0,53	0,75	0,66	0,41	0,53	0,33	0,33	0,25	0,27	0,42	0,48
Średnia krajów UE 27	1,02	1,08	1,08	1,06	1,1	1,1	1,05	1,07	1,06	1,06	1,03
Dystans Polski w stosunku do GE UE 27	0,49	0,34	0,42	0,65	0,57	0,77	0,72	0,82	0,79	0,64	0,55

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <http://info.worldbank.org/governance/>...

w zakresie efektywności zarządzania pozostają kraje: Grecja, Węgry, Litwa, Łotwa, Polska, Włochy, Bułgaria oraz Rumunia, która jako jedyna wykazuje ujemny poziom tego wskaźnika.

Kształtowanie się wskaźnika efektywności dla Polski wraz z pozostałymi indeksami opracowanymi przez D. Kaufmanna, A. Kraaya, M. Mastruzziego na tle krajów EU w okresie od 1996 do 2009 roku przedstawiono w tabeli 1.

Z danych zamieszczonych w tabeli 1 wynika, że wskaźnik efektywności rządzenia dla Polski w latach 1996–2009 kształtował się na względnie niskim poziomie w porównaniu ze średnią w pozostałych krajach Unii Europejskiej. Z drugiej strony jego wartość stopniowo się poprawia.

Pomimo tego, że jednostki sektora publicznego próbują korzystać z narzędzi zarządzania wykorzystywanych w sektorze prywatnym, to wciąż nie widać znaczących efektów w zakresie usprawnienia ich funkcjonowania. Brak jest również informacji na temat tego, czy wdrożenie danych mechanizmów faktycznie przyczyniło się do poprawy stanu organizacji. Ponadto istnieją jeszcze inne przesłanki decydujące o niepowodzeniu danych przedsięwzięć w tym zakresie, należą do nich¹⁵:

- fragmentaryczność stosowanych koncepcji i narzędzi wykorzystywanych w sektorze prywatnym;
- brak zdolności instytucjonalnych, a także motywacji do wprowadzenia innowacyjnych rozwiązań w organizacji oraz ich utrzymania i doskonalenia;
- brak środków finansowych na wdrożenie zmian instytucjonalnych.

Prawidłowość działania sektora finansów publicznych wiąże się z ustaleniem jasnych, mierzalnych i osiągalnych celów. Powinny one nie tylko uwzględniać mierniki służące do określenia stopnia ich realizacji, ale również wskazywać osoby odpowiedzialne za wykonanie każdego z nich. Pozwoliłoby to na skoncentrowanie się na podstawowych problemach działalności sektora publicznego oraz umożliwiłoby stosowanie konkretnych, a nie przypadkowych narzędzi służących do poprawy danej sytuacji¹⁶.

¹⁵ L. Borowiec, *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 9–10.

¹⁶ Zob. M. Dylewski, *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007, s. 28.

Od roku 2005 nie podejmowano znaczących działań zmierzających do zmian w zakresie poprawy efektywności funkcjonowania sektora publicznego. Powodowało to niską skuteczność gospodarowania środkami publicznymi, co potwierdza wciąż rosnący deficyt budżetowy. Tymczasem globalizacja, a także działanie w strukturach Unii Europejskiej wymusza poszukiwanie nowych rozwiązań, które przyczynią się do wzrostu efektywności i skuteczności działania jednostek sektora publicznego¹⁷. W ramach usprawnienia ich funkcjonowania niezbędne jest wprowadzenie planowania działalności organizacji publicznych, weryfikacja celów i zadań, a także ocena efektywności i skuteczności ich realizacji. Polscy ustawodawcy podjęli próbę podążania w kierunku usprawniania działalności oraz poprawy zarządzania instytucjami publicznymi poprzez wdrożenie zmian w ustawie o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku związanych z wprowadzeniem kontroli zarządczej. Jej zadaniem jest zobligowanie kierowników jednostek do podejmowania wszelkich działań zmierzających do zapewniania realizacji celów i zadań organizacji w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy¹⁸.

2. Kontrola jako narzędzie zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych

Pojęcie kontroli można rozpatrywać w dwóch ujęciach¹⁹:

- w znaczeniu funkcjonalnym oznacza badanie lub przegląd polegający na ustaleniu stanu faktycznego, porównaniu go ze stanem wymaganym (pożądanym) oraz dokonanie jego oceny, w zależności od podmiotu przeprowadzającego kontrolę dzieli się na wewnętrzną oraz zewnętrzną;
- w znaczeniu zarządczym jest to przyjęty system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) służący do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte.

¹⁷ M. Dylewski, *Planowanie budżetowe...*, s. 10.

¹⁸ Zob. art. 68 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach...

¹⁹ *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005.

Zarówno kontrola wewnętrzna, jak i finansowa, a także zarządcza stanowią rodzaje kontroli.

Kontrola wewnętrzna odnosi się do danej jednostki organizacyjnej, danego podmiotu bądź procesu. Zgodnie z definicjami organizacji międzynarodowych, takich jak COSO²⁰ czy INTOSAI²¹, kontrola wewnętrzna jest narzędziem bądź procesem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Jest ona wykonywana przez radę nadzorczą jednostki, zarząd i innych pracowników organizacji²².

Kontrola wewnętrzna z punktu widzenia organizacji międzynarodowych jest postrzegana znacznie szerzej niż kontrola wewnętrzna, która ukształtowała się w kulturze polskich instytucji publicznych. Funkcjonująca w tych jednostkach kontrola wewnętrzna oznacza czynność związaną z porównaniem stanu faktycznego z wymaganym oraz jest przeprowadzana przez specjalnie do tego powołane komórki organizacyjne (tzw. kontrola instytucjonalna), zatem stanowi kontrolę w ujęciu funkcjonalnym.

Kontrola wewnętrzna stanowi skoordynowany system obejmujący funkcjonowanie całej organizacji. Kontrola ta jest przeprowadzana w sposób niezależny w każdej instytucji i ma na celu zagwarantowanie, że cele jednostki zostały osiągnięte w sposób skuteczny i efektywny, jej aktywa są właściwie chronione, a operacje są legalne, prawidłowe i zasadne²³. W systemie finansowym Unii Europejskiej kontrola wewnętrzna nie ogranicza się do badania legalności i prawidłowości, ale odnosi się również do poszanowania zasad właściwego zarządzania finansami.

Według wytycznych w sprawie standardów kontroli wydanych przez Komisję Standardów Kontroli (INTOSAI) kontrola wewnętrzna to narzę-

²⁰ COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations Treadway Commission* – Komitet Organizacji Sponsorujących Komisje Treadway) opracował trzy modele kontroli: COSO I – Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa, COSO II – Zintegrowane zarządzanie ryzykiem, COSO III – Przewodnik po monitorowaniu systemów kontroli wewnętrznej.

²¹ INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli/ Audytu Wewnętrznego) opracowała Międzynarodowe Standardy Najwyższych Organów Audytu (*The International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI).

²² *Zarządzanie ryzykiem – zintegrowana struktura ramowa*, COSO 2004.

²³ http://eca.europa.eu/framework/budgetary_control/budgetary_control_internal_pl.htm.

dzie wykorzystywane do uzyskania racjonalnej pewności²⁴, że cele instytucji zostały osiągnięte. Kontrola wewnętrzna według standardów kontroli w Komisji Europejskiej obejmuje całość przyjętych przez kierownictwo zasad i procedur w organizacji celem uzyskania zapewnienia²⁵, że jednostka:

- osiąga swoje cele w sposób oszczędny, wydajny i efektywny,
- działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi i wewnętrznymi kierownictwa,
- jej zasoby rzeczowe i informacyjne są chronione,
- wykrywa błędy i nieprawidłowości oraz zapobiega ich powstawaniu,
- sporządza informacje finansowe w sposób rzetelny i terminowy.

Z pojęciem kontroli wewnętrznej nierozzerwalnie wiąże się termin system kontroli wewnętrznej, który według organizacji COSO²⁶ oznacza „przyjęty w organizacji system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) dający racjonalną pewność, że cele instytucji zostaną osiągnięte”²⁷. System kontroli wewnętrznej obejmuje całość zasad i procedur przyjętych przez jednostkę. Powinien on obejmować następujące elementy: środowisko kontroli, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontrolne, informację i komunikację oraz ocenę i monitoring.

Kontrola finansowa jest natomiast określeniem węższym niż kontrola wewnętrzna. Stanowi ona część kontroli wewnętrznej oraz obejmuje całość środków i mechanizmów dotyczących prawidłowego funkcjonowania procesów gromadzenia oraz dysponowania środkami finansowymi, a także gospodarowania mieniem organizacji.

Pojęcie kontroli w polskim ustawodawstwie funkcjonuje od wielu lat zarówno na szczeblu centralnym, jak i samorządowym. Występująca pod różnymi postaciami kontrola była wykonywana przez kierowników instytucji państwowych, wyodrębnioną grupę pracowników w jednostce czy też organizacje zewnętrzne (Najwyższa Izba Kontroli). W oparciu o przepisy ustawy

²⁴ Racjonalna pewność oznacza, że system kontroli wewnętrznej w jednostce funkcjonuje w sposób zapewniający prawidłowe działanie instytucji przy uwzględnieniu danych kosztów, korzyści i stopnia ryzyka.

²⁵ Zapewnienie wiąże się z dostarczeniem pewności kierownictwu organizacji i jej pracownikom, że instytucja działa w sposób prawidłowy.

²⁶ Zob. rozdz. V rozprawy.

²⁷ *Glosariusz terminów...*, s. 26 i 64.

o finansach publicznych w polskim sektorze publicznym od 2002 roku obowiązywało pojęcie kontroli finansowej, która obejmowała:

- zapewnienia przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków;
- badanie i porównanie stanu faktycznego z wymaganym, pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych;
- prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowania procedur, które ustala kierownik jednostki w formie pisemnej w oparciu o Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Odpowiedzialność za nią spoczywała na kierownictwie organizacji publicznych. Pomoc w zakresie ustanowienia i sprawowania kontroli finansowej stanowiły *Standardy kontroli finansowej* w jednostkach sektora finansów publicznych wydane przez Ministra Finansów w formie komunikatu²⁸. Wyznaczały one obszary, które powinien obejmować system kontroli finansowej, a także wskazywały kierunki zmian w tym zakresie. *Standardy kontroli finansowej* zostały opracowane w oparciu o następujące dokumenty: *Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej*, *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa – COSO*, *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej – INTOSAI*, *Standardy kontroli wewnętrznej w rządzie federalnym – GAO*. Standardy kontroli finansowej, zgodnie z niniejszym komunikatem, odnosiły się do pięciu elementów systemu kontroli wewnętrznej, takich jak: środowisko wewnętrzne, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy systemu kontroli finansowej, informacja i komunikacja oraz ocena i audyt wewnętrzny.

W roku 2009 nastąpiła zmiana ustawy o finansach publicznych, w wyniku której wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej. Nie oznacza to jednak, że kierownicy zostali zwolnieni z realizacji pozostałych zadań z zakresu sprawowania kontroli finansowej. Pozostawiono ją w gestii kierowników jednostek poprzez zachowanie zapisu o odpowiedzialności kierownika za gospodarkę finansową instytucji²⁹. Kontrola zarządcza, zgodnie

²⁸ Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 7, poz. 58.

²⁹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach..., art. 53.

z ustawą o finansach publicznych, oznacza ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy³⁰. Kontrola ta wiąże się z realizacją odpowiednich czynności przez zarządzającego instytucją, dzięki którym organizacja osiąga swoje cele. Działania te powinny przebiegać w sposób terminowy, zgodnie z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a tym samym przyczyniać się do uzyskiwania możliwie największych korzyści przy jednoczesnym oszczędnym wykorzystaniu nakładów. Kontrola zarządcza obejmuje wszystkie rodzaje działań oraz wszelkie obszary i procesy funkcjonujące w jednostce, w tym również finansowy.

Wskazówkę do wdrażania i oceny kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych stanowią ustanowione przez Ministra Finansów *Standardy kontroli zarządczej*³¹. Ich celem jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których działa³². Standardy obejmują pięć elementów odpowiadających poszczególnym zadaniom kontroli zarządczej, należą do nich: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena.

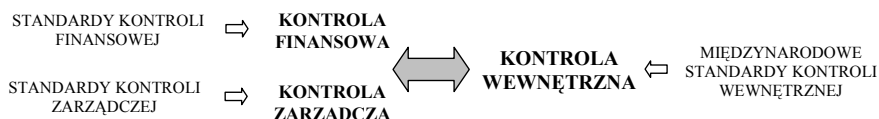
Kontrola zarządcza w odniesieniu do funkcjonowania polskich jednostek sektora publicznego zawiera w sobie pojęcia wszystkich kontroli, które dotychczas funkcjonowały w tych organizacjach (kontrolę finansową, kontrolę wewnętrzną), a z drugiej strony wprowadza pewne nowe elementy, zaczerpnięte z działalności instytucji sektora prywatnego, takie jak zarządzanie przez cele, efektywność i skuteczność działań. Stąd można pozwolić sobie na stwierdzenie, że kontrola zarządcza wchłonęła kontrolę finansową, a właściwie kontrola finansowa stała się jednym z elementów kontroli zarządczej. Kontrola zarządcza stanowi system zarządzania organizacją. Jest integralną częścią instytucji, a od jakości jej organizacji oraz funkcjonowania zależy skuteczność działania jednostki. Stąd jej waga i znaczenie dla realizacji celów, efektywności działania, a także rozwoju instytucji są znaczące.

³⁰ Tamże, art. 68.

³¹ Komunikat nr 23 Ministra Finansów...

³² Tamże.

Kształtowanie się pojęcia kontroli według ustawy o finansach publicznych oraz przedstawione dylematy terminologiczne w tym zakresie zaprezentowano na rysunku 3.



Rysunek 3. Pojęcie kontroli w sektorze finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne.

3. Kontrola a efektywność i skuteczność działania jednostek sektora finansów publicznych

Trudno jest ocenić efektywność i skuteczność funkcjonowania szeroko rozumianej kontroli w zakresie zarządzania organizacjami publicznymi. Pomimo tego, że pojęcie to z prawnego punktu widzenia funkcjonuje w sektorze publicznym od 2009 roku, a jego geneza sięga lat 90. XX wieku³³, do tej pory nie poddano ocenie efektywności i skuteczności funkcjonowania tego narzędzia.

Obowiązek kontroli finansowej w zakresie finansów publicznych istniał zawsze, jednakże wyodrębniono to pojęcie dopiero w 2002 roku w chwili wdrożenia audytu wewnętrznego w jednostkach należących do tego sektora. Od tego momentu dochodziło do znacznych rozbieżności pojęciowych w tym zakresie. Z jednej strony posługiwano się terminem kontroli finansowej oraz definiowano ją jako kontrolę odnoszącą się do obszaru *stricte* finansowego. Z drugiej wyjaśniano, że pojęcie to nawiązuje do współczesnej koncepcji kontroli wewnętrznej³⁴. Skutkowało to brakiem zrozumienia ze strony kadry kierowniczej jednostek sektora finansów publicznych, zobowiązanej do wdro-

³³ Zob. R.M. Anthony, *Management Control System*, McGraw-Hill Education 1994.

³⁴ Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 3, poz. 13.

żenia tego rodzaju kontroli. Potwierdziły to roczne raporty przygotowywane przez Ministerstwo Finansów. Pierwszy z nich ukazał się w 2005 roku i zapowiadał rozwój systemu kontroli finansowej w sposób bardzo obiecujący. System funkcjonowania kontroli finansowej i audytu uznano za zintegrowany, chroniący finanse publiczne oraz gwarantujący prawidłowe funkcjonowanie jednostek wydających środki publiczne³⁵. Kolejny raport dotyczący oceny funkcjonowania kontroli finansowej i audytu został opublikowany przez Ministerstwo Finansów w 2006 roku. Informacje w nim zamieszczone akcentowały nieprawidłowości w ramach działania systemów kontroli finansowej w organizacjach publicznych. Kluczowym wnioskiem w nim zawartym była konieczność dalszego poszerzania znajomości i zrozumienia *Standardów kontroli finansowej* przez zarządzających organizacjami, a także wskazano na niską jakość funkcjonujących systemów zarządzania ryzykiem w jednostkach bądź ich brak³⁶.

W roku 2007 Ministerstwo Finansów nie przeprowadziło oceny funkcjonowania kontroli finansowej w jednostkach, ograniczono się tylko do weryfikacji procesu zarządzania ryzykiem³⁷. Opublikowane dane potwierdzały stan rzeczy z 2006 roku. Raporty przygotowywane przez Ministerstwo Finansów opierały się na informacjach pozyskanych z jednostek sektora finansów publicznych w postaci wypełnionego kwestionariusza oceny systemu kontroli finansowej³⁸. Pytania ujęte w kwestionariuszu miały na celu weryfikację dokumentacji stosowanej i przyjętej w danej organizacji z punktu widzenia elementów ujętych w *Standardach kontroli finansowej*. Poza trzema sprawozdaniami opublikowanymi przez Ministerstwo Finansów nie opracowano innych raportów ukazujących efektywność i skuteczność funkcjonowania tego narzędzia w sektorze publicznym na szczeblu centralnym i samorządowym.

Od chwili pojawienia się kontroli zarządczej, pomimo że funkcjonuje ona od 2009 roku, do tej pory przygotowano jeden dokument z zakresu jej oceny,

³⁵ Zob. http://www.mf.gov.pl/_files/_koordynacja_kontroli_f finansowej_i_audytu_wewntrznego/wdrazanie_kontroli_f finansowej/info_na_temat_kf_i_aw_w_jsfp.pdf.

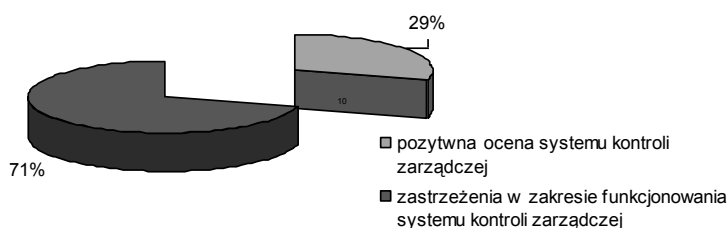
³⁶ Zob. *Sprawozdanie audyt i kontrola finansowa w 2006 r.*, raport Ministerstwa Finansów, s. 19–21.

³⁷ Zob. *Sprawozdanie audyt i kontrola finansowa w 2007 r.*, raport Ministerstwa Finansów, s. 16.

³⁸ Zob. http://www.mf.gov.pl/_files/_koordynacja_kontroli_f finansowej_i_audytu...

który opiera się na informacjach pozyskanych od kierowników jednostek w ramach składanych przez nich oświadczeń z kontroli zarządczej za rok 2010³⁹.

Zgodnie z informacjami opublikowanymi przez Ministerstwo Finansów⁴⁰ ocena funkcjonowania kontroli zarządczej dokonana wśród 17 ministerstw tylko w pięciu kształtuje się na poziomie pozytywnym. Pozostałych 12 oceniło jej funkcjonowanie na poziomie niewystarczającym, co zostało zaprezentowane na rysunku 4.



Rysunek 4. Ocena kontroli zarządczej przez ministerstwa w Polsce

Źródło: opracowanie własne.

Jako główne uchybienia ministerstwa wskazały braki w przyjętej polityce zarządzania ryzykiem bądź jej niesformalizowanie. Biorąc po uwagę informacje zawarte w sprawozdaniach opublikowanych przez Ministerstwo Finansów z 2006 oraz 2007 roku w zakresie oceny kontroli finansowej, w których jako główny problem podkreślano brak polityki zarządzania ryzykiem, należy zaznaczyć, że w ciągu pięciu lat pomimo akcentowania kwestii dotyczącej nieprawidłowości w tym zakresie w instytucjach sektora finansów publicznych do tej pory nic się nie poprawiło. Można w tym miejscu doszukiwać się przyczyn tego stanu rzeczy, jednakże odpowiedzialność w tym zakresie spoczywa nie tylko po stronie kierowników jednostek, braku działań z ich strony, wynika również z nieegzekwowania przestrzegania przepisów prawa ze strony władz.

³⁹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych..., art. 70.

⁴⁰ Zob. http://www.mf.gov.pl/_files/_koordinacja_kontroli_finansowej_i_audytu_wewntrznego/zestawienie_informacji.pdf

Podsumowanie

Nowelizacja ustawy o finansach publicznych stanowi szansę dla jednostek publicznych na zapoczątkowanie pewnego rodzaju zmiany zarówno w sposobie myślenia, jak i nastawienia osób kierujących do zarządzania tymi organizacjami. Stanowić może ona znaczący krok w kierunku przejścia z tzw. administrowania na zarządzanie jednostkami publicznymi oraz może pozwolić spojrzeć na ich funkcjonowanie z punktu widzenia kryteriów efektywności, gospodarności i skuteczności realizowanych działań. O efektywności działania sektora finansów publicznych decyduje sprawność funkcjonowania wszystkich organizacji zaliczanych do tego sektora. Biorąc pod uwagę kwestie związane z dotychczas podejmowanymi działaniami z zakresu oceny funkcjonowania zarówno kontroli finansowej, jak i zarządczej, pozostaje mieć nadzieję, że kontrola zarządcza nie zostanie pozostawiona sama sobie. Uwzględniając jednak dość niski poziom wskaźnika efektywności dla Polski, a także brak działań dotychczas podejmowanych w zakresie oceny efektywności i skuteczności funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, wcześniej wewnętrznej określanej również finansową, można mieć pewne obawy co do podniesienia jakości w tym zakresie.

Reasumując, ważne jest, aby wprowadzone zmiany nie były odbierane jako dodatkowe utrudnienia na drodze funkcjonowania instytucji publicznych, lecz jako szansa na rozwój oraz wzrost konkurencyjności jednostek sektora publicznego. Jednakże jak każde nowe rozwiązanie, aby było ono przestrzegane, a nie pozostało jedynie zapisem prawnym, powinno być poddawane ciągłej analizie i weryfikacji oraz skutecznie egzekwowane.

Literatura

- Anthony R.M., *Management Control System*, McGraw-Hill Education, 1994.
Biała księga, *European Governance* 2001.
Borowiec L., *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.
Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007.

- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005.
- http://eca.europa.eu/framework/budgetary_control/budgetary_control_internal_pl.h.
- http://www.mf.gov.pl/_files_/koordynacja_kontroli_finansowej_i_audytu_wewnetrznego/zestawienie_informacji.pdf.
- Kaufmann D., A. Kraay, Mastruzzi M., *Governance IV, New Data, New Challenges*, World Bank, May 2005, www.worldbank.org.
- Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 7, poz. 58.
- Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF, nr 3, poz. 13.
- Marcinkowska M., *Władztwo publiczne – jak wdrożyć zasady Corporate Governance w sektorze publicznym?*, w: *Przemiany w finansach publicznych w Polsce po wstąpieniu do Unii Europejskiej*, red. B. Mikołajczyk, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006.
- Piotrowska-Marczak K., Uryszek T., *Zarządzanie finansami publicznymi*, Difin, Warszawa 2009,
- Przesławska G., *Instytucjonalne wymiary efektywnego państwa w procesie integracji*, www.imediterranei.eu/wroclaw/PrzeslawskaGabriela.doc.
- Słownik języka polskiego PWN*, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1995.
- Sprawozdanie audyt i kontrola finansowa w 2006 r.*, raport Ministerstwa Finansów.
- Sprawozdanie audyt i kontrola finansowa w 2007 r.*, raport Ministerstwa Finansów.
- Strąk T., *Public service value jako miernik skuteczności i efektywności realizacji zadań publicznych*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo Uniwersytetu Toruńskiego.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.
- http://eca.europa.eu/framework/budgetary_control/budgetary_control_internal_pl.htm.
- www.imediterranei.eu/wroclaw/PrzeslawskaGabriela.doc.
- www.info.worldbank.org.
- http://www.mf.gov.pl/_files_/koordynacja_kontroli_finansowej_i_audytu_wewnetrznego/wdrazanie_kontroli_finansowej/info_na_temat_kf_i_aw_w_jsfp.pdf.
- <http://civicpedia.ngo.pl/x/327339>.
- Zarządzanie ryzykiem – zintegrowana struktura ramowa*, COSO 2004.
- Ząbkowicz, *Instytucje i wzrost gospodarki w Chile. Neoliberalizm i sztuka kompromisu*, Warszawa, PWN 2001.
- Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, PWE, Warszawa 1969.

Summary

Management control is a management system in the organization. It is an integral part of the institution and the quality of its organization and functioning depends on the effectiveness of the unit. Hence its importance and relevance to the objectives, efficiency, and development institutions is significant. The article presents the evolution of the concept of management control in the Polish public finance sector by providing its evolution from financial control, through internal audit and impact assessment of its functioning and the impact on the effectiveness and efficiency of public organizations.