



Ocena realizacji celów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – wyniki badań ankietowych

KAZIMIERA WINIARSKA *

Streszczenie

Celem artykułu jest ocena realizacji celów kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce. Aby dokonać oceny, sformułowano pytania, które miały potwierdzić znajomość celów kontroli zarządczej w praktyce. Jednocześnie pytania ankietowe interpretowały zakres realizacji poszczególnych celów kontroli zarządczej.

Metodą badawczą były badania ankietowe skierowane do miast i powiatów w Polsce. Adresy uzyskano ze Związku Miast Polskich i ze Związku Powiatów Polskich. Łącznie wysłano 572 ankiety i otrzymano 289 wypełnionych ankiet, co stanowi zwrot w 51%. Ankietowanym dano do wyboru wypełnienie ankiety w formie papierowej lub elektronicznej. Ankiety wysyłano za pośrednictwem Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Z materiału badawczego wynika, że pojęcie kontroli zarządczej jest akceptowane w sektorze finansów publicznych, a cele są realizowane. Wniesiono jednak propozycję rozszerzenia interpretacji metod zarządzania ryzykiem przez instrukcję szczegółową przygotowaną przez Ministerstwo Finansów.

Słowa kluczowe: zakres kontroli zarządczej, cele kontroli zarządczej.

Abstract

The assessment of reaching management control objectives in the public sector entities – results of survey research

The purpose of this article is to assess the realisation of goals of management control in public sector entities in Poland. To make the assessment, the authors formulated questions intended to confirm the knowledge of management control goals in practice. At the same time the questions interpreted the scope of realisation of individual goals of management control.

The research method used was a questionnaire survey conducted in cities, towns and counties in Poland. The addresses were obtained from the Association of Polish Cities and the Association of Polish Counties. In total, 572 questionnaires were sent out of which 289 completed forms were sent back, which constitutes a 50-percent return. The respondents were allowed to fill the questionnaire on paper or online. The questionnaires were distributed with the help of the Main Board of the Accountants Association in Poland.

It appears from the gathered data that the concept of management control is accepted in the public sector and the goals are being realised. However, it was proposed to broaden the interpretation of risk management methods by means of a detailed instruction prepared by the Ministry of Finance.

Keywords: scope of management control, goals of management control.

* Prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, kr234@wneiz.pl



Wprowadzenie

Kontrola zarządcza została zdefiniowana w ustawie o finansach publicznych w 2009 r. z mocą obowiązującą od stycznia 2010 r. (Ustawa o finansach publicznych, 2009). Zastąpiła wcześniejsze pojęcie kontroli finansowej. Według art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych kontrolę zarządczą stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Za najistotniejszy element kontroli zarządczej można uznać wyznaczenie celów i zadań dla jednostki, a także jednostek podległych oraz system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań.

Kontrola zarządcza nie ogranicza się wyłącznie do procedur, instrukcji i zarządzeń kierownictwa. Skuteczność kontroli zarządczej zależy w dużym stopniu od sposobu, w jaki pracownicy jednostki wykonują wynikające z niej obowiązki.

Kontrola zarządcza obejmuje swoim zakresem wszystkie aspekty działalności jednostki. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie (art. 68 ustawy o finansach publicznych, 2009):

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczności i efektywności działania,
- 3) wiarygodności sprawozdań,
- 4) ochrony zasobów,
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- 7) zarządzania ryzykiem.

Cele kontroli zarządczej wyznaczają jednocześnie jej zakres. Oceny sprawności funkcjonowania kontroli zarządczej można dokonać w każdej jednostce lub w grupie jednostek, dobranych według określonego kryterium.

1. Kontrola zarządcza w teorii i praktyce

Koncepcja nowego zarządzania publicznego (*New Public Management* – NPM) zaakcentowała rolę odpowiedzialności za efekty działań publicznych. Rozszerzono autonomię instytucji publicznych względem władz centralnych i wskazano priorytet realizacji potrzeb obywateli, z uwzględnieniem zasad gospodarki rynkowej i finansowania powiązanego z efektami (Berland, Drevet, 2006). Skomplikowane relacje między jednostkami sektora publicznego uniemożliwiają ustalenie efektów funkcjonowania całego systemu i jego elementów (Marques i in., 2011).

Kontrola zarządcza jest utożsamiana z pojęciem kontroli kierowniczej pojmowanej jako systematyczne działanie, którego celem jest ciągłe monitorowanie efektywności jednostki i ewentualne podejmowanie działań korygujących w sytuacji występowania nieprawidłowości (Mockler, 1994). Dla zapewnienia realizacji zadań jednostki ustawodawca w ustawie o finansach publicznych wyznaczył cele kontroli zarządczej.

Pierwszą próbę oceny funkcjonowania kontroli zarządczej przeprowadziła Najwyższa Izba Kontroli (NIK) w 2010 i 2011 roku. Przedmiotem badania była ocena realizacji kontroli zarządczej w gminach (*Funkcjonowanie kontroli zarządczej...*, 2010). Kontrole NIK wykazały, że w gminach regulacje wewnętrzne w zakresie kontroli zarządczej opracowano bez powiązania z zarządzaniem ryzykiem. Ponadto były one w dużym stopniu nakierowane na zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości, a w mniejszym stopniu na osiąganie celów działalności.

Wyniki kontroli przeprowadzonych przez NIK przyczyniły się do podjęcia przez Ministra Finansów w grudniu 2011 r. badań, które miały na celu pozyskanie informacji na temat stanu wiedzy o kontroli zarządczej (*Analiza wyników badania...*, 2012). Na podstawie badań ankietowych oceniono skuteczność realizacji przez ministra finansów zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej.

Oceny funkcjonowania kontroli zarządczej podjęli się J. Dyczkowska i T. Dyczkowski (2014, s. 94) na grupie 111 jednostek sektora publicznego. Określono cztery obszary analizy:

- 1) planowanie,
- 2) kontrola efektów,
- 3) raportowanie wewnętrzne,
- 4) komunikacja wraz z wykorzystaniem nowoczesnych technologii informatycznych.

Na podstawie otrzymanych odpowiedzi sformułowano opinie na temat:

- 1) przepływu informacji kontrolnych,
- 2) raportowania wewnętrznego,
- 3) przepływu informacji pokontrolnych,
- 4) omawiania wyników z przełożonymi,
- 5) intensywności komunikacji.

Wymienieni autorzy przedstawili również propozycje pytań oceniających kontrolę wewnętrzną w podmiotach realizujących zadania publiczne. Pytania skonstruowano według elementów wytycznych INTOSAI: środowisko kontroli wewnętrznej, zarządzanie ryzykiem, działania kontrolne, przepływ informacji i komunikacja oraz monitoring (Dyczkowska, Dyczkowski, 2009, s. 51).

2. Procedura badawcza

2.1. Grupa badawcza

W tekście artykułu oceniono realizację kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce. Ankietę badawczą przeprowadzono w drugiej połowie 2013 r.

Koncepcja wykonania badania ankietowego w zakresie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej powstała w 2012 r. jako zadanie Komisji Wewnętrznego Audytu i Kontroli w ramach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Członkowie

Komisji przyjęli jako ramy koncepcyjne cele kontroli zarządczej wymienione w ustawie o finansach publicznych. W czasie kilku spotkań wyznaczono adresatów ankiety i zakres pytań.

Oceniając aspekt praktyczny realizacji ankiety, zdecydowano się na skierowanie ankiet do jednostek samorządu terytorialnego (miast i powiatów). W celu uzyskania odpowiedniej zwrotności ankiet zdecydowano się na przekazanie ich za pośrednictwem Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Pełny zakres pytań ankietowych opublikowano w materiałach konferencyjnych (Winiarska i in., 2013, s. 334). Członkowie komisji podzielili się obszarami badań. Część członków komisji zaprezentowała wnioski z badań w formie artykułów, które były publikowane samodzielnie.

Niniejszy artykuł jest podsumowaniem badań nad oceną funkcjonowania kontroli zarządczej i uwzględnia wcześniejsze publikacje niektórych członków komisji oraz niepublikowane wnioski pozostałych członków.

2.2. Konstrukcja ankiety badawczej

Układ ankiety odpowiadał ustawowo wyznaczonym celom kontroli zarządczej (tabela 1).

Tabela 1. Ankieta dotycząca oceny stanu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – projekt autorski

Lp.	Pytania do ankiety
A.	Charakterystyka jednostki (pytania ogólne)
B.	Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi
C.	Efektywność i skuteczność działania
D.	Wiarygodność sprawozdań
E.	Ochrona zasobów
F.	Przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania
G.	Efektywność i skuteczność przepływu informacji
H.	Zarządzanie ryzykiem

Źródło: opracowanie własne.

3. Wyniki badań

3.1. Profil respondentów

W celu ustalenia profilu respondentów poproszono o udzielenie odpowiedzi na siedem pytań:

1. Jaka jest forma organizacyjna jednostki?
2. Ile lat jednostka funkcjonuje?

3. Czy jednostka jest zobowiązana do sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej?
4. Jakie są regulacje systemu kontroli zarządczej?
5. Jakie są efekty kontroli zarządczej?
6. Czy w jednostce funkcjonuje audyt wewnętrzny?
7. Czy w jednostce wdrożono budżet zadaniowy?

Gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe stanowią 96% ankietowanych.

Ankietowane podmioty funkcjonują od 11 do 20 lat (51%) i ponad 20 lat (48%). Tylko 1% podmiotów funkcjonuje od 5 do 10 lat.

Nie wszystkie jednostki są zobowiązane do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Oświadczenie takie sporządza tylko 29% ankietowanych.

Kontrola zarządcza jest uregulowana głównie zarządzaniem kierownika jednostki (87%) oraz regulaminem kontroli zarządczej (39%), w 1% innym regulaminem i w 7% innymi przepisami, na przykład regulaminem organizacyjnym urzędu, procedurami ISO 9001, ustawą i systemem zarządzania jakością, regulaminem zarządzania ryzykiem, zarządzeniem prezydenta miasta, ramowymi zasadami funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w urzędzie, instrukcją zasad i trybu wyznaczania celów.

Ankietowani najbardziej doceniają w kontroli zarządczej zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi i skuteczność oraz efektywność działania. Najmniejszą wartość ma dla nich zapewnienie zarządzania ryzykiem. Może to wynikać z braku dostatecznej wiedzy na temat ryzyka i przywiązania pracowników jednostki sektora finansów publicznych do ścisłego przestrzegania przepisów prawa i procedur wewnętrznych.

W 85% badanych jednostek funkcjonuje audyt wewnętrzny, a w 15% nie. Prawdopodobnie jednostki niestosujące audytu wewnętrznego nie osiągnęły zobowiązujących do tego warunków (wielkość wpływów, wydatki roczne).

W związku z tym, że w badanej grupie jednostek przeważały jednostki samorządowe, które nie mają jeszcze obowiązku wdrożenia budżetu zadaniowego, tylko 12% badanych jednostek wdrożyło budżet zadaniowy. Wśród nich mogą być również jednostki samorządowe, które dobrowolnie opracowały budżety zadaniowe. 2% jednostek nie udzieliło w tej sprawie odpowiedzi.

Podsumowując wyniki badań, należy stwierdzić, że:

- 1) w grupie ankietowanych jednostek zasadniczą grupę stanowią samorządowe jednostki budżetowe, funkcjonujące w połowie w okresie 11–20 lat i w połowie ponad 20 lat;
- 2) zdecydowana większość jednostek nie ma obowiązku sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej;
- 3) kontrola zarządcza jest regulowana najczęściej zarządzeniem kierownika jednostki i regulaminem kontroli zarządczej;
- 4) efektem funkcjonowania kontroli zarządczej jest zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, a także wiarygodności sprawozdań;

- 5) w większości badanych jednostek funkcjonuje audyt wewnętrzny, ale nie wdrożono budżetu zadaniowego.

3.2. Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi

Badanie ankietowe oceniające zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi zawierało następujące pytania:

1. Jakie dokumenty regulujące realizację zadań posiada jednostka?
2. Czy jednostka posiada wewnętrzny regulamin organizacyjny określający zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych?
3. Czy pracownicy posiadają bieżący dostęp do procedur/instrukcji obowiązujących w jednostce?
4. Czy zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników jest określony w formie pisemnej?
5. Czy zasady doboru pracowników są dostępne dla wszystkich starających się o pracę (na przykład podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej)?
6. Czy w jednostce są dokonywane wewnętrzne oceny pracowników i kto je dokonuje?
7. Czy przełożeni oceniają przestrzeganie obowiązujących w jednostce procedur/instrukcji?
8. Jak ocenia Pani/Pan istniejące w jednostce procedury/instrukcje?
9. Czy Pani/Pan wie, jak należy zachować się w wypadku poważnych naruszeń przepisów prawa?
10. Czy w jednostce jest prowadzona samoocena systemu kontroli zarządczej? Jeżeli tak, to jak często?

W zasadniczej liczbie badanych jednostek obowiązują procedury wewnętrzne. Popularnym sposobem objaśniania regulacji wewnętrznych są również instrukcje. Znacznie rzadziej znajdują zastosowanie wytyczne, które stanowią pomocne narzędzie w identyfikacji obszarów lub elementów wymagających ulepszeń. 28% jednostek stosuje inne sposoby regulacji, które można modyfikować w celu dostosowania do specyficznych celów i zadań jednostki oraz warunków, w jakich ona działa (na przykład regulaminy organizacyjne).

Niemal 100% respondentów potwierdziło posiadanie wewnętrznego regulaminu organizacyjnego określającego zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych w jednostce. Oznacza to, że ta forma określania zakresu uprawnień i odpowiedzialności komórek organizacyjnych ma zasadnicze znaczenie dla sprawnego funkcjonowania ankietowanych jednostek.

Ankietowani w większości (99%) deklarują posiadanie dostępu do procedur/instrukcji obowiązujących w jednostce. Jedynie 1% uważa, że istnieje problem z dostępem do nich. Tak wysoki wskaźnik dostępu do procedur/instrukcji wskazuje na funkcjonowanie w jednostce kanałów komunikacji.

Niemal wszyscy respondenci wskazali, że określanie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników następuje w formie pisemnej. Ma to szczególne znaczenie dla realizacji zasady jawności i przejrzystości działalności jednostki.

Zdecydowana większość respondentów (95%) stwierdziła, że zasady naboru pracowników są dostępne dla każdego starającego się o pracę w danej jednostce. Niewiele, bo 4%, wykazało, że nie są one dostępne dla wszystkich ubiegających się o zatrudnienie. Jest to kolejny element kontroli zarządczej w obszarze komunikacji i informacji, który został oceniony pozytywnie przez większość jednostek.

pozytywnym sygnałem jest zadeklarowane przez większość ankietowanych (88%) dokonania oceny pracownika przez bezpośredniego przełożonego. W 26% oceny tej dokonuje kierownik komórki organizacyjnej. Tylko w 1% jednostek nie dokonuje się ocen pracowników.

Z informacji zawartych w ankietach wynika, że w zdecydowanej większości jednostek (94%) przełożeni oceniają przestrzeganie przez pracownika obowiązujących w jednostce procedur/instrukcji. Tylko 4% respondentów zaznaczyło, że ocena taka nie ma miejsca. W przypadku 2% ankietowanych nie udzielono odpowiedzi.

W większości przypadków (95%) stwierdzono, że istniejące w jednostce procedury/instrukcje ułatwiają wykonywanie zadań. Nieznaczna część ankietowanych przyznała, że są zbyt złożone lub niekompletne. Można zatem stwierdzić, że funkcjonalność rozwiązań przyjętych w jednostkach w ramach procedur/instrukcji na trwałe wpisuje się w działania usprawniające funkcjonowanie jednostki.

Jak wynika z przeprowadzonych badań, 100% ankietowanych potwierdziło znajomość sposobu zachowania się w wypadku poważnych naruszeń przepisów prawa. Żaden ankietowany nie wykazał braku wiedzy w tym zakresie. Wskazuje to na bardzo wysoką dbałość osób zarządzających o to, by pracownicy mieli wiedzę pozwalającą na właściwe reagowanie w przypadku poważnych naruszeń prawa.

Spśród wszystkich ankietowanych 87% zadeklarowało prowadzenie samooceny systemu kontroli zarządczej w jednostce raz w roku. Tylko w 1% wskazano prowadzenie przedmiotowej samooceny dwa razy w ciągu roku. W pozostałych przypadkach wskazano na „inną częstotliwość” przeprowadzania samooceny, tj. na bieżąco, na polecenie kierownika jednostki, niesystematycznie i odcinkowo, co kwartał, raz na dwa lata, systematycznie przez kierowników wydziałów, w zależności od potrzeb, co najmniej raz w roku, według potrzeb.

Podsumowując wyniki badań w zakresie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, można stwierdzić, że:

- 1) popularnym sposobem objaśniania regulacji wewnętrznych są instrukcje;
- 2) niemal 100% ankietowanych potwierdza posiadanie wewnętrznego regulaminu organizacyjnego;
- 3) prawie wszyscy ankietowani deklarują bieżący dostęp do procedur/instrukcji obowiązujących w jednostce;
- 4) określenie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników następuje w formie pisemnej;

- 5) zasady doboru pracowników są dostępne na stronach Biuletynu Informacji Publicznej;
- 6) większość pracowników jest oceniana przez bezpośredniego przełożonego;
- 7) przełożeni oceniają przestrzeganie przez pracowników obowiązujących procedur/instrukcji;
- 8) tylko nieznaczna część ankietowanych oceniła, że procedury/instrukcje są zbyt złożone lub niekompletne;
- 9) ankietowani potwierdzili znajomość sposobu zachowania się w przypadku powstałych naruszeń przepisów prawa;
- 10) aż 87% ankietowanych potwierdziło prowadzenie samooceny kontroli zarządczej raz w roku.

3.3. Efektywność i skuteczność działania

W badaniach ankietowanych dotyczących oceny efektywności i skuteczności działania sformułowano 10 pytań (Jaszał, 2015, s. 301):

1. Czy w jednostce zostały określone cele strategiczne?
2. Czy celom strategicznym przyporządkowane są cele operacyjne?
3. Co jest podstawą określania celów jednostki?
4. Czy celom operacyjnym zostały przyporządkowane zadania zapewniające ich realizację?
5. Jak są wyrażone mierniki służące do realizacji celów?
6. Jakie są przyczyny ewentualnego braku mierników realizacji celów?
7. Kto sprawuje nadzór nad stopniem realizacji celów i zadań jednostki?
8. W jakiej formie realizowany jest monitoring skuteczności działania jednostki?
9. Czy jednostka dokonuje oceny efektywności realizowanych celów i zadań?
10. W jakiej formie są przedstawiane wyniki kontroli zarządczej?

Jak wynika z analizy odpowiedzi, w 94% jednostek opracowano cele strategiczne, co należy uznać za pozytywną tendencję. Świadczy to o jednoznacznym wskazaniu długoterminowych celów dla jednostki, które powodują możliwość wdrożenia konsekwentnych systemowych działań pozwalających na osiągnięcie tych celów.

Znaczna część badanych jednostek (87%) dokonała wyznaczenia celów operacyjnych powiązanych z celami strategicznymi, co wskazuje na wzorcowe działanie – zarządzanie jednostkami. Dla celów strategicznych zostały wyznaczone cele operacyjne dzielące kompetencje na siatkę struktury organizacyjnej w jednostce, z jednoczesnym przypisaniem zadań i odpowiedzialności. Brak rozbudowania celów strategicznych o cele operacyjne występuje w jednostkach, które nie wdrożyły budżetu zadaniowego. Analiza wskazuje na brak koordynacji w zakresie przełożenia celów w jednostkach, które nie wdrażają koncepcji NPM (agregacji narzędzi nowoczesnego zarządzania zawierających funkcję audytu, kontroli zarządczej oraz budżetowania zadaniowego).

W przypadku większości badanych jednostek podstawą określenia celów są przepisy prawny i statut jednostki, co wynika wprost z przestrzegania obowiązujących przepisów ustawy o finansach publicznych.

Tylko około połowie celów operacyjnych zostały przypisane szczegółowe zadania. Zaistniały stan może wpływać negatywnie na rozliczanie odpowiedzialności. Należy również zaznaczyć, że dla około 45% jednostek zadania określono wyłącznie dla celów priorytetowych. W 5% jednostkach w ogóle nie określono zadań. Realizację celu mierzy się miernikami, które mogą być sformułowane ilościowo, wartościowo, jakościowo lub w inny sposób (na przykład stopień uzyskania wyznaczonego efektu).

Występuje duże rozwarstwienie w zakresie wskazania mierników służących do oceny skuteczności realizacji celów jednostki. Różnorodność mierników, w stosunku do zbliżonej struktury badanych jednostek, będzie utrudniać ocenę skuteczności i efektywności realizowanych celów. Mierniki ilościowe występują głównie w jednostkach funkcjonujących od wielu lat. W nowych jednostkach przeważają mierniki jakościowe. Mierniki wartościowe pojawiają się w jednostkach, które posiadają wdrożony audyt wewnętrzny oraz budżet zadaniowy.

Ankietowani wskazują na problem z doбором mierników służących do oceny efektów pracy jednostki ze względu na brak wiedzy o sposobie mierzenia oraz pracochłonność pomiarów.

W większości jednostek nastąpiło delegowanie w dół uprawnień i odpowiedzialności w zakresie realizacji celów jednostki. Takie rozwiązanie należy ocenić negatywnie, gdyż nadzór, w przeciwieństwie do realizacji celów, powinien spoczywać na kierowniku jednostki. Przenoszenie uprawnień na kierowników komórek merytorycznych lub osoby wyznaczone jest szczególnie widoczne w jednostkach samorządu terytorialnego, co świadczy o unikaniu odpowiedzialności za efekty pracy na przykład starosty, burmistrza, wójta.

W większości jednostek monitoring jest realizowany w formie przeglądów, kontroli lub audytów. Te formy monitoringu są w szczególności wdrażane w jednostkach sektora finansów publicznych na poziomie samorządowym. Drugą formą badania skuteczności jest raportowanie realizowane przez komórki merytoryczne odpowiedzialne za dany proces. Przyjęty model monitoringu dotyczy zwłaszcza jednostek stabilnych, funkcjonujących od kilkunastu lat. W jednostkach, w których wdrożono audyt wewnętrzny oraz jest wdrażany budżet zadaniowy występuje większy nacisk na przypisanie zadań.

Wyznaczone cele i zadania powinny być również oceniane pod względem efektywności. 80% jednostek dokonuje analizy efektywności realizowanych celów.

Wyniki funkcjonowania kontroli zarządczej są omawiane najczęściej na odprawach kadry kierowniczej. Efektem ich omawiania są pisma instruktażowe oraz szkolenia dla osób odpowiedzialnych za realizację poszczególnych celów i zadań.

Podsumowując wyniki badań, należy stwierdzić, że:

- 1) w przeważającej części jednostki mają zidentyfikowane kompetencje, cele i zadania;
- 2) badane podmioty potrafią sformułować cele, stosownie do kompetencji, przepisów prawnych, strategii i misji obejmujących daną jednostkę;

- 3) jednostki mają coraz większą świadomość konieczności systematycznego wzrostu efektywności i skuteczności działania w odniesieniu do posiadanych kompetencji;
- 4) w jednostkach są wyznaczane cele strategiczne i operacyjne;
- 5) w ramach celów są wyznaczane zadania, które są przypisywane do konkretnych jednostek i komórek organizacyjnych jednostki;
- 6) w jednostkach wyznaczono mierniki służące do oceny jednostki;
- 7) różna jest forma podmiotowa i przedmiotowa nadzoru nad monitoringiem skuteczności i efektywności funkcjonowania jednostki.

3.4. Wiarygodność sprawozdań

Jednostki sektora finansów publicznych są zobligowane do sporządzania rozbudowanego zestawu sprawozdań budżetowych, które cechuje różna częstotliwość (miesiąc, kwartał, półrocze, rok). Oprócz nich przygotowują także roczne sprawozdania finansowe odzwierciedlające ich sytuację finansową. Wiarygodność sprawozdań ma szczególne znaczenie, czego wyrazem jest włączenie tego aspektu do katalogu zadań kontroli zarządczej (Kiziukiewicz, 2015, s. 245).

Zadaniem kontroli zarządczej jest zagwarantowanie wiarygodności sprawozdań, z czym wiąże się też zapewnienie odpowiedniej jakości zawartych w nich informacji. Jednocześnie warto zwrócić uwagę na występujące sprzężenie zwrotne, ponieważ wiarygodność sporządzanych sprawozdań warunkuje efektywność i skuteczność kontroli zarządczej w innych jej obszarach.

W badaniu ankietowym postawiono następujące pytania:

1. Czy jednostka posiada instrukcję dotyczącą sporządzania sprawozdań finansowych i budżetowych?
2. Czy jednostka posiada dokumentację zasad (polityki) rachunkowości?
3. Czy ewidencja księgową jest dostosowana do potrzeb sprawozdawczości finansowej i budżetowej?
4. Czy sprawozdania są sporządzane terminowo?
5. Które sprawozdanie finansowe jest najbardziej wiarygodne?
6. Które elementy sprawozdania finansowego są najmniej wiarygodne?

W grupie ankietowanych 56% jednostek dysponuje instrukcją w sprawie sporządzania sprawozdań finansowych i budżetowych, a 98% z nich posiada dokumentację zasad (polityki) rachunkowości. Nie mają jej tylko trzy jednostki. W celu pogłębienia badań rozpatrzono strukturę odpowiedzi, biorąc pod uwagę okres funkcjonowania jednostek. Można zauważyć, że instrukcję w sprawie sporządzania sprawozdań posiada więcej jednostek (60%) funkcjonujących ponad 20 lat niż jednostek działających od 11 do 20 lat (54%).

Oceniając stopień dopasowania ewidencji księgowej jednostek do potrzeb sprawozdawczych, należy zauważyć, że ankietowani potwierdzili prawie w 100% przydatność ewidencji księgowej do wypełnienia obowiązków sprawozdawczych i że są one wykonywane terminowo.

Pytania o wiarygodność sprawozdań wynikają ze sformułowania celów kontroli zarządczej. Rozporządzenia Ministra Finansów regulują zasady sporządzania sprawozdań finansowych i budżetowych. Przestrzeganie wytycznych rozporządzeń powinno zapewnić wiarygodność sprawozdań. Ankietowani wyrazili własne opinie w tym zakresie. Z udzielonych odpowiedzi wynika, że respondenci za bardziej wiarygodne uznali sprawozdania finansowe (34%).

W związku z dominacją zaufania ankietowanych do sprawozdania finansowego kolejne pytanie dotyczyło ustalenia, który jego element jest najmniej wiarygodny. Spośród ankietowanych aż 60% nie miało zdania na ten temat. 18% jednostek wskazało rachunek zysków i strat jako najmniej wiarygodny element sprawozdania finansowego. Prawie tyle samo ankietowanych (17%) za najmniej wiarygodne uznało zestawienie zmian w funduszu. Tylko 6% miało zastrzeżenia do wiarygodności bilansu, co oznacza, że jest on postrzegany jako najbardziej wiarygodny element sprawozdania finansowego.

Badanie wiarygodności sprawozdań pozwala stwierdzić, że:

- 1) zostały stworzone podstawy formalne (instrukcje, dokumentacja zasad rachunkowości) i merytoryczne (ewidencja księgową) do sporządzania obligatoryjnych sprawozdań budżetowych i finansowych;
- 2) ankietowani potwierdzili przydatność ewidencji księgowej do sporządzania sprawozdań;
- 3) bardziej wiarygodne są sprawozdania finansowe (34%), natomiast 29% badanych jednakowo dobrze ocenia oba rodzaje sprawozdań; negatywnie o ich wiarygodności wypowiedziało się tylko 7% respondentów;
- 4) niższa ocena jakości sprawozdań budżetowych, w porównaniu ze sprawozdaniami finansowymi, może wynikać z dużej liczby obligatoryjnych sprawozdań budżetowych o różnorodnej tematyce i zróżnicowanej częstotliwości.

3.5. Ochrona zasobów

Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych wskazuje ochronę zasobów jako jeden z istotnych obszarów wymagających nadzoru, weryfikacji i monitoringu (Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 68, ust. 2).

Ochrona zasobów jednostki obejmuje kilka obszarów, wśród których można wyróżnić (Jasztal, 2012, s. 145):

- 1) ochronę fizyczną jednostki i jej pracowników,
- 2) ochronę informacji,
- 3) ochronę zasobów materialnych,
- 4) ochronę środków finansowych.

Ochrona fizyczna jednostki i jej pracowników dotyczy spełnienia wszystkich wymaganych norm i standardów w zakresie dostępu do jednostki i jej pomieszczeń oraz zapewnienie bezpieczeństwa pracowników. Osobom zarządzającym i wskazanym

pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki, uwzględniając warunki techniczno-organizacyjne niezbędne do wdrożenia wymagań bezpieczeństwa.

Mimo że sektor finansów publicznych cechuje zasada jawności, występują jednak obszary wymagające zachowania tajemnic (państwowa, służbowa, skarbowa itp.). Istotnym zagadnieniem jest także obszar ochrony danych osobowych. Należy wprowadzić mechanizmy kontrolne gwarantujące procedury udostępniania i przetwarzania informacji, wytwarzania i przechowywania w każdej formie, w tym w formie zasobów Internetu.

Ochrona zasobów materialnych dotyczy ochrony środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz materiałów. Są to składniki majątku, z których korzystają pracownicy, wykonując swoje obowiązki. Wprowadzenie oświadczeń o odpowiedzialności materialnej pracowników zwiększy racjonalność wykorzystania majątku. Odpowiedzialność pracowników dotyczy również mienia, którego użytkowanie może generować koszty jednostki (telefony, Internet, kserokopiarki).

Ochrona środków finansowych dotyczy obrotu środkami pieniężnymi w formie gotówkowej i bezgotówkowej. Należy uregulować procedury tego obrotu, zwracając uwagę na przypisywanie odpowiedzialności, sprawdzenia terminowości rozliczeń i fizyczną ochronę krajowych i zagranicznych znaków pieniężnych, czeków, weksli i ewentualnie metali szlachetnych, włączając transport wartości pieniężnych.

Dostęp do zasobów powinien być przypisany na podstawie wprowadzonych w jednostce mechanizmów powierzania zadań, delegowania uprawnień i rozliczenia odpowiedzialności.

W badaniu ankietowym w zakresie ochrony zasobów sformułowano następujące pytania:

1. W jakiej formie prowadzona jest ochrona fizyczna jednostki?
2. Jak jest sprawowana ochrona fizyczna pracowników?
3. Na czym polega ochrona materiałów?
4. Na czym polega ochrona rzeczowych aktywów trwałych?
5. Jaki zakres obejmuje ochrona środków finansowych?
6. Do jakiej części zakupów jest stosowana procedura zamówień publicznych?
7. Które zapasy powinny podlegać szczegółowej kontroli?
8. Czy przy zakupie są stosowane procedury odbioru?
9. Czy wdrożono procedury postępowania, jeżeli dostawa nie odpowiada warunkom zamówienia?

Ochrona fizyczna jednostki jest realizowana głównie poprzez:

- fizyczną ochronę dostępu do jednostki (74%),
- nadanie uprawnień dostępu do pomieszczeń przez uprawnionych pracowników (58%).

Niektóre jednostki wprowadziły rejestrację wejść i wyjść pracowników (35%) oraz identyfikację klientów (4%).

Ochrona fizyczna pracowników jest sprawowana w 77% przez system przeciwpożarowy, w 81% przez system bezpieczeństwa i higieny pracy, w 52% przez nadanie identyfikatorów pracownikom i w 94% przez potwierdzanie obecności pracowników.

Ochrona materiałów jest realizowana w głównej mierze przez inwentaryzację (91%), sprawdzanie warunków technicznych przechowywania mienia (52%), sprawdzanie stanów zapasów (38%) i instrukcję gospodarki magazynowej (33%).

Ochrona rzeczowych aktywów trwałych polega na:

- inwentaryzacji majątku (99%),
- sprawdzeniu zmian stanu środków trwałych (67%),
- ocenie prawidłowości stosowanych metod amortyzacji środków trwałych (65%),
- opracowaniu instrukcji gospodarki środkami trwałymi (61%),
- sprawdzeniu warunków przechowywania majątku (46%),
- sprawdzaniu poprawności wyceny środków trwałych w budowie (36%).

Ochrona środków finansowych obejmuje:

- ochronę dokumentacji finansowej (94%),
- nadzór nad stanem i przepływami środków finansowych (84%),
- ochronę teleinformatyczną transakcji bezgotówkowych (78%),
- sprawdzanie uprawnień do realizowania obrotu pieniężnego (74%),
- ochronę pomieszczeń kasowych (70%),
- ochronę transportu środków pieniężnych (52%).

Procedura zamówień publicznych jest stosowana do 99% zakupów.

W odpowiedziach na pytanie, które zakupy powinny podlegać szczegółowej kontroli, zauważa się wpływ specyfiki działalności, na przykład:

- artykuły biurowe,
- leki,
- sprzęt medyczny,
- znaki drogowe,
- tablice i dowody rejestracyjne,
- materiały budowlane.

Przy zakupie w większości są stosowane procedury odbioru (83%).

Na pytanie, czy wdrożono procedury postępowania, jeżeli dostawa nie odpowiada warunkom zamówienia, twierdząco odpowiedziało 55% ankietowanych.

Badania ankietowe w zakresie ochrony zapasów pozwoliły na wyciągnięcie następujących wniosków:

- 1) ochrona fizyczna jednostki jest realizowana głównie przez fizyczną ochronę dostępu do jednostki i nadanie uprawnień dostępu do pomieszczeń;
- 2) wśród form ochrony fizycznej pracowników przeważało potwierdzanie obecności pracowników oraz system bezpieczeństwa i higieny pracy;
- 3) ochrona materiałów jest realizowana w głównej mierze przez inwentaryzację i sprawdzanie technicznych warunków przechowywania mienia; inwentaryzacja jest głównym narzędziem ochrony rzeczowych środków trwałych;

- 4) w ochronie środków finansowych stosuje się ochronę dokumentacji finansowej oraz nadzór na stanem i przepływami środków;
- 5) procedura zamówień publicznych jest stosowana prawie w całości zakupów;
- 6) ze względu na specyfikę sektora finansów publicznych zakupy dotyczą w głównej mierze artykułów biurowych i promocyjnych, sprzętu komputerowego i materiałów budowlanych do remontów;
- 7) przy zakupach stosowane są procedury odbioru.

3.6. Przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania

W badaniu przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania postawiono siedem pytań:

1. Czy jednostka posiada kodeks etyki lub inne regulacje promowania etycznych zachowań pracowników?
2. Kto w jednostce opracował kodeks etyki zawodowej lub inne regulacje promowania etycznych zachowań?
3. Czy w jednostce szacuje się ryzyko związane z konsekwencjami nieetycznych zachowań kierownictwa i pracowników?
4. Czy pracownicy jednostki mają obowiązek zapoznania się z kodeksem etyki lub inną regulacją, potwierdzając ten fakt odpowiednim oświadczeniem?
5. Czy mechanizmy kontroli umożliwiają ujawnienie nieetycznych zachowań pracowników?
6. Co jest najczęstszą przyczyną zachowań nieetycznych pracowników?
7. W jakiej formie przebiega upowszechnienie zachowań etycznych?

Zasady przestrzegania postaw etycznych w jednostkach sektora finansów publicznych powinny być opracowane w postaci kodeksów lub innych regulacji w tym zakresie (Nadolna, 2014, s. 121). Wśród badanych jednostek aż 91% posiada tego typu regulacje wewnętrzne. Wszystkie jednostki, które mają obowiązek sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, odpowiedziały twierdząco na pytanie o opracowanie i wdrożenie kodeksu etycznego. Kodeksy wdrożono w 212 jednostkach spośród 245, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny. Świadczyć to może o tym, że procedury audytu przyczyniają się w pewnym zakresie do przestrzegania poprawności implementowania w jednostce wszystkich obszarów kontroli zarządczej, w tym również dotyczących aspektów etycznych. Podobną rolę w tym zakresie pełni budżet zadaniowy, gdyż na 35 badanych jednostek, w których został on wdrożony, aż 33 jednostki posiadają kodeksy etyki zadaniowej.

Przesłanką postawienia pytania o podmioty sporządzające kodeksy było sprawdzenie uczestnictwa wszystkich zainteresowanych stron w formułowaniu zapisów omawianych regulacji etycznych. Wyniki badań wskazują na całkowicie odmienne rozwiązania w tym zakresie w poszczególnych jednostkach. Tylko w 17% analizowanych jednostek kodeks etyczny był opracowywany przez pracowników działu

kontroli zarządczej wraz z kierownictwem jednostki i z pracownikami. Bez konsultacji z pracownikami dział ten opracowywał kodeks wraz z kierownictwem w 14% badanych jednostek, natomiast w 3% jednostek pracownicy działu kontroli zarządczej opracowywali ten kodeks samodzielnie. Z danych wynika również, że aż w 57% jednostek unormowania zachowań etycznych zostały opracowane przez inne podmioty.

Istotnym zagadnieniem funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce w ramach ocenianego obszaru jest szacowanie ryzyka związanego z konsekwencjami nieetycznych zachowań kierownictwa i pracowników. Wyniki badań wskazują, że aż 51% ogółu badanych jednostek nie przeprowadza tego typu oceny ryzyka. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego czy wdrożenie budżetu zadaniowego nie mają znaczącego wpływu na szacowanie tego ryzyka. W jednostkach, które są zobowiązane do sporządzania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, można zauważyć większą skłonność do oceny ryzyka konsekwencji nieetycznych zachowań zatrudnionych osób.

Ankietowanych zapytano również o rodzaje mechanizmów kontroli umożliwiających ujawnienie nieetycznych zachowań pracowników. Do wyboru przedstawiono im: analizę opinii interesantów, ocenę opinii pracowników lub też inne mechanizmy, prosząc o wskazanie ich treści. Duża część badanych podkreślała pierwsze dwie możliwości, o czym świadczy podobny udział procentowy tych odpowiedzi (76% i 72% ogółu badanych). Respondenci jako „inne mechanizmy” podawali często uszczegółowienie dwóch pierwszych. Do oceny opinii interesantów można przyporządkować wymienione przez ankietowanych następujące narzędzia: analizę księgi skarg i wniosków, analizę artykułów prasowych, ankiety wypełniane przez petentów, przyjmowanie interesantów w sprawie skarg i wniosków, bezpośrednie kontakty kierownictwa z interesantami.

Najwięcej ankietowanych (38%) uznało niekompetencję jako podstawową przyczynę zachowań nieetycznych w swojej jednostce. Na drugim miejscu wskazywano obawy przed podejmowaniem decyzji (29% odpowiedzi), a na trzecim i czwartym – niejasne (16%) lub nieadekwatne (14%) sposoby motywowania. Najmniej wskazań, bo tylko 6%, jako przyczynę nieetycznych zachowań podało wyznaczanie przez kierownictwo nierealnych celów.

Za podstawowy sposób upowszechniania zachowań etycznych ankietowani uznali dobre przykłady postępowania (79%), szkolenia i konferencje (45%) oraz upowszechnianie informacji o przypadkach naruszenia etyki (23%). Tylko w 6% jednostek nie promuje się zachowań etycznych. Nie zauważono znaczących rozbieżności w proporcjach między poszczególnymi sposobami upowszechniania zachowań etycznych w jednostkach, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny czy budżet zadaniowy, co może świadczyć, że czynniki te nie są znaczące w promowaniu etycznych zachowań w jednostce sektora finansów publicznych.

Badania ankietowe w zakresie przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

- 1) jednostki są właściwie przygotowane do przestrzegania i promowania zasad etycznych przez opracowanie kodeksów etycznych;

- 2) funkcjonowanie audytu wewnętrznego oraz wdrożenie budżetu zadaniowego w jednostce nie miało znaczącego wpływu na uzyskanie zapewnienia o stosowaniu właściwych zachowań etycznych.

3.7. Efektywność i skuteczność przepływu informacji

Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych za najistotniejszy element kontroli zarządczej należy uznać system informacyjny (Hass-Symotiuk, 2016). Jest on tworzony przez kierownictwo jako zbiór różnego rodzaju zarządzeń, instrukcji, procedur, wytycznych, zasad i mechanizmów ukierunkowanych na generowanie i rozpowszechnianie zbiorów informacji umożliwiających realizację wszystkich funkcji zarządzania. Przy konstrukcji tego systemu szczególną uwagę przypisuje się identyfikacji potrzeb informacyjnych różnych użytkowników, co zapewnia elastyczność systemu informacyjnego i zdolność sprostania oczekiwaniom kierownictwa i pracowników. Oczekują oni informacji właściwych (dotyczących analizowanego problemu), dostępnych (łatwych do pozyskania) oraz przydatnych (wiarygodnych, rzetelnych, kompletnych, terminowych, odpowiednio szczegółowych, zaadresowanych oraz czytelnych) do zarządzania oraz wypełnienia obowiązków kontrolnych.

W ankiecie postawiono następujące pytania:

1. Jakie instrukcje obowiązują w jednostce?
2. Jakie wytyczne zawiera instrukcja kancelaryjna?
3. Na jakiej podstawie podejmowane są decyzje w jednostce?
4. Jak ocenione są informacje do podejmowania decyzji?
5. Czy w jednostce opracowano politykę bezpieczeństwa informacji?
6. Jakimi metodami realizowana jest ochrona informacji?

Szczególnym źródłem informacji mającym wpływ na funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej są instrukcje: kancelaryjna oraz emisji, obiegu, kontroli i archiwizowania dokumentów księgowych. Podstawą prawną w tym zakresie dla jednostek sektora budżetowego stanowi rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. 2011, nr 11, poz. 67).

Zdecydowana większość jednostek (93%) dysponuje instrukcją kancelaryjną, a nieco mniej (91%) posiada instrukcję emisji i obiegu dokumentów księgowych. W ankiecie postawiono również pytanie o zawartość instrukcji kancelaryjnej i jej zgodność z obowiązującą regulacją prawną.

Nie we wszystkich badanych jednostkach zostały określone zasady i procedury wykonywania czynności kancelaryjnych. W większości z nich określono procedury rejestracji dokumentów (90%) oraz sposoby ich oznaczania i gromadzenia (87%). W wielu jednostkach natomiast brak jest doprecyzowanych zasad nadzoru i kontroli czynności kancelaryjnych (62%) oraz procedur załatwiania spraw (67%). Może to utrudniać realizację funkcji kontroli zarządczej.

Respondentów zapytano, czy decyzje podejmowane w badanej jednostce oparte są na informacji, intuicji czy też na doświadczeniu. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że za podstawę decyzji 96% respondentów uznało informację, 73% – doświadczenie, a jedynie 9% – intuicję. Ta ostatnia może dotyczyć decyzji nowych (na przykład strategicznych), dla których większość informacji pozyskuje się z otoczenia jednostki. Oznacza to, że w większości badanych jednostek sektora finansów publicznych zasadniczym źródłem informacji do podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji są informacje generowane w jednostce lub/i pozyskiwane z otoczenia.

Respondenci w większości pozytywnie ocenili jakość (użyteczność) dostarczonych informacji. Najniżej oceniono kompletność informacji (68%), a najwyższą (90%) jej przydatność rozumianą jako rzetelność i odpowiednią szczegółowość. Dostrzeżone wady informacji, takie jak opóźnienia w ich dostarczaniu, niekompletność, nieczytelność czy brak zaadresowania, są mało istotne. Mieściły się one w granicach od 2–7%. Zwraca natomiast uwagę znaczny odsetek respondentów niemających zdania na ten temat.

Wszystkie jednostki zobowiązane do wdrożenia systemu kontroli zarządczej są w posiadaniu polityki bezpieczeństwa informacji. Jej zakresem zostały objęte w różnym zakresie zasady i procedury określające sposoby zarządzania, udostępnienia i ochrony informacji przed nieuprawnionym wykorzystaniem, zniszczeniem lub nieautoryzowanymi jej zmianami oraz przechowywania informacji zarówno w formie papierowej, jak i elektronicznej. Najmocniejszym punktem polityki bezpieczeństwa informacji we wszystkich jednostkach jest zarządzanie informacją (91%), a najsłabszym – przechowywanie (82%) i ochrona informacji przed nieuprawnionym wykorzystaniem, zniszczeniem lub nieautoryzowanymi jej zmianami (84%).

We wszystkich badanych jednostkach ochrona informacji sprowadza się do ograniczenia dostępu do informacji niejawnych i osobowych (96%) oraz wyznaczenia administratorów określonych systemów i danych (93%). Jednakże nadzór przełożonych nad administratorami jest realizowany zaledwie w 79% badanych jednostek. Najbardziej newralgicznym obszarem w zakresie ochrony informacji są systemy informatyczne funkcjonujące w jednostkach sektora finansów publicznych. Większość ankietowanych (87%) posiada opracowane instrukcje zarządzania systemami informatycznymi, ale ich przestrzeganie deklaruje zaledwie 54%. Oznacza to potrzebę zwrócenia większej uwagi kierownictwa tych jednostek na problem bezpieczeństwa i ochrony informacji, zarówno pozyskiwanych, jak i przetwarzanych oraz archiwizowanych. Za pozytywne działanie w tym zakresie należy uznać szkolenie pracowników w zakresie ochrony informacji, na które wskazało 65% respondentów.

Na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych efektywności i skuteczności przepływu informacji można sformułować następujące wnioski:

- 1) jednostki znaczną uwagę przypisują informacji i komunikacji;
- 2) jednostki posiadają niezbędne instrukcje, procedury oraz wytyczne dotyczące przepływu informacji, które umożliwiają sprawne funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej, jednakże nie wszystkie z nich są kompletne, brakuje w nich bowiem doprecyzowanych zasad nadzoru i procedur załatwiania spraw;

- 3) podstawę do diagnozowania stanu procesów oraz kontroli ich przebiegu i uzyskanych rezultatów stanowią zbiory informacji okresowych (sprawozdawczych) i bieżących (różnego rodzaju raporty);
- 4) stworzenie bazy informacyjnej w jednostkach zostało poprzedzone inwentaryzacją informacji potrzebnych poszczególnym komórkom i pracownikom do realizacji wytyczonych zadań, przy czym nie wszystkie z nich zostały zaspokojone; oznacza to występowanie luki informacyjnej przejawiającej się nadmiarem lub niedoborem informacji niezbędnych do podejmowania decyzji;
- 5) w badanych jednostkach jakość (wartość) informacji generowanych na potrzeby kontroli zarządczej jest w zasadzie zadowalająca, odpowiednio przydatna informacja jest bowiem przekazana zarówno kierownictwu, jak i pracownikom w odpowiednim czasie w czytelnej formie;
- 6) jednostki dysponują polityką bezpieczeństwa informacji i mają coraz większą świadomość konieczności zapewnienia ochrony danych i informacji będących w ich posiadaniu;
- 7) wytyczając drogi przekazywania informacji w jednostkach, respektuje się politykę bezpieczeństwa informacji, gwarantującą szybki oraz bezpieczny przepływ bieżących informacji, ograniczenia dostępu do informacji osobom nieuprawnionym oraz wprowadzenie procedur dotyczących udostępniania informacji osobom uprawnionym;
- 8) niewralgicznym punktem ochrony informacji są funkcjonujące w tych jednostkach systemy informatyczne.

3.8. Zarządzanie ryzykiem

Na potrzeby oceny zarządzania ryzykiem sformułowano następujące pytania:

1. Czy proces zarządzania ryzykiem jest udokumentowany?
2. Czy każde ryzyko ma wyznaczony dopuszczalny poziom?
3. Jaką metodę stosuje się do ustalenia rodzajów ryzyka?
4. Z czego wynika ryzyko działalności jednostki?
5. Jakie są czynniki ryzyka naruszania dyscypliny finansów publicznych?
6. Czy Ministerstwo Finansów powinno opublikować szczegółowe wytyczne dotyczące zarządzania ryzykiem?
7. Jak jest monitorowany proces zarządzania ryzykiem?

Proces zarządzania ryzykiem obejmuje identyfikację ryzyka, ocenę stopnia jego wpływu na wyniki lub cele jednostki oraz zastosowanie odpowiednich środków kontroli i minimalizacji ryzyka skutecznie ograniczających skutki jego negatywnych konsekwencji (Martyniuk, 2014, s. 87). Wynika z tego, że nie można zarządzać ryzykiem, jeśli prawidłowo nie zostały określone cele i zadania jednostki. Zgodnie z zaleceniami standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, cele powinny być dokładnie określone w co najmniej rocznej perspektywie, a ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników.

Bez względu na ich formę organizacyjną oraz okres funkcjonowania, 98% jednostek ma udokumentowany proces zarządzania jednostką. Zasady dokumentacji tego procesu są zawarte w zarządzeniu kierownika jednostki regulującym system kontroli zarządczej istniejącym w 91% badanych jednostek. Na dokumentację procesu zarządzania ryzykiem ma wpływ fakt funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce, który istnieje w 85,5% badanych jednostek. W tej grupie proces zarządzania ryzykiem jest dokumentowany w 91% jednostek, w porównaniu do 78% w podmiotach, w których audyt wewnętrzny nie funkcjonuje.

W badanej grupie blisko połowa (49%) jednostek ma wyznaczony akceptowalny poziom ryzyka, a tylko w 10% jednostek takich ustaleń brakuje, co zdaniem respondentów wynika między innymi z braku potrzeby lub braku odpowiednich procedur, które w niektórych jednostkach są w trakcie przygotowania. Można stwierdzić, że jednostki zobowiązane do sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej ustalają dopuszczalny poziom dla każdego zidentyfikowanego ryzyka częściej (57%) niż jednostki, które nie mają takiego obowiązku.

Procedura zarządzania ryzykiem powinna także określać sposoby jego pomiaru. Wyniki ankiety wskazywały na niski poziom wiedzy w tym zakresie. Co piąty respondent nie odpowiedział na pytanie dotyczące stosowanych metod pomiaru ryzyka.

Do najczęściej stosowanych metod pomiaru ryzyka należą: metoda punktowa, mapa ryzyka oraz metoda matematyczna. Poza tym do ustalenia rangi poszczególnych rodzajów ryzyka stosuje się burzę mózgów, ocenę ekspertów (na przykład kierowników komórek), metodę opisową, analizę dokumentów źródłowych i wyników kontroli.

Ryzyko może dotyczyć różnych aspektów działalności jednostek i zależy od różnych czynników. Najogólniej można je podzielić na czynniki wewnętrzne i zewnętrzne. Do czynników zewnętrznych ankietowani zaliczali zmienność przepisów prawnych i niejedolite orzecznictwo, zmiany polityczne i presję społeczną. Wśród czynników wewnętrznych wymieniano ograniczoność środków finansowych, nakładanie na jednostki zadań bez zapewnienia adekwatnych środków finansowych na ich realizację, ograniczone możliwości aplikacji o środki zewnętrzne oraz realizację projektów finansowych z dotacji unijnych.

Specyficznym czynnikiem ryzyka są zamówienia publiczne. Mają one charakter wewnętrzno-zewnętrzny. Wśród czynników tego ryzyka wymieniono:

- zmienność regulacji prawnych (47%),
- skomplikowane i obszerne przepisy (44%),
- zaciąganie nadmiernych zobowiązań (38%),
- przekroczenie uprawnień (30%),
- ignorowanie przepisów (27%),
- słaba znajomość przepisów (24%).

Mimo że szkolenia z zakresu zarządzania ryzykiem cieszyły się dużym zainteresowaniem, a Ministerstwo Finansów udostępnia na swojej stronie internetowej liczne

opracowania z tego zakresu (na przykład *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej; Pomarańczowa księga – zarządzanie ryzykiem i koncepcje*), to nadal (71%) zgłaszane jest zapotrzebowanie na opracowanie przez Ministerstwo Finansów szczegółowych wytycznych dotyczących zarządzania ryzykiem. W szczególności dotyczy to jednostek najdłużej istniejących (ponad 20 lat – 77%) i tych, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny (91%). Są to z pewnością jednostki, w których skala trudności i istotności procesu zarządzania ryzykiem jest największa.

Zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów, oprócz określenia sposobu mierzenia ryzyka, procedura zarządzania powinna wskazywać także sposób jego monitorowania. Najczęściej w badanych jednostkach proces zarządzania ryzykiem jest monitorowany w drodze samooceny (86% odpowiedzi). Przeciętnie w co dziesiątej badanej jednostce proces ten nie jest monitorowany. Dotyczy to 5% jednostek, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny, oraz 12% podmiotów, w których ta funkcja nie istnieje. Inne sposoby monitorowania są mniej popularne.

Można zauważyć, że w przypadku jednostek, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny, monitorowanie tego procesu częściej odbywa się z udziałem usługodawców zewnętrznych. Wówczas czynność ta jest zlecona odpowiednio podmiotom zewnętrznym (19%) i audytorom zewnętrznym (22%). Znacznie rzadziej monitorowanie procesu zarządzania ryzykiem jest prowadzone przez jednostkę nadrzędną (5%). W przypadku podmiotów, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny, jednostka nadrzędna monitoruje omawiany proces w 17%. Znacznie rzadziej do monitorowania procesu zarządzania ryzykiem są zatrudnione podmioty zewnętrzne (5%) czy audytorzy zewnętrzni (12%). Taki rozkład odpowiedzi na pytanie dotyczące sposobu monitorowania procesu zarządzania ryzykiem wynika prawdopodobnie z faktu, że audyt wewnętrzny musi obowiązkowo funkcjonować w większych jednostkach budżetowych, rzadziej kontrolowanych przez jednostkę nadrzędną oraz posiadających większe możliwości finansowe na zatrudnienie podmiotów zewnętrznych.

Podsumowując wyniki badań w części dotyczącej zarządzania ryzykiem, można stwierdzić, że:

- 1) wiedza w zakresie metodyki pomiaru ryzyka nie jest wystarczająca, mimo opracowania przez Ministerstwo Finansów szczegółowych wytycznych, a także promowania na jego stronach praktycznej wiedzy z tego zakresu;
- 2) istotny wpływ na pozytywne zmiany ma większa świadomość kierownictw jednostek, a tym samym większe wsparcie tego procesu;
- 3) świadome i usystematyzowane zarządzanie ryzykiem skraca czas reakcji kierownictwa na kryzysy; ułatwia podejmowanie decyzji na podstawie większej liczby informacji wskazujących na ewentualne zagrożenia, które zdaniem respondentów wynikają głównie ze zmian regulacji prawnych oraz z ograniczoności środków finansowych, często nieadekwatnych do nakładanych zadań, a także z realizacją zamówień publicznych;

- 4) sektor publiczny zgłasza nadal zapotrzebowanie na opracowanie przez Ministerstwo Finansów szczegółowych wskazówek dotyczących metodologii zarządzania ryzykiem.

Podsumowanie

Wprowadzenie do sektora finansów publicznych w 2009 r. pojęcia kontroli zarządczej zainicjowało potrzebę oceny jej funkcjonowania w latach 2010–2013. Oceny dokonano w układzie ustawowych celów kontroli zarządczej. Ankietowane były głównie jednostki samorządu terytorialnego – miasta i powiaty. Pytania ankietowe dotyczyły szczegółowych kwestii realizacji celów kontroli zarządczej. Udzielone odpowiedzi potwierdziły właściwą interpretację pojęcia, zakresu i metod kontroli zarządczej.

Przygotowując artykuł, skupiono uwagę na realizacji celów wyznaczonych ustawowo dla kontroli zarządczej i zadania przyjętego przez komisję działającą w Radzie Naukowej SKwP. Nie dokonano pełnego przeglądu publikacji na ten temat w literaturze krajowej i zagranicznej.

Publikacja artykułów z tematu badawczego pozwoliła na dokonanie spostrzeżeń w zakresie formy i treści pytań ankietowych, doboru próby badawczej i metod statystycznych przetwarzania badanego materiału badawczego. W związku z takim celem badania nie stawiano hipotez i ich nie uzasadniano.

Zaprezentowane materiały mogą być wykorzystane przy konstruowaniu podobnej ankiety w ramach prac naukowych i grantów badawczych. Jednocześnie mogą być porównane z wynikami innych ankiet w tym zakresie w Polsce i na świecie, w ramach oddzielnego artykułu.

Literatura

- Dyczkowska J., Dyczkowski T. (2014), *Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 344.
- Dyczkowska J., Dyczkowski T. (2009), *Kontrola wewnętrzna w jednostkach realizujących zadania publiczne – przegląd zalecanych praktyk*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 50 (106), SKwP, Warszawa.
- Funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz audyty wewnętrznego w wybranych gminach województwa pomorskiego* (2010), Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Gdańsku, 21.07.2010 r., 52/2010/P09 /132/LGD.
- Hass-Symotiuł M. (2016), *Rola informacji i komunikacji o systemie kontroli zarządczej jednostek sektora finansów publicznych – wyniki badań*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” (w przygotowaniu).
- Jasztal M. (2015), *Analiza obszaru efektywności i skuteczności działania kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 76 (II).
- Jasztal M. (2012), *Obszary funkcjonowania kontroli zarządczej*, [w:] K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, PWE, Warszawa.

- Kiziukiewicz T. (2015), *Analiza wyników badań ankietowych dotyczących sprawozdań sporządzonych przez samorządowe jednostki budżetowe*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 77.
- Marques L., Rebeiro J.A., Scapens R.W. (2011), *The use of management control mechanisms by public organizations with a network of coordination role: a case study in the port industry*, „Management Accounting Research”, 22, s. 269–291.
- Martyniuk O. (2014), *Zarządzanie ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych – wynik badań empirycznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 72.
- Mockler R.J. (1994), *The Management Control Process*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Nadolna B. (2014), *Przestrzeganie zasad etycznego postępowania jako przedmiot kontroli zarządczej w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych. Wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 72.
- Winiarska K., Kiziukiewicz T., Hass-Symotiuk M., Nadolna B. (2013), *Wykorzystanie badań ankietowych do oceny funkcjonowania kontroli zarządczej*, [w:] K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, „Rozprawy i Studia”, (CMXLVIII) 874, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.

Akty prawne

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.

Źródła internetowe

- Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej* (2012), Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa, http://www.mf.gov.pl/_files/_audyt_wewn_i_kontrola_zarzacza_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_dobre_praktyki/opracowania_nt._kz/2012_0525_analiza_ankiet_jst.pdf (dostęp 30.05.2012).
- Berland N., Drevet B. (2006), *Management Control System in Public Administration: Beyond Rational Myths. Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad and ecessity*, <http://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00340432> (dostęp 09.09.2014).