

Dorota Wyszowska

KONTROLA ZARZĄDCZA JAKO INSTRUMENT POPRAWY SKUTECZNOŚCI DZIAŁANIA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie

W celu poprawy skuteczności i efektywności działania jednostek samorządu terytorialnego (JST) w Polsce coraz częściej stosuje się instrumenty zarządzania pochodzące z sektora prywatnego. Jednym z takich instrumentów jest kontrola zarządcza. W założeniu twórców tej koncepcji zarządzania było wprowadzenie mechanizmów umożliwiających poprawę zarządzania w sektorze publicznym, w tym w aspekcie finansowym. Wszystkie jednostki sektora finansów publicznych realizują obecnie ustawowy obowiązek jej wdrożenia, jednak można odnieść wrażenie, że znaczna ich część nie widzi sensu jej realizacji, uważając jej wdrożenie za nadmiar biurokracji. Wprowadzenie kontroli zarządczej w samorządach dotychczas nie przyczyniło się do osiągnięcia wymiernych rezultatów. Wydaje się, że osiągnięcie zakładanych jej celów będzie możliwe jedynie w sytuacji pełnego zrozumienia istoty tej kontroli i zasad jej funkcjonowania.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, obszary kontroli zarządczej, ocena kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (JST)

MANAGEMENT CONTROL AS WAY TO STREAMLINE THE EFFICIENCY OF LOCAL GOVERNMENT UNITS

Abstract

More and more often management instruments from the private sector are applied to improve the efficiency and effectiveness of the activity of Poland's local governments. Among those instruments is management control. The originators of the idea ventured to introduce mechanisms that would improve the quality of management in the public sector, including its financial aspect. These days, all the entities of the public finance sector are under the statutory obligation to implement the method, but apparently, a significant number of them fail to see the point of this change, believing that it is associated with excessive bureaucracy. The introduction of management control in self-governments has not brought any meaningful results as yet. It seems that achieving the aims of management control will not be possible unless the nature of the instrument and its mechanism are fully understood.

Key words: management control, being of the management control, areas of the management control, assessment of the management control in local governments

1. Wprowadzenie

Podsektor samorządowy, podobnie jak cały sektor finansów publicznych, od lat poszukuje nowych instrumentów, które pozwoliłyby mu na poprawę skuteczności i efektywności działania. Skuteczność działania dotyczy osiągnięcia zakładanych celów przy ponoszeniu określonych środków finansowych na ich realizację, efektywność zaś jest relacją ekonomiczną prezentującą stosunek pomiędzy wielkością efektów i nakładów niezbędnych do ich osiągnięcia. W sektorze publicznym zdecydowanie częściej wykorzystuje się kategorię skuteczności bądź sprawności działania, ze względu na problemy z pomiarem (w takich samych jednostkach) efektów osiągniętych dzięki realizacji zadań publicznych. Należy jednak zauważyć, iż zgodnie z zapisami nowej ustawy o finansach publicznych¹ wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów oraz w sposób umożliwiający terminową realizację zadań, w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań. Stąd też oprócz skuteczności należy mieć na uwadze efektywność wydatkowania publicznych środków. W celu zapewnienia wydatkowania środków w sposób określony w ustawie w polskim sektorze publicznym wprowadzono nowy rodzaj kontroli, tzw. kontrolę zarządczą.

Celem niniejszego artykułu jest omówienie istoty i znaczenia kontroli zarządczej dla poprawy funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego (JST) oraz podjęcie próby oceny jej funkcjonowania w tych jednostkach. W ocenie autorki obowiązek wdrożenia tego rodzaju kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w JST, nie przyniósł dotychczas zakładanych efektów. Poprawa sytuacji w tym zakresie może nastąpić jedynie w sytuacji pełnego zrozumienia celu wdrażania kontroli zarządczej oraz przeorientowania zasad działania JST, które muszą być nastawione na osiągnięcie określonych rezultatów.

2. Istota i obszary kontroli zarządczej

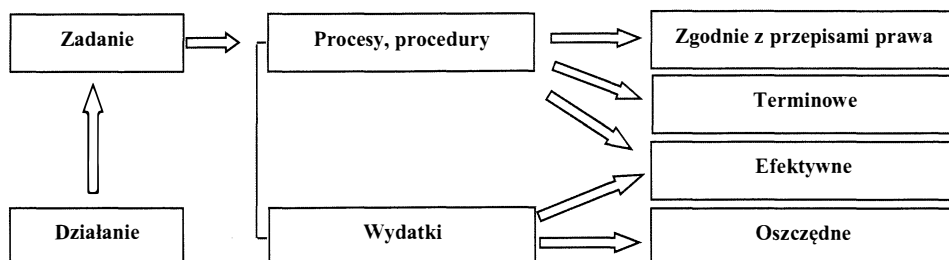
Kontrola najczęściej rozumiana jest jako zestaw czynności zmierzających do wykrycia nieprawidłowości w działaniu jednostki/instytucji. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi zaś ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (rysunek 1.)². Stąd też nie należy utożsamiać kontroli zarządczej z typowymi czynnościami kontrolnymi, bowiem jej głównym zadaniem jest zapewnienie realizacji wyznaczonych przez jednostkę celów, a nie znalezienie uchybień i nieprawidłowości działania. Przeorientowanie celów działań kontroli

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

² Ibidem.

spowodowało, że funkcjonującą do końca 2009 r. kontrolę finansową, nastawioną na podejmowanie czynności typowo kontrolnych i reakcji na popełnione błędy, zmieniono na kontrolę zarządczą, nastawioną na osiągnięcie wyznaczonych celów³.

Rysunek 1. Główne elementy kontroli zarządczej



Źródło: K. Winiarska, *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 757, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 58, Szczecin 2013, s. 164

Za główne cele kontroli zarządczej, zgodnie z ustawą, przyjęto zapewnienie⁴:

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.

Ze względu na fakt, iż kontrola zarządcza stanowi nowe podejście do kontroli Minister Finansów opublikował standardy kontroli zarządczej, stanowiące swego rodzaju zakres wskazówek co do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Dotyczą one pięciu obszarów, a mianowicie⁵:

A – środowiska wewnętrznego – obejmującego takie elementy, jak uczciwość i inne wartości etyczne, kompetencje zawodowe kierownictwa i pracowników (poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenie), zakres zadań, uprawnień i odpowie-

³ E. Kowalczyk, *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom, Wrocław 2010, s. 26.

⁴ *Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, op. cit.

⁵ Standardy kontroli zarządczej ogłoszone w *Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, Dz. Urz. MF z 2009 r., nr 15, poz. 84.

- działności poszczególnych komórek organizacyjnych, identyfikację tzw. zadań wrażliwych,
- B – celów i zarządzania ryzykiem – ukierunkowanych na określanie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka, analizę ryzyka, reakcję na ryzyko i działania zaradcze,
 - C – mechanizmów kontroli – będących swego rodzaju odpowiedzią na zidentyfikowane ryzyko. Obejmują one m.in. dokumentowanie systemu kontroli, rejestrowanie i zatwierdzanie (autoryzację) operacji gospodarczych, podział kluczowych obowiązków, weryfikowanie operacji gospodarczych, nadzór bezpośredniego przełożonego, rejestrowanie odstępstw od procedur, instrukcji lub wytycznych, utrzymanie ciągłości działalności, selektywny i kontrolowany dostęp osób do zasobów finansowych, materialnych i informacyjnych, a także (poprzez mechanizmy kontroli systemów informatycznych takie, jak kontrola dostępu do zasobów informatycznych i oprogramowania systemowego, kontrola tworzenia i zmian aplikacji oraz kontrola dostępu do poszczególnych aplikacji), podział obowiązków, umożliwiający wykrywanie i korygowanie błędów,
 - D – informacji i komunikacji – dotyczących zapewnienia właściwego systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, umożliwiającego dostęp do informacji wszystkim, którym określona informacja jest niezbędna do prawidłowego realizowania zadań,
 - E – monitorowania i oceny – umożliwiających dokonanie oceny skuteczności wdrożonego systemu kontroli zarządczej i jego poszczególnych elementów, w tym również samooceny.

Za wdrożenie i funkcjonowanie kontroli zarządczej w JST odpowiada wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. Wśród podstawowych elementów wpływających na konstrukcję systemu kontroli zarządczej można wymienić: wielkość jednostki, przedmiot jej działalności, strukturę organizacyjną, sposób organizacji pracy czy też metody zarządzania. Wdrażanie kontroli zarządczej powinno polegać na ujęciu takich procedur i metod działania, które nie będą generowały znacznego dodatkowego biurokratyzowania działań, a będą praktyczne i będą prowadzić do zwiększenia pewności, że jednostka osiągnie założone cele.

Nowym elementem, na który warto zwrócić uwagę w organizacji kontroli zarządczej jest zidentyfikowanie i zarządzanie ryzykiem. Jednym z celów tej kontroli jest bowiem właściwa orientacja na ryzyko, która sprowadza się do wdrożenia odpowiedniego modelu zarządzania ryzykiem w sektorze publicznym. Wprowadzenie tego elementu kontroli okazało się jednak dość trudne, czego efektem jest brak zarządzania ryzykiem w znacznej części jednostek sektora finansów publicznych, zwłaszcza w JST⁶.

⁶ A. Sulikowska, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych jako koncepcja zarządzania i pomiaru efektywności funkcjonowania organizacji*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, „Zarządzanie i Finanse” 2012, nr 1, s. 274 i nast.; zob. *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012.

3. Ocena dotychczasowego funkcjonowania kontroli zarządczej w JST

Należy zauważyć, że JST dysponują coraz większymi środkami publicznymi, realizując na rzecz społeczności lokalnych dużą liczbę złożonych organizacyjnie zadań. Zapewnienie możliwości rozliczenia wydatkowania samorządowych środków publicznych oraz sprawnej realizacji zadań wymaga tworzenia systemów organizacji pracy. Systemy te powinny umożliwić przedstawianie wiarygodnych informacji, a także wsparcie osiągania wyznaczonych celów, zgodnie z przepisami prawa, w sposób efektywny, oszczędny i terminowy. Takimi narzędziami w świetle ustawy o finansach publicznych są adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza oraz niezależny i obiektywny audyt wewnętrzny⁷. Jak już zauważono, instrumenty te zostały wprowadzone do JST wraz z reformą finansów publicznych z początkiem 2010 r.

Uwzględniając obszary kontroli, wynikające z przedstawionych standardów, można stwierdzić, iż jednym z podstawowych elementów, służących poprawie działalności jednostek nią objętych, powinny być plany działalności. Określają one zadania (cele do realizacji) i mierniki pozwalające na określenie stopnia ich realizacji, które po zestawieniu z środkami finansowymi na ich wykonanie powinny stanowić podstawę oceny skuteczności i efektywności działania jednostki. Należy bowiem uznać, że kluczowym warunkiem skutecznego funkcjonowania procesów planowania kontroli zarządczej jest spójny system wyznaczania celów i zadań dla JST wraz ze wszystkimi jej jednostkami organizacyjnymi. Jak się jednak okazuje, znaczna część JST oraz urzędów stanowiących ich aparat pomocniczy nie przygotowuje planów swojej działalności (rysunek 2.)⁸.

Wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez Ministerstwo Finansów (MF) potwierdziły, że tylko 63% jednostek organizacyjnych JST sporządziło plany działalności na 2012 r. zawierające mierzalne cele⁹. Jak wskazywało badanie pozostałe JST nie przygotowywały (jak i ich jednostki organizacyjne) planu działalności na 2012 r. ani żadnego innego dokumentu o podobnym charakterze, ze względu na brak obowiązków ustawowych w tym zakresie. Jak podkreślają jednak twórcy koncepcji kontroli zarządczej, postrzeganie tego rodzaju kontroli jako zestawu określonych obowiązków ustawowych nie jest właściwe¹⁰. Skuteczność jej funkcjonowania jest bowiem w znacznej mierze zależna od motywacji zarządzających i zrozumienia jej celowości wśród wszystkich osób ją wdrażających. Nie-

⁷ *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Najwyższa Izba Kontroli, Gdańsk 2011, s. 5.

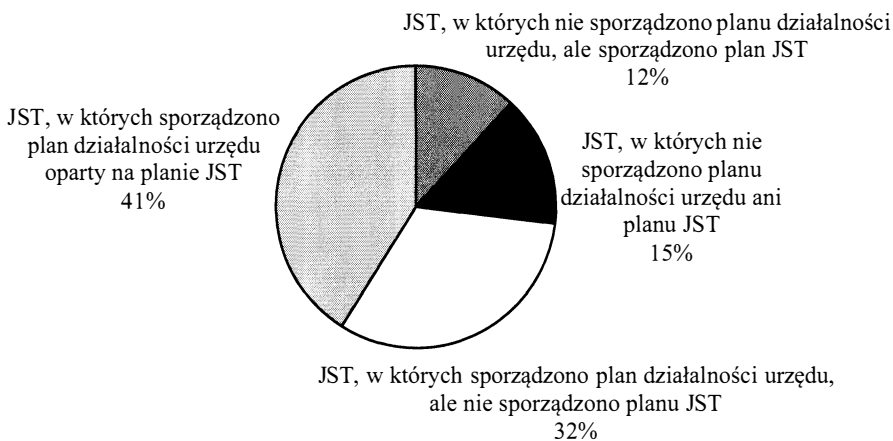
⁸ Mimo to można jednak założyć, że we wszystkich jednostkach sektora publicznego, w tym w JST i ich jednostkach organizacyjnych, planuje się działalność (np. podczas tworzenia budżetu JST czy planów finansowych i rzeczowo-finansowych).

⁹ *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2013, s. 28.

¹⁰ *Ibidem*, s. 29.

zmienne istotne jest, aby plany roczne działalności były przy tym zgodne z wieloletnimi planami strategicznymi JST. Tylko takie bowiem ich powiązanie może przyczynić się do osiągnięcia zakładanych rezultatów zarówno w krótkim, jak i długim horyzoncie czasowym.

Rysunek 2. Odsetek JST i urzędów – aparatu pomocniczego organu wykonawczego – sporządzających plany działalności na 2012 r.



Źródło: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2013, s. 30

Należy przy tym zauważyć, że nawet jeżeli JST zobowiązały swoje jednostki organizacyjne do sporządzania rocznych planów działalności, to w dużym stopniu deklaracje te nie znalazły potwierdzenia w działalności tychże jednostek. Tego typu sytuacja może być konsekwencją braku formalnego zobowiązania do planowania, nieegzekwowania nałożonego zobowiązania bądź różnego rozumienia zakresu systemu kontroli zarządczej przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych JST i zarząd JST¹¹.

Samo sformułowanie planów działalności nie może być jednak miarą oceny kontroli zarządczej. Podstawą oceny tej kontroli powinna być skuteczność/efektywność realizacji celów i zadań poprzez porównanie wielkości mierników przyjętych do realizacji z wielkościami osiągniętymi. Warto w tym miejscu wspomnieć o samych miernikach, które powinny stanowić, adekwatne do przyjętych celów, miary rezultatu. Ich konstrukcja nie powinna być oparta na założeniu, że muszą być one osiągnięte w 100% (np. liczba posiedzeń rady gminy, liczba wydanych aktów prawa miejscowego itp.). Przyjęcie tak skonstruowanych mierników nie sprzyja poprawie efektywności działania jednostek, a jest raczej przejawem pozornego działania. Moż-

¹¹ Ibidem, s. 29.

na zaryzykować stwierdzenie, że jest to działalność nie tylko nieprzyczyniająca się do osiągnięcia zakładanych rezultatów (poprawy efektywności działania JST), ale stanowi swego rodzaju marnotrawienie środków publicznych na wykonywanie prac zbędnych, mających jedynie charakter biurokratyzacji działalności JST. Dotychczasowe obserwacje potwierdzają niestety właśnie tego typu praktyki w zasadzie we wszelkich typach jednostek sektora publicznego. Istnieje bowiem przekonanie, że osiągnięcie niższych wskaźników niż 100% jest przejawem nieefektywności działalności i może powodować negatywne konsekwencje dla osób wykonujących tego typu działania.

Innym elementem kontroli zarządczej, na który należy zwrócić uwagę jest proces jej dokumentowania. W wielu jednostkach zdarza się, że w celu wypełnienia ustawowego obowiązku wdrożenia procedur tej kontroli opracowuje się zarządzenia wraz z licznymi załącznikami stanowiącymi zbiór wytycznych, instrukcji czy procedur, które następnie generują potrzebę opracowywania kolejnej dokumentacji. W opinii pracowników wykonujących zadania jednostki niczemu ani nikomu one nie służą, a powodują jedynie obowiązek tworzenia dodatkowych dokumentów. Należy podkreślić, iż w większości jednostek jeszcze przed zaistnieniem obowiązku wdrożenia kontroli zarządczej funkcjonowało wiele mechanizmów, które wpisują się w tę kontrolę. Należało zatem dokonać ich uporządkowania i odpowiedniego nazwania bez konieczności tworzenia dodatkowych dokumentów. Zachowania większości jednostek wynikają, w ocenie autorki, z niezrozumienia mechanizmów oraz celowości kontroli zarządczej, która ma służyć uzyskaniu większego prawdopodobieństwa osiągnięcia zakładanych celów na każdym etapie ich realizacji.

Niezmiernie istotnym elementem systemu kontroli zarządczej jest zarządzanie ryzykiem. Nie ma bowiem możliwości całkowitego jego wyeliminowania, stąd ważne jest, aby je jak najlepiej rozpoznać i określić sposoby reakcji. Zarządzanie ryzykiem jest procesem wspomagającym wyznaczanie odpowiednich celów i ich osiągnięcie. Wyniki badań ankietowych, zrealizowanych przez Ministerstwo Finansów, wskazują na deklaratywne wdrożenie procesów zarządzania ryzykiem w większości badanych jednostek oraz jego dokumentowanie. Jak jednak wynika z badań, nie można doszukać się powiązania zarządzania ryzykiem z procesami planowania i monitorowania realizacji celów i zadań, a tylko takie zarządzanie ryzykiem może stanowić wartość dodaną w procesie realizacji celów i zadań. Można zatem przyjąć, że realizowana polityka zarządzania ryzykiem w badanych JST stanowiła wyłącznie wypełnienie formalnego ustawowego obowiązku¹². Wiele jednostek w ogóle nie widzi potrzeby jej wdrażania, ponieważ na znaczną część ryzyka nie mają wpływu albo ryzyko, które ma istotne znaczenie w funkcjonowaniu jednostek, nie występuje.

Wydaje się, że wyniki realizowanych co roku przez MF badań dotyczących przebiegu kontroli zarządczej nie oddają prawdziwego obrazu stanu tej kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych. Wynika to zapewne z faktu, iż oceny procesów i procedur dokonują same JST lub ich jednostki organizacyjne. Stąd dla

¹² Ibidem, s. 5.

zobrazowania stanu wdrażania kontroli zarządczej należy przyrzeć się dodatkowo wynikom kontroli Najwyższej Izby Kontroli (NIK) poświęconej właśnie temu zagadnieniu¹³.

NIK negatywnie oceniła dotychczasowy postęp i efekty wdrażania kontroli zarządczej. Podczas badania gmin z terenu województwa pomorskiego, wielkopolskiego, kujawsko-pomorskiego, zachodniopomorskiego i podlaskiego stwierdziła, że wprowadzone w nich rozwiązania organizacyjne w niewielkim zakresie uwzględniały standardy kontroli zarządczej, a przez to nie spełniały wymogów określonych w przepisach prawa. Uregulowania wewnętrzne, w tym zwłaszcza badane procedury udzielania zamówień publicznych, opracowano bez powiązania z polityką zarządzania ryzykiem; ponadto w niewielkim stopniu nakierowane były na osiągnięcie przyjętych celów działania oraz zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości¹⁴. NIK stwierdziła we wnioskach końcowych, że istnieje potrzeba ponownego rozważenia koncepcji całego systemu kontroli zarządczej w JST, bowiem w aktualnym kształcie nie przynosi ona oczekiwanych korzyści, a przy obecnym pojęciu nie daje takich szans w przyszłości¹⁵.

Według NIK tak niska ocena stanu wdrażania kontroli zarządczej może wynikać z braku ujednoczonej metodyki wdrażania kontroli zarządczej oraz z niewystarczającego przygotowania gmin do realizacji ustawowych obowiązków. Poza tym badane JST nie wywiązywały się z obowiązku zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, co wynikało m.in. z braku¹⁶:

- wyczerpującego opisu procedur kontroli zarządczej (55% badanych jednostek),
- polityki zarządzania ryzykiem (95% badanych jednostek),
- zasad etycznego postępowania (60% badanych jednostek),
- systematycznych, udokumentowanych działań monitorowania i oceny przyjętych rozwiązań kontrolnych, pozwalających na zapewnienie skuteczności przepływu informacji,
- przygotowania pracowników do wdrożenia kontroli zarządczej (50% badanych jednostek).

Reasumując, przeprowadzona przez NIK kontrola potwierdziła, że kontrola zarządcza zamiast uwolnić kreatywność urzędników i wzmocnić ich skuteczność, w zasadzie ograniczyła się do obowiązku przygotowania zestawu nikomu nieprzydatnych dokumentów¹⁷. Nie wpłynęła na poprawę skuteczności i efektywności działania, a tym bardziej na efektywne wykorzystanie środków publicznych, uniemożliwiając tym samym zwiększenie zakresu i jakości świadczonych na rzecz społeczności lokalnych usług. Według założeń twórców kontroli zarządczej wpro-

¹³ *Informacja o wynikach kontroli...*, op. cit.

¹⁴ *Ibidem*, s. 14 i nast.

¹⁵ *Ibidem*, s. 11.

¹⁶ *Ibidem*, s. 14 i nast.

¹⁷ Często dokumenty te są tworzone wyłącznie do dokumentacji, a następnie nie są przez nikogo uaktualniane ani wykorzystywane.

wadzenie do sektora publicznego tego rodzaju kontroli miało stanowić istotną, strategiczną zmianę. Jednak, aby mogły zostać osiągnięte cele wprowadzanych zmian, urzędnicy muszą być do nich przekonani i przygotowani, muszą też wiedzieć, czym jest kontrola zarządcza i czemu ma ona służyć¹⁸. W ocenie rzeczownika NIK tych elementów zabrakło przy wprowadzaniu kontroli zarządczej, co spowodowało, że „nieprzygotowani, nieprzekonani i zdezorientowani urzędnicy stali się już na początku jej przeciwnikami”¹⁹.

4. Podsumowanie

Wprowadzając kontrolę zarządczą w miejsce kontroli finansowej, ustawodawca chciał usprawnić system zarządzania w sektorze publicznym w kierunku modelu menedżerskiego. Wymuszenie ustawowe na jednostkach sektora publicznego, w tym JST, zachowań typowych dla sektora prywatnego nie znalazło jednak zrozumienia i aprobaty. Wydaje się, że każda jednostka, niezależnie od sektora, w którym funkcjonuje, powinna być nastawiona na realizację przypisanych jej zadań w sposób najbardziej oszczędny i efektywny. Kontrola zarządcza ma być instrumentem wspomagającym właśnie tego typu myślenie i działanie w sektorze publicznym.

Jak się jednak okazało, polskie instytucje publiczne, w tym JST, są nadal nieefektywne, co potwierdzają wyniki kontroli NIK. Może to oznaczać, że kontrola zarządcza nie działa tak, jak miała działać według założeń pomysłodawców. Dwie duże kontrole NIK wykazały, że kontrola zarządcza szybko uległa zbiurokratyzowaniu i sformalizowaniu, sprowadzając się do obowiązku sporządzania szeregu dokumentów, które zwykle nie przyczyniały się do poprawy funkcjonowania podmiotów, w których były opracowywane²⁰.

Stąd też, aby poprawić skuteczność funkcjonowania kontroli zarządczej oraz osiągnąć zakładane cele, musi nastąpić zmiana sposobu myślenia na jej temat. Twórcy systemów kontroli i ich użytkownicy muszą rozumieć sens wprowadzania mechanizmów wyznaczania i monitorowania realizacji celów oraz opracowywania i wdrażania polityki zarządzania ryzykiem. Dopiero tego typu zmiany mogą spowodować, że kontrola zarządcza przyczyni się do poprawy skuteczności i efektywności funkcjonowania JST i innych jednostek sektora finansów publicznych. Oszczędne i jak najbardziej efektywne gospodarowanie środkami w JST jest tym ważniejsze, że jednostkom tym przypisuje się coraz to nowe zadania do realizacji, często bez zapewnienia dodatkowego wsparcia finansowego.

¹⁸ NIK: *negatywna ocena kontroli zarządczej* [dokument elektroniczny], <http://wartowiedziec.org/index.php/start/felietony/6194-nik-negatywna-ocena-kontroli-zarzdczej-w-gminach> [data wejścia: 31.10.2013].

¹⁹ NIK: *Instytucje publiczne są nieefektywne. Kontrola zarządcza nie działa*, „Gazeta Prawna” z 11.12.2012 r.

²⁰ Ibidem.

Bibliografia

- Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012.
- Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2013.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Najwyższa Izba Kontroli, Gdańsk 2011.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, Dz. Urz. MF z 2009 r., nr 15, poz. 84.
- Kontrola zarządcza* [dokument elektroniczny], <http://capepoint.pl/> [data wejścia: 31.10.2013].
- Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Ministerstwo Finansów, „Biuletyn” 2012, nr 3 (4).
- Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Ministerstwo Finansów, „Biuletyn” 2013, nr 2 (7).
- Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza*, „Finanse Publiczne” 2010, nr 1.
- Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom, Wrocław 2010.
- Mazurek K., Knedler A., *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, HANDIKAP, Warszawa 2010.
- NIK: Instytucje publiczne są nieefektywne. Kontrola zarządcza nie działa*, „Gazeta Prawna” z 11.12.2012 r.
- NIK: negatywna ocena kontroli zarządczej*, [dokument elektroniczny, tryb dostępu: <http://wartowiedziec.org>] [data wejścia: 31.10.2013].
- Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Warszawa 2010.
- Rydzewska-Włodarczyk M., *Problemy zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego. Wyniki badań*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 718. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 53, Szczecin 2012.
- Sławińska-Tomtała E., *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C. H. Beck, Warszawa 2010.
- Sola M., *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej*, MUNICIPIUM, Warszawa 2009.
- Sulikowska A., *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych jako koncepcja zarządzania i pomiaru efektywności funkcjonowania organizacji*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, „Zarządzanie i Finanse” 2012, nr 1.
- Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 5 (334).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, Dz. U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Winiarska K., *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 757. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 58, Szczecin 2013.