

PIOTR BEDNAREK

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

**OCENA ŚRODOWISKA WEWNĘTRZNEGO
W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH
W ŚWIETLE KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH
STANDARDÓW KONTROLI ZARZĄDCZEJ**

Wprowadzenie

Nowa ustawa o finansach publicznych oraz standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych wprowadziły kontrolę zarządczą, która jest znacznie szerszym pojęciem niż dotychczasowa kontrola finansowa. Ponadto nowa ustawa nałożyła na kierowników wszystkich jednostek, wójtów, burmistrzów i prezydentów miast oraz ministrów kierujących dziełem obowiązek zapewnienia adekwatnej, efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej. Ci ostatni zostali również zobowiązani do składania rocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w jednostkach, które im podlegają. Jednocześnie z powodu nieprawidłowości w funkcjonowaniu kontroli zarządczej kierownicy jednostek mogą być pociągnięci do odpowiedzialności w świetle przepisów o dyscyplinie finansów publicznych.

Z danych GUS wynika, że liczba podmiotów gospodarki narodowej zaliczanych do sektora publicznego w 2009 roku wynosiła 120 575¹. Wśród nich jest około 2000 jednostek, które zatrudniają audytorów wewnętrznych, którzy będąc ekspertami w zakresie kontroli zarządczej, mogą wspomóc kierownictwo w opra-

¹ *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w I półroczu 2009 r., Informacje i opracowania*, GUS, Warszawa 2009, s. 26.

cowaniu odpowiedniego dla jednostki modelu kontroli zarządczej. Nie mają jednak takiego obowiązku, zgodnie bowiem ze standardami audytu nie powinni angażować się w działalność operacyjną jednostki. Ich głównym zadaniem jest przeprowadzanie niezależnej i obiektywnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej. Poza tym kierownicy pozostałych jednostek nie mają takiego wsparcia i muszą korzystać z pomocy zewnętrznych konsultantów oraz dostępnej literatury.

Treść standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych oraz przepisów nowej ustawy o finansach publicznych pozostawia jednostkom duży wybór w zakresie obiektów, kryteriów i mierników oceny kontroli zarządczej. Takie rozwiązanie jest uniwersalne, ponieważ określając jedynie pożądany efekt końcowy (tj. adekwatną, efektywną i skuteczną kontrolę zarządczą), niezależnie od charakteru działalności oraz ryzyka danej jednostki, ustawodawca uniknął problemu proponowania rozwiązań, które mogłyby nie być adekwatne do potrzeb wszystkich jednostek. To zadanie każda jednostka musi wykonać samodzielnie. Nasuwa się zatem pytanie, w jaki sposób ocenić środowisko wewnętrzne w jednostce sektora finansów publicznych. Jakie powinny być obiekty, kryteria i mierniki tej oceny?

Celem artykułu jest przedstawienie wyników analizy i porównania krajowych i międzynarodowych standardów kontroli zarządczej w zakresie środowiska wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych oraz propozycji ogólnych założeń do jego oceny.

1. Środowisko wewnętrzne, jego elementy i rola w systemie kontroli zarządczej

Środowisko wewnętrzne jest uważane za podstawowy element systemu kontroli zarządczej, który determinuje sposób kształtowania pozostałych elementów tego systemu. Z jednej strony jest ono świadectwem znaczenia kontroli zarządczej dla kadry kierowniczej i pracowników, z drugiej – poprzez kształtowanie środowiska wewnętrznego kierownictwo ma wpływ na świadomość pracowników w zakresie kontroli zarządczej oraz może tworzyć podstawy tego, aby pracownicy realizowali swoje obowiązki w sposób zdyscyplinowany i ustrukturyzowany.

Zgodnie z modelem COSO kontrola wewnętrzna nie jest tylko zbiorem pisemnych polityk i procedur, jest przede wszystkim procesem realizowanym przez ludzi na różnych szczeblach organizacji. W związku z tym środowisko

wewnętrzne tworzą ludzie z ich indywidualnymi cechami, takimi jak uczciwość, wartości etyczne i kompetencje. Ponadto powszechnie uważa się, że na zachowania członków organizacji ma wpływ sposób delegowania uprawnień oraz struktura organizacyjna. W modelu Ministerstwa Finansów nie znalazły się jednak czynniki determinujące efektywność i skuteczność systemu kontroli, polityki i praktyki w odniesieniu do zasobów ludzkich, filozofii i stylu zarządzania oraz roli rady nadzorczej lub komitetu audytu (tabela 1). Z kolei model kontroli opracowany przez Komisję Europejską zawiera dodatkowy element, który nie występuje w innych modelach, jakim jest mobilność zasobów ludzkich.

Tabela 1

Elementy środowiska wewnętrznego w świetle różnych modeli kontroli

Lp.	Model COSO 1992	Model INTOSAI 2004	Model Komisji Europejskiej 2007	Model Ministerstwa Finansów 2009
1	Uczciwość, wartości etyczne i pracowników	Uczciwość osobista i zawodowa i wartości etyczne kadry kierowniczej oraz pracowników, w tym postawa zawsze wspierająca kontrolę wewnętrzną w całej organizacji	Wartości etyczne i inne istotne dla organizacji	Przestrzeganie wartości etycznych
2	Kompetencje pracowników	Zobowiązanie do kompetencji	Mobilność i przydział zasobów ludzkich	Kompetencje zawodowe
3	Struktura organizacyjna	Struktura organizacyjna	Struktura organizacyjna	Struktura organizacyjna
4	Przydzielnie uprawnień i odpowiedzialności	–	–	Delegowanie uprawnień
5	Polityka i praktyki w odniesieniu do zasobów ludzkich	Polityka i praktyki w odniesieniu do zasobów ludzkich	Ocena i rozwój zawodowy pracowników	–
6	Metodyka i styl zarządzania	„Nastawienie z góry” (tj. filozofia i styl zarządzania)	–	–
7	Rola rady nadzorczej lub komitetu audytu	–	–	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector*, Internal Control Standards Committee, Belgium 2004; *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999; Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (poz. 84); *The Revised Internal Control Standards For Effective Management*, Commission Of The European Communities, Brussels 2007.

2. Czynniki determinujące środowisko wewnętrzne

a) Przestrzeganie wartości etycznych

Współcześnie wszystkie standardy kontroli wymagają od osób zarządzających i pracowników znajomości wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegania ich przy wykonywaniu powierzonych zadań. Wieloletnie doświadczenia różnych organizacji wskazują, że uczciwość i przywiązanie do wartości etycznych ludzi, którzy tworzą organizację oraz kierują nią i ją kontrolują, ma kluczowy wpływ na skuteczność całego systemu kontroli. Organizacje opracowują i wdrażają kodeksy postępowania i inne procedury dotyczące akceptowalnych praktyk handlowych, konfliktów interesów lub oczekiwanych standardów zachowania etycznego. Zaleca się nie tylko okresowe przypominanie o preferowanych wartościach etycznych, ale też podawanie jednoznacznych wytycznych, jak należy zachować się w konkretnej sytuacji, a czego robić nie wolno.

Szczególną rolę w procesie kształtowania zachowań etycznych w organizacji przypisuje się osobom zarządzającym, które zgodnie ze standardami powinny wspierać i promować przestrzeganie norm etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami. Stąd standardy kontroli według COSO, jako jedne z kryteriów oceny środowiska wewnętrznego, wskazują na sposób postępowania z pracownikami, dostawcami, klientami, inwestorami, kredytodawcami, ubezpieczycielami, konkurentami i audytorami.

Innym istotnym czynnikiem środowiska wewnętrznego, który może dawać zachętę lub pokusę do nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych praktyk, jest wywieranie nacisku na realizację nierealistycznych celów – zwłaszcza krótkoterminowych – oraz stopień, w jakim wynagrodzenie zależy od ich realizacji.

Standardy kontroli według INTOSAI sugerują ponadto, aby organizacje publiczne zapis o stosowaniu zasad uczciwości i etyki umieściły w swoich misjach i demonstrowały to publicznie.

b) Kompetencje zawodowe

Standardy Ministerstwa Finansów oraz COSO sugerują, że należy zadbać, aby osoby zarządzające oraz pracownicy posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania. Proces zatrudnienia powinien być prowadzony w sposób zapewniający wybór najlep-

szego kandydata na dane stanowisko pracy. Należy zapewnić rozwój kompetencji zawodowych pracowników jednostki i osób zarządzających.

Standardy Komisji Europejskiej wymagają, aby zatrudnianie na każde stanowisko odbywało się zgodnie z priorytetami i celami danej organizacji. Ważne jest też promowanie i planowanie mobilności pracowników, tak aby utrzymywać właściwą proporcję między ciągłością pracy a wymianą kadry pracowniczej. Ponadto Komisja Europejska wymaga, aby zadania wykonywane przez pracowników były oceniane względem indywidualnych rocznych celów, które mają być zgodne z celami ogólnymi organizacji.

Standardy INTOSAI zwracają uwagę na znaczenie wiedzy i umiejętności z zakresu zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej wśród pracowników oraz szkoleń, które mogą zwiększyć ich świadomość w tym zakresie, a w szczególności odnośnie do celów zachowań etycznych, oraz pozwolą im nabyć umiejętności radzenia sobie w sytuacjach etycznych dylematów.

c) Struktura organizacyjna

Kolejnym elementem środowiska wewnętrznego jest struktura organizacyjna jednostki, która zgodnie ze standardami Ministerstwa Finansów powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań. Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, a także poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników powinien być określony w formie pisemnej, w sposób przejrzysty i spójny. Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika.

Model COSO również wymaga stworzenia odpowiedniej struktury organizacyjnej, a w szczególności określenia głównych obszarów uprawnień i odpowiedzialności oraz ustalenia właściwych obowiązków sprawozdawczych.

Model Komisji Europejskiej wymaga, aby struktura operacyjna wspierała skuteczne podejmowanie decyzji przez odpowiednie delegowanie uprawnień. Ponadto ryzyko związane z zadaniami wrażliwymi powinno być zarządzane przez stosowanie mechanizmów kontroli i ostatecznie mobilność pracowników. Powinny też być stworzone adekwatne struktury ładu organizacyjnego w zakresie technologii informacyjnych.

d) Delegowanie uprawnień

Standardy Ministerstwa Finansów stwierdzają, że należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom. Zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego. Zaleca się delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji, zwłaszcza tych o bieżącym charakterze. Przyjęcie delegowanych uprawnień powinno być potwierdzone podpisem.

Standardy kontroli COSO wymagają delegowania stosownych uprawnień i powierzenia odpowiedzialności, ujmowania w zakresie obowiązków odpowiednich wymogów z zakresu kontroli zarządczej oraz dostosowania ilości i kompetencji służb księgowości do potrzeb danej jednostki.

e) Polityka i praktyki w odniesieniu do zasobów ludzkich

Według standardów COSO stosowane przez jednostki praktyki związane są z zatrudnianiem, szkoleniem, oceną, doradztwem, promowaniem, wynagradzaniem i udzielaniem pomocy pracownikom stanowią najlepszy wyraz wartości, jakie są istotne dla organizacji. Istotną rolę wspierającą pracowników w sprostaaniu nowym wyzwaniom przypisuje się edukacji i szkoleniom.

Standardy INTOSAI zwracają uwagę na fakt, że kompetentni i godni zaufania pracownicy są potrzebni, aby sprawować skuteczną kontrolę. Metody stosowane przy zatrudnianiu, szkoleniu, ocenie, wynagradzaniu i awansowaniu pracowników są ważnym elementem środowiska wewnętrznego.

Zatem proces zatrudnienia powinien zapewnić, że kandydaci są uczciwi, mają odpowiednie wykształcenie i doświadczenie, aby wykonywać swoje zadania, i przeszli niezbędne, formalne przeszkolenie z zakresu swoich przyszłych obowiązków oraz zasad etyki. Kadra zarządzająca oraz pracownicy, którzy dobrze rozumieją kontrolę zarządczą, chętnie biorą na siebie odpowiedzialność i są niezbędni do skutecznej kontroli zarządczej.

Zarządzanie zasobami ludzkimi również pełni istotną rolę w promowaniu etycznego środowiska, przez rozwój profesjonalizmu i egzekwowanie jawności postępowania. Staje się to widoczne w procesie zatrudnienia, oceny i awansowania, które powinny bazować na informacjach o dokonaniach. Publikowanie zasad rekrutacji oraz informacji o wolnych stanowiskach również pomaga realizować

etyczne zarządzanie zasobami ludzkimi i świadczy o otwartej postawie w procesie wyboru osób do pracy.

Standardy Komisji Europejskiej wymagają, aby zadania wykonywane przez pracowników były oceniane pod kątem indywidualnych rocznych celów, które są zgodne z celami ogólnymi organizacji. Ponadto wskazują na potrzebę podejmowania stosownych działań, aby rozwijać umiejętności pracowników potrzebne do osiągnięcia celów organizacji.

f) Filozofia i styl zarządzania

Standardy COSO sugerują, że metodyka i styl zarządzania organizacją mają wpływ na poziom akceptowalnego ryzyka. Organizacje, które skutecznie zarządzają ryzykiem, mają inne spojrzenie na kontrolę zarządczą, niż te, które zostały dotknięte skutkami zmaterializowania się ryzyka. Ponadto standardy te sugerują, że organizacje zarządzane w sposób formalny powinny bardziej polegać na pisemnych procedurach, wskaźnikach działalności i raportach o odchyleniach.

Standardy INTOSAI stwierdzają, że „nastawienie z góry”, czyli filozofia i styl zarządzania, jest wyrażane poprzez:

- postawę popierającą kontrolę wewnętrzną, niezależność, kompetencje i przywództwo oparte na przykładowym zachowaniu,
- kodeks postępowania ustanowiony przez kierownictwo, doradztwo i ocena wyników pracy, które są zorientowane na osiąganie celów kontroli wewnętrznej, a w szczególności przestrzeganie zasad etyki.

Postawa wykreowana przez najwyższe kierownictwo jest odzwierciedlona we wszystkich aspektach działań kierownictwa. Zobowiązanie, zaangażowanie i wsparcie najwyższych władz i ustawodawcy w ustalaniu „nastawienia na górze” sprzyjają pozytywnej postawie i mają istotne znaczenie dla utrzymania pozytywnych i wspierających postaw wobec kontroli wewnętrznej w organizacji.

Jeśli najwyższe kierownictwo jest przekonane, że kontrola wewnętrzna jest istotna, to inni członkowie organizacji będą to odczuwać i będą reagować przez staranne obserwowanie ustanowionych mechanizmów kontroli. Na przykład utworzenie stanowiska audytora wewnętrznego jest ważnym sygnałem wysłanym przez kierownictwo, że kontrola zarządcza jest istotna. Z drugiej strony jeśli członkowie organizacji czują, że ta kontrola nie jest istotna dla kierownictwa, to jest prawie pewne, że cele kontroli zarządczej nie będą skutecznie osiągnięte. W rezultacie demonstrowanie etycznego postępowania przez kierownictwo ma decydujące znaczenie dla osiągnięcia celów kontroli zarządczej, a w szczególno-

ści dla etycznych zachowań. Spełniając swoją rolę, kierownictwo powinno dawać dobry przykład przez własne decyzje i jego poczynania powinny stanowić wyraz właściwego, a nie tylko akceptowalnego czy praktycznego zachowania. Szczególnie polityka, procedury i praktyki osób zarządzających powinny promować zorganizowane, etyczne, gospodarne, efektywne i skuteczne działania.

Na uczciwość kierownictwa i pracowników ma wpływ wiele czynników. Dla tego pracownikom powinno się okresowo przypominać o ich obowiązkach związanych z kodeksem postępowania opracowanym przez najwyższe kierownictwo.

Doradztwo i ocena wyników pracy także są istotne. Ogólne oceny wyników powinny być przeprowadzane na podstawie oceny wielu krytycznych czynników, w tym roli pracownika w skutecznej kontroli wewnętrznej.

g) Rola rady nadzorczej i komitetu audytu

Standardy COSO stwierdzają, że rada nadzorcza i komitet audytu mają wpływ na środowisko wewnętrzne, w tym „nastawienie na górze”. W szczególności ważne są: niezależność rady nadzorczej i komitetu audytu od zarządu, doświadczenie i status ich członków, zakres ich zaangażowania i analizowania działalności oraz adekwatność ich działań.

Projektując swój model kontroli zarządczej, każda jednostka powinna rozważyć, który z czynników mających wpływ na środowisko wewnętrzne jest rzeczywiście istotny w danej jednostce i powinien być zawarty w jej modelu.

3. Ogólne założenia do modelu oceny środowiska wewnętrznego

Przeprowadzając ocenę kontroli zarządczej, w pierwszej kolejności należy rozstrzygnąć, czy obiektem oceny jest stan, funkcjonowanie czy rezultaty działania systemu kontroli zarządczej. Z analizy treści wzoru oświadczenia o stanie kontroli wewnętrznej wynika, że ocena ta powinna dotyczyć nie tylko stanu, ale przede wszystkim funkcjonowania tej kontroli. Zatem w kontekście środowiska wewnętrznego należy stwierdzić, czy istnieją odpowiednie funkcje, organizacja i instrumenty, które zapewnią dobre podstawy funkcjonowania całego systemu kontroli zarządczej. Ponadto należy również określić zasady ich funkcjonowania.

Zgodnie z nową ustawą o finansach publicznych i ze standardami kontroli zarządczej Ministerstwa Finansów podstawowymi kryteriami tej oceny są: adekwatność, efektywność i skuteczność kontroli zarządczej. Wspomniane standardy

nie określają jednak, jak mierzyć stopień osiągnięcia tych kryteriów. Międzynarodowe standardy stanowią, że ta ocena jest subiektywna, powinna dotyczyć skuteczności oraz być dokonana przez właściciela procesu, czyli kierownika, który jest odpowiedzialny za funkcjonowanie kontroli w danej komórce i może podjąć odpowiednie działania zaradcze.

Należy zatem zweryfikować, czy te elementy środowiska wewnętrznego i działania podjęte przez kierownictwo są wystarczające z punktu widzenia realizowanych zadań i towarzyszącego im ryzyka. Następnie należy sprawdzić, czy funkcjonują one zgodnie z założeniami. Najtrudniejszym zadaniem wydaje się jednak sprawdzenie efektywności funkcjonowania kontroli zarządczej, czyli odpowiedź na pytania, czy dane efekty można osiągnąć przy mniejszych nakładach lub czy przy danych nakładach można osiągnąć lepsze efekty.

Bazując na wynikach badań oraz własnych doświadczeniach, Komisja Europejska w swoich standardach podała dodatkowe wskazówki, które mogą być pomocne w ocenie skuteczności kontroli zarządczej. Jednak w Polsce brakuje takich wytycznych, zatem jest to zagadnienie, które wymaga przeprowadzenia dalszych badań.

Uwagi końcowe

Autorzy modelu COSO zastrzegają, że wszystkie elementy środowiska wewnętrznego choć są istotne, to nie muszą być w sposób formalny określone, aby system kontroli wewnętrznej był efektywny i skuteczny. W każdym przypadku zależy to od wielkości organizacji oraz od charakteru jej działalności.

Jednostki, którym zależy na skutecznym systemie kontroli, dbają o zatrudnianie kompetentnych ludzi, wpajają im postawę uczciwości, uświadamiają im znaczenie kontroli oraz tworzą pozytywne „nastawienie na górę”. Ponadto ustanawiają pisemne polityki i procedury w postaci kodeksów postępowania, które określają pożądane i niepożądane zachowania i wartości w jednostce.

Na świecie opracowano kilka powszechnie znanych i akceptowanych modeli kontroli wewnętrznej dla różnych organizacji, w tym również tych z sektora publicznego. Mogą one stanowić punkt wyjścia do opracowania modelu, który będzie adekwatny, efektywny i skuteczny w danej jednostce.

Literatura

Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector, Internal Control Standards Committee, Belgium 2004.

Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., poz. 84.

The Revised Internal Control Standards For Effective Management, Commission of The European Communities, Brussels 2007.

Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w I półroczu 2009 r., Informacje i opracowania, GUS, Warszawa 2009.

**THE ANALYZING AND THE COMPARISON OF THE NATIONAL
AND INTERNATIONAL STANDARDS OF INTERNAL CONTROL
REGARDING INTERNAL ENVIRONMENT
FOR THE PUBLIC SECTOR ENTITIES**

Summary

The new law about public finances and the internal control standards for the public sector entities introduced new duties for the managers regarding the internal control.

The general content of these standards of the internal control leaves the large choice in the range of objects, criteria and the measures for the evaluation of the internal control for the entities. Such solution is universal, but also inconvenient for entities, because it requires the studies of solutions adapted to the needs dependent from the character of activity and the risks of the given entity. So it arises the question, how to evaluate the internal environment in the entity of the public sector.

The present article presents the analyze of and the comparison of the national and international standards of internal control regarding internal environment for the public sector entities and the proposal of general foundations to his evaluation.

Translated by Piotr Bednarek