

## Przestrzeganie zasad etycznego postępowania jako przedmiot kontroli zarządczej w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych. Wyniki badań ankietowych

Bożena Nadolna\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest ocena zakresu wdrożenia i sposobu funkcjonowania kontroli zarządczej w obszarze przestrzegania zasad etycznego postępowania pracowników w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych, a w szczególności w jednostkach samorządu terytorialnego.

*Metodologia badania* – Badania ankietowe przeprowadzone w jednostkach sektora finansów publicznych, głównie gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostkach samorządu terytorialnego.

*Wynik* – Badania potwierdziły, że w ocenianych jednostkach sektora finansów publicznych trwa proces skutecznego wdrażania kontroli zarządczej w obszarze przestrzegania etycznych zachowań. Nie wszystkie elementy tej kontroli są wdrażane równie efektywnie. Tylko połowa z badanych jednostek szacowała ryzyko konsekwencji nieetycznych zachowań pracowników i kierownictwa jednostki.

*Oryginalność/Wartość* – Niewielka liczba badań z tego obszaru funkcjonowania kontroli zarządczej w kraju.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, etyka, badania ankietowe

### Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych powinny być wzorem w kreowaniu pozytywnego wizerunku organizacji. Przejawia się to między innymi w poszanowaniu praw i budowaniu zaufania w stosunku do wszystkich zainteresowanych współpracą z tymi instytucjami, szczególnie w obszarze jawności i przejrzystości gospodarowania środkami publicznymi, które znajdują się w ich dyspozycji. Cel ten można osiągnąć przez promowanie w jednostkach sektora finansów publicznych odpowiedniej kultury etycznej, która stanowi część kultury każdej organizacji. Dążenie do pożądanego zachowań etycznych urzędników publicznych i eliminowanie nieetycznych powinno być artykułowane w misjach i celach działania tych jednostek. Sprzyjać temu będzie wprowadzanie powiązanych mechanizmów zarządzania, kontroli i doradztwa w zakresie postaw etycznych urzędników. Odnosi się to do budowy tak zwanej „infrastruktury etycznej” (Bertok 2001: 51–78). Tworzy się system bodźców i sankcji w odniesieniu do zachowań pracowników danej jednostki sektora finansów publicznych. Należy podkreślić, iż sprawna infrastruktura wzmacnia środowisko w tworzeniu wysokich standardów etyki zawodowej w tym sektorze. Znaczącą rolę w tym

---

\* dr Bożena Nadolna, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny, Katedra Ekonomii Menedżerskiej i Rachunkowości, bozena.nadolna@zut.edu.pl.

zakresie w polskich jednostkach sektora finansów publicznych odgrywa kontrola zarządcza. Jej celem jest zapewnienie, że istniejące rozwiązania w zakresie przestrzegania zachowań etycznych w jednostce są skuteczne i efektywne. Służą temu pewne mechanizmy promujące i monitorujące określone postawy zawodowe i wymaganą wrażliwość moralną pracownika służby publicznej.

Celem artykułu jest ocena zakresu wdrożenia i sposobu funkcjonowania kontroli zarządczej w obszarze promowania i przestrzegania zasad etycznego postępowania pracowników w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych, a w szczególności w jednostkach samorządu terytorialnego.

Realizacji tego celu służyć będą następujące hipotezy badawcze:

- mechanizmy kontroli zarządczej służące przestrzeganiu i promowaniu zasad etycznego postępowania są skutecznie wdrażane w badanych jednostkach sektora finansów publicznych;
- funkcjonowanie audytu wewnętrznego, czy budżetu zadaniowego, w badanych jednostkach sektora finansów publicznych nie ma znaczącego wpływu na prawidłowe i skuteczne funkcjonowanie kontroli zarządczej w obszarze przestrzegania zasad etycznego postępowania.

Weryfikację przedstawionych hipotez badawczych przeprowadzono na podstawie wyników badań ankietowych przeprowadzonych w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych.

## **1. Znaczenie etycznego postępowania w sektorze finansów publicznych**

Etyka jest nauką o wartościach, według których człowiek formułuje swe postawy i dokonuje określonych czynów, jak również ocenia innych z punktu widzenia tych wartości. Współcześnie pod pojęciem etyki najczęściej rozumie się ogół zasad i norm postępowania przyjętych w danej epoce i w danym środowisku (*Słownik wyrazów obcych* 1980: 203). Celem etyki jest docieranie do źródeł powstawania moralności, badanie efektów wpływu moralności na ludzi oraz szukanie podstawowych przesłanek, na podstawie których dałoby się w racjonalny sposób tworzyć zbiory nakazów moralnych. Etyka jest ściśle związana z określoną zbiorowością społeczną. Jedną z takich zbiorowości jest grupa osób wykonująca ten sam zawód lub realizująca taką samą pracę. Wartości wyznawane przez dane środowisko zawodowe noszą miano etyki zawodowej. Etyka ta stanowi więc zespół zasad i norm określających, w jaki sposób, z moralnego punktu widzenia, powinni zachowywać się przedstawiciele danego zawodu (Nogalski, Śniadecki 2001: 206). Określa ona akceptowane standardy (reguły) odnoszące się do „funkcjonowania profesjonalistów w kontekście społecznym, reguły dotyczące wykonywania czynności zawodowych, jak i wyznaczające ogólne zasady wykonywania zawodu ze względu na preferowane wartości” (Bogucka, Pietrzykowski 2009: 97).

Normy te i zasady mogą mieć postać kodeksów, ślubowań czy innych pisemnych form, lub też mogą wystąpić jako niepisane zwyczaje czy niesformalizowane postulaty danej grupy społecznej. Celem ich tworzenia jest umożliwienie identyfikacji zawodowej pracownika, rozwijanie jego osobowości, podnoszenie jego moralności w celu możliwie najefektywniejszej realizacji celów organizacji. Ponadto zasady te regulują stosunki wewnątrz grup zawodowych oraz podnoszą autorytet danego zawodu wśród społeczeństwa (Łoś 2007: 71).

Można powiedzieć, że etyka zawodowa daje pewien rodzaj zabezpieczenia moralnego, a w nowych sytuacjach pozwala na szybsze podejmowanie właściwych decyzji.

Kryteria etycznego postępowania w grupach ludzkich, określonych kulturach i społeczeństwach ulegały zmianom na przestrzeni wieków. Zmiany tych kryteriów następowały również w ramach poszczególnych grup zawodowych. Szczególne wyzwania stoją obecnie przed pracownikami służb publicznych, w tym samorządowych. Wynika to z faktu, że zwiększa się zakres i zmienia sposób realizacji zadań realizowanych przez administrację publiczną. Współczesna administracja powinna współuczestniczyć w tworzeniu podstaw rozwoju społeczno-gospodarczego regionu, miasta czy gminy drogą wyznaczania proefektywnych działań zwiększających dobrobyt ludności lokalnej, ich koordynacji, jak również aktywizacji lokalnej społeczności przy ich realizacji. Działania te powodują, że urzędnik jest narażony w trakcie swojej pracy na rozwiązywanie dylematów etycznych wynikających często z konfliktu interesów między dobrem osobistym a publicznym.

W tej sytuacji w jednostkach sektora finansów publicznych szczególnego znaczenia nabiera etos<sup>1</sup> zawodowy urzędnika, który wskazuje właściwe rozwiązania wobec pojawiających się problemów etycznych. Tym bardziej że od urzędnika publicznego powinno oczekiwać się podwyższonych norm i standardów etycznych (Walczak 2010: 103; Menzel 2007: 3–6; Lewis, Gilman 2005: 21–23). W identyfikacji zachowań nieetycznych i wskazywaniu postaw etycznych pracownika jednostki sektora finansów publicznych może wspomóc kodeks etyczny, który stanowi „uporządkowany logicznie zbiór zasad i wartości etycznych wyznaczających standardy postępowania urzędników publicznych na rzecz realizacji interesu publicznego. (Filek 2004: 85). Kodeks etyczny jest tylko jednym z elementów zmierzających do przeciwdziałania skutkom nieetycznych zachowań pracowników. Opracowanie kodeksu etycznego lub innych unormowań w tym zakresie jest jednym z narzędzi ukierunkowujących pracowników na pożądane w danym środowisku zawodowym postawy etyczne.

## **2. Rola kontroli zarządczej w przestrzeganiu i promowaniu zasad etycznego postępowania**

Skuteczność i efektywność zastosowanych narzędzi przestrzegania etycznych zachowań pracowników i kierownictwa jest na bieżąco monitorowana w ramach prawidłowo funkcjonującej kontroli zarządczej w tych jednostkach. Kontrola zarządcza jest systemem złożonym, w którego ramach dokonuje się diagnozowania stanu funkcjonujących w jednostce procesów i procedur oraz kontroli kosztów działania jednostki, w związku z realizacją wyznaczonych celów i zadań (Winiarska 2012: 42). Środowiskiem wewnętrznym kontroli zarządczej jest system zarządzania jednostką i jej organizacji jako całości. Środowisko to w istotny sposób oddziałuje na jakość kontroli zarządczej i efektywność jej sprawowania (Kiziukiewicz, Szymańska 2013: 450). Celem kontroli zarządczej jest między innymi zapewnienie, że pracownicy i zarządzający w jednostce sektora finansów publicznych działają zgodnie z zasadami etycznego postępowania. Osobista i zawodowa uczciwość i inne wartości etyczne kierownictwa i pracowników, ich wysokie kompetencje oraz jasno okre-

---

<sup>1</sup> Etos jest nośnikiem wartości, idei, które wpływają na procesy społeczne. Etos, w odróżnieniu od postawy, jest pewną zakorzenioną w społeczności całością, np. etos nauczyciela, lekarza. W odróżnieniu od pojęcia etyki – pojęcia etosu nie stosuje się do opisu działań jednostek.

ślone i przejrzyste zakresy obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności sprzyjać mają bardziej efektywnej realizacji celów jednostki jako całości.

Przeprowadzone pierwsze oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych wskazały na pewne mankamenty jej funkcjonowania, które odnoszą się również do oceny prawidłowego przestrzegania zasad etycznego postępowania osób zatrudnionych w tych jednostkach. Najczęściej należą do nich:

- niewłaściwe rozpoznanie przez komórki audytu i kontroli obszarów działalności jednostki, wskazywanie na zbyt wąskie lub szerokie obszary jej działania, co wpływa na trudności z ustaleniem celów, a następnie mierników oceny;
- brak identyfikacji czynników ryzyka dla poszczególnych obszarów działania kontroli zarządczej w jednostce lub błędy w jego szacowaniu.

Problemy te w odniesieniu do przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania zostaną w części zweryfikowane przez wyniki badań ankietowych.

Celem przeprowadzonego badania była ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego w Polsce<sup>2</sup>. Ankieta została podzielona na obszary kontroli zarządczej. Jednym z nich były zagadnienia pozwalające na ocenę stanu przestrzegania i promowania zasad etycznych w polskich jednostkach sektora publicznego.

Ankiety zostały wysłane do ponad 400 jednostek tego sektora. Odpowiedzi uzyskano z 288 jednostek, z czego 277 pochodziło z gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych, co stanowiło 96% badanych jednostek, 4 z państwowych jednostek budżetowych oraz 7 z innych form organizacyjnych, takich jak samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej czy samorządowe instytucje kultury.

Tylko 29% ogółu badanych jednostek było zobowiązanych do sporządzania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, umożliwiających rozliczenie osób odpowiedzialnych za skuteczność, adekwatność i efektywność tej kontroli. W większości jednostek kontrola zarządcza została wprowadzona zarządzeniem kierownika jednostki. W 245 badanych jednostkach funkcjonuje audyt wewnętrzny, a w 35 wdrożono budżet zadaniowy. W większości jednostek ankiety były wypełniane przez osoby związane z realizacją funkcji kontroli zarządczej, a więc kierowników poszczególnych działów czy pracowników biur audytu i kontroli, koordynatorów i innych.

### **3. Wyniki badań dotyczących stosowania narzędzi kontroli zarządczej w zakresie przestrzegania i promowania zasad etycznych**

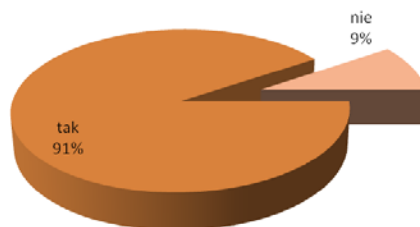
Zasady przestrzegania postaw etycznych w jednostkach sektora finansów publicznych powinny być odpowiednio skodyfikowane w postaci kodeksów lub innych regulacji w tym zakresie. Wśród badanych jednostek aż 91% posiada tego typu regulacje wewnętrzne, co przedstawiono na rysunku 1. Przy czym wszystkie jednostki, które mają obowiązek sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, odpowiedziały twierdząco na pytanie o opracowanie i wdrożenie kodeksu etycznego. Kodeksy wdrożono w 222 jednostkach spośród 245, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny. Świadczyć to może o tym, że procedury audytu wymuszają w pewnym zakresie przestrzeganie poprawności implementowania w jednostce wszystkich obszarów kontroli zarządczej, w tym również dotyczących

---

<sup>2</sup> Badanie było przeprowadzane w ramach prac realizowanych przez Komisję Wewnętrznego Audytu i Kontroli Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

aspektów etycznych. Podobną rolę w tym zakresie pełni budżet zadaniowy, gdyż na 35 badanych jednostek, w których został on wdrożony, aż 33 posiada kodeksy etyki zawodowej.

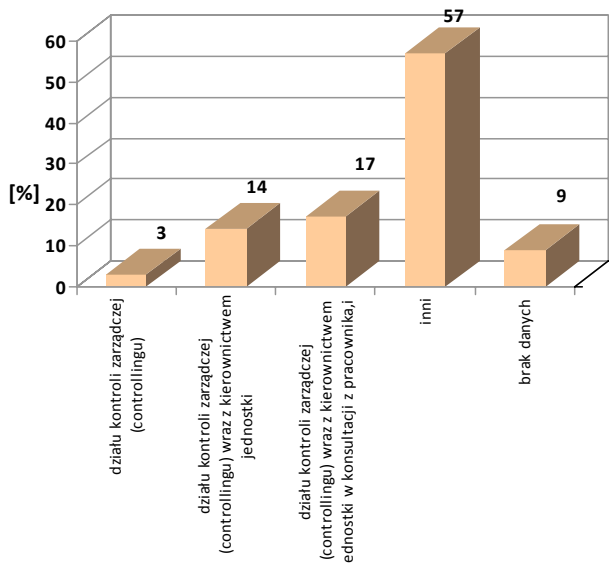
Świadczyć to może jednak tylko o formalnym przygotowaniu tych jednostek do wdrażania kontroli zarządczej w omawianym obszarze badań. Należy podkreślić, że badania nie sprawdzały merytorycznej prawidłowości sporządzania tych kodeksów. Kompetentnie opracowane kodeksy powinny zawierać bowiem uzasadnione prawnie i moralnie sposoby postępowania, a nie stanowić tylko spis zakazów. Przy czym, mimo iż z reguły kodeksy te nie zawierają restrykcji prawnych związanych z nieprzestrzeganiem zasad w nich zawartych, powinny one pobudzać pracowników do refleksji na temat mogących wystąpić dylematów etycznych i możliwości ich rozwiązania na danym stanowisku pracy.



**Rysunek 1.** Jednostki posiadające kodeks etyki zawodowej lub inne regulacje promowania etycznych zachowań pracowników

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Kolejne pytanie dotyczyło podmiotów sporządzających kodeksy etyczne lub inne unormowania o tym charakterze w badanych jednostkach. Przesłanką do postawienia tego pytania 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 konsultacjami z pracownikami. Bez konsultacji z pracownikami dział ten opracowywał kodeks wraz z kierownictwem w 14% badanych jednostek, natomiast w 3% jednostek badanej zbiorowości pracownicy działu kontroli zarządczej opracowywali ten kodeks samodzielnie. Z danych przedstawionych na rysunku 2 wynika również, że aż u 57% ogółu badanych, co odpowiadało 165 jednostkom, unormowania zachowań etycznych zostały opracowane przez inne podmioty. Ankieterzy wymieniali przykładowo: pracowników działu kadr, pracowników działu organizacyjno-prawnego, pracowników działu promocji i rozwoju, sekretarzy powiatu, pełnomocników do spraw ISO, kierownictwo jednostki, skarbników, radców prawnych, pracowników dydaktyczno-naukowych, specjalnie powoływane w tym celu zespoły zadaniowe czy podmioty zewnętrzne. Przy czym przy tworzeniu specjalnych zespołów do spraw przygotowania i przyjęcia kodeksu etyki byli do niego włączani przedstawiciele wszystkich zainteresowanych grup pracowniczych, w tym kierownictwa. W niektórych przypadkach konsultowano również zapisy kodeksu z przedstawicielami związków zawodowych.



**Rysunek 2.** Grupy pracowników opracowujących kodeks etyki zawodowej lub innych regulacji promowania etycznych zachowań w jednostce

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

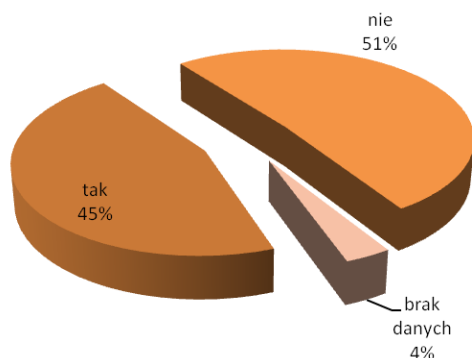
Opracowanie i przyjęcie kodeksu etyki w danej jednostce nie musi jednak świadczyć o zapoznaniu się z jego treścią przez wszystkich pracowników. Pewnym narzędziem dyscyplinującym w tym zakresie jest wprowadzany obowiązek pisemnego poświadczenia jego znajomości przez pracowników jednostki. Z danych na rysunku 3 wynika, że obowiązek taki istnieje w 83% ogółu badanych jednostek. We wszystkich jednostkach, w których funkcjonuje budżet zadaniowy, oświadczenie takie jest wymagane. Wymóg ten nie zawsze obowiązuje w jednostkach posiadających unormowania w zakresie przestrzegania zasad etycznych, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny.



**Rysunek 3.** Jednostki, w których pracownicy są zobowiązani do poświadczenia znajomości kodeksu etyki lub innej regulacji tego typu

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Istotnym zagadnieniem funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce w ramach ocenianego obszaru jest szacowanie ryzyka związanego z konsekwencjami nieetycznych zachowań kierownictwa i pracowników. Wyniki badań przedstawione na rysunku 4 wskazują, że aż 51% ogółu badanych jednostek nie przeprowadza tego typu oceny ryzyka. Przy czym funkcjonowanie audytu wewnętrznego czy wdrożenie budżetu zadaniowego do jednostki nie ma znaczącego wpływu na szacowanie tego ryzyka. W jednostkach, które są zobowiązane do sporządzania oświadczeń o stanie kontroli wewnętrznej, można zauważyć większą skłonność do oceny ryzyka konsekwencji nieetycznych zachowań osób w nich zatrudnionych.

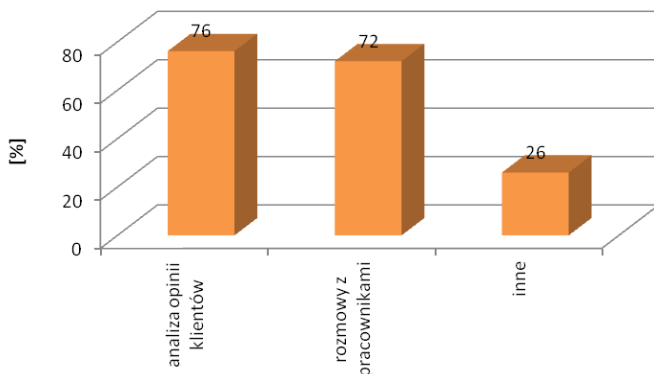


**Rysunek 4.** Jednostki szacujące ryzyko w ramach kontroli zarządczej związane z konsekwencjami nieetycznych zachowań kierownictwa i pracowników

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Ankietowanych zapytano również o rodzaje mechanizmów kontroli umożliwiających ujawnienie nieetycznych zachowań pracowników. Do wyboru przedstawiono im: analizę opinii klientów, 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 – rysunek 5). Ankietowani jako „inne mechanizmy” podawali często uszczegółowienie dwóch pierwszych. Do oceny opinii klientów można by przyporządkować wymieniane 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 klientami.

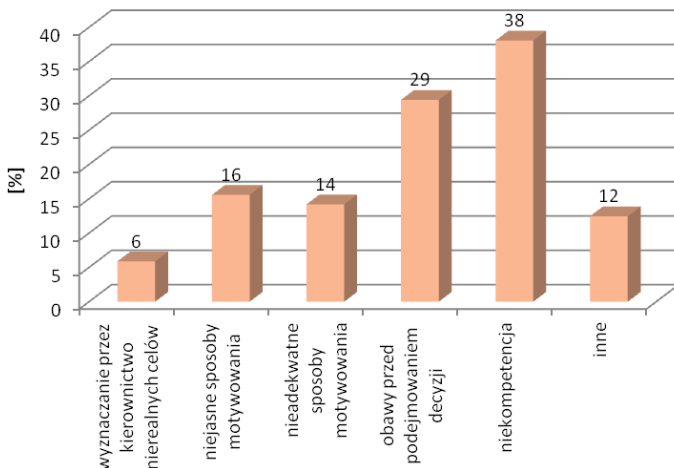
W odniesieniu do ocen dokonywanych ze strony pracowników za podstawowe narzędzia można by uznać: analizę anonimowych ankiet przeprowadzoną wśród pracowników, ustne zgłoszenia problemów przez współpracowników. Do innych narzędzi wymienionych przez ankietowanych, mających na celu ujawnienie nieetycznych zachowań, można zaliczyć: obserwację przez przełożonego sposobu zachowania, ubioru czy punktualności, obserwację zachowań urzędników w relacji z klientami, samoocenę, nadzór kierownictwa, bieżącą ocenę wypełnianych przez pracowników dokumentów, ocenę okresową pracownika.



**Rysunek 5.** Mechanizmy kontroli zarządczej umożliwiające ujawnienie nieetycznych zachowań pracowników

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Kolejne pytanie zadawane ankietowanym dotyczyło identyfikacji przyczyn zachowań nieetycznych w jednostce (rysunek 6). Najwięcej osób, bo aż 110 (co stanowiło 38% badanej zbiorowości), 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% odpowiedzi) lub nieadekwatne (14% odpowiedzi) sposoby motywowania. Najmniej wskazań, bo tylko 6% odpowiedzi, jako przyczynę nieetycznych zachowań podało wyznaczanie przez kierownictwo nierealnych celów.



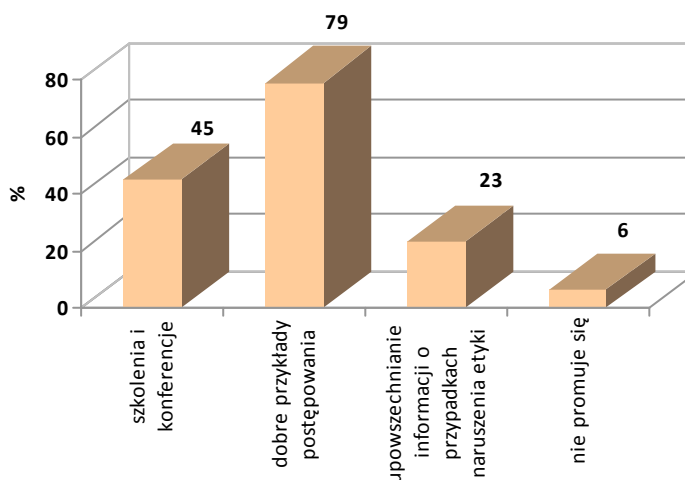
**Rysunek 6.** Przyczyny zachowań nieetycznych w jednostce

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.



Wśród innych przyczyn badani wskazywali: aroganckie zachowanie przełożonych i współpracowników, brak spójności przepisów prawnych, brak wystarczającego nadzoru lub samokontroli, stres, indywidualne predyspozycje osobowościowe, problemy osobiste pracowników, lekkomyślność, naciski bliskich, nieświadomość, niskie zarobki, brak szkoleń, brak motywacji, nadmiar obowiązków. Przy czym w jednostkach, w których wdrożono budżet zadaniowy, ankietowani prawnie równomiernie wskazali na cztery pierwsze przyczyny zachowań nieetycznych osób zatrudnionych w tych jednostkach.

Ostatnie pytanie, na które odpowiadali ankietowani, dotyczyło sposobów upowszechniania etycznych zachowań w jednostce (rysunek 7). Za podstawowy sposób uznali oni dobre przykłady postępowania (79% badanych), następnie szkolenia i konferencje (45% badanych) oraz upowszechnianie informacji o przypadkach naruszenia etyki (23% badanych). Tylko w 18 jednostkach (co stanowi 6% całej próby badawczej) 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.



**Rysunek 7.** Sposoby upowszechniania zachowań etycznych w badanych jednostkach

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Wyniki przedstawionych badań wskazują, że kontrola zarządcza w zakresie przestrzegania i promowania zachowań etycznych wprowadza w większości badanych jednostek skuteczne mechanizmy w tym obszarze. Pewien niepokój może budzić fakt ogromnego zróżnicowania podmiotów tworzących wewnętrzne regulacje etyczne, jak również częsty brak konsultacji wszystkich zainteresowanych stron przy ich formułowaniu. Postępowanie to może powodować brak zrozumienia zapisów zawartych w tych regulacjach, a tym samym ograniczać korzyści wynikające z przeciwdziałania nieprawidłowym zachowaniom etycznym osób zatrudnionych.

Wyniki badań wykazały ponadto, że tylko około połowy jednostek szacuje ryzyko związane z konsekwencjami nieetycznych zachowań, co może uniemożliwić skuteczne zapobieganie im. Za główną przyczynę nieetycznych zachowań ankietowani uznali niekompetencję i obawę przed podejmowaniem decyzji. Badani wskazali również, że bieżące monitorowanie opinii klientów i pracowników stanowi podstawowy mechanizm kontrolny pozwalający ujawnić nieetyczne zachowania w jednostce. Za najbardziej efektywną formę upowszechniania właściwych postaw etycznych uznane zostały dobre przykłady postępowania etycznego i szkolenia w tym zakresie.

## Uwagi końcowe

Kontrola zarządcza ma za zadanie usprawnić zarządzanie w sektorze publicznym, zmieniając orientację zarządzających z krótkookresowej na długookresową, przy racjonalnym zużyciu zasobów rzeczowych, finansowych i ludzkich. Jednym z jej celów jest zapewnienie, że w jednostce są przestrzegane i promowane zasady etycznego postępowania. Wyniki przeprowadzonych badań wskazują na właściwe przygotowanie formalne jednostek do przestrzegania i promowania zasad etycznych przez opracowanie kodeksów etycznych, które pokazują pracownikom zachowania wzorcowe, zasady kontaktów ze stronami postępowania, należytą staranność zawodową czy przypadki konfliktu interesów. Potwierdza to pierwszą hipotezę badawczą.

Przedstawione badania wykazały również, że funkcjonowanie audytu wewnętrznego oraz wdrożenie budżetu zadaniowego w jednostce nie miało znaczącego wpływu na uzyskanie zapewnienia o stosowaniu w jednostkach sektora, głównie samorządowego, i promowaniu właściwych zachowań etycznych. Taka zależność nie wystąpiła przy ocenie przestrzegania tych zasad. Wyniki te jednak nie są tak jednoznaczne, głównie ze względu na fakt, że stosunkowo mało badanych jednostek miało wdrożony budżet zadaniowy. W prawie wszystkich jednostkach funkcjonował audyt wewnętrzny, więc rozbieżności w odpowiedziach nie mogły być znaczące.

W miarę rozwoju nowych metod zarządzania publicznego problem relacji między kontrolą zarządczą a realizacją zasad etycznego postępowania będzie wymagał dalszych badań, aby sprawniej i efektywniej realizować cele jednostki.

## Literatura

- Bertok J. (2001), *Promowanie postawy etycznej w służbie publicznej – doświadczenia państw OECD*, „Służba Publiczna”, nr 2.
- Boguicka H., Pietrzykowski T. (2009), *Etyka w administracji publicznej*, Warszawa.
- Etyczne aspekty działalności samorządu terytorialnego* (2004), red. J. Filek, MSAP, AE Kraków.
- Kiziukiewicz T., Szymańska H. (2013), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych, w: Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Lewis C.W., Gilman S. (2005), *The Ethics Challenge in Public Service*, Jossey-Bass, A Wiley Imprint, San Francisco.
- Łoś J. (2007), *Swoistość etyki zawodowej urzędnika, w: Etos urzędnika*, red. D. Bąk, Warszawa.
- Menzel D.C. (2007), *Ethics Management for Public Administrators: Building Organizations of Integrity*, M.E. Sharpe Inc., New York.
- Nogalski B., Śniadecki J. (2001), *Etyka zarządzania przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz.
- Słownik wyrazów obcych* (1980), red. J. Tokarski, PWN, Warszawa.

- Walczak W. (2010), *Etyka zarządzania w urzędach administracji samorządowej*, „Współczesne Zarządzanie”, nr 3.
- Winiarska K. (2012), *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych*, w: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa.

**OBSERVANCE OF THE PRINCIPLES OF ETHICAL PROCEEDINGS AS A SUBJECT OF MANAGEMENT CONTROL IN SELECTED PUBLIC SECTOR UNITS. THE RESULTS OF THE SURVEY**

**Summary: Purpose** – The purpose of this article is to assess the extent of implementation and the functioning of management control in the area of the observance of ethical behavior of employees in selected units of the public sector, particularly in local government units.

**Research methodology** – survey conducted in 288 public sector units, mainly municipal, district and provincial local government units.

**Result** – Tests have confirmed that evaluated public sector units in the process of effective implementation of management control in the area of compliance and promoting ethical behavior. Not all the elements are implemented as effectively. Only half of the surveyed units estimated the risk of the consequences of unethical behavior of employees and management of the entity.

**Originality/value** – Lack of research in this field in the country.

**Keywords:** management audit, ethics, surveys

## Cytowanie

- Nadolna B. (2014), *Przestrzeganie zasad etycznego postępowania jako przedmiot kontroli zarządczej w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych. Wyniki badań ankietowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 121–131, [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

