

Piotr Soltyk

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

e-mail: piotr.soltyk@uek.krakow.pl

**ELEMENTY KONTROLI ZARZĄDCZEJ
PRZEDMIOTEM SAMOOCENY GOSPODARKI
FINANSOWEJ JEDNOSTEK SAMORZĄDU
TERYTORIALNEGO**

**ELEMENTS OF MANAGEMENT CONTROL SUBJECT
OF SELF-MANAGEMENT OF FINANCIAL ECONOMY
OF LOCAL SELF-GOVERNMENT UNITS**

DOI: 10.15611/pn.2018.521.16

JEL Classification: H71, H26, H72

Streszczenie: Sprawne działanie jednostek samorządu terytorialnego (JST) w dużej mierze zależy od poprawnie zorganizowanego systemu kontroli zarządczej. Racjonalne zapewnienie o skuteczności i efektywności systemu zarządzania w większości JST otrzymuje się, wykorzystując proces samooceny. Jest to narzędzie, które umożliwia kadrze zarządzającej w krótkim czasie uzyskanie informacji pozwalających sformułować ogólne wnioski o stanie funkcjonowania mechanizmów kontroli w przekroju poszczególnych elementów kontroli zarządczej. Celem artykułu jest przedstawienie wybranych wyników badań ankietowych dotyczących realizacji samooceny w działaniu gospodarki finansowej JST. Badania przeprowadzono w 2017 roku we wszystkich JST w Polsce za pomocą elektronicznego kwestionariusza ankiety. Ocena wyników z badania własnego poprzedzona została krótką charakterystyką poszczególnych elementów, które składają się na system kontroli zarządczej, jak również wyjaśnieniem istoty procesu samooceny w zarządzaniu jednostkami administracji publicznej.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, samoocena, gospodarka finansowa, zarządzanie ryzykiem.

Summary: The efficient operation of local government units (LGUs) is largely dependent on a properly organized management control system. Achieving rational assurance about the effectiveness and efficiency of the management system in most local government units is done using the self-assessment process. It is a tool by means of which, in a short period of time, the management staff obtains information allowing to formulate general conclusions on the status of control mechanisms in the cross-section of individual elements of management control. The aim of the article is to present selected results of surveys on the implementation of self-assessment in the operation of JST financial management. The research was carried out in 2017 in all local government units in Poland using an electronic questionnaire. The evaluation of the results obtained from the own study was preceded by a short description of

the elements forming the management control system as well as an explanation of the essence of the self-assessment process in the management of the public organization.

Keywords: management control, internal audit, self-assessment, financial management, risk management.

1. Wstęp

Zarządzanie finansami w JST bazuje na procesie podejmowania decyzji finansowych dotyczących realizacji zadań, czyli na jakości oraz ilości dóbr i usług dostarczanych społeczności lokalnej, uwzględniając ich skutki w określonym czasie, przysze warunki i zmieniające się potrzeby społeczne [Dylewski, Filipiak, Gorzałczyńska-Koczkodaj 2006, s. 61]. Trzeba pamiętać, że zarządzanie w sektorze publicznym jest specyficzne, chociażby dlatego, że kierownicy JST podejmują decyzje, które angażują środki publiczne, czyli pieniądze pochodzące od podatników. Wymaga to, aby decydenci zapewnili skuteczne i efektywne mechanizmy kontroli, które dają racjonalne zapewnienie o rozsądnym gospodarowaniu środkami pieniężnymi, a także wykonywaniu usług użyteczności publicznej o wysokiej jakości. Skuteczny system kontroli pozwala również na identyfikację ryzyka dysfunkcji, które w wyniku materializacji mogłyby spowodować, że zaplanowane cele nie zostaną zrealizowane lub przerwana zostanie ciągłość działań. W działaniu gospodarki finansowej JST jednym z narzędzi pozwalających dokonać oceny skuteczności systemu kontroli zarządczej jest proces samooceny. Uzyskane wyniki z tego procesu stwarzają obraz faktycznego stanu zarządzania danym obszarem, a tym samym ukazują kompetencje menedżerskie kadry kierowniczej. Rozpoznanie faktycznego stanu wykorzystywania elementów kontroli zarządczej w procesie samooceny działania gospodarki finansowej JST dokonano z pomocą badania ankietowego, z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety.

Zasadniczym celem artykułu jest przedstawienie wybranych wyników badań ankietowych, których przedmiotem był proces samooceny w tak istotnym obszarze działalności każdej JST, jak gospodarka finansowa.

2. Elementy systemu kontroli zarządczej w JST

Sprawną realizacją zadań publicznych wymaga zapewnienia administracyjnego nadzoru oraz prowadzenia rzetelnej kontroli. Po zmianie przepisów ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104 ze zm.) w jednostkach sektora finansów publicznych pojawiła się nowatorska koncepcja zarządzania określona jako kontrola zarządcza. Na kontrolę zarządczą należy spojrzeć przez pryzmat promowanego w skali międzynarodowej nowego sposobu zarządzania sektorem publicznym, podobnego do istniejącego i sprawdzonego w sektorze prywatnym [Winiarska, Postuła 2012, s. 4; Szczepankiewicz 2011, s. 247–258].

Istota kontroli zarządczej nie sprowadza się jedynie do porównywania stanu zastanego (obecnego) do stanu, który wyznaczają regulacje prawne, normy czy inne akty prawa wewnętrznego. Jej filozofia to przede wszystkim zarządzanie przez cele, czego efektem ma być lepsze funkcjonowanie administracji publicznej. Z definicji kontroli zarządczej przedstawionej w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2077, art. 68) jednoznacznie wynika, że jest to indywidualna podmiotowo metoda zarządzania przewidziana do użycia w każdej jednostce sektora finansów publicznych, której ideą jest wyznaczenie celów i zadań, a także zapewnienie skutecznego systemu monitorowania realizacji założonych celów, zarówno w perspektywie rocznej, jak i dłuższym horyzoncie czasowym. Co więcej, obok orientacji na osiąganie założonych celów i zadań oraz postępowanie zgodnie z prawem, rysem charakterystycznym kontroli zarządczej jest akcentowanie indywidualnej odpowiedzialności kierownika (tzw. rozliczalność publiczna) [MF 2010, s. 18].

Wprowadzenie tej metody zarządzania do administracji publicznej jest wynikiem dążenia do wdrożenia innowacyjnych instrumentów wspomagających procesy podejmowania decyzji zarządczych, co obecnie określa się mianem nowego zarządzania publicznego – *New Public Management*. Należy podkreślić, że efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania kierownika jednostki i wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, które uczestniczą w zarządzaniu jednostką, bowiem obowiązków i zadań w zakresie tej metody zarządzania nie można scedować lub ograniczyć jedynie do konkretnego stanowiska pracy lub komórki organizacyjnej (por. [MF 2011, s. 3]). Nie ulega wątpliwości, że istotne wsparcie dla kierownika jednostki w projektowaniu, ustanowieniu i ewaluacji systemu kontroli zarządczej może stanowić niezależna i obiektywna działalność audytu wewnętrznego (por. [Szczepankiewicz 2010, s. 360–374]).

W odniesieniu do elementów kontroli zarządczej trzeba podkreślić, że przedstawiono je w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84). Obejmuje on jedynie pięć elementów najistotniejszych z punktu widzenia skutecznego zarządzania organizacją publiczną. Są to: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena.

Z uwagi na wymogi objętościowe tego opracowania podjęto tu próbę dokonania zwięzłej charakterystyki poszczególnych elementów kontroli zarządczej. Pierwszy z wymienionych elementów ma zasadniczy wpływ na jakość funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Właściwie zorganizowane środowisko wewnętrzne uzależnione jest w dużej mierze od kwalifikacji i kompetencji menedżerskich kierownika JST.

Drugi element – biorąc po uwagę pojęcie kontroli zarządczej – postrzegany jest jako najistotniejszy spośród wszystkich wymienionych. Wiąże się on bowiem z wyznaczaniem celów i zadań dla jednostek, a także zapewnieniem stałego systemu monitorowania realizacji przyjętych celów. Zarządzanie przez cele (*Ma-*

nagement by Objectives – MBO) należy do popularnych systemów spotykanych w podmiotach gospodarczych, a ze względu na uniwersalność i skuteczność ta metoda zarządzania coraz częściej znajduje zastosowanie również w podmiotach publicznych. Istota zarządzania przez cele sprowadza się przede wszystkim do ustalania przez podwładnych i przełożonych celów, które należy osiągnąć, oraz przeprowadzania okresowych przeglądów dokonanych postępów [Robbins, DeCenzo 2002, s. 139]. Dla poprawnego działania gospodarki finansowej JST niemałe znaczenie ma także umiejętne zarządzanie ryzykiem. Dzięki temu procesowi jednostka może dokonać oceny prawdopodobieństwa wystąpienia sytuacji/zjawisk, które mogą mieć negatywny wpływ na realizację założonych celów i zadań. Zdaniem K. Czerwińskiego [2004, s. 91] zarządzanie ryzykiem oznacza, że funkcjonuje obejmujący całą organizację proces oceny i przeciwdziałania skutkom ryzyka.

Równie ważnym elementem systemu kontroli, który ma wpływ na redukcję ryzyka dysfunkcji w gospodarce finansowej JST, są mechanizmy kontroli. W wytycznych kontroli zarządczej zaleca się, aby jednostki sektora finansów publicznych posiadały wdrożone szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych.

Zarządzanie każdą organizacją wymaga zapewnienia użytecznej informacji w odpowiedniej formie i czasie. Stąd kolejnymi istotnymi elementami kontroli zarządczej są informacja i komunikacja. System komunikacji powinien umożliwić przepływ potrzebnych informacji wewnątrz JST, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym (por. [Komunikat nr 23 z 16 grudnia 2009]).

Ostatnim, ale nie mniej ważnym elementem pełniącym przede wszystkim funkcję prewencyjną w działaniu gospodarki finansowej JST jest monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej. Znaczącą rolę w bieżącym monitorowaniu, w szczególności gromadzenia dochodów, dokonywania wydatków budżetowych i zarządzania długiem lokalnym, odgrywa funkcja audytu wewnętrznego.

3. Znaczenie samooceny w optymalnym działaniu gospodarki finansowej JST

Wśród licznych narzędzi wykorzystywanych do ewaluacji systemu kontroli zarządczej wymienić należy samoocenę. Proces samooceny w literaturze przedmiotu jest różnie definiowany. Zdaniem Stanisława Kałużnego [1997, s. 52] kryje on w sobie szczególnie dużo możliwości w zakresie poprawy jakości działania, gdyż ujawnia niedociągnięcia i je natychmiast likwiduje, co jest jego podstawowym atutem. W *Słowniku języka polskiego* słowo „samokontrola” objaśnione zostało jako „proces polegający na kontrolowaniu własnych działań, zachowań, hamowanie własnych gwałtownych reakcji lub też kontrola nad sobą – kontrolowanie własnej pracy” [Dunaj (red.) 2000, s. 291]. Powszechnie samoocenę rozumie się jako „wykonywanie czynności kontrolnych we własnym zakresie”. Można uznać, że stanowi ona istotny element zarządzania organizacją publiczną.

W literaturze naukowej często podnosi się, że „samokontrola (samoocena) to kontrola samoczynna realizowana w sposób ciągły. Jest swego rodzaju ideałem wszelkiej kontroli, gdyż jej cechy takie jak ekonomiczność i skuteczność zapobiegania powstawaniu wszelkich nieprawidłowości powodują, że stała się ona przedmiotem zainteresowania teoretyków, jak i praktyków kontroli” [Kałużny 1997, s. 51]. Problematyka samooceny w podmiotach zaliczanych do sektora finansów publicznych ujęta została w wytycznych Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84). Jak bowiem wynika ze standardu oznaczonego symbolem „20 – Samoocena”, w celu uzyskania racjonalnego zapewnienia, że system kontroli zarządczej jest adekwatny i skuteczny do realizowanych zadań publicznych, zaleca się korzystanie z tego narzędzia wewnętrznej oceny. Samoocena może dotyczyć wybranych procesów zachodzących w jednostce, a także poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej [Ochmańska, Jarząbek 2012, s. 132].

Termin „samoocena” trafnie wyjaśniono w Komunikacie nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2011 r., nr 2, poz. 11). Otóż według tych wytycznych „samoocena kontroli zarządczej” to proces, w którym pracownicy i kierownictwo jednostki dokonują oceny funkcjonowania kontroli zarządczej. Samoocenę jako wewnętrzną metodę kontroli zaleca się przeprowadzać w tych obszarach i procesach, w których istnieje możliwość pojawienia się poważnego ryzyka niezgodności. Wczesne rozpoznanie ryzyka pozwala bowiem na podjęcie stosowych działań, w tym organizacyjnych, w efekcie których może nastąpić redukcja ewentualnych negatywnych skutków materializacji ryzyka. Wczesne zidentyfikowanie ewentualnych niezgodności pozwala na podjęcie szybkiej decyzji o wprowadzeniu zmian usprawniających działanie procesu i ograniczyć koszty działania procesu.

Dzięki samoocenie można uzyskać informacje o faktycznym działaniu mechanizmów kontroli zarządczej, w szczególności w tych obszarach, w których nie podjęto żadnych działań audytorskich czy kontrolnych [Komunikat nr 3 z 16 lutego 2011]. Z uwagi na prostotę samooceny i niskie koszty związane z jej przeprowadzeniem można uznać, że stanowi ona nieodłączny element procesu zarządzania – planowania, decydowania, organizowania, wykonania i ewaluacji procesu w ujęciu kompleksowym. Pozwala szybko uzyskać informację o słabości ustanowionych mechanizmów kontroli, ujawnia luki w procesach zarządczych, co w konsekwencji pozwala udoskonalić zarządzanie jednostką.

Za pośrednictwem tej formy oceny systemu kontroli zarządczej w dość krótkim czasie można także uzyskać informację o skuteczności i adekwatności wdrożonych procedur, regulaminów, instrukcji działania gospodarki finansowej oraz innych wewnętrznych uregulowań, w szczególności w tych procesach i obszarach, w których nie dokonywano czynności audytorskich lub w których z różnych przyczyn kontrola wewnętrzna jest nieefektywna [Sołtyk 2013, s. 84].

4. Analiza i ocena wybranych wyników badań ankietowych

Badania ankietowe przeprowadzone zostały w grudniu 2017 roku. Elektroniczny kwestionariusz ankiety badawczej wysłany został do wszystkich (2808) JST w Polsce. Analizy i oceny uzyskanych wyników dokonano na podstawie 407 zwróconych ankiet. Procent JST biorących udział w badaniu przedstawiał się następująco: województwo samorządowe 13 – 81,3%, powiat 45 – 14,46%, miasto na prawach powiatu 14 – 21,2%, gmina miejska 45 – 19%, gmina miejsko-wiejska 77 – 12,5% i gminy wiejskie 213 – 13,7%. Do wypełnienia ankiety badawczej zaproszeni zostali kierownicy JST – jako osoby prawnie odpowiedzialne za prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz audytorzy wewnętrzni – w tych JST, w których takie stanowisko pracy zostało utworzone.

Z uzyskanych wyników badania ankietowego wynika, że zdecydowana większość JST przeprowadza samoocenę systemu kontroli zarządczej (72,2%). Oznacza to, że decydenci jako osoby prawnie odpowiedzialne za zapewnienie adekwatnej i skutecznej kontroli zarządczej dostrzegają potrzebę atestowania ustanowionych mechanizmów kontroli z wykorzystaniem tego narzędzia monitorowania i ewaluacji. Z danych wynika, że w ponad 1/5 (20,6%) badanych JST samoocena nie jest przeprowadzana. Nie oznacza to, że w tych jednostkach nie przeprowadza się w ogóle wewnętrznej oceny kontroli zarządczej. Może bowiem okazać się, że w tych JST istotnego wsparcia w ewaluacji systemu zarządzania kierownikom JST udziela działalność audytu wewnętrznego (tab. 1).

Tabela 1. Czy w urzędzie JST przeprowadzono samoocenę kontroli zarządczej?

Wyszczególnienie	Częstość	Procent	Procent ważnych
Tak	294	72,2	72,2
Nie	84	20,6	20,6
Brak odpowiedzi	29	7,1	7,1
Ogółem	407	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Pozytywnie należy ocenić wyniki informujące o częstotliwości przeprowadzanej samooceny. Fakt dokonywania samooceny raz na rok potwierdziło 65,8% respondentów w badanych JST. Wyniki te świadczą o tym, że decydenci respektują postulaty kontroli zarządczej o uzyskaniu zapewnienia o stanie kontroli zarządczej. Jedynie niewielki odsetek, 1,1% ankietowanych, potwierdził, że proces ten przeprowadza częściej niż raz w roku. Niepokojące są wyniki informujące, że w 17,3% JST w ogóle nie przeprowadza się wewnętrznej oceny działania gospodarki finansowej. Wyniki te można uzasadnić chociażby uzyskiwaniem informacji o skuteczności mechanizmów kontroli z wykorzystaniem rezultatów pracy kontroli zewnętrznej – np. RIO, NIK – bądź działalności kontroli wewnętrznej. Dodać należy, że zaniechanie sukcesywnego przeprowadzania samooceny w tak fundamentalnym obszarze

jak gospodarka finansowa może spowodować pojawienie się poważnego ryzyka dysfunkcji, w tym ryzyka naruszenia dyscypliny finansów publicznych, marnotrawstwa czy w końcu popełnienia oszustwa finansowego (tab. 2).

Tabela 2. Z jaką częstotliwością przeprowadza się w urzędzie JST samoocenę gospodarki finansowej?

Wyszczególnienie	Częstość	Procent	Procent ważnych
raz na trzy lata	22	5,4	5,9
raz na dwa lata	37	9,1	10
raz na rok	244	60	65,8
częściej niż raz w roku	4	1	1,1
w ogóle nie przeprowadza się samooceny	64	15,7	17,3
ogółem	371	91,2	100
brak odpowiedzi	36	8,8	–
ogółem	407	100	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Kolejne pytanie dotyczyło wpływu samooceny na usprawnienie elementu kontroli, jakim jest środowisko wewnętrzne. Okazuje się, że w opinii 50% respondentów samoocena ma umiarkowany wpływ na usprawnienie m.in. struktury organizacyjnej JST, na precyzyjne określenie zakresu delegowanych uprawnień poszczególnych pracowników czy w końcu na kompetencje zawodowe personelu. Trzeba dodać, że są to podstawowe elementy kontroli zarządczej bezpośrednio oddziałujące na jakość funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Okazuje się, że jedynie 1/5 (20,4%) respondentów jest zdania, że dzięki tej wewnętrznej ocenie nastąpiło usprawnienie elementów kontroli składających się na środowisko wewnętrzne. Opinia ta niestety nie jest zadowalająca. Może bowiem świadczyć o tym, że decydenci nie w pełni rozumieją filozofię samooceny oraz korzyści, jakie z niej płyną. Warto podkreślić, że ta forma wewnętrznej oceny pozwala szybko odpowiedzieć m.in. na pytania, jakie obszary funkcjonują legalnie, tj. zgodnie z przepisami prawa i uregulowaniami wewnętrznymi, a w jakich procesach konieczne staje się wdrożenie zmian – w szczególności logistycznych, personalnych czy organizacyjnych (tab. 3).

Tabela 3. Czy wyniki samooceny przyczyniły się do usprawnienia środowiska wewnętrznego?

Wyszczególnienie	Częstość	Procent	Procent ważnych
w bardzo niskim stopniu	41	10,1	12,5
raczej w niskim stopniu	47	11,5	14,3
w umiarkowanym stopniu	164	40,3	50
raczej w wysokim stopniu	67	16,5	20,4
w bardzo wysokim stopniu	9	2,2	2,7
ogółem	328	80,6	100
brak odpowiedzi	79	19,4	–
ogółem	407	100	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Wyznaczanie celów i zarządzanie ryzykiem nierozdzielnie wiąże się z zarządzaniem jednostką. Zarządzanie ryzykiem jest jednym z koronnych elementów kontroli zarządczej. Uzyskane wyniki wskazują, że zdecydowanie najwięcej respondentów – 48,8% – uważa, że samoocena jedynie w umiarkowanym stopniu przyczyniła się do poprawy zarządzania ryzykiem. Jedynie 4,3% badanych wyraziło opinię, że proces samooceny w bardzo wysokim stopniu miał wpływ na poprawę procesu zarządzania ryzykiem. Biorąc pod uwagę istotę wyznaczania celów i zarządzania ryzykiem w działalności JST, uznać należy, że nie są to wyniki zadowalające. Jak powszechnie wiadomo, jednostki, które nie przywiązują dużej wagi do zarządzania ryzykiem, w większym stopniu narażone są na prawdopodobieństwo, że nie osiągną założonych celów – a tym samym na inne poważne konsekwencje, związane chociażby z nieuzasadnionym wzrostem kosztów świadczonych usług publicznych czy utraceniem reputacji przez decydentów (tab. 4).

Tabela 4. Czy wyniki samooceny przyczyniły się do wyznaczania celów i zarządzania ryzykiem?

Wyszczególnienie	Częstość	Procent	Procent ważnych
w bardzo niskim stopniu	34	8,4	10,4
raczej w niskim stopniu	49	12	14,9
w umiarkowanym stopniu	160	39,3	48,8
raczej w wysokim stopniu	71	17,4	21,6
w bardzo wysokim stopniu	14	3,4	4,3
ogółem	328	80,6	100
brak odpowiedzi	79	19,4	–
ogółem	407	100	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Tabela 5. Czy wyniki samooceny przyczyniły się do usprawnienia mechanizmów kontroli?

Wyszczególnienie	Częstość	Procent	Procent ważnych
w bardzo niskim stopniu	37	9,1	11,3
raczej w niskim stopniu	44	10,8	13,5
w umiarkowanym stopniu	159	39,1	48,6
raczej w wysokim stopniu	78	19,2	23,9
w bardzo wysokim stopniu	9	2,2	2,8
ogółem	327	80,3	100
brak odpowiedzi	80	19,7	–
ogółem	407	100	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Respondenci wypowiedzieli się także na temat usprawnienia mechanizmów kontroli w oparciu o uzyskiwane wyniki z samooceny. Okazało się, że w blisko połowie (48,6%) JST wyniki samooceny przyczyniły się jedynie w umiarkowanym stopniu do poprawy funkcjonowania mechanizmów kontroli. Z badania wynika,

że proces samooceny „w bardzo wysokim stopniu” miał wpływ na usprawnienie systemu kontroli wewnętrznej. Takiego zdania jest 2,8% respondentów. Mówiąc najkrócej – wyniki samooceny tworzą podstawę do usprawnienia mechanizmów kontroli, a tym samym zachowania standardów jakościowych wykonywanych usług publicznych (tab. 5).

Zarządzanie każdego rodzaju organizacją wymaga stałego podejmowania decyzji. Do tego niezbędna jest informacja, będąca efektem komunikowania się. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że komunikowanie kierownicze służy dwóm celom: tłumaczy cele i plany organizacji na język wywołujący działania członków organizacji, a także cementuje organizację w działaniach we wspólnym kierunku [Kozuch, Cywoniuk 2000, s. 143]. Z badań wynika, że proces samooceny jedynie w umiarkowanym stopniu przyczynił się do poprawy zarządzania informacją i komunikacją – tak odpowiedziało 18,7% respondentów. Mając na uwadze postulaty kontroli zarządczej, według których system komunikacji ma być efektywny i umożliwiać ekspedycję informacji niezbędnych do skutecznego zarządzania, uzyskane wyniki należy uznać za raczej marne. Jednie 3,2% ankietowanych uznało, że samoocena w bardzo wysokim stopniu miała wpływ na zwiększenie sprawności przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury JST, a także właściwe zrozumienie informacji przez adresatów (tab. 6).

Tabela 6. Czy wyniki samooceny przyczyniły się do usprawnienia zarządzania informacją i komunikacją?

Wyszczególnienie	Częstość	Procent	Procent ważnych
w bardzo niskim stopniu	30	7,4	9,2
raczej w niskim stopniu	51	12,5	15,6
w umiarkowanym stopniu	157	38,6	48
raczej w wysokim stopniu	76	18,7	23,2
w bardzo wysokim stopniu	13	3,2	4
ogółem	327	80,3	100
brak odpowiedzi	80	19,7	–
ogółem	407	100	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Zapewnienie przez decydentów samorządowych efektywnego systemu monitorowania i bieżącej kontroli realizacji założonych celów jest warunkiem koniecznym skutecznego zarządzania organizacją. Zdaniem K. Winiarskiej [2010, s. 8] bez skutecznej kontroli organizacja nie osiągnie zamierzonych celów. Z uzyskanych danych dotyczących wpływu samooceny na skuteczność monitorowania i oceny działania gospodarki finansowej JST jednoznacznie wynika, że proces ten jedynie w umiarkowanym stopniu przyczynił się do wzmocnienia systemu monitorowania i ewaluacji (38,3%). Dobrą praktyką jest wykorzystywanie do monitorowania systemu kontroli zarządczej, oprócz procesu samooceny, innych instrumentów wspomagających.

jących zarządzanie organizacją. O tym, że samoocena miała wpływ na skuteczniejsze monitorowanie systemu kontroli zarządczej, przekonanych jest 3,2% ankietowanych. Ogólnie należy stwierdzić, że chociaż uzyskane wyniki nie są w pełni zadowalające, optymistyczny jest sam fakt, że decydenci sięgnęli po to narzędzie oceny działania gospodarki finansowej (tab. 7).

Tabela 7. Czy wyniki samooceny przyczyniły się do skuteczniejszego monitorowania i oceny działania gospodarki finansowej JST?

Wyszczególnienie	Częstość	Procent	Procent ważnych
w bardzo niskim stopniu	29	7,1	9
raczej w niskim stopniu	45	11,1	14
w umiarkowanym stopniu	156	38,3	48,4
raczej w wysokim stopniu	79	19,4	24,5
w bardzo wysokim stopniu	13	3,2	4
ogółem	322	79,1	100
brak odpowiedzi	85	20,9	–
ogółem	407	100	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

5. Uwagi końcowe

Powyższe rozważania prezentują istotność procesu samooceny dla działania gospodarki finansowej JST. Wskazują na znaczenie samooceny w zapewnieniu sprawnego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Na podstawie przeprowadzonych badań można wskazać, że decydenci samorządowi dostrzegają potrzebę ewaluacji działania systemu kontroli zarządczej z wykorzystaniem samooceny. Dzięki wynikom wewnętrznego badania mechanizmów kontroli nie tylko możliwe staje się wprowadzenie stosownych korekt w aspekcie organizacyjnym danego procesu/obszaru, lecz przede wszystkim dokonywany jest bieżący monitoring realizowanych usług publicznych. Przeprowadzone badania ujawniają, że zdecydowana większość kierowników JST realizuje postulat standardów kontroli zarządczej mówiący o bieżącym monitorowaniu i ocenie systemu kontroli zarządczej. Oznacza to, że decydenci tych jednostek nie tylko respektują przepisy prawa finansowego, ale też dostrzegają potrzebę budowania spójnego i jednolitego modelu zarządzania JST, wykorzystując do tego celu m.in. informację pochodzącą z procesu samooceny. Co więcej, otrzymane wyniki mogą także wskazywać na identyfikację ryzyka, które jest w stanie zakłócić realizację zaplanowanych celów.

Resumując, warto dodać, że przeprowadzone badania mogą stanowić przyczynek do dalszych analiz i ocen związanych z problematyką realizacji postulatów kontroli zarządczej w działalności JST. Przy czym do szczególnie interesujących zagadnień zaliczyć trzeba kwestie wpływu samooceny na redukcję ryzyka naruszeń

dyscypliny finansów publicznych. Równie ciekawa wydaje się tematyka roli procesu samooceny w zwiększeniu efektywności wykonywanych zadań użyteczności publicznej, a także takich obszarach działalności JST jak ochrona danych osobowych w związku z wprowadzeniem przepisów RODO.

Literatura

- Czerwiński K., 2004, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa.
- Dunaj B. (red.), 2000, *Słownik współczesnego języka polskiego*, Wilga, Warszawa.
- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2006, *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, PWN, Warszawa.
- Kałużny S., 1997, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie*, Kwantum, Warszawa.
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. z 2011 r., nr 2, poz. 11.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84.
- Kożuch B., Cywoniuk M., 2000, *Podstawy zarządzania*, Wydawnictwo WSE, Białystok.
- MF, 2010, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- MF, 2011, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Biuletyn nr 1, Ministerstwo Finansów.
- Ochmańska L., Jarząbek T., 2012, *Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Robbins S.P., DeCenzo D.A., 2012, *Podstawy zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Sołtyk P., 2013, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I., 2010, *The role and tasks of internal audit in the units of local governments*, *Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą/ Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management*, Bydgoszcz.
- Szczepankiewicz E.I., 2011, *Implementation of management control standards in local government entities (bodies)*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 687, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 48, Szczecin.
- Winiarska K. (red.), 2010, *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, PWE, Warszawa.
- Winiarska K., Postuła M., 2012, *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych*, [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Wolters Kluwer, Warszawa.