



Piotr Sołtyk

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Wydział Finansów i Prawa
Katedra Finansów Samorządowych
piotr.soltyk@uek.krakow.pl

WYBRANE INSTRUMENTY WSPOMAGAJĄCE PROCES DOSKONALENIA ZARZĄDZANIA FINANSAMI JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO W POLSCE

Streszczenie: Skuteczność i efektywność wykonywanych przez jednostki sektora finansów publicznych zadań w znacznej mierze uzależnione są od spełnienia wielu czynników, w tym korzystania z nowoczesnych instrumentów wspomagających proces kierowania. Zarządzanie finansami jest procesem złożonym, opartym na wzajemnie uzupełniających się technikach i metodach, tworzących spójny system informacyjno-analityczny przydatny przy podejmowaniu decyzji zarządczych. Celem artykułu jest prezentacja wybranych wyników badań empirycznych, przedmiotem których była ocena wpływu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na funkcjonowanie procesu zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Uzyskane wyniki zostały uzupełnione krytycznym komentarzem autora badań.

Słowa kluczowe: samorząd terytorialny, kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, planowanie, zarządzanie ryzykiem.

JEL Classification: H72, M42.

Wprowadzenie

Proces zarządzania finansami w podmiocie każdego rodzaju, w tym w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej: JST), to ciąg decyzji finansowych sprowadzających się do wyborów między alternatywami [Dylewski, Filipiak, Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2006, s. 121]. W organizacjach publicznych optymalne zarządzanie finansami pozwala skutecznie realizować określone cele i zadania, spełniając permanentnie rosnące oczekiwania mieszkańców wspólnoty samorządowej. Ma także ono udział w podnoszeniu jakości świadczonych usług

publicznych oraz przyczynia się do rozwoju infrastruktury społecznej i technicznej. Biorąc pod uwagę specyfikę działania gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, należy uznać, że dobre zarządzanie finansami JST jest ściśle powiązane z kierowaniem jednostką w szerszym znaczeniu, bowiem wymaga zorganizowania indywidualnych podsystemów pozwalających na bieżąco planować, diagnozować, motywować, organizować, wykonywać, a także zapewniać rzeczywistą „rozliczalność” – kontrolę wykonanych zadań. W powszechnym znaczeniu umiejętne zarządzanie jest niezbędne do sprawnego funkcjonowania systemu finansów publicznych, czego wyrazem jest przede wszystkim jak najlepsze wykorzystanie środków publicznych. Ważne jest, w jaki sposób gromadzone są środki pieniężne oraz w jaki sposób są one wydatkowane [por. Owsiak, 2013, s. 126].

Z uwagi na powyższe przesłanki powstaje zatem problem badawczy, który został sformułowany w następującym pytaniu: Czy osoby odpowiedzialne za działanie gospodarki finansowej na płaszczyźnie JST w zupełności korzystają z możliwości, jakie stwarzają nowoczesne instrumenty zarządzania w sektorze finansów publicznych? Na podstawie tak określonego problemu poznawczego postawiono hipotezę, zgodnie z którą dla zapewnienia skutecznego i efektywnego gospodarowania publicznym zasobem finansowym konieczne staje się dokonanie właściwego wyboru odpowiednich instrumentów zarządzania w celu zapewnienia podejmowania trafniejszych decyzji, w tym finansowych. Dla tak sformułowanego problemu poznawczego i ustalonej hipotezy, jako zasadniczy cel opracowania, przyjęto próbę przedstawienia wybranych wyników z badania ankietowego, przedmiotem którego była ocena wpływu wybranych instrumentów zarządzania (tj. koncepcji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego) na proces zarządzania finansami w JST.

1. Zakres pojęciowy i znaczenie wybranych instrumentów w procesie zarządzania finansami w JST

W nowoczesnej administracji publicznej stosuje się różne instrumenty wspomagające zarządzanie, aby uzyskać pewność, że założone cele zostaną osiągnięte [por. Kulińska, Dornfeld, 2015, s. 32]. Obecnie w zarządzaniu organizacjami, w tym finansami, wykorzystuje się liczne instrumenty. Zwykle wybór tego najbardziej przydatnego zdeterminowany jest zamierzonym rezultatem (celem), jaki ma zostać uzyskany poprzez wykorzystanie danego instrumentu w działaniu (procesie).

Właściwy wybór sprawia, że wspomaga on działanie różnego rodzaju systemów, ułatwia podejmowanie decyzji, przyczynia się do eliminowania ryzyka pojawiania się błędów, a także umożliwia ograniczenie nie do końca przemysłowych zachowań. Inaczej mówiąc, umiejętne korzystanie z właściwych instrumentów zarządzania pozwala skuteczniej i efektywniej zarządzać, co w literaturze przedmiotu określane jest mianem „menadżerskiego zarządzania publicznego” (*New public management*).

Pośród wielu instrumentów wykorzystywanych w sektorze finansów publicznych, przyczyniających się do wzrostu efektów zarządzania, czołowe miejsce zajmuje kontrola zarządcza. Jest ona innowacyjnym elementem w systemie finansów publicznych, nieznajującym swojego odpowiednika w dotychczas obowiązujących unormowaniach i wprowadzającym nową jakość w zakresie regulacji dotyczących kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych [Walczak, 2010, s. 485]. Pojęcie kontroli zarządczej trafnie ujął R.J. Mockler [1970, s. 14], stwierdzając, iż jej zaletą jest okresowe porównywanie określonych standardów, planów, celów, aby ustalić, czy wyniki są zgodne z zamierzeniami, ewentualnie podjąć działania naprawcze, tak aby zasoby jednostki były zarządzane w sposób efektywny i racjonalny. W podobnym tonie termin „kontrola zarządcza” wyjaśnił E. Nowak [2003, s. 266], uznając ją za proces sprawdzania, czy przebieg działalności jednostki sektora finansów publicznych jest zgodny z normami, przyjętymi planami działalności oraz zapewnieniem monitoringu, aby założone cele zostały osiągnięte.

W rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych stanowi ona ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Ustawa, 2009]. Owa definicja wpisuje się w model zarządzania w administracji publicznej nowszej generacji, poprzez poszukiwanie różnych nowatorskich rozwiązań, w tym diagnozowanie słabych stron jednostki, samodoskonalenie oparte na wynikach analizy ryzyka oraz ciągłe dążenie do poprawy funkcjonowania (obszarów) systemów zarządzania.

Przegląd literatury przedmiotu oraz regulacji prawnych wyraźnie ukazuje niejednoznaczną interpretację terminu „kontrola zarządcza”. W ocenie autora, klarowne określenie istoty kontroli zarządczej w działalności jednostek sektora finansów publicznych nie jest łatwym zadaniem. Jednak biorąc pod uwagę przedstawione powyżej wyjaśnienia pojęcia „kontrola zarządcza”, w dużym uproszczeniu można stwierdzić, że stanowi ona nowoczesny instrument, za pomocą którego kierownictwo JST różnymi metodami dokonuje dywersyfikacji

ryzyka dysfunkcji w procesie zarządzania. Jej walorem jest przyczynienie się do sprawniejszego i tańszego realizowania przez JST usług publicznych, ale tylko wówczas, gdy zostanie ona prawidłowo zorganizowana. Efekty kontroli zarządczej będą ewidentnie widoczne, pod warunkiem gdy swym zasięgiem obejmie ona wszystkie poziomy działania JST, tj. instytucjonalny, administracyjny, a także poziom eksploatacyjno-operacyjny.

Ważnym przejawem tej nowej koncepcji zarządzania jest indywidualna odpowiedzialność kierowników jednostek za realizację założonych celów. Zmusza ich bowiem do nowatorskiego spojrzenia na funkcjonowanie jednostki – do tej pory kluczowe było zapewnienie legalności, teraz głównym celem staje się skuteczność nastawiona na osiąganie rezultatów, przy zachowaniu legalności jako jednego z kryteriów działania [*Kontrola zarządcza...*, 2012, s. 3].

Doradcą kierownika jednostki w zmiennych warunkach otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego może być instrument, jakim jest audytor wewnętrzny [por. Winiarska, 2007, s. 7].

Zakres pojęciowy audytu wewnętrznego w literaturze naukowej jest dosyć obszerny i, co istotne, jest definiowany na różne sposoby. Jako najbardziej popularną można wskazać definicję sformułowaną przez E. Saundersa [2002, s. 36], zdaniem którego audyt wewnętrzny stanowi instrument w sposób aktywny, niezależny i obiektywny oceniający efektywność systemu kontroli wewnętrznej oraz procesów zarządzania ryzykiem. Zapewnia on też skuteczne prowadzenie wszelkich operacji i czynności organizacji, przynosi wartość dodaną przez ujawnianie braków i słabości oraz przez wskazanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu wytyczonych celów przez systematyczne i konsekwentne działania służące do oceny oraz poprawy efektywności zarządzania ryzykiem, a także umożliwiające zwiększenie skuteczności systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją [Szymańska, 2007, s. 17].

W świetle obecnych przepisów ustawy o finansach publicznych (art. 272) audyt wewnętrzny jest niezależnym i obiektywnym instrumentem, którego fundamentalnym celem jest wspieranie kierownika w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej. Mając na uwadze złożone systemy zarządzania, w tym zawile instrumenty finansowe wykorzystywane w działalności JST, a także specyficzny system rejestracji operacji gospodarczych i finansów, coraz częściej pierwszoplanową rolę audytu wewnętrznego staje się świadczenie usług doradczych, których ostatecznym efektem jest usprawnienie działalności badanego obszaru (procesu).

2. Opis zastosowanej metody badawczej oraz regulacje prawne stanowiące podstawę opracowania pytań poznawczych

W celu rozpoznania i oceny wpływu kontroli zarządczej i działalności audytu wewnętrznego na proces zarządzania finansami JST przyjęto założenia, że pytania sformułowane w kwestionariuszu ankiety badawczej zostały opracowane przez autora na podstawie wytycznych standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych ogłoszonych Komunikatem nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., Nr 15, poz. 84). W celu ustalenia wpływu audytu wewnętrznego na zarządzanie finansami przydane okazały się wytyczne zawarte w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2016 r., poz. 28).

Ankiety podzielono na metryczkę zawierającą 8 pytań, zaś w dalszej części kwestionariusza sformułowano 42 pytania poruszające zagadnienia odnoszące się do pięciu elementów kontroli zarządczej. Kwestionariusz ankiety sporządzony w formie elektronicznej został przesłany w drugiej połowie 2017 r. do wszystkich JST w Polsce. Procent JST biorących udział w badaniu (po otrzymaniu zwrotnych ankiet) przedstawiał się następująco: województwo samorządowe 81,3%, powiat 14,3%, miasto na prawach powiatu 21,2%, gmina miejska 19%, gmina miejsko-wiejska 12,5%, gmina wiejska 13,7%. Czasowy zakres badań obejmował okres od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2017 r., a więc od dnia, w którym zaistniała kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych.

Obliczenia wykonano w programie IBM SPSS. Jako granicę istotności statystycznej przyjęto $p < 0,05$. Realizacja założonego celu badawczego wymagała równocześnie przeglądu literatury naukowej z finansów publicznych, finansów samorządowych i zarządzania w organizacjach publicznych. Niezbędne okazało się także wykorzystanie niektórych regulacji z zakresu prawa finansowego. W celu rozpoznania oddziaływania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na bieżące procesy składające się na zarządzanie finansami JST osobom odpowiedzialnym za gospodarkę finansową zadano m.in. następujące pytania:

- Czy oceny realizacji celów i zadań dokonywano z uwzględnieniem kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności?
- Jakie są wykorzystywane w urzędzie JST instrumenty do wyznaczania celów i zadań?

- W jakim stopniu przyjęte w urzędzie JST rozwiązania organizacyjne kontroli zarządczej przyczyniły się do oszczędnego dokonywania wydatków budżetowych?
- Poprzez jakie działania audyt wewnętrzny może przyczynić się w większym stopniu do wsparcia kierownika JST w realizacji celów kontroli zarządczej?

3. Analiza i ocena wybranych wyników badań ankietowych

Zagadnienia oszczędności, efektywności i skuteczności należą do kardynalnych zasad obowiązujących w jednostkach sektora finansów publicznych. Wynikają one wprost z regulacji prawa i odnoszą się nie tylko do aspektów związanych z dokonywaniem wydatków publicznych – zdecydowanie trzeba je rozpatrywać znacznie szerzej, przekładając ich cele na wymiar kompleksowej problematyki zarządzania środkami publicznymi, zarządzania mieniem komunalnym, a także długiem publicznym.

Z uzyskanych danych wynika, że blisko połowa (42,8%) respondentów, oceniając realizację założonych celów i zadań, uwzględnia przedmiotowe kryteria. Z kolei 1/3 badanych (29,7%) potwierdziła, że „raczej tak”, a 11,1% ankietowanych udzieliło odpowiedzi „trudno powiedzieć”. Oznacza to, że respondenci potwierdzają realizację tych fundamentalnych zasad, promując racjonalne podejście do zarządzania publicznym zasobem finansowym. Niepokojącym jest jednak dosyć spory odsetek ankietowanych (5,9%), którzy uznali, że przy ewaluacji wykonanych celów nie uwzględnia reguł determinujących zarządzanie środkami publicznymi (tabela 1).

Tabela 1. Czy oceny realizacji celów i zadań dokonywano z uwzględnieniem kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności?

Wyszczególnienie	Liczebność	% odpowiedzi	% ważnych
Tak	174	42,8	46,9
Raczej tak	121	29,7	32,6
Trudno powiedzieć	45	11,1	12,1
Raczej nie	7	1,7	1,9
Nie	24	5,9	6,5
Ogółem	371	91,2	100,0
Brak odpowiedzi	36	8,8	–
Ogółem	407	100,0	–

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Niezbędnym warunkiem skutecznego zarządzania w administracji publicznej jest jasne określenie spójnych celów, a także dobór właściwych mierników stanowiących podstawę do ich bieżącego monitorowania i oceny. Wyznaczanie celów stanowi istotę „Nowego Zarządzania Publicznego”, co wyraźnie eksponuje koncepcja kontroli zarządczej, chociażby poprzez drugą grupę standardów kontroli zarządczej odnoszącej się do formułowania celów i zarządzania ryzykiem. Jednoznaczne określanie celów jest warunkiem identyfikacji czynników ryzyka, a następnie jego efektywnym zarządzaniem. Jak dowodzą wyniki, 1/3 (29,9%) odpowiedzi wskazuje „budżet tradycyjny” jako instrument stanowiący podstawę do wyznaczania celów i zadań.

Z uzyskanych wyników można sformułować ogólny wniosek, zgodnie z którym decydenci samorządowi przy wyznaczaniu celów i zadań przede wszystkim opierają się na danych pochodzących z planów finansowych, tj. z budżetu oraz WPF, gdyż zawierają one konkretne informacje dotyczące w szczególności: ilości zasobu finansowego, alokacji środków pieniężnych w poszczególnych okresach, a także zamierzonych do realizacji zadań (przedsięwzięć) w przyszłych latach budżetowych.

W najmniejszym zaś stopniu, bo jedynie wśród 5,2% ankietowanych, do tego celu wykorzystuje się budżet zadaniowy, a także działalność audytu wewnętrznego (tabela 2).

Tabela 2. Jakie instrumenty są wykorzystywane w urzędzie JST do wyznaczania celów i zadań?

Wyszczególnienie	Odpowiedzi		Procent obserwacji
	Liczebność	% odpowiedzi	
Budżet tradycyjny	310	29,9	81,6
Budżet zadaniowy	54	5,2	14,2
Wieloletnia prognoza finansowa (WPF)	297	28,6	78,2
Audyt wewnętrzny	168	16,2	44,2
Bieżące przeglądy	209	20,1	55,0
Ogółem	1038	100,0	273,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Kolejne pytanie z ankiety dotyczyło wskazania, w jakim stopniu przyjęte w urzędzie JST rozwiązania organizacyjne kontroli zarządczej przyczyniły się do oszczędnego ponoszenia wydatków budżetowych. Trzeba uznać, że w polskim ustawodawstwie dużą wagę przywiązuje się do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi. W powoływanej już wcześniej ustawie o finansach

publicznych dobitnie nakazuje się, aby „wydatki publiczne były dokonywane w sposób celowy i oszczędny”. Z uzyskanych danych wynika, że przyjęte w urzędach JST rozwiązania jedynie w „umiarkowanym stopniu” przyczyniły się do oszczędnego wydatkowania środków budżetowych w przypadku 42,5% odpowiedzi. To, że wdrożone w JST rozwiązania kontroli zarządczej mają „raczej w wysokim stopniu” wpływ na racjonalne dokonywanie wydatków budżetowych potwierdza 27,3% ankietowanych.

Resumując, można wyciągnąć ogólny wniosek, że w badanych JST nie w pełni wykorzystane są rozwiązania, jakie stwarza koncepcja kontroli zarządczej, w tym wdrożenie adekwatnych mechanizmów kontroli, które mogłyby stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko wydatkowania środków budżetowych wbrew przepisom prawa (tabela 3).

Tabela 3. W jakim stopniu przyjęte w urzędzie JST rozwiązania organizacyjne kontroli zarządczej przyczyniły się do oszczędnego dokonywania wydatków budżetowych?

Wyszczególnienie	Liczebność	% odpowiedzi	% ważnych
W bardzo niskim stopniu	27	6,6	7,0
Raczej w niskim stopniu	49	12,0	12,8
W umiarkowanym stopniu	173	42,5	45,2
Raczej w wysokim stopniu	111	27,3	29,0
W bardzo wysokim stopniu	23	5,7	6,0
Ogółem	383	94,1	100,0
Brak odpowiedzi / nie dotyczy	24	5,9	–
Ogółem	407	100,0	–

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Ankietowanych zapytano również o przydatność audytu wewnętrznego w realizacji celów kontroli zarządczej. W piśmiennictwie naukowym akcentuje się nowe zadania audytu wewnętrznego, które przybierają coraz mocniej formę usług doradczych, stając się przez to immanentnym elementem procesu zarządzania jednostką.

Na pytanie o to, poprzez jakie działania audyt wewnętrzny może przyczynić się w większym stopniu do wsparcia kierownika JST w realizacji celów kontroli zarządczej, ankietowani na pierwszym miejscu wskazali funkcję doradczą – 28,2% odpowiedzi. Wyniki te nie są zaskoczeniem, bowiem współczesny audyt wewnętrzny powoli zmienia swoje zainteresowania badawcze odnośnie do ujawniania różnego rodzaju błędów i dysfunkcji mających miejsce w działalno-

ści przeszłej jednostki na działania składające się na identyfikowanie ryzyka, jakie może pojawić się w przyszłości (kontrola *ex ante*). Na tej podstawie formułuje rekomendacje pozwalające wzmocnić mechanizmy kontroli, tak aby w przyszłości zapobiec m.in. powstaniu w działalności JST szkody.

Według 19,1% respondentów audyt wewnętrzny wspiera osoby odpowiedzialne w realizacji celów kontroli zarządczej, pełniąc funkcję informacyjną. Przedmiotowe wyniki potwierdzają tezę wyrażoną przez P. Seidel, zgodnie z którą jednym z fundamentalnych zadań audytu wewnętrznego jest „rzetelne przetwarzanie danych, aby bezstronnie przygotować zbiór informacji składających się na stan faktyczny” [Seidel, 1979, s. 68]. Tak przygotowana informacja ma podstawowe znaczenie w procesie komunikowania się, zapewniając sprawny przepływ informacji niezbędnej do realizowania funkcji kierowniczych.

Konkludując, na podstawie uzyskanych wyników można sformułować wniosek, iż współczesny audyt wewnętrzny – poprzez niezależną działalność obejmującą w szczególności badanie i ewaluację środowiska kontroli, gromadzenie i przetwarzanie informacji oraz bieżący monitoring realizacji polityki zarządzania ryzykiem – stanowi istotne wsparcie dla decydentów samorządowych w realizacji postulatów kontroli zarządczej (tabela 4).

Tabela 4. Poprzez jakie działania audyt wewnętrzny może przyczynić się w większym stopniu do wsparcia kierownika JST w realizacji celów kontroli zarządczej?

Wyszczególnienie	Odpowiedzi		Procent obserwacji
	liczebność	% odpowiedzi	
Funkcję doradczą	268	28,2	79,3
Prowadzenie szkoleń dla personelu urzędu	114	12,0	33,7
Funkcję informacyjną	182	19,1	53,8
Efektywniejszą realizację zadań zapewniających	95	10,0	28,1
Inicjowanie wdrożenia lub doskonalenie procedur kontroli wewnętrznej	121	12,7	35,8
Bieżącą identyfikację i ocenę ryzyka	171	18,0	50,6
Ogółem	951	100,0	281,4

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania prezentują zagadnienia odnoszące się do znaczenia wybranych instrumentów zarządzania w działaniu gospodarki finansowej JST. Zarządzanie finansami samorządowymi uwarunkowane jest wieloma czynnikami, do których – obok intensywnych zmian zachodzących w szczególności

w otoczeniu prawnym, organizacyjnym i technologicznym – należy także zaliczyć umiejętne korzystanie przez decydentów samorządowych z możliwości, jakie stwarzają nowoczesne instrumenty wspierające zarządzanie w JST, tj. kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny.

Na podstawie przeprowadzonych badań można jednak wskazać, że kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny, choć determinują bezpośrednio proces zarządzania finansami JST, to ich wpływ na podejmowanie decyzji jest zróżnicowany. Przyczyną tego stanu może być chociażby fakt korzystania z innych popularnych narzędzi, do których przede wszystkim trzeba zaliczyć rachunkowość zarządczą, controlling, czy strategię finansowe.

Umiejętne wykorzystanie możliwości kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego z implikacją innych narzędzi bez wątpienia może ułatwić zarządzanie finansami JST, ograniczając różnego rodzaju ryzyka dysfunkcji.

Literatura

- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M. (2006), *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, PWN, Warszawa.
- Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego* (2012), „Biuletyn”, nr 1(2)/2012, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Kulińska E. Dornfeld A. (2015), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Mockler R.J. (1970), *Reading in Management Control*, Appleton-Century-Crofts, New York.
- Nowak E. (2009), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Owsiak S. (2013), *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.
- Saunders E. (2002), *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo EDUKATOR, Częstochowa.
- Seidel P. (1979), *Revision und Organisation* [w:] *Zeitschrift Interne Revision*, Frankfurt.
- Szymańska H. (2007), *Ogólne zasady audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Ustawa (2009) z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2017 r., poz. 2077.
- Walczak P. (2010), *Kontrola zarządcza* [w:] W. Lachiewicz (red.), *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Winiarska K. (2007), *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – regulacje krajowe*, Difin, Warszawa.

**SELECTED SUPPORTING INSTRUMENTS THE PROCESS
OF DEVELOPMENT OF FINANCIAL MANAGEMENT OF LOCAL
GOVERNMENT ENTITIES IN POLAND**

Summary: The effectiveness and efficiency of tasks performed by the public finance sector entities largely depends on the fulfillment of many factors, including the use of modern instruments supporting the management process. Financial management is an established process, based on mutually complementary techniques and methods – creating a coherent information and analytical system that is useful for making management decisions. The aim of the article is to present selected results of empirical research, the subject of which was to assess the impact of management control and internal audit on the functioning of the financial management process of local government units in Poland. The obtained results were supplemented with a critical commentary by the author of the research.

Keywords: local government, management control, internal audit, planning, risk management.