

MARZENA RYDZEWSKA-WŁODARCZYK

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

**PROBLEMY ZAPEWNIENIA FUNKCJONOWANIA
KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO. WYNIKI BADAŃ**

Wprowadzenie

Efektywność i gospodarność to pojęcia, którymi coraz częściej opisuje się działalność jednostek samorządu terytorialnego (jst). Zagadnienia efektywności stają się kluczowe ze względu na potrzebę dbałości o finanse publiczne i ich rozdysponowanie w sposób celowy, efektywny i oszczędny oraz z uwagi na konieczność zaspokojenia potrzeb publicznych. Ewolucja podejścia do sposobu oceny działalności jst wpływa również na ukierunkowanie zarządzania nie tylko na kwestie zgodności postępowania służb publicznych z przepisami prawa czy też uregulowanymi wewnętrznymi, ale również na kwestie rezultatów działania tych jednostek. Skuteczność działania jst ma zapewnić uzupełnienie „kultury przestrzegania przepisów” o „kulturę osiągania rezultatów”¹, czyli przejście w działalności samorządowej od administracji proceduralnej do administracji

¹ *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, luty 2012, s. 23.

efektywnościowej². Narzędziem umożliwiającym uzyskanie stanu efektywnego działania jst³ jest między innymi kontrola zarządcza⁴.

Nałożony przez przepisy ustawy o finansach publicznych⁵ obowiązek zapewnienia w każdej jednostce sektora finansów publicznych funkcjonowania kontroli zarządczej wprowadził pewien chaos zarówno pojęciowy, jak i organizacyjny⁶. Panuje powszechne przekonanie, iż w praktyce wprowadzania w jednostkach mechanizmów kontroli zarządczej działania koncentrują się na wypełnieniu obowiązków nadmiernych i nieprzydatnych dla poprawy jakości zarządzania jednostką. Przekonanie to sprzyja poczuciu braku skuteczności kontroli zarządczej dla zapewnienia realizacji zadań i celów jst.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie wyników badania diagnozującego problemy związane z wdrożeniem w gminach mechanizmów kontroli zarządczej.

1. Przyczyny problemów z wdrożeniem mechanizmów kontroli zarządczej w jst

Wobec wielu kontrowersji związanych z funkcjonowaniem „nowej kontroli zarządczej” na wstępie warto odpowiedzieć na następujące pytania:

- czym różni się kontrola zarządcza od kontroli?
- czy kontrolę zarządczą należy stosować w każdej jednostce sektora finansów publicznych?

Odpowiadając na zadane pytania należy w pierwszej kolejności zdefiniować pojęcia „kontrola” i „kontrola zarządcza”. W tym celu można odnieść poję-

² M. Sola: *Jak wdrożyć kontrolę zarządczą w jednostkach samorządu terytorialnego. Materiały szkoleniowe*, Suchań 2012.

³ W tym znaczeniu jst oznacza zarówno urząd gminy/miasta, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski, jak i wszystkie jednostki organizacyjne gminy/miasta, powiatu, województwa samorządowego.

⁴ Fundamenty ideowe instytucji kontroli zarządczej tworzą: 1) przenikająca całą ustawę o finansach publicznych idea *new public management* (NPM), której pełniejszym wyrazem jest koncepcja budżetów zadaniowych, oraz 2) model kontroli wewnętrznej COSO, który w sektorze prywatnym upowszechnił się – po uchwaleniu przez Kongres Stanów Zjednoczonych ustawy Sarbanes – Oxley (SOX). Por. A. Szpor: *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwa” 2011 nr 5 (340), s. 14 i n.

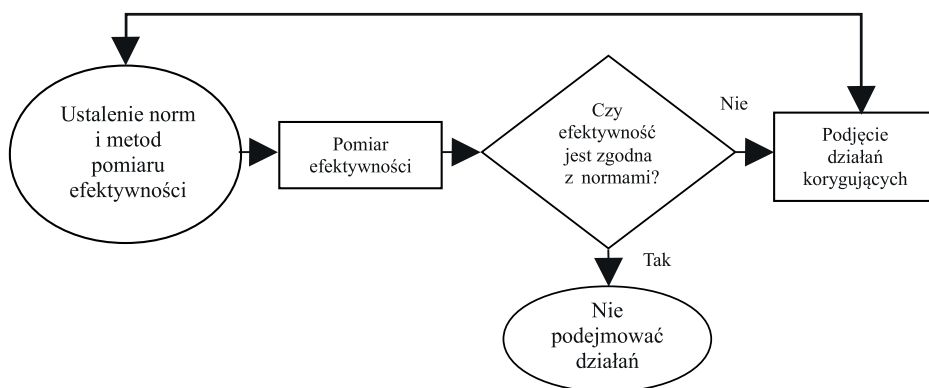
⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), zwana dalej ustawą o finansach publicznych.

⁶ Szerzej na ten temat: A. Szpor: *Kontrola zarządcza a mediacja...*, s. 13 i n.

cie kontroli zarządczej do ogólnej definicji kontroli. Pojęcia te odróżnia przede wszystkim cel kontroli. Celem kontroli w znaczeniu funkcjonalnym (ang. *audit*) jest bowiem jedynie ustalenie stanu faktycznego i porównanie go ze stanem wymagalnym oraz dokonanie jego oceny. Prowadzenie kontroli w znaczeniu zarządczym (ang. *management control*) wymaga podjęcia działań zmierzających do osiągnięcia zakładanego (oczekiwanego) rezultatu.

Definiując pojęcie „kontrola zarządcza” można też skorzystać z definicji kontroli kierowniczej, która jest pojmowana jako systematyczne działanie, którego celem jest ustawiczne monitorowanie efektywności jednostki i ewentualne podejmowanie działań korygujących w sytuacji występowania nieprawidłowości⁷. Tak więc kierownik jednostki sprawując kontrolę zarządczą podejmuje (bezpośrednio i przy współdziałaniu pracowników jednostki) takie działania, jak (por. rysunek 1):

- 1) ustalanie norm efektywności dla zaplanowanych celów działania,
- 2) projektowanie informacyjnych sprzężeń zwrotnych,
- 3) porównywanie rzeczywistych wyników z normami efektywności i stwierdzanie ewentualnych odchyłeń,
- 4) pomiar znaczenia odchyłeń dla realizacji celów,
- 5) podejmowanie działań potrzebnych do uzyskania zapewnienia, że wszystkie zasoby jednostki są najskuteczniej i najsprawniej wykorzystywane do osiągnięcia jej celów.



Rysunek 1. Podstawowe etapy procesu kontroli

Źródło: J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert: *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001, s. 539.

⁷ R.J. Mockler: *The management control process*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J. 1994, s. 2.

Innymi słowy, istotą kontroli zarządczej jest nie tylko zapewnienie zgodności działalności jednostki z przepisami prawa, ale także uzyskanie racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte⁸. Warto ponadto dodać, że o ile kontrola w znaczeniu funkcjonalnym zwykle stanowi istotę działania służb kontrolnych (wewnętrznych i zewnętrznych), o tyle kontrola zarządcza jest nieodłącznym elementem zarządzania każdą organizacją.

W odniesieniu do jst cele kontroli zarządczej wyszczególnił ustawodawca⁹. Są to:

- zgodność działalności jst z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań,
- ochrona zasobów, w tym zapobieganie marnotrawieniu, nadużyciom oraz stratom zasobów.

Dla zapewnienia funkcjonowania skutecznej kontroli zarządczej wskazuje się również na konieczność zapewnienia działania innych elementów kontroli zarządczej, jak: przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji, zarządzanie ryzykiem¹⁰.

Zastanawiając się nad potrzebą wdrażania kontroli zarządczej w jst należy zwrócić uwagę na fakt, że sprawnie funkcjonująca w jednostce kontrola zarządcza przyczynia się do ograniczenia ryzyka wystąpienia, zarówno w okresie bieżącym, jak i w okresach następnych, stanów uniemożliwiających jednostce osiągnięcie celów. Wnioski z przeprowadzonej w jednym okresie kontroli powinny być bowiem wykorzystane:

- 1) podczas podejmowania działań naprawczych w odniesieniu do zadań wykonywanych w bieżącym okresie,
- 2) w działaniach planistycznych – wraz ze zidentyfikowaniem wystąpienia możliwego ryzyka niewykonania zadania nastąpić powinno określenie poziomu jego istotności i sposobu reakcji jednostki na to ryzyko, tj. określenie mechanizmu ograniczającego ryzyko.

Z przedstawionych rozważań wynika, że dla zapewnienia skuteczności systemu kontroli zasadniczą kwestią jest ciągłość i przenikanie się działań

⁸ P. Walentyłowicz: *Nowy rodzaj kontroli – kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2010, nr 8 (44), s. 100.

⁹ Por. art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

¹⁰ Standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Komunikat Ministra Finansów nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).

kontrolnych z planowaniem celów i zadań (integracja planowania i kontroli¹¹). Innymi słowy kierownik jednostki (organ zarządzający) sporządza/akceptuje plan, a następnie wykorzystuje system kontrolny do obserwowania postępu w wykonaniu tego planu. Następnie na podstawie wniosków z obserwacji/kontroli wprowadza do planów odpowiednie korekty.

Warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden aspekt kontroli zarządczej, który wiąże się z zagadnieniem jej wdrożenia w jst. Zgodnie z klasyczną definicją zarządzania sformułowaną przez R.W. Griffina¹² kontrola jest nierozzerwalnie związana z zarządzaniem i wraz z planowaniem, organizowaniem i kierowaniem¹³ jest skierowana na zasoby organizacji wykorzystywane z zamiarem osiągnięcia założonych celów. W związku z tym kierujący jednostką nie może nie sprawować kontroli nad działaniami jednostki.

Skoro zatem kontrola jest nierozzerwanie związana z zarządzaniem, i skoro nie można jej nie sprawować, to czy należy mówić o wdrożeniu kontroli zarządczej¹⁴? Termin „wdrożenie” kojarzy się z podejmowaniem całkiem nowych działań lub zapoczątkowaniem stosowania w praktyce nowych rozwiązań¹⁵, wydaje się zatem, iż termin „wdrożenie kontroli zarządczej” z uwagi na nierozzerwalność kontroli i zarządzania wykazuje w sobie pewną sprzeczność terminologiczną. W związku z powyższym należy zauważyć, że ustawodawca nie zobowiązał kierownika jst do wdrożenia w jednostce „nowego” systemu kontroli zarządczej. Z racji bowiem sprawowanych funkcji zarządczych każdy kierownik jednostki kontrolę dotychczas sprawował. Ustawodawca zobowiązał natomiast kierownika jednostki do zapewnienia funkcjonowania w niej adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Oznacza to, że wójt¹⁶

¹¹ R.W. Griffin: *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 585–610.

¹² Ibidem, s. 36.

¹³ Wskazane procesy są zwykle utożsamiane z funkcjami zarządzania. Ibidem, s. 39 i 61.

¹⁴ W literaturze przedmiotu występują takie sformułowania, jak „wdrożenie w jednostce kontroli zarządczej”, czy też „praktyczne aspekty wdrożenia kontroli zarządczej”, „obowiązek ustanowienia kontroli zarządczej”. Por. m.in. *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych...*, s. 18 i n. W praktyce również używa się tych określeń – por. M. Sola: *Jak wdrożyć kontrolę zarządczą w jednostkach samorządu...* oraz S. Stonoga: *Wdrożenie systemu kontroli zarządczej*. LOGOS, Europejskie Centrum Kształcenia Kadr, Materiały szkoleniowe.

¹⁵ *Słownik języka polskiego*, Wyd. Naukowe PWN, <http://sjp.pwn.pl/slownik/2535057/wdrozyc/>, dostęp 2.06.2012.

¹⁶ W tym znaczeniu również burmistrz, prezydent miasta i przewodniczący zarządu jst (starosta w powiecie i marszałek w województwie samorządowym), a także każdy kierownik każdej jednostki organizacyjnej jst.

powinien w zakresie jednej ze sprawowanych przez siebie funkcji zarządzania podjąć działania konieczne do zapewnienia realizacji przez daną jst wyznaczonych celów i zadań publicznych w sposób zgodny z prawem, skuteczny i efektywny oraz oszczędny i terminowy¹⁷. Wójt powinien w swych działaniach dążyć do zapewnienia funkcjonowania w jednostce samorządu terytorialnego kontroli zarządczej dostosowanej do wielkości jednostki, jej struktury organizacyjnej i wykonywanych zadań (adekwatnej do potrzeb), skoncentrowanej na zapewnianiu osiągnięcia przez jednostkę jej celów (skutecznej) i efektywnej (sprawnej) w uprzedzaniu i niwelowaniu zakłóceń w realizacji zadań. Wymaga to nadania kontroli zarządczej charakteru systemowego, co oznacza zaprojektowanie mechanizmów kontroli, które obejmują wszystkie obszary działania jednostki i wszystkich jej pracowników. W tym celu wójt powinien:

- 1) dokonać przeglądu stosowanych w jednostce regulacji i procedur wewnętrznych (przeprowadzić inwentaryzację funkcjonujących w jednostce mechanizmów kontroli), ewentualnie zmodyfikować istniejące narzędzia kontroli,
- 2) przeprowadzić przegląd uprawnień i odpowiedzialności pracowników jednostek organizacyjnych, dokonać ich zmian lub ustanowić nowe,
- 3) przyjąć procedury w zakresie przeprowadzania samooceny stanu kontroli zarządczej¹⁸, identyfikacji ryzyka realizacji wyznaczonych zadań i celów oraz postępowania wobec stwierdzonego ryzyka, w tym określić zakres i sposób przeprowadzenia samooceny kontroli zarządczej, przeszkolenia osób, które będą brały udział w samoocenie,
- 4) przeprowadzić samoocenę,
- 5) zidentyfikować ryzyko realizacji zadań i celów i przeprowadzić jego analizę,
- 6) określić mechanizmy ograniczające ryzyko lub mu przeciwdziałające.

Należy dodać, że wskazane działania powinny podlegać systematycznej sprawozdawczości o charakterze zarządczym sporządzanej przez wszystkie jednostki organizacyjne.

W warunkach funkcjonowania jst w ramach określonej „kultury administracji” działania te będą polegać zatem na usystematyzowaniu obowiązujących w niej procedur, zidentyfikowaniu, które z zawartych w nich działań stanowią element kontroli zarządczej, a następnie poddaniu ich krytycznej ocenie pod

¹⁷ Art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

¹⁸ Samoocena to narzędzie, które w stosunkowo krótkim czasie może dać ogólny obraz funkcjonowania w jednostce kontroli zarządczej. Samoocena może mieć szczególne znaczenie w przypadku tych jednostek, które nie dysponują innymi narzędziami oceny kontroli zarządczej.

kątem skuteczności oraz zasadności dalszego stosowania oraz ewentualnym zastąpieniu dotychczasowych mechanizmów kontroli nowymi. Tak rozumiane wdrożenie kontroli zarządczej oznacza zwykle dodatkowe nakłady pracy, przy czym najważniejszą z korzyści, której należy oczekiwać w wyniku tych prac, jest poprawa jakości zarządzania.

Kontrola zarządcza jest więc specyficznym rozwiązaniem organizacyjnym, wdrażanym w jednostce, utrzymywanym i doskonalonym, aby poprawić przejrzystość jej działania nie tylko dla tych, którzy nią kierują i w niej pracują, ale także dla wszystkich, którzy są zainteresowani jej prawidłowym funkcjonowaniem¹⁹. W związku z tym efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej w każdej jednostce wymaga aktywnego działania ze strony zarówno kierownika jednostki, jak i wszystkich osób, które mają udział w zarządzaniu jednostką. Przykładowo, w urzędzie gminy w sprawowanie kontroli zarządczej powinni być zaangażowani oprócz wójta również główny księgowy (ewentualnie skarbnik w wypadku połączenia funkcji głównego księgowego i skarbnika), sekretarz i kierownicy poszczególnych działów/referatów. Obowiązków i zadań w zakresie kontroli zarządczej nie można zatem przydzielić lub ograniczyć do jednej komórki organizacyjnej. Istotne wsparcie dla kierownika w realizowaniu zadań z zakresu kontroli zarządczej powinna stanowić działalność audytu wewnętrznego.

Sprawowanie kontroli zarządczej jest procesem ciągłym (ponieważ związanym z zarządzaniem), zatem przeprowadzanie systematycznej oceny działania jednostki oraz monitorowanie i okresowa ocena sprawności kontroli zarządczej również mają charakter działania ustawicznego. Zasadniczą kwestią dla właściwego funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze publicznym jest zrozumienie jej istoty i przekonanie o znaczeniu kontroli zarządczej dla poprawy jakości zarządzania jednostką. Powodzenie w posługiwaniu się tym narzędziem zależy od znajomości istoty kontroli zarządczej oraz od przekonania kierownictwa i pracowników jednostki o jej znaczeniu dla usprawnienia funkcjonowania jst²⁰.

¹⁹ A. Szpor: *Kontrola zarządcza a mediacja...*, s. 21.

²⁰ Konieczne jest upowszechnienie wiedzy o rozumieniu i przestrzeganiu przepisów regulujących zagadnienia kontroli zarządczej. Praktycy chcą przede wszystkim zorientować się, czego (jeszcze) oczekuje od nich ustawodawca, i szukają sposobu na spełnienie tych oczekiwań jak najmniejszym wysiłkiem i kosztem. Por. A. Szpor: *Kontrola zarządcza a mediacja...*, s. 13.

2. Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jst na podstawie badań ankietowych

Rozwiązania organizacyjne wprowadzone w gminach do końca 2010 roku w ograniczonym zakresie uwzględniały standardy w zakresie kontroli zarządczej, a przez to nie spełniały wymogów jakościowych określonych w przepisach prawa. Liczne słabości w tym obszarze wykazały wyniki kontroli przeprowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli (NIK) w 2010 i 2011 roku, których przedmiotem była m.in. ocena sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w gminach²¹. Kontrole NIK wykazały, że w gminach zwykle regulacje wewnętrzne w zakresie kontroli zarządczej opracowano bez powiązania z zarządzaniem ryzykiem. Ponadto były one w wąskim stopniu nakierowane na osiąganie celów działalności oraz zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości²².

Wyniki przeprowadzonych przez NIK kontroli przyczyniły się do podjęcia przez Ministerstwo Finansów (MF) w grudniu 2011 r. badań, które miały na celu pozyskanie informacji na temat stanu wiedzy z zakresu kontroli zarządczej oraz działań podejmowanych w tym obszarze przez jst²³. Badania miały charakter ankietowy²⁴. Na podstawie uzyskanych wyników została przeprowadzona analiza skuteczności realizacji przez ministra finansów zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych²⁵.

Wyniki wskazanej analizy przyczyniły się do podjęcia podobnych badań w powiązanych ze sobą terytorialnie 10 gminach województwa zachodniopomorskiego. Dobór podmiotów do badań był celowy. Gminy te funkcjonują w ramach podobnych:

²¹ NIK negatywnie oceniła postępowanie i efekty wdrażania kontroli zarządczej w gminach. Wyniki kontroli są przedstawione w raporcie: *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, NIK. Delegatura w Gdańsku, Gdańsk, wrzesień 2011 r. LGD-4101-036/2011, Nr ewid. 140/2011/P10132/LGD.

²² *Informacja o wynikach kontroli...*, s. 7.

²³ Zwane w dalszej części niniejszego opracowania jako badania przeprowadzone przez Ministerstwo Finansów.

²⁴ Kwestionariusze ankiet zostały skierowane do 2809 jst, a zwrot uzyskano od ponad 90% wszystkich jednostek, tj. 2561 jednostek.

²⁵ *Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*, Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa, maj 2012, http://www.mf.gov.pl/_files/_audyt_wewn_i_kontrola_zarz/kontrola_zaradcza_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_dobre_praktyki/opracowania_nt_kz/20120525_analiza_ankiet_jst.pdf, dostęp 30.05.2012.

- struktur organizacyjnych (w strukturach organizacyjnych badanych gmin poza urzędem jst jest wydzielonych do 5 jednostek organizacyjnych),
- warunków ekonomicznych, technicznych i społecznych.

Uczestniczące w badaniu gminy nie są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego, co oznacza, że nie funkcjonuje w tych jednostkach wydzielony system diagnozowania i kontroli realizacji celów i zadań. Jedyne decyzją kierownika jednej z jednostek jest prowadzony audyt wewnętrzny. W urzędzie jst nie została jednak powołana komórka organizacyjna, tylko zawarto umowę z usługodawcą niezatrudnionym w jednostce.

Wszystkie badane jednostki wdrożyły lub znajdują się na końcowym etapie wdrażania systemu zarządzania jakością według normy PN-EN ISO 9001:2009. Ponadto wybrane do badań jednostki od 2011 roku uczestniczą w projekcie, którego celem jest wzmocnienie ich potencjału kadrowego i organizacyjnego. Kadry zarządzające i pracownicy poszczególnych jednostek biorą udział w szkoleniach podnoszących kompetencje zawodowe. Jednym z celów szkoleniowych w projekcie jest nabycie przez jego uczestników wiedzy i umiejętności w zakresie skutecznego projektowania systemu kontroli zarządczej w gminie. Wskazane działania podejmowane przez badane jednostki świadczą o wdrażaniu w tych podmiotach systemowych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej.

Badanie we wskazanej grupie badawczej zostało przeprowadzone w I półroczu 2012 r. Badania miały charakter wywiadów z użyciem kwestionariusza ankiety. Wykorzystany do badań kwestionariusz zawierał 19 pytań dotyczących:

- 1) stanu wiedzy kadr zarządzających w zakresie rozumienia istoty kontroli zarządczej,
- 2) znajomości przepisów regulujących zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w jst,
- 3) działań podejmowanych w jednostce w zakresie budowy systemu kontroli zarządczej,
- 4) problemów i ograniczeń dotyczących sprawowania kontroli zarządczej w jst.

Zawarte w ankiecie pytania miały głównie charakter zamknięty. Pytanie otwarte dotyczyło określenia obszarów problemowych dotyczących kontroli zarządczej w badanych gminach.

Analiza wyników badań ankietowych wykazała, iż kierownicy jst, w których przeprowadzono badanie, w większości właściwie rozumieją istotę kontroli zarządczej. Podobnie jak wykazały wyniki badania przeprowadzonego przez MF, kierownicy urzędów jst deklarują znajomość przepisów prawa

w zakresie kontroli zarządczej (100% badanej populacji) i obowiązków z nich wynikających dla praktyki zarządzania jst (100%). Jednocześnie w ocenie ankietowanych przepisy prawa dotyczące kontroli zarządczej są zbyt skomplikowane, a także zbyt ogólne dla potrzeb małych jst, przez co nie spełniają ich oczekiwań. W opiniach wyrażonych przez ankietowanych pojawiał się postulat wydania szczegółowych wytycznych oraz innych wskazówek z zakresu kontroli zarządczej, skierowanych do małych jednostek.

W odpowiedziach respondentów nie zauważa się pozytywnej opinii dotyczącej oddziaływania przepisów prawa na zarządzanie oraz zapewnienie funkcjonowania w jednostce kontroli zarządczej. W opiniach 7 kierowników jednostek występowały wyraźne wskazania, że przepisy niejednokrotnie utrudniają zarządzanie jednostką. Podobne wnioski wyciągnięto z badania przeprowadzonego przez MF.

W większości przypadków ankietowani wskazali, że podjęli działania mające na celu zrozumienie tych obowiązków przez kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych oraz kierownictwo urzędu – 7 badanych wskazało odpowiedź twierdzącą na to pytanie, 3 badanych nie podjęło takich działań.

Z badania ankietowego wynika, że jedynie w dwóch z uczestniczących w badaniu urzędów jst dokonano samooceny kontroli zarządzania. Biorąc pod uwagę fakt, że wszyscy respondenci potwierdzili rozumienie obowiązków wynikających z przepisów dla praktyki zarządzania, nieprzeprowadzenie samooceny może oznaczać niską świadomość lub brak przekonania o znaczeniu tego narzędzia dla uzyskania odpowiedzi na pytanie, co w jednostce działa poprawnie, a w jakim obszarze działania należałoby dokonać zmian.

Przeprowadzone badania wykazały w tym zakresie dużą zbieżność wyników z wynikami badań przeprowadzonych przez MF.

Należy sądzić, że wszyscy ankietowani dokładają starań zmierzających do podnoszenia swojej wiedzy na temat norm prawnych, metodyki i dobrych praktyk kontroli zarządczej. Prawie wszyscy badani zadeklarowali znajomość informacji dotyczących kontroli zarządczej zamieszczanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, jednak tylko 4 na 7 badanych wskazało na ich przydatność dla jst. Odmienne kształtowały się odpowiedzi respondentów badań przeprowadzonych przez MF. Znajomość strony internetowej zadeklarowało blisko 84% ankietowanych, przy czym 97% spośród tych osób oceniło zamieszczone tam informacje i materiały jako przydatne.

Ankietowani zostali poproszeni o dokonanie własnej oceny zarządzania gminą. Odpowiedzi udzielone przez respondentów były bardzo zróżnicowane, a mianowicie w zakresie:

- środowiska wewnętrznego: 5 ankietowanych wskazało, że zarządza tym obszarem, natomiast na drobne nieprawidłowości w zarządzaniu wskazało 4 ankietowanych;
- celów i zarządzania ryzykiem: 1 respondent wskazał, że zarządza tym obszarem, na drobne nieprawidłowości w zarządzaniu w tym obszarze wskazało 4 ankietowanych, natomiast 2 ankietowanych stwierdziło, że nie zarządza tym obszarem, a 2 badanych nie potrafiło dokonać takiej oceny;
- mechanizmów kontroli: 3 ankietowanych wskazało zarządzanie, w tym obszarze, natomiast kolejnych 2 potwierdziło zarządzanie z drobnymi nieprawidłowościami, zaś 3 wskazało na występowanie częstych i poważnych nieprawidłowości;
- informacji i komunikacji: 6 ankietowanych potwierdziło zarządzanie w tym obszarze, natomiast 2 stwierdziło drobne nieprawidłowości w tym zakresie;
- monitorowania i oceny: jedynie 1 ankietowany wskazał na zarządzanie w tym zakresie, 4 zadeklarowało zarządzanie przy pojawiających się częstych i poważnych nieprawidłowościach, 2 badanych wskazało, że nie zarządza tym obszarem, a 3 ankietowanych nie potrafiło dokonać takiej oceny.

Ankietowani oceniali również oddziaływanie przepisów prawa na zarządzanie. Zdecydowanie wskazali na wpływ przepisów wewnętrznych i prawa powszechnie obowiązującego na zarządzanie jst, przy czym oceny (odmiennie niż miało to miejsce podczas badania przeprowadzonego przez MF) rozłożyły się równomiernie po stronie pozytywnego i negatywnego wpływu przepisów na zarządzanie. Ankietowani wskazali, że:

- regulacje pomagają w zarządzaniu w takich obszarach, jak: środowisko wewnętrzne, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena;
- regulacje utrudniają zarządzanie w takich obszarach, jak: cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli.

Zwracają uwagę także wskazania 3 badanych na brak regulacji w obszarze informacja i komunikacja oraz dotyczących monitorowania i oceny. Warto jednak podkreślić, że obowiązywanie jakiegokolwiek dokumentu wewnętrznego regulującego zagadnienia kontroli zarządczej nie jest konieczne, aby można było uznać, że w jednostce funkcjonuje kontrola zarządcza.

W podsumowaniu większość badanych wskazywała, że obecne przepisy prawa regulujące funkcjonowanie administracji samorządowej w niewystarczającym stopniu umożliwiają wykonywanie obowiązku zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej (7 spośród 10 badanych jednostek).

Wszyscy ankietowani przypisują kontroli zarządczej niedopasowanie do wielkości i zadań realizowanych przez jednostkę oraz narzucanie nowych regulacji, nieprzystających do rzeczywistości, w której działa jednostka (brak adekwatności kontroli zarządczej). Wyniki tych badań są zbieżne z wynikami odpowiednich badań przeprowadzonych przez MF.

Ankietowani zgłaszali liczne problemy dotyczące sprawowania kontroli zarządczej. Problemy te były zbieżne z uwagami zgłaszanymi przez ankietowanych podczas badań MF²⁶.

Najlichnieszą grupę sygnalizowanych ograniczeń i problemów z zakresu kontroli zarządczej stanowią w opinii respondentów przepisy prawa. Wśród wskazań ankietowanych uczestniczących w badaniu MF pojawiały się zgłoszenia dotyczące:

- zbyt ogólności przepisów, braku precyzyjnych uregulowań,
- niestabilności prawa i nakładania na gminy kolejnych zadań powodujących znaczne utrudnienia w wykonywaniu obowiązku zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w gminie, a także
- nieprzystosowania przepisów o kontroli zarządczej do specyfiki jst, w tym małych jst. Przykładowo ankietowani wskazali, że obowiązki w zakresie kontroli zarządczej i oceny ryzyka dla małych jst są tworzeniem dodatkowych procedur i regulacji, których przestrzeganie i monitorowanie wiąże się z dodatkową pracą dla pracowników i kierownika jst.

Ankietowani zgłosili też problemy dotyczące zasobów kadrowych i finansowych, które nie pozwalają na zwiększanie zatrudnienia, podnoszenie kompetencji pracowników, wdrożenie systemów informacyjnych i informatycznych wspomagających zarządzanie, w tym kontrolę.

Ankietowani zwracali również uwagę na kwestie związane z procedurami oraz dokumentowaniem kontroli zarządczej. Podnoszona była w szczególności kwestia zbiurokratyzowania kontroli zarządczej, w tym w sferze dokumenta-

²⁶ Szczegółowe omówienie zgłoszonych przez respondentów problemów znajduje się w dokumencie: *Analiza wyników badania ankietowego...*, s. 7–11.

cyjnej, a także problem braku celowości stosowania rozbudowanych procedur w małych jednostkach. Ankietowani podnosili również kwestię problemów interpretacyjnych pojęcia „kontrola zarządcza”. Ponadto zwracano uwagę, że system kontroli zarządczej jest dostosowany do budżetu zadaniowego, a nie do budżetu tradycyjnego jaki występuje w większości gmin. Konstrukcja budżetu zadaniowego stanowi materiał wyjściowy do identyfikacji zagrożeń, które mogą wpłynąć na stopień realizacji zadań.

Uwagi końcowe

Konieczność uregulowania sposobu sprawowania kontroli zarządczej poprzez konkretne wprowadzenie w jednostkach mechanizmów tej kontroli budzi wiele kontrowersji ze strony zarządzających jst. Mają one różną naturę spowodowaną, z jednej strony przez zbyt ogólny charakter przepisów prawa i złożoną konstrukcję instytucji kontroli zarządczej z drugiej strony. Obie grupy czynników powodują niezrozumienie istoty kontroli.

Ogólny charakter przepisów prawnych w zakresie kontroli zarządczej wynika z dwóch faktów, a mianowicie:

- 1) normy określone w ustawie o finansach publicznych oraz aktach wykonawczych wydanych na jej podstawie zostały ograniczone do niezbędnego minimum z uwagi na dążenie do ich uniwersalności, po to aby każda jednostka, uwzględniając wyznaczone sobie cele i wykonywane zadania, wielkość i wewnętrzną strukturę itd. mogła przyjąć własne rozwiązania dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej, istotną rolę w kształtowaniu rozwiązań zarządczych w konkretnej jednostce ma jej kierownik i jego styl zarządzania;
- 2) kontrola zarządcza została pomyślana jako koncepcja służąca doskonaleniu zarządzania jednostką, którą należy zbudować na bazie już istniejących w jednostce rozwiązań.

Zarządzający jst oczekują konkretnych zapisów w przepisach prawa oraz praktycznych wskazówek, np. w formie wzorów regulaminów, instrukcji, arkuszy. Należy jednak zauważyć, że kontrola zarządcza i składające się na nią elementy nie obejmują jednolitego katalogu procedur, co oznacza, że nie funkcjonują w tym obszarze uniwersalne rozwiązania. Zmiany legislacyjne, które byłyby zatem dokonane w tym kierunku, tj. zgodnie ze zgłaszanymi przez zarządza-

jących oczekiwaniami, powodowałyby niedopasowanie mechanizmów kontroli zarządczej do charakteru konkretnych, różniących się między sobą jednostek.

Największą trudnością wdrożenia kontroli jest jej zindywidualizowany charakter. Biorąc pod uwagę wymóg adekwatności kontroli zarządczej, konieczne jest jej dostosowanie do konkretnej jednostki. Niemożliwe jest zatem wydanie uniwersalnych oraz dających się bezpośrednio wykorzystać wytycznych lub wskazówek. Sposób realizacji poszczególnych elementów kontroli musi wynikać z decyzji kierownika jednostki, przy czym nie jest wskazane, aby adaptować wprost rozwiązania stosowane przez inne jednostki.

Szczególnie istotne wydaje się niedostosowanie przepisów o kontroli zarządczej do specyficznej sytuacji małych jst. Należy jednak podkreślić, że w swym założeniu kontrola zarządcza nie ma charakteru nowego zadania czy projektu o określonym terminie realizacji. Realizacja zadań związanych z kontrolą zarządczą oznacza w praktyce stałe dokonywanie oceny z punktu widzenia możliwości osiągnięcia wyznaczonych celów. Funkcjonowanie kontroli zarządczej ma zatem charakter ciągły, tak jak i zarządzanie jednostką trwa nieprzerwanie.

Funkcjonowanie kontroli zarządczej nie powinno oznaczać tworzenia nowej struktury, zatrudnienia dodatkowych pracowników czy tworzenia dokumentów niezwiązanych z działalnością prowadzoną przez jednostkę. Podstawową dokumentację kontroli zarządczej stanowią bowiem obowiązujące w większości jednostek procedury wewnętrzne, instrukcje, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników itd. Należy jedynie dokonać ich oglądu pod względem kompletności, spójności i dostępności. Szczególne znaczenie należy nadać procedurom rodzącym finansowe konsekwencje w działalności jednostki.

Szczególną uwagę należy poświęcić procedurom zarządzania ryzykiem, w tym ustawicznego monitorowania jego stanu i podejmowania działań zapobiegających ryzyku nadmiernemu, zagrażającemu realizacji zadań.

Literatura

- Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*, Ministerstwo Finansów. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa 2012, http://www.mf.gov.pl/_files_/audyt_wewn_i_kontrola_zarz/kontrola_zaradzca_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_dobre_praktyki/opracowania_nt_kz/20120525_analiza_ankiet_jst.pdf, dostęp 30.05.2012.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*. NIK, Delegatura w Gdańsku, Gdańsk, wrzesień 2011 r. LGD-4101-036/2011, Nr ewid. 140/2011/P10132/LGD.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, luty 2012.
- Mockler R.J.: *The management control process*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J. 1994.
- Sola M.: *Jak wdrożyć kontrolę zarządczą w jednostkach samorządu terytorialnego*, Materiały szkoleniowe, Suchań 2012.
- Standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, komunikat Ministra Finansów nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r., (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert D.R.: *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001.
- Stonoga S.: *Wdrożenie systemu kontroli zarządczej*, LOGOS, Europejskie Centrum Kształcenia Kadr, Materiały szkoleniowe.
- Szpor A.: *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5 (340).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Walentyłowicz P.: *Nowy rodzaj kontroli – kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2010, nr 8 (44).

dr Marzena Rydzewska-Włodarczyk

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

Katedra Rachunkowości

ul. Żołnierska 47

71-210 Szczecin

**PROBLEMS OF IMPLEMENTATION THE MANAGEMENT CONTROL
IN UNITS OF LOCAL GOVERNMENTS. RESULTS OF THE RESEARCH**

Summary

The management control concerns all of areas of activity of local government units. Purpose of this type of control is to ensure that the local government unit operate in a manner consistent with the law, efficient, economical and timely.

The paper presents results of research on problems of implementation management control in small units of local government.

Translated by Marzena Rydzewska-Włodarczyk