

ISSN: 1896-4087

DOI: <http://dx.doi.org/10.21784/ZC.2018.006>

ELŻBIETA JANKOWSKA

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – zarys problemu

**Management control in territorial self-government units
– outline of the problem**

Streszczenie:

Kontrola zarządcza została zdefiniowana w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹ obowiązującej od 1 stycznia 2010 r. Zastąpiła wcześniejsze pojęcie kontroli finansowej. Zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych, kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Kontrola zarządcza nie ogranicza się wyłącznie do procedur, instrukcji i zarządzeń kierownictwa. Skuteczność kontroli zarządczej zależy w dużym stopniu od sposobu, w jaki pracownicy jednostki wykonują wynikające z niej obowiązki². Najogólniej, przez kontrolę rozumie się badanie zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, ustalenie zasięgu i przyczyn rozbieżności oraz przekazanie wyników tego ustalenia, a czasem i wynikających stąd dyspozycji zarówno podmiotowi kontrolowanemu, jak i podmiotowi organizacyjnie zwierzchniemu³.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, samorząd terytorialny, sektor finansów publicznych.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 2077, dalej: u.f.p.

² K. Winiarska, *Ocena realizacji celów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, tom 86 (142), s. 53.

³ H. Gawroński, *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym*, <http://www.samorzad.lex.pl/czytaj/-/artykul/kontrola-zarzadcza-w-samorzadzcie-terytorialnym> [dostęp: 29-03-2010].

Abstract:

Management control has been defined in the Public Finance Act 2009 with effect from January 2010. Replaced the earlier concept of financial control. In line with article 68 of the Public Finance Act, management control in public finance sector bodies is generally a step taken to ensure that objectives and tasks are implemented in a lawful, efficient, cost effective and timely manner. Management control is not limited to procedures, instructions and executive orders. The effectiveness of management control depends to a large extent on the way in which individuals perform their obligations. The legal provision cited here draws its source of management science in combination with the teaching of administration. Generally, the control is understood as a study of the compliance of the existing condition with the postulancy state, determination of the extent and causes of discrepancies, and transmission of results of this determination, and sometimes the resulting dispositions both to the controlled entity and to the organizationally superior entity.

Keywords: management control, local government, public finance sector

Wprowadzenie

Celem przeprowadzonej analizy w ramach tegoż artykułu jest przedstawienie zarysu problemowego kontroli zarządczej jako realizacji zadań jednostki zgodnie z kryteriami wyliczonymi w art. 68 ust. 1 u.f.p. Określenie, a następnie osiągnięcie celów i zadań ma charakter podstawowy i zindywidualizowany dla każdej instytucji opierającej swoje funkcjonowanie na ustawie o finansach publicznych. Cele i zadania powinny być określone w sposób transparentny, tak aby nie pozostawiały wielu rozbieżności interpretacyjnych.

Kontrola zarządcza jest często utożsamiana z pojęciem kontroli kierowniczej pojmowanej jako systematyczne działanie, którego celem jest ciągłe monitorowanie efektywności jednostki i ewentualne podejmowanie działań korygujących w sytuacji występowania nieprawidłowości⁴.

Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

1. zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
2. skuteczności i efektywności działania,

⁴ K. Winiarska, *Ocena realizacji...*, op. cit., s. 54.

3. wiarygodności sprawozdań,
4. ochrony zasobów,
5. przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
6. efektywności i skuteczności przepływu informacji,
7. zarządzania ryzykiem.

Cele kontroli zarządczej wyznaczają jednocześnie jej zakres. Oceny sprawności funkcjonowania kontroli zarządczej można dokonać w każdej jednostce lub w grupie jednostek, dobranych według określonego kryterium⁵.

W tradycji europejskiej wykształciły się dwa znaczenia pojęcia „kontrola”. Termin *control* używany w obszarze kultury anglosaskiej wiąże się z wykonywaniem władzy publicznej, której istotą jest kierowanie i zarządzanie z zaakcentowanym elementem nadzoru. W tym znaczeniu kontrola obejmuje nie tylko badanie, konfrontowanie, lecz także czynności władcze, polegające na wprowadzeniu w życie decyzji mających na celu doprowadzenie do zgodności stanu rzeczywistego ze stanem postulowanym⁶.

W kontynentalnej części Europy pod pojęciem „kontroli” najczęściej rozumie się obserwowanie, ustalanie czy wykrywanie stanu faktycznego, porównywanie rzeczywistości z zamierzeniami i sygnalizowanie kompetentnym jednostkom o dokonanych spostrzeżeniach. W tym ujęciu kontrola nie obejmuje możliwości podejmowania wobec kontrolowanego żadnych władczych działań. Takie rozumienie kontroli przeważa również w polskiej doktrynie prawniczej. W opracowaniach z tego zakresu prezentowany jest pogląd, iż punktem wyjścia w określeniu, czym jest kontrola, są dwa podstawowe elementy działalności ludzkiej: wyznaczenia i wykonania. Ujmowanie, porównywanie i wyjaśnianie stosunków między nimi stanowi o istocie kontroli. Wyznaczenia określają, decydują i tworzą obraz stanu, którego osiągnięcie jest konieczne, pożądane, uznane za obowiązujące, wartościowe, cenne, potrzebne i przydatne. Będąc wzorcami działalności rzeczywistej,

⁵ Ibidem.

⁶ E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne, Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014, s. 320.

wyznaczenia stanowią zarazem kryterium jej oceny. Z kolei wykonania to faktyczne działania poszczególnych osób lub zespołów, które mogą stanowić całkowitą lub częściową realizację wyznaczeń albo mogą też być częściowo lub całkowicie niezgodne z wyznaczeniami dotyczącymi tej działalności⁷.

1. Charakter i cele kontroli zarządczej

Celem bezpośrednim kontroli jest dostarczenie podmiotom odpowiedzialnym za kierownictwo informacji o badanym zjawisku. Osiągnięcie tego celu leży bowiem w bezpośrednim zasięgu funkcji kontrolnej. W zależności od sposobu wykorzystania uzyskanych w wyniku kontroli informacji można osiągnąć dalsze cele. Między innymi pośrednio kontrola ma przyczyniać się do zapewnienia zgodności między stanem rzeczywistym a stanem obowiązującym. Jednak podjęte w następstwie kontroli działania zmierzające do zapewnienia zgodności wykonań z wyznaczeniami stanowią już część działalności pokontrolnej, dla której sama kontrola może jedynie wskazać środki służące realizacji tego celu⁸.

Dążenie do osiągnięcia określonych celów jest mniej lub bardziej złożonym procesem. Liczba rodzajów kontroli – poprzez mnożenie rozlicznych kryteriów – jest praktycznie nieograniczona. Należy wskazać podział kontroli na wewnętrzną oraz zewnętrzną, o czym decyduje usytuowanie podmiotu kontrolującego wobec podmiotu kontrolowanego. Wyniki kontroli są punktem wyjścia do podejmowania działań zmierzających do doprowadzenia zgodności wyznaczeń z wykonaniami. Tym samym kontrolę uznaje się za część szerszej działalności kierowniczo-zarządzającej. Jednak w momencie podjęcia czynnej ingerencji wobec podmiotu kontrolowanego kończy się kontrola, a zaczyna się „nadzór”⁹.

⁷ Ibidem, s. 321.

⁸ E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 321.

⁹ Ibidem, s. 322.

W polskiej literaturze prawniczej od dawna konsekwentnie ogranicza się pojęcie kontroli i nadzoru¹⁰. Właściwością nadzoru jest możliwość wywierania wpływu, ingerencja w działalność podmiotu kontrolowanego. Różnica między kontrolą, a nadzorem polega na tym, że organ nadzorujący nie tylko stwierdza i ocenia, jak to czyni organ kontrolujący, ale także współadministruje, decyduje o działalności nadzorowanego. Tam, gdzie wchodzi w grę prawo wydania polecenia, wiążącej dyrektywy o zmianie kierunku działania, gdzie w grę wchodzi kierowanie, mówi się o nadzorze, a nie kontroli. Nadzór nie ogranicza się do obserwacji, a łączy się z czynnikiem kierowania za pośrednictwem sformułowanych dyrektyw¹¹.

W omawianym art. 68 u.f.p. zamierzeniem ustawodawcy było skupienie kontroli nie tylko w aspektach działalności *stricte* finansowej, lecz na wszystkich aspektach działalności jednostki. Podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji ma być odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny oraz terminowy¹².

W większości jednostek samorządowych obowiązują procedury wewnętrzne. Popularnym sposobem objaśniania regulacji wewnętrznych są również instrukcje. Znacznie rzadziej znajdują zastosowanie wytyczne, które stanowią pomocne narzędzie w identyfikacji obszarów lub elementów wymagających ulepszeń. W zasadniczej mierze szereg jednostek samorządowych dla sprawnego funkcjonowania kontroli zarządczej posiada w swoich strukturach wewnętrzne regulaminy organizacyjne, określające zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych.

Dla efektywności i skuteczności działania danej jednostki ważnym elementem jest dokonanie wyznaczenia celów operacyjnych powiązanych z celami strategicznymi, co wskazuje na wzorcowe działanie

¹⁰J. Staryszak, *Prawo nadzoru nad administracją samorządową w Polsce*, Warszawa 1931, s. 114.

¹¹J. Staroścień, *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1961, s. 212.

¹²E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 322.

– zarządzanie tymi jednostkami. Dla celów strategicznych wyznaczone powinny być cele operacyjne dzielące kompetencje na siatkę struktury organizacyjnej w jednostce, z jednoczesnym przypisaniem zadań i odpowiedzialności. Realizację celu mierzy się miernikami, które mogą być sformułowane ilościowo, wartościowo, jakościowo lub w inny sposób (np. stopień uzyskania wyznaczonego efektu). Ważnym elementem jest również wskazanie odpowiednich mierników służących do oceny skuteczności realizacji celów jednostki. Różnorodność mierników, w stosunku do zbliżonej struktury badanej jednostki, będzie utrudniać ocenę skuteczności i efektywności realizowanych celów. Mierniki ilościowe występują głównie w jednostkach funkcjonujących od wielu lat. W nowych jednostkach przeważają mierniki jakościowe. Mierniki wartościowe pojawiają się w jednostkach, które posiadają wdrożony audyt wewnętrzny oraz budżet zadaniowy.

Jednostki samorządowe są zobligowane do sporządzania rozbudowanego zestawu sprawozdań budżetowych, które cechuje różna częstotliwość (miesiąc, kwartał, półrocze, rok). Oprócz nich przygotowują także roczne sprawozdania finansowe odzwierciedlające ich sytuację finansową. Wiarygodność sprawozdań ma szczególne znaczenie, czego wyrazem jest włączenie tego aspektu do katalogu zadań kontroli zarządczej¹³. Kontrola finansowa dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem¹⁴.

Zadaniem kontroli zarządczej jest zagwarantowanie wiarygodności sprawozdań, z czym wiąże się też zapewnienie odpowiedniej jakości zawartych w nich informacji. Jednocześnie warto zwrócić uwagę na występujące sprzężenie zwrotne, ponieważ wiarygodność sporządzanych sprawozdań warunkuje efektywność i skuteczność kontroli zarządczej w innych jej obszarach¹⁵.

Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach samorządowych wskazuje ochronę zasobów jako jeden z istotnych obszarów wymagających

¹³ K. Winiarska, *Ocena realizacji...*, op. cit., s. 62.

¹⁴ E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 191.

¹⁵ K. Winiarska, *Ocena realizacji...*, op. cit., s. 62.

nadzoru, weryfikacji i monitoringu, zgodnie z art. 68 ust. 2 u.f.p. Ochrona zasobów jednostki obejmuje kilka obszarów, wśród których można wyróżnić:

1. ochronę fizyczną jednostki i jej pracowników,
2. ochronę informacji,
3. ochronę zasobów materialnych,
4. ochronę środków finansowych¹⁶.

Ochrona fizyczna jednostki i jej pracowników dotyczy spełnienia wszystkich wymaganych norm i standardów w zakresie dostępu do jednostki i jej pomieszczeń oraz zapewnienie bezpieczeństwa pracowników. Osobom zarządzającym i wskazanym pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki, uwzględniając warunki techniczno-organizacyjne niezbędne do wdrożenia wymagań bezpieczeństwa¹⁷.

Mimo, że sektor finansów publicznych cechuje zasada jawności, występują jednak obszary wymagające zachowania tajemnic (państwowa, służbowa, itp.). Istotnym zagadnieniem jest również obszar ochrony danych osobowych¹⁸.

Ochrona zasobów materialnych dotyczy ochrony środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz materiałów. Są to składniki majątku, z których korzystają pracownicy, wykonując swoje obowiązki. Wprowadzenie oświadczeń od odpowiedzialności materialnej pracowników zwiększy racjonalność wykorzystania majątku¹⁹.

Ochrona środków finansowych dotyczy obrotu środkami pieniężnymi w formie gotówkowej oraz bezgotówkowej. Dostęp do zasobów powinien być przypisany na podstawie wprowadzonych w danej jednostce mechanizmów powierzenia zadań, delegowania uprawnień i rozliczenia odpowiedzialności²⁰.

Celem kontroli jest zabezpieczenie mienia przed utratą, zapewnienie pełnej i terminowej realizacji zadań oraz celowego i oszczędnego

¹⁶ Ibidem, s. 63.

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ Ibidem, s. 64.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Ibidem.

wydatkowania środków publicznych, a także zapewnienie prawidłowego systemu prowadzenia rachunkowości w taki sposób, aby możliwe było rzetelne ustalenie sytuacji majątkowej i wyniku finansowego jednostki oraz odpowiednie wykorzystanie poczynionych ustaleń dla potrzeb zarządzania jednostką²¹.

Kolejnym celem kontroli zarządczej w danej jednostce jest przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania. Zasady przestrzegania postaw etycznych w jednostkach samorządowych powinny być opracowywane w postaci kodeksów lub innych regulacji w tym zakresie²². Takim podstawowym sposobem upowszechniania zachowań etycznych są m.in.:

1. dobre przykłady postępowania,
2. szkolenia i konferencje,
3. upowszechnianie informacji o przypadkach naruszenie etyki.

Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej w jednostkach samorządowych za najistotniejszy element kontroli należy uznać system informacyjny. Jest on tworzony przez kierownictwo jako zbiór różnego rodzaju zarządzeń, instrukcji, procedur, wytycznych zasad i mechanizmów ukierunkowanych na generowanie i rozpowszechnianie zbiorów informacji umożliwiających realizację wszystkich funkcji zarządzania. Przy konstrukcji tego systemu szczególną uwagę przypisuje się identyfikacji potrzeb informacyjnych różnych użytkowników, co zapewnia elastyczność systemu informacyjnego i zdolność sprostania oczekiwaniom kierownictwa i pracowników. Oczekują oni informacji właściwych, dostępnych oraz przydatnych do sprawnego zarządzania, oraz wypełniania obowiązków kontrolnych²³.

²¹ J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 328.

²² B. Nadolna, *Przestrzeganie zasad etycznego postępowania jako przedmiot kontroli zarządczej w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych*, *Wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, s. 833.

²³ K. Winiarska, *Ocena realizacji...*, op. cit., s. 68.

2. Obowiązki organów odpowiedzialnych za kontrolę

Art. 69 ustawy o finansach publicznych określa zakres odpowiedzialności za funkcjonowanie poszczególnych poziomów kontroli zarządczej w jednostkach całego sektora finansów publicznych oraz wskazuje na uprawnienia wybranych podmiotów w przedmiocie określenia standardów i wytycznych w tej kontroli²⁴.

Na tle analizowanego przepisu można wyróżnić dwa zasadnicze poziomy wykonywania kontroli zarządczej. Poziom I obejmuje wykonywanie kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, za co odpowiedzialność ponoszą kierownicy jednostek. Natomiast poziom II obejmuje wykonywanie kontroli na szczeblu działu administracji rządowej, a w przypadku sektora samorządowego – na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego (gmin, powiatów, województw samorządowych). Odpowiedzialni za tę kontrolę są ministrowie kierującymi poszczególnymi działami administracji rządowej, a w przypadku jednostek samorządu terytorialnego odpowiednio wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast), starostowie i marszałkowie²⁵.

Przykładem wskazanego poziomu II wykonywania kontroli na szczeblu sektora samorządowego może być orzeczenie z dnia 12 czerwca 2014 r., wydane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu²⁶, w którym to sąd oddalił skargę złożoną przez Powiat Lubiński przeciwko Wojewodzie Dolnośląskiemu. Dnia 27 listopada 2013 r. w drodze uchwały Zarząd Powiatu w Lubinie odwołał ze stanowiska Dyrektora Zespołu Szkół i Placówek Oświatowych w Lubinie. Przyczyną odwołania z funkcji Dyrektora były liczne nieprawidłowości w sprawowaniu dotychczasowej funkcji, stwierdzone w wyniku przeprowadzonej w okresie od dnia 24 maja 2013 r. do 31 sierpnia 2013 r. oraz od 2 września 2013 r. do 30 września 2013 r. kontroli doraźnej w zakresie

²⁴ E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 325.

²⁵ Ibidem, s. 325.

²⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 czerwca 2014 r., IV SA/Wr 232/14, LEX nr 1784450.

spraw finansowych i administracyjnych jednostki. Wojewoda Dolnośląski w rozstrzygnięciu nadzorczym z dnia 6 lutego 2014 r. stwierdził nieważność uchwały Zarządu Powiatu w Lubinie w sprawie odwołania Dyrektora Zespołu Szkół i Placówek Oświatowych w Lubinie. Uzasadniając powyższe rozstrzygnięcie podniósł, że w toku badania legalności opisanej uchwały organu nadzoru stwierdził jej podjęcie z istotnym naruszeniem art. 38 ust. 1 pkt 2 ustawy o systemie oświaty²⁷. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wydanym orzeczeniu stwierdził, że kontrola sądu daje podstawę do stwierdzenia, że zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze nie narusza prawa. Tryb i przesłanki odwołania dyrektora szkoły uregulowane są przepisami ustawy o systemie oświaty.

Do organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego należy przede wszystkim kontrola podległych jednostek. Ustawa zobowiązuje do poddania takiej kontroli co najmniej 5% wydatków w każdym roku. Do tego organu należy także kontrola urzędu jednostki samorządu terytorialnego i wszelkich dokonywanych w tym obszarze operacji finansowych²⁸.

Zgodnie z art. 69 ust. 1 u.f.p. wynika, że do obowiązków osób odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą należy zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego funkcjonowania tej kontroli. Próba logicznego rozumowania i wykładni językowej tego przepisu oznaczają, że kontrola zarządcza ma być wykonywana w sposób efektywny i skuteczny, przez co należy rozumieć skuteczną i efektywną realizację celów, standardów i wytycznych tej kontroli²⁹.

Mimo znacznego postępu, wielu szkoleń i seminariów na temat kontroli, jej działanie jest nadal mało skuteczne. Konieczne jest szersze praktyczne stosowanie przepisów polskiego i unijnego prawa oraz wzmocnienie zdolności kontroli³⁰.

²⁷ Tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 2198.

²⁸ E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, *Prawo finansowe...*, op. cit., s. 192.

²⁹ E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 326.

³⁰ J. Osiatyński, *Finanse publiczne. Ekonomia i Polityka*, Warszawa 2006, s. 259.

3. Standardy kontroli zarządczej

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zostały określone przez Ministra Finansów w komunikacie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.³¹

Standardy te określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych. Ich celem jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań organizacji, która ją wdraża, i warunków, w których organizacja działa. Standardy te stanowią uporządkowany wzór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystywać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Zostały one przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej:

1. środowisko wewnętrzne,
2. zarządzanie ryzykiem,
3. mechanizmy kontroli,
4. informacja i komunikacja,
5. monitorowanie i ocena³².

Środowisko wewnętrzne w sposób istotny wpływa na jakość kontroli zarządczej. Na środowisko wewnętrzne składają się:

1. uczciwość i inne wartości etyczne kierownika oraz innych pracowników jednostki,
2. kompetencje zawodowe,
3. struktura organizacyjna jednostki,
4. określanie celów i zadań,
5. monitorowanie i ocena ich realizacji,
6. zasady powierzenia uprawnień³³.

³¹ Dz.U. Min. Fin. nr 15, poz. 84.

³² E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 327.

³³ Ibidem.

Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Proces zarządzania ryzykiem powinien być udokumentowany. Obejmuje on:

1. określenie misji istnienia jednostki, celów i zadań, ich monitorowanie i ocenę realizacji,
2. identyfikację i analizę ryzyka,
3. reakcja na ryzyko³⁴.

Standardy w zakresie mechanizmów kontroli wskazują, że system kontroli zarządczej powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki samorządu terytorialnego. Mechanizm kontroli powinien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko. Warto zadbać, aby koszty wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli nie były wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści. Dokumentację systemu kontroli stanowią:

1. procedury wewnętrzne,
2. instrukcje,
3. wytyczne,
4. dokumenty określające zakres obowiązków pracowników,
5. inne dokumenty wewnętrzne³⁵.

Standardy w zakresie informacji i komunikacji wskazują, że osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. System komunikacji powinien umożliwić przepływ potrzebnych wewnątrz jednostki informacji, zarówno w kierunku pionowym jak i poziomym. Efektywny system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców. Należy również zapewnić efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadań³⁶.

Standardy w zakresie monitorowania i oceny przewidują, że system kontroli zarządczej powinien podlegać bieżącemu monitorowaniu i ocenie. Należy monitorować skuteczność poszczególnych elementów

³⁴ Ibidem.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibidem.

systemu kontroli zarządczej. Zidentyfikowane tą drogą problemy należy na bieżąco rozwiązywać. Źródłem do uzyskania zapewnienia o stanie kontroli powinny być wyniki monitorowania, wyniki samooceny systemu oraz wyniki przeprowadzonych kontroli i audytów. Uzyskanie zapewnienia może przybrać formę oświadczenia o stanie kontroli zarządczej³⁷.

W przepisach art. 69 ust. 4 i 5 u.f.p. ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do określenia szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej. Ma ono charakter fakultatywny, a wytyczne mogą być wyrażone jedynie w formie komunikatu. Nie stanowią one przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Są jedynie wskazówkami dla jednostek samorządu terytorialnego i całego sektora finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej.

Jak dotychczas Ministerstwo Finansów nie zdecydowało się na opracowanie wytycznych dotyczących całego systemu kontroli zarządczej. Opracowane zostały jedynie wytyczne dotyczące samooceny kontroli zarządczej³⁸. Wskazuje się w nich, że jednym z warunków zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest monitorowanie i ocena jej funkcjonowania. W wytycznych przedstawiono ogólne informacje dotyczące samooceny kontroli zarządczej, w tym ogólne informacje o samoocenie i roli audytu wewnętrznego, korzyściach i zagrożeniach płynących z procesu samooceny³⁹.

Zgodnie z art. 71 u.f.p. Minister Finansów sprawuje rolę koordynatora działań jednostek całego systemu finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej. Katalog zadań mieszczący się w pojęciu kontroli zarządczej jest otwarty. W porównaniu do ustawy o finansach publicznych z 2005 r. ustawodawca wyraźnie oddzielił obowiązki Ministra Finansów w zakresie kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych od koordynacji audytu wewnętrznego. Obecnie kwestie związane z koordynacją audytu wewnętrznego zostały uregulowane w odrębnych przepisach (art. 292 u.f.p.)⁴⁰.

³⁷ Ibidem, s. 328.

³⁸ 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. Ministra Finansów Nr 2, poz. 11).

³⁹ E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 328.

⁴⁰ Ibidem, s. 340.

Podsumowanie

Należy zaznaczyć, że sama istota, jak również występowanie kontroli zarządczej w każdej jednostce samorządowej pozytywnie wpływa na ich funkcjonowanie. Jednym z najistotniejszych elementów kontroli można uznać wyznaczenie odpowiednich celów i zadań dla danej jednostki, ale również instytucji podległych tym jednostkom. Ważne jest wyznaczenie odpowiednich poziomów systemów monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań. Sama skuteczność kontroli zarządczej w głównej mierze zależy od sposobu, w jaki pracownicy jednostki samorządowej wykonują wynikające z niej obowiązki. Każda jednostka jest inna, każda jednostka ma inne cele i zadania, każda jednostka napotyka inne trudności i wyzwania – to kierujący nią musi wiedzieć, co zrobić, by zadania jego jednostki były jak najlepiej realizowane. Jak najlepiej to – w myśl ustawy – zgodnie z prawem, terminowo, oszczędnie i efektywnie. Warto podkreślić, że oszczędnie i efektywnie nie znaczy zawsze najtaniej.

Zarys problematyki tematycznej w przedstawionym artykule wskazuje iż jednostki samorządu terytorialnego stopniowo opracowują, adaptują oraz wdrażają coraz lepsze rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej, nie tracąc swojej tożsamości i odrębności lokalnej. Wydaje się jednak, że wzorce dobrych praktyk i zwiększanie stopnia doprecyzowywania szczegółowych rozwiązań będą prowadziły do jeszcze lepszego funkcjonowania organów samorządu terytorialnego. Bogate doświadczenie wielu jednostek samorządu terytorialnego w Polsce w zakresie zarządzania i podnoszenia sprawności instytucjonalnej już przynosi efekty w postaci stosowania procedur i opisów procesów umożliwiając wypełnianie wymogów poszczególnych standardów kontroli zarządczej.

Bibliografia:

- Chojna-Duch E., Litwińczuk H., *Prawo finansowe*, Wyd. Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.
- Gawroński H., *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym*, <http://www.samorzad.lex.pl/czytaj/-/artykul/kontrola-zarzadcza-w-samorzadzcie-terytorialnym>.
- Glumińska-Pawlic J., Sawicka K., *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Wyd. Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra 2002.
- Martyniuk O., *Zarządzanie ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych – wynik badań empirycznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014.
- Nadolna B., *Przestrzeganie zasad etycznego postępowania jako przedmiot kontroli zarządczej w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych, Wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014.
- Osiatyński J., *Finanse publiczne. Ekonomia i Polityka*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2014.
- Starościk J., *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1961.
- Staryszak J., *Prawo nadzoru nad administracją samorządową w Polsce*, Wyd. Instytut im. J. Mianowskiego, Warszawa 1931.
- Winiarska K., *Ocena realizacji celów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, tom 86 (142).

