

Krzysztof Ćwieląg

Uniwersytet Opolski

POJĘCIE I ROLA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – NOWE REGULACJE USTAWOWE

Streszczenie: *Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych* wprowadziła pojęcie kontroli zarządczej oraz określiła zadania i obowiązki kierujących jednostkami sektora finansów publicznych (w tym kierowników jednostek samorządu terytorialnego), wynikające z konieczności jej wdrożenia. *Ratio legis* ustanowienia kontroli zarządczej to przededefiniowanie modelu zarządzania samorządową gospodarką finansową i ukierunkowanie jej na osiągnięcie celów oraz realizację zadań stojących wspólnie przed samorządem terytorialnym w Polsce. Prawidłowo wdrożone procedury kontroli zarządczej stwarzają możliwość poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.), zwłaszcza w zakresie zwiększenia skuteczności realizacji zadań, na które zostały one przeznaczone.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, samorząd terytorialny, efektywność.

1. Wstęp

Proces negocjacji i członkostwo Polski w Unii Europejskiej przyniosły z sobą istotne zmiany w zakresie ochrony środków publicznych. W wyniku podjętych przez nasz kraj zobowiązań akcesyjnych¹, do finansów publicznych wprowadzono instytucje kontroli finansowej i audytu wewnętrznego [*Ustawa z 27 lipca 2001 r...*; *Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r...*; *Ustawa z dnia 4 września 1997 r...*; *Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r...*], które wspólnie stanowią zintegrowany system zapewnienia prawidłowego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.), stwarzający możliwość poprawy

¹ Komisja Europejska w ramach 28. rozdziału negocjacyjnego pt. „Kontrola finansowa” zobowiązała kraje kandydujące do UE do zbudowania nowoczesnego systemu zapewniającego poprawność i efektywność procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Polska spełniła te wymogi poprzez wprowadzenie stosownych regulacji prawnych dotyczących kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w celu poprawy sprawności oraz przejrzystości i jawności funkcjonowania administracji publicznej, a także lepszego wykorzystania publicznych środków finansowych, w tym funduszy pochodzących z budżetu UE.

efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie poszczególnych jednostek².

Dysponentom środków publicznych, w tym kierownikom j.s.t., stawiane są coraz większe wymagania dotyczące sprawnego i efektywnego zarządzania finansami, zorientowanego na realizację założonych celów. Na nich spoczywa odpowiedzialność za politykę i gospodarkę finansową jednostki, oni podejmują decyzje o przeznaczeniu i wykorzystaniu środków publicznych. Coraz częściej pracę urzędnika porównuje się do pracy menedżera wypracowującego jak najlepsze rezultaty za pomocą dostępnych zasobów. Od kierujących wspólnotami samorządowymi, jako ich mieszkańcy, możemy i powinniśmy oczekiwać poprawy efektywności działań przy równoczesnym dążeniu do obniżenia kosztów oraz zwiększania przejrzystości procesu zarządzania i odpowiedzialności za podejmowane decyzje.

1 stycznia 2010 r. weszła w życie nowa *Ustawa o finansach publicznych* [*Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...*], która w stosunku do ustawy poprzednio obowiązującej [*Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r...*] wprowadziła pojęcie kontroli zarządczej w miejsce dotychczasowej kontroli finansowej oraz określiła zadania i obowiązki kierujących jednostkami sektora finansów publicznych (kierowników j.s.t.) wynikające z konieczności jej wdrożenia. O ile kontrola finansowa utożsamiana była dotychczas głównie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki (sprawowali ją przede wszystkim główni księgowi), o tyle kontrola zarządcza rozumiana jest szerzej – obejmuje wszystkie aspekty jej działalności z zaznaczeniem, że kontrola stanowi instrument zarządzania jednostką i należy do obowiązków jej kierownika.

Ustanowienie w *Ustawie o finansach publicznych* kontroli zarządczej, jako obligatoryjnego sposobu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, ma na celu przededefiniowanie modelu zarządzania samorządową gospodarką finansową i ukierunkowanie jej na osiąganie celów oraz realizację zadań stojących dziś przed samorządem terytorialnym w Polsce. Prawidłowo wdrożone procedury kontroli zarządczej stwarzają bowiem możliwości poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie decyzyjnym poszczególnych j.s.t., zwłaszcza w zakresie zwiększania skuteczności realizacji zadań, na które środki te zostały przeznaczone.

Przedmiotem opracowania jest przedstawienie instytucji kontroli zarządczej jako postaci kontroli wewnętrznej, wskazanie przesłanek jej wprowadzenia do systemu finansów publicznych oraz celów i roli, jaką ma odgrywać w zakresie zarządzania finansami samorządowymi, zwłaszcza w kontekście racjonalizowania gospodarki środkami publicznymi. Wskazane uwagi, głównie o charakterze teoretycznym, opierają się na studiach literaturowych i analizie wybranych zapisów *Ustawy o finansach publicznych*.

² Komisja Europejska wprowadziła i posługuje się pojęciem „publicznej wewnętrznej kontroli finansowej” (*public internal financial control – PIFC*), która ma stanowić nowoczesne narzędzie zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych i obejmuje: kontrolę finansową z odpowiedzialnością zarządczą kierowników jednostek, niezależny audyt wewnętrzny oraz instrumenty centralnej koordynacji systemu zawarte w strukturze Ministerstwa Finansów.

2. Przesłanki wprowadzenia kontroli zarządczej – „kultura stosowania przepisów” czy „kultura osiągania rezultatów”?

Ratio legis wprowadzenia przez ustawodawcę kontroli zarządczej w miejsce kontroli finansowej stanowi usprawnienie zarządzania w sektorze publicznym (w tym samorządowym), poprzez ewolucyjne odchodzenie od zasad idealnej biurokracji weberowskiej³ w kierunku modelu menedżerskiego. Kontrola zarządcza sprawowana przez kierującego jednostką ma być narzędziem wspierającym zarządzanie, drogą do efektywnego i gospodarnego wydatkowania finansów publicznych, a nie jeszcze jednym zadaniem polegającym na kontrolowaniu urzędników pod kątem podejmowania decyzji zgodnie z przepisami prawa. Zgodność z prawem jest tu, owszem, warunkiem koniecznym, ale nie wystarczającym.

Jeśli chodzi o zarządzanie w sektorze publicznym, to od wielu lat podejmowane są próby reform o charakterze strukturalnym, instytucjonalnym i funkcjonalnym, mające na celu poprawę sprawności i efektywności działań służb publicznych, czego przykładem są koncepcje skupione wokół *new public management* (NPM) i *public governance* [Wojciechowski 2007, s. 589 i n.].

Tradycyjny, administracyjny model zarządzania publicznego oparty jest na klasycznym modelu biurokratycznym Webera, który cechuje struktura hierarchiczna (podporządkowanie) i działanie z wykorzystaniem sformalizowanych procedur wynikających z przepisów prawa. Z upływem czasu zaczęto go poddawać krytyce, z uwagi na nadmierny formalizm (sztywność administracji) blokujący samodzielność i kreatywność w działaniu oraz utrzymywanie skostniałych rozwiązań organizacyjnych osłabiających proces zarządzania.

Reformy oparte na filozofii NPM (nowego zarządzania publicznego) zacierają do adaptacji administracji publicznej do standardów działania instytucji efektywnej, zorientowanej rynkowo, którą cechuje przedsiębiorczość, profesjonalizm, sprawność działania, ukierunkowanie na klienta i jego potrzeby. Zarządzanie publiczne staje się zarządzaniem menedżerskim nastawionym na osiąganie wyników (rezultatów) i ich pomiar, w celu poprawy m.in. gospodarki środkami publicznymi, podniesienia jakości usług publicznych i kadr zarządzających. NPM wymaga podejścia i metod, które stanowią odpowiedź na zmiany zachodzące w otoczeniu.

Koncepcja *public governance* (publicznego ładu organizacyjnego) idzie jeszcze dalej – prowadzi do ukształtowania się innego jakościowo sposobu zarządzania sprawami publicznymi. *Public governance* kieruje się nową logiką gospodarowania i działań publicznych oraz społecznych, posługując się regułą porozumienia w ramach wspólnego działania (tzw. koncepcja współwładczego zarządzania publicznego). Polega na zmianie tradycyjnego systemu rządzenia na zarządzanie przez współdziałanie i współpracę w celu realizacji określonych celów (zadań)⁴.

³ Klasyczny model biurokratyczny wywodzi się od weberowskiej koncepcji administracji racjonalnej.

⁴ *Governance* (ład organizacyjny) to kombinacja procesów i struktur wprowadzonych przez kierownictwo dla uzyskania przepływu informacji, zarządzania, kierowania oraz monitorowania działań w orga-

Wykorzystanie nowoczesnych koncepcji zarządzania, których częścią składową jest kontrola zarządcza, umożliwi budowę nowej jakości zarządzania w sektorze publicznym (samorządowym). Przechodzenie od „kultury stosowania przepisów” (administracyjny model zarządzania publicznego) do „kultury osiągania rezultatów” (koncepcja NPM i *public governance*) jest obecnie widoczne w ramach finansów publicznych i wynika z potrzeby racjonalizacji systemu zarządzania gospodarką oraz obniżania kosztów świadczenia usług publicznych i podnoszenia ich jakości.

3. Istota i cele kontroli zarządczej w systemie finansów publicznych

Sprawne (skuteczne) zarządzanie jest warunkiem właściwego (efektywnego) działania każdej organizacji. Podstawowymi funkcjami zarządzania są: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie [Kostur 2001, s. 12]. Kontrolowanie spełnia funkcję korygującą i jest niezbędnym elementem systemu zarządzania.

Pojęcie „kontrola” możemy rozpatrywać zasadniczo w dwóch znaczeniach: funkcjonalnym i zarządczym [*Glosariusz terminów...*]. Kontrola w znaczeniu funkcjonalnym związana jest z tradycyjnym jej rozumieniem jako procesu (działalności) polegającego na porównywaniu stanu obowiązującego (postulowanego, wyznaczonego) ze stanem faktycznym (wykonanym, rzeczywistym) oraz określaniu przyczyn rozbieżności pomiędzy tymi dwoma stanami [Kurowski i in. 2000, s. 15 i n.; Chojna-Duch 2004, s. 54]. Kontrola w tym znaczeniu jawi się jako swoista funkcja, która polega na obserwowaniu i rozpoznawaniu określonej działalności lub stanu, dokonywaniu oceny ich prawidłowości (z perspektywy założeń wyjściowych i oczekiwanych pożądanych efektów), stawianiu diagnozy przyczyn nieprawidłowości oraz formułowaniu wniosków co do tej działalności lub stanu w przyszłości [Jagielski 2004, s. 16 i n.]. Kontrola w znaczeniu zarządczym rozumiana jest natomiast jako przyjęty w jednostce system wspomagający zarządzanie (tj. procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy), służący do uzyskania przez kierownictwo racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte [Płoskonka 2006, s. 8].

Oczywiście, sprawne zarządzanie j.s.t., prawidłowe wykonywanie zadań wynikających z przypisanych jej celów, przy jednoczesnym spełnieniu kryterium efektywnego gospodarowania środkami publicznymi i posiadany mieniem, wiąże się z koniecznością stworzenia określonych mechanizmów i procedur w ramach systemu kontroli wewnętrznej tej jednostki, sprawowanej w sensie zarówno funkcjonalnym, jak i zarządczym.

System kontroli wewnętrznej⁵ tworzą ustalone w jednostce, wewnętrznie spójne mechanizmy organizacyjne i procedury postępowania, uwzględniające prawne, or-

nizacji nakierowanych na realizację celów tej organizacji; zob. [*Zarządzanie ryzykiem...*, s. 10].

⁵ Zgodnie z *Wytocznymi w sprawie kontroli wewnętrznej...* pojęcia: „kontrola zarządcza” i „system kontroli wewnętrznej” używane są zamiennie. Podobnie kontrolę zarządczą, jako inną nazwę systemu

ganizacyjne, kadrowe i finansowe warunki jej funkcjonowania, pozwalające zarządzającemu uzyskać racjonalną pewność, że przyjęte cele zarządzania są prawidłowo realizowane [Wytoczne w sprawie kontroli wewnętrznej...]. Właściwie skonstruowany system kontroli wewnętrznej powinien zapewniać:

- wykonywanie zadań przez jednostkę zgodnie z przyjętym planem, rzetelnie, efektywnie i oszczędnie,
- racjonalne wykorzystywanie mienia będącego w dyspozycji jednostki w warunkach wolnych od niebezpieczeństwa defraudacji, kradzieży, marnotrawstwa i nadużyć,
- przestrzeganie przez pracowników obowiązujących przepisów prawa oraz wewnętrznych przepisów ustanowionych przez kierownictwo,
- objęcie ewidencją oraz wykazywanie w prawidłowo sporządzanych sprawozdaniach wszelkich zdarzeń i operacji gospodarczych [Komarnicka 2005, s. 228].

W skład tak rozumianego systemu kontroli wewnętrznej wchodzi również audyt wewnętrzny, który zapewnia jego weryfikację i ocenę, a także zawiera bezstronne i praktyczne doradztwo dla kierownictwa w zakresie doskonalenia mechanizmów kontroli wewnętrznej jednostki.

Szczególnym rodzajem kontroli wewnętrznej jest kontrola finansowa (specjalistyczna, związana z gospodarką finansową), która stanowi część systemu kontroli wewnętrznej w danej jednostce sektora finansów publicznych i dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem [Komunikat Ministra Finansów nr 1...]. Kontrola finansowa obejmuje:

- przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągnięcia zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- badanie i porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych,
- prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie odpowiednich procedur kontroli [Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r..., art. 47; Komunikat Ministra Finansów nr 13...].

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych stosuje wiele określeń kontroli finansowej, nie posługuje się jednak wprost pojęciem kontroli finansowej czy kontroli wewnętrznej, nie definiuje też ani nie wyjaśnia zakresu znaczeniowego tych pojęć. Stosuje natomiast pojęcia pokrewne kontroli finansowej, np.: „kontrola procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem” (art. 1), „kontrola gospodarki finansowej” (art. 34), „wstępna kontrola zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym” dokonywana przez głównego księgowego (art. 54), „kontrola

nad sektorem finansów publicznych” Ministra Finansów (art. 74), „bieżąca kontrola dochodów i wydatków” (art. 114), „ogólna kontrola realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa” Ministra Finansów (art. 174) [Chojna-Duch 2010, s. 50].

Zamiast dotychczasowego wyliczania obszarów objętych kontrolą finansową, przepisy nowej *Ustawy o finansach publicznych* zawierają ogólną definicję kontroli zarządczej. Zgodnie z art. 68 *Ustawy* kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych [*Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...*, art. 9] stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie zgodności działalności jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, jak również skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem. Jak wynika z analizy ustawowej definicji, kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych (w tym w j.s.t.) obejmuje całość działalności („ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań”), kontrola finansowa zaś jest jej istotnym elementem.

Przedstawiona definicja kontroli zarządczej znacznie wykracza poza klasyczne rozumienie kontroli (znaczenie funkcjonalne) jako porównywania stanu istniejącego z postulowanym (wykonania z wyznaczeniami) i ustalania przyczyn ewentualnych rozbieżności bez władcze ingerowania w działalność kontrolowanego podmiotu. W przypadku kontroli zarządczej nie chodzi tyle o kontrolowanie jednostki w sensie czynności sprawdzających, ile o posiadanie kontroli nad jednostką w wyniku stworzenia właściwych procedur zarządczych. Wskazane rozróżnienie jest wyraźnie widoczne w języku angielskim, gdzie termin *audit* oznacza kontrolowanie jednostki (czynności sprawdzające), a *control* oznacza posiadanie kontroli nad jednostką (w sensie możliwości sterowania, zarządzania).

Z uwagi na ogólne sformułowanie przez ustawodawcę definicji kontroli zarządczej („ogół działań”), staje się ona niejednoznaczna i może być różnie rozumiana. Przykładowo C. Kosikowski za kontrolę zarządczą uważa dotychczasową kontrolę finansową z *Ustawy o finansach publicznych*, która ma charakter kontroli wewnętrznej, obecnie w szerszym ujęciu [Kosikowski 2009, s. 60]. Do takiego wniosku może również prowadzić odwzorowanie w standardach kontroli zarządczej uprzednich standardów kontroli finansowej zawartych w komunikacie Ministra Finansów [*Komunikat Ministra Finansów nr 13...*; *Wtyczne do samooceny kontroli finansowej...*], gdzie poza tytułem nie zmieniła się istotnie treść tych standardów [Chojna-Duch 2010, s. 59-60].

4. Rola kierownika i podstawowe instrumenty kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego

Konstrukcja systemu kontroli zarządczej (wewnętrznej) została oparta na zasadzie odpowiedzialności zdecentralizowanej, co oznacza, że za całość gospodarki finansowej j.s.t. oraz za skuteczne i efektywne funkcjonowanie w niej kontroli zarządczej odpowiada kierownik tej jednostki [*Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...*, art. 53, ust. 1 i art. 69 ust. 1, pkt 3]. Zatem zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na poziomie gminy, powiatu i samorządowego województwa należy odpowiednio do obowiązków: wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty oraz marszałka województwa. Natomiast w poszczególnych samorządowych jednostkach organizacyjnych jej wprowadzenie należy do obowiązków kierowników tych jednostek [*Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...*, art. 69, ust. 1, pkt 2-3].

Z definicji kontroli zarządczej wynika, że wszelkie działania zarządcze mają służyć realizacji założonych celów i zadań. Dlatego za najważniejszy element kontroli zarządczej w j.s.t. należy uznać system wyznaczania celów i zadań dla samorządowych jednostek organizacyjnych, jak również system monitorowania stopnia ich realizacji [*Komunikat Ministra Finansów nr 15...*, pkt 2.6]. Ponadto nadany przez kierownika i wdrożony system kontroli zarządczej powinien dawać uzasadnioną i racjonalną pewność, że jednostka osiąga zamierzone cele.

Każda jednostka jest inna, ma inne cele i zadania, napotyka inne trudności i wyzwania, dlatego kierujący nią musi wiedzieć, co zrobić, aby zadania jednostki były jak najlepiej realizowane. W zakresie doboru odpowiednich procedur, mechanizmów czy środków kontroli zarządczej ustawodawca pozostawił kierownikom j.s.t. swobodę. Ustalone przez kierownika jednostki samorządowej procedury kontrolne muszą być zgodne z prawem oraz uwzględniać standardy kontroli zarządczej obowiązujące w sektorze finansów publicznych (por. [*Komunikat Ministra Finansów nr 23...*]). Procedury kontroli zarządczej powinny być systematycznie monitorowane i dostosowywane do zmieniających się warunków, rzeczywistości i przepisów prawa. Kierownik j.s.t. zapewnia ich przestrzeganie, natomiast oceny kontroli zarządczej mają dokonywać audytorzy wewnętrzni, wspierający kierownika w realizacji celów i zadań jednostki w zakresie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej [*Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...*, art. 272].

Ważnym i zarazem trudnym zadaniem stojącym przed kierownikiem j.s.t. jest dostosowanie procedur kontroli zarządczej do charakteru działalności określonej jednostki samorządowej. Im bardziej system kontroli będzie elastyczny i dopasowany do potrzeb i specyfiki j.s.t. [*Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...*, art. 70], tym lepsze (skuteczniejsze i efektywniejsze) będzie jego działanie, co znajdzie odzwierciedlenie w prawidłowym (zgodnym z prawem i racjonalnym) funkcjonowaniu gospodarki finansowej [Kołaczkowski, Ratajczak 2010, s. 59]. Uprawnienie kierowni-

ka do ustalania procedur kontrolnych jest rozwiązaniem właściwym, gdyż pozwala na wybór procedur, mechanizmów czy środków kontroli adekwatnych do potrzeb konkretnej j.s.t. (tj. gminy, powiatu czy województwa), przy uwzględnieniu specyfiki związanej z bieżącą działalnością jednostki.

Mimo że przepisy *Ustawy o finansach publicznych* nie nakładają na kierowników j.s.t. obowiązku wprowadzenia takich instrumentów kontroli zarządczej, jak plan działalności, sprawozdanie z jego wykonania i oświadczenie o stanie kontroli zarządczej (co czynią wyraźnie w przypadku ministra kierującego działem administracji rządowej) [*Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...*, art. 70], to zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w j.s.t. wydaje się trudne w realizacji bez przygotowania co najmniej planu działalności. Plan taki powinien zawierać w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych, wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu tych celów, oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości. Wskazanie zadań do wykonania jest niezbędnym elementem budowy systemu zarządzania ryzykiem i jest zalecane w standardach kontroli zarządczej. Nie ma praktycznie możliwości stworzenia systemu zarządzania ryzykiem dla j.s.t., jeśli kierownik tej jednostki nie przygotowuje dla niej zestawu zadań priorytetowych i nie uzna ich za podstawę do zarządzania ryzykiem w całej jednostce. Zatem nie tylko nie ma przeszkód do podjęcia przez organy wykonawcze j.s.t. decyzji o sporządzaniu planów, sprawozdań i oświadczeń na zasadzie dobrowolnej, ale nawet jest to zalecane w standardach kontroli zarządczej [Mazurek 2010, s. 57].

5. Nowe standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych [*Komunikat Ministra Finansów nr 23*] określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Nie są one obowiązkowe, stanowią raczej uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej należy wskazać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Celem standardów jest promowanie wdrażania spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie⁶, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która go wdraża, i warunków, w jakich jednostka działa.

⁶ *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa oraz Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO); Wtyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI); Zmienione standardy kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu*

Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej, takich jak:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena⁷.

Właściwie zorganizowane środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli zarządczej. Obszar „Środowisko wewnętrzne” powinien uwzględniać takie aspekty, jak: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, strukturę organizacyjną, delegowanie uprawnień.

Jasne określenie misji jednostki może sprzyjać ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Proces zarządzania ryzykiem powinien być dokumentowany. Elementy, które należałoby uwzględnić w obszarze „Cele i zarządzanie ryzykiem”, to: misja, określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji, identyfikacja ryzyka, analiza ryzyka, reakcja na ryzyko.

Standardy w obszarze „Mechanizmy kontroli” stanowią zestawienie podstawowych mechanizmów, które mogą funkcjonować w ramach systemu kontroli zarządczej. Nie tworzą one jednak zamkniętego katalogu, ponieważ system kontroli zarządczej powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki. Mechanizmy kontroli winny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, a koszty ich wdrożenia i stosowania nie mogą być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści. „Mechanizmy kontroli” obejmują takie elementy, jak: dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów, szczególne mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych.

Osoby zarządzające oraz pracownicy jednostki powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym. Efektywny system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców. Dlatego w obszarze „Informacja i komunikacja” należałoby uwzględnić takie elementy, jak: bieżąca informacja, komunikacja wewnętrzna, komunikacja zewnętrzna.

Komisji Europejskiej przyjęte w 2007 r. (*The Revised Internal Control Standard for Effective Management SEC (2007) 1341 appendix 1*).

⁷ Z uwagi na ograniczone ramy opracowania problematyka standardów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych została jedynie zasygnalizowana i ogólnie scharakteryzowana.

Wreszcie system kontroli zarządczej powinien podlegać bieżącemu monitorowaniu i ocenie. Stąd też wskazuje się w standardach, aby obszar „Monitorowanie i ocena” obejmował następujące elementy: monitorowanie systemu kontroli zarządczej, samoocenę, audyt wewnętrzny, uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej.

6. Podsumowanie

W celu realizacji zadań nałożonych ustawowo na j.s.t. dysponują one określonymi środkami publicznymi, którymi zarządzają w ramach prowadzonej samodzielnie gospodarki finansowej. Zarządzanie samorządową gospodarką finansową powinno odbywać się w sposób zgodny z prawem, celowy, oszczędny, pozwalający na uzyskanie jak najlepszych efektów z poniesionych nakładów i umożliwiający terminową realizację zadań, zgodnie z zasadami gospodarowania środkami publicznymi określonymi w *Ustawie o finansach publicznych*.

Kontrola zarządcza jest jednym z ważniejszych instrumentów zarządzania finansami publicznymi, a jej wprowadzenie do systemu finansów publicznych należy ocenić pozytywnie. Jako element systemu zarządzania finansami powinna funkcjonować w każdej jednostce samorządu terytorialnego. Analiza ustawowych regulacji poświęconych kontroli zarządczej może prowadzić do wniosku, że dzięki jej wprowadzeniu zostanie wzmocniona kontrola nad racjonalną gospodarką środkami publicznymi i wzrośnie efektywność działania wewnętrznych procedur kontrolnych w j.s.t., które będą przeciwdziałać marnotrawieniu publicznych pieniędzy, a także zwiększą gwarancje ich celowego i oszczędnego wykorzystania. Tym samym nowe regulacje ustawowe wpłyną na usprawnienie i zwiększenie skuteczności działania całego systemu wewnętrznej kontroli finansowej w samorządzie.

Niezwykle ważnym zagadnieniem dla prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej w j.s.t. jest świadomość jej roli wśród pracowników, ale przede wszystkim wśród kadry kierowniczej. To od kierownictwa jednostki zależy, czy zostaną ustalone właściwe procedury kontroli zarządczej, które nie będą ograniczały się jedynie do ujawniania nieprawidłowości, lecz będą zapobiegały ich powstawaniu przez działania prewencyjne, uniemożliwiające lub zmniejszające prawdopodobieństwo występowania niepożądanych zjawisk (uchybień i błędów).

Widoczna w ostatnich latach ewolucja pojęć, zakresu i zadań kontroli i zarządzania w sektorze publicznym wynika z potrzeby przebudowy i doskonalenia systemu finansów publicznych pod kątem nowych wyzwań i ustawicznie zmieniającej się rzeczywistości, a także konieczności dostosowania do regulacji europejskich i międzynarodowych.

Literatura

- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004.
- Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1.
- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, opracowany przez pracowników Najwyższej Izby Kontroli, Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji, Warszawa, lipiec 2005, www.nik.gov.pl.
- Jagielski J., *Współczesna funkcja kontroli administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2004, nr 1.
- Kończakowski B., Ratajczak M., *System wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle uregulowań ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4.
- Komarnicka M., *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] W. Miemiec, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok*, Międzykomunalna Spółka Akcyjna MUNICIPIUM, Warszawa 2005.
- Komunikat Ministra Finansów nr 1 z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, DzUrz MF, nr 3, poz. 13.
- Komunikat Ministra Finansów nr 13 z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie ogłoszenia standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, DzUrz MF, nr 7, poz. 58.
- Komunikat Ministra Finansów nr 15 z 30 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, DzUrz MF, nr 15, poz. 84.
- Komunikat Ministra Finansów nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, DzUrz MF, nr 15, poz. 84.
- Kosikowski C., *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12.
- Kostur A., *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Katowice 2001.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000.
- Mazurek A., *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 5.
- Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów*, DzU 1996, nr 82, poz. 929.
- Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej*, DzU 1997, nr 141, poz. 943.
- Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych*, DzU 2001, nr 100, poz. 1085.
- Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej*, DzU 2008, nr 227, poz. 1505.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych*, DzU 2005, nr 249, poz. 2104 (z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, DzU 2009, nr 157, poz. 1240 (z późn. zm.).
- Wojciechowski E., *Zarządzanie w sektorze publicznym – od modelu tradycyjnego do governance*, [w:] D. Strahl (red.), *Gospodarka lokalna i regionalna w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2007.
- Wytuczne do samooceny kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ministerstwo Finansów – Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego, Warszawa, maj 2007.
- Wytuczne w sprawie kontroli wewnętrznej Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Organów Kontroli (INTOSAI)*, www.intosai.org.

THE NOTION AND ROLE OF MANAGERIAL CONTROL IN SELF-GOVERNMENT UNITS – NEW STATUTORY REGULATIONS

Summary: The Act of 27 August 2009 about the public finance implemented a notion of the managerial control as well as defined objectives and duties of those individuals and entities managing the public finance sector (including managers of self-government units) resulting from the necessity of its implementation. *Ratio legis* of establishing the managerial control means redefining the model of self-government financial management and orienting it to the achievement of goals and the execution of tasks which the local government faces in Poland nowadays. Correctly implemented procedures of the managerial control create the opportunities for the improvement in efficiency of the financial public resources management in public local authorities, especially in the field of increasing the effectiveness of the execution of tasks for which these means have been allocated.