

*dr Piotr Sołtyk*<sup>1</sup>

Katedra Finansów Samorządowych  
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

## **Determinanty działania kontroli zarządczej w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa świętokrzyskiego – wyniki badań empirycznych**

### WPROWADZENIE

Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych wprowadzona została na podstawie zmiany przepisów prawa finansowego wprowadzonych ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [t.j. DzU z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.] (dalej jako: u.f.p.). Pod rządami poprzedniej u.f.p. z 2005 r. w obrocie prawnym istniało pojęcie kontroli finansowej, które odnosiło się w szczególności do badania prawidłowości takich obszarów działalności m.in. jednostki samorządu terytorialnego [dalej jako: JST] jak: gromadzenie dochodów budżetowych, przestrzeganie procedur wewnętrznych przy dokonywaniu wydatków publicznych, przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciąganych zobowiązań oraz udzielanie zamówień publicznych. Można więc uznać, że istota kontroli finansowej sprowadza się do swoistej działalności, na którą składają się takie zasadnicze czynności jak: ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczeń), ustalenie stanu rzeczywistego (wykonań), porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności, wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami [Kurowski, Ruśkowski, Sochacka-Krysiak, 2000, s. 16]. Pomimo że obecne regulacje u.f.p. nie posługują się już terminem „kontrola finansowa”, to nie oznacza jednocześnie rezygnacji z istoty i celów, jakie ma ona wciąż do spełnienia w sektorze finansów publicznych. Z dniem pierwszego stycznia 2010 r. kontrola finansowa stała się jednym z istotnych elementów kontroli zarządczej. Jak zauważa L. Patrzalek, „o ile kontrola finansowa wiązała się wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności danej jednostki organizacyjnej

---

<sup>1</sup> Adres korespondencyjny: Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów i Prawa, ul. Rakowicka 27, 31-510 Kraków, tel. 48 12 2935081; e-mail: piotr.soltyk@uek.krakow.pl

podsektora samorządowego, o tyle kontrola zarządcza obejmuje wszystkie aspekty działalności tej jednostki” [Patrzalek, 2010, s. 126].

Z uzasadniania do rządowego projektu u.f.p. z 2009 r. wynika, że „dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem w przepisach pojęcia kontroli finansowej pokazuje, iż jest ona utożsamiana wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki. Zamierzeniem projektodawcy jest objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich aspektów działalności jednostki. Podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji jest 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 i terminowy” [Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych – druk sejmowy 1181]. Oznacza to, że system kontroli zarządczej jest zdecydowanie szerszy niż kontrola finansowa, gdyż według założeń ustawodawcy obejmuje wszystkie obszary działania jednostki, a jej trwałym fundamentem jest zarządzanie poprzez cele i konsekwentny pomiar stopnia osiąganych rezultatów w oparciu o przyjęte mierniki. Według K. Winiarskiej ideą kontroli zarządczej jest wyznaczanie celów działalności oraz określanie mierników realizacji celów, co ma przyczynić się do oszczędności wydatkowania środków publicznych [Winiarska, 2013, s. 9].

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że kontrola zarządcza jest nową instytucją systemu finansów publicznych, nieznajdującą swojego odpowiednika w dotychczasowych unormowaniach, wprowadzających nową jakość w zakresie regulacji dotyczących kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych [Walczak, 2010, s. 485]. Niektórzy autorzy stwierdzają, iż kontrola zarządcza poszerza sposób podejścia do kontroli funkcjonalnej w JST oraz jej jednostkach organizacyjnych [por. Sola, 2009, s. 7]. Pojęcie kontroli zarządczej zostało także zdefiniowane przez ustawodawcę. Według bowiem dyspozycji art. 68 u.f.p. stanowi ona ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tak ogólnie określona definicja kontroli zarządczej została poszerzona o cele, jakie ma ona spełnić w jednostkach sektora finansów publicznych. Cele szczegółowe kontroli zarządczej wymienione zostały w art. 68 ust. 2 u.f.p. i zdecydowanie trzeba podkreślić, że jest to katalog otwarty. Spotykane są stwierdzenia, zgodnie z którymi przedmiotowe cele szczegółowe nawiązują wprost do fundamentalnych zasad prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki sektora finansów publicznych, np. legalność, efektywność, terminowość, gospodarność, rzetelność sporządzanej dokumentacji finansowej, bezpiecznego ryzyka i przejrzystości [Karlukowska, Miemieć, Ofiarski, Sawicka, 2010, s. 192]. Cele te mogą być rozszerzane o inne postulaty mające wpływ na efektywne funkcjonowanie systemu zarządzania JST. Niezgodności w działaniu kontroli zarządczej w świetle obowiązujących przepisów mogą stanowić przesłanki skutkujące naruszeniami dyscypliny finansów publicznych.

Obszerny katalog czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych związanych z dysfunkcjami kontroli zarządczej wymieniony został w treści art. 18c ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [t.j. DzU z 2013 r., poz. 168]. Z uwagi na znaczenie kontroli zarządczej w zapewnieniu prawidłowego działania JST odpowiedzialność za jej skuteczne i efektywne funkcjonowanie w u.f.p. przypisane zostało kierownikowi jednostki. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego „kierownik jednostki, nawet gdy skutecznie przekazuje określone uprawnienia i obowiązki swoim pracownikom, to nie wyzbywa się odpowiedzialności za brak kontroli zarządczej” [Wyrok WSA w Warszawie z 14 maja 2012 r. VSA/WA 2016/12, SIP LEX nr 1297705].

Dodać należy, że efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania ze strony kierownika jednostki i wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, które mają udział w zarządzaniu jednostką – obowiązków i zadań w zakresie kontroli zarządczej nie można przydzielić lub ograniczyć do jednej komórki organizacyjnej [pismo z 29.01.2010 r. Min. Fin. DA6/4095/NWX/2010/775].

Zasadniczym celem artykułu jest przedstawienie wybranych wyników badań własnych przedmiotem, których było ukazanie kluczowych determinantów mających wpływ na działanie kontroli zarządczej w JST. Wyniki badań mogą stanowić podstawę do dalszej dyskusji nad modelem kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym, tak aby spełniał on założenia ustawodawcy.

## ZARYS METODY BADAWCZEJ

Badania własne przeprowadzone zostały w wybranych JST województwa świętokrzyskiego. Dobór jednostek był celowy, bowiem przyjęto założenia, że ocena zostanie przeprowadzona wyłącznie w tych JST, w których nie wdrożono audytu wewnętrznego. Przyjęcie takiego rozwiązania wynikało z przyjętego problemu badawczego, który koncentrował się na rozpoznaniu kluczowych determinantów działania kontroli zarządczej, w tych jednostkach samorządowych, które to prawnie zwolnione zostały z prowadzenia audytu wewnętrznego. Dodać tu należy, że według obowiązujących regulacji prawa finansowego obecnie na płaszczynie samorządu terytorialnego obligatoryjnie audyt wewnętrzny prowadzi się, jeżeli w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekracza wysokość 40 000 tys. zł<sup>2</sup>.

Do rozpoznania determinantów działania kontroli zarządczej wykorzystano kwestionariusz ankiety zamieszczając w nim łącznie 25 pytań, z czego 20 to pytania otwarte, a 5 to pytania zamknięte. Kwestionariusz został skierowany wyłącznie do kierowników JST, ponieważ to oni według przepisów prawa finansowego<sup>3</sup> ponoszą odpowiedzialność za skuteczne i efektywne funkcjonowanie systemu kontroli

<sup>2</sup> Art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

<sup>3</sup> Art. 69 ust. 2. ustawy o finansach publicznych.

zarządczej. Kwestionariusz ankiety skierowano do 30 gmin wiejskich położonych na terenie województwa świętokrzyskiego, co stanowiło 43% ogółem gmin tego rodzaju. Natomiast analizę wtórną przeprowadzono na 26 ankietach nadesłanych przez respondentów, co stanowiło 37% wszystkich gmin wiejskich województwa.

Czasowy zakres badań obejmował lata 2010–2015, a więc od okresu implikacji do jednostek sektora finansów publicznych kontroli zarządczej. Podstawę do opracowania pytań w ankiecie stanowiły wytyczne standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych ogłoszonych komunikatem nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 roku<sup>4</sup>. Formułując poszczególne pytania kierowano się następującymi grupami elementów kontroli zarządczej, tj.: A. Środowisko wewnętrzne, B. Cele i zarządzanie ryzykiem, C. Mechanizmy kontroli, D. Informacja i komunikacja i ostatnia grupa, E. Monitorowanie i ocena. Do krytycznej oceny danych wykorzystano literaturę specjalistyczną, regulacje prawne, a także wytyczne agent rządowych.

W celu wyrażenia przez decydentów samorządowych opinii o kluczowych determinantach mających wpływ na funkcjonowanie kontroli zarządczej w kierowanych przez nich JST zadano między innymi następujące pytania<sup>5</sup>:

- Czy obecna struktura organizacyjna JST dostosowana jest do aktualnych celów i zadań?
- Czy wszystkim pracownikom JST określono w formie pisemnej upoważnienia z zakresu realizowanych zadań?
- Czy w JST wdrożono kodeks postępowania etycznego?
- Czy obecne rozwiązania prawne w przedmiocie kontroli zarządczej są wystarczające i zrozumiałe?
- Czy w JST dokonuje się co najmniej raz w roku identyfikacji ryzyka?

## OCENA WYBRANYCH WYNIKÓW BADAŃ

W każdej organizacji decydujący wpływ na efektywność i jakość realizowanych zadań, usług ma struktura organizacyjna. Wynika to z oczywistego faktu, że struktura organizacyjna jest swoistym wyrazem występującego w JST podziału pracy, kompetencji, odpowiedzialności i rozbudowanego układu decyzyjno-informacyjnego. Na płaszczyźnie działania JST struktury organizacyjne są wyraźnie zróżnicowane i to pod wieloma względami, a także funkcjonują one w różnych warunkach zewnętrznych i wewnętrznych [Soduł, 2020, s. 222]. Pomimo że realizują one ustawowo określone zadania – art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>6</sup>, to JST posiadają zróżnicowane pod względem finansowo-inwestycyjnym budżety, i co zrozumiałe, zatrudniają zróżnicowaną liczbę personelu pracowniczego. Według wytycznych standardów kontroli zarządczej –

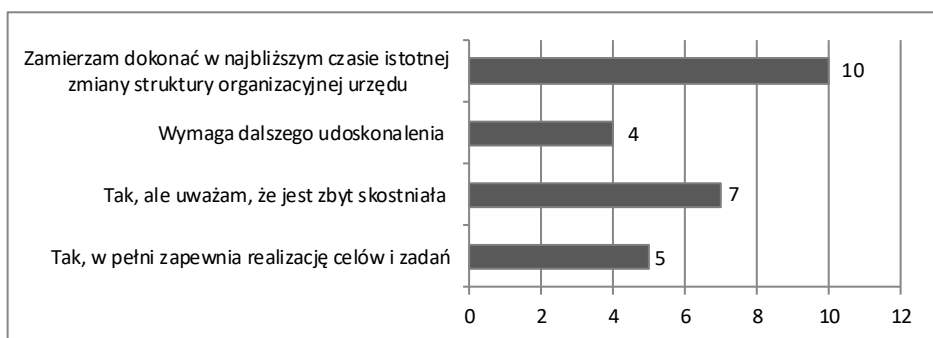
<sup>4</sup> Dz. Urz. Ministra Finansów z 2009 r. nr 15, poz. 84.

<sup>5</sup> Z uwagi na objętości opracowania przedstawione zostały jedynie wybrane wyniki badania.

<sup>6</sup> Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 446.

struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań [Komunikat nr 23 Min. Fin. z 16.12.2009 r.].

Na podstawie danych uzyskanych z badanych JST wynika, że 10 respondentów zamierza dokonać w najbliższym czasie zmiany struktury organizacyjnej. Pojawiły się także opinie, że obecna struktura jest zbyt skostniała. Uważa tak 7 kierowników JST. Tylko niewielka liczba (5) decydentów samorządowych uznała, że obecna struktura organizacyjna zapewnia pełną realizację celów i zadań. Niepoprawnie zaprojektowana struktura organizacyjna może negatywnie wpływać nie tylko na wykonywanie określonych zadań publicznych, ale może także skutkować zachwianiem całym systemem zarządzania w JST. W takiej sytuacji mogą się pojawić problemy w skutecznym przepływie użytecznej informacji w jednostce, a także mogą pojawić się problemy w ustaleniu osób odpowiedzialnych za nierzetelne realizowanie poleceń służbowych, gdyż mało precyzyjnie lub w sposób ogólny ustalony został stosunek podporządkowania. Wyniki badań, dotyczące struktury organizacyjnej JST, przedstawia wykres 1.

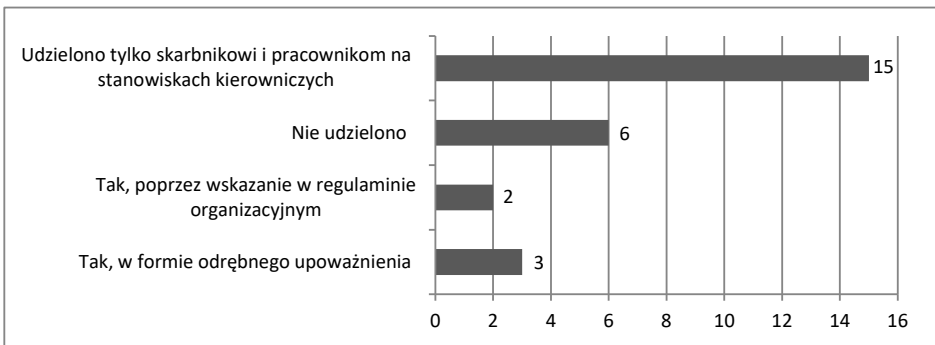


**Wykres 1. Czy obecna struktura organizacyjna JST dostosowana jest do aktualnych celów i zadań?**

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Zarządzanie JST wymaga delegowania przez kierownika określonych zadań na niższy poziom struktury organizacyjnej. Ważne znaczenie dla efektywnego i skutecznego zarządzania jednostką ma delegowanie uprawnień i odpowiedzialności. W stosunku do udzielania przez kierownika jednostki upoważnień w zakresie gospodarki finansowej bardzo jasno regulują to przepisy art. 53 ust. 2 u.f.p. Jako osoba odpowiedzialna za całość działania gospodarki finansowej może on powierzyć określone obowiązki pracownikom tej JST. Aby upoważnienie było skuteczne powinno ono mieć formę odrębnego imiennego dokumentu podpisanego przez pracownika, ze wskazaniem daty jego przyjęcia. Pamiętać należy, że zakres powierzanych obowiązków nie może być sformułowany w sposób lakoniczny, gdyż wówczas trudno jest ustalić, jakie czynności faktycznie dany pracownik wykonuje i za jakie ponosi on odpowiedzialność. Prawo finansowe dopuszcza także możliwość określenia obowiązków w regulaminie organizacyjnym.

Z badania wynika, że w 6 jednostkach kierownicy JST nie udzielili pracownikom żadnych upoważnień z zakresu realizowanych zadań. Oznacza to, że tych JST nie uwzględniono wytycznych standardów kontroli zarządczej, zgodnie z którymi należy precyzyjnie określić zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom, a zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji lub realizowanych zadań [Komunikat nr 23 Min. Fin. z 16.12.2009 r.]. Co więcej, taka sytuacja w przypadku nierzetelnego wykonywania przez pracowników obowiązków służbowych, nie daje twardych podstaw do przypisania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Okazało się, że upoważnienia udzielone zostały tylko skarbnikom i pracownikom na stanowiskach kierowniczych. Takie wyniki mogą świadczyć o respektowaniu przez kierowników JST dyspozycji wynikającej z art. 54 ust. 1 u.f.p. Tylko 2 kierowników JST skorzystało z możliwości wskazania powierzonych zadań w regulaminie organizacyjnym. Uzyskane odpowiedzi od decydentów samorządowych przedstawia wykres 2.

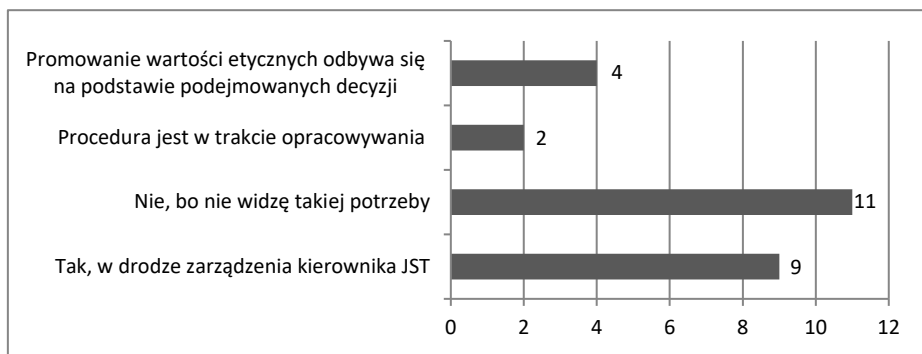


**Wykres 2. Czy wszystkim pracownikom JST udzielono w formie pisemnej upoważnień z zakresu realizowanych zadań?**

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Mając na uwadze duże zainteresowanie na przestrzeni ostatnich wieków etycznym postępowaniem pracowników, jak również osób zarządzających organizacjami, postanowiono zapytać decydentów jak realizowana jest w JST polityka przestrzegania wartości etycznych. Historia bowiem wskazuje liczne przypadki upadku państw, powstawania licznych kryzysów gospodarczych, bankructwa dużych spółek giełdowych wskutek działania wbrew podstawowym zasadom etycznym [Sawicki, 2013, s. 239]. Problematyka przestrzegania i promowania wartości etycznych stanowi jeden z postulatów kontroli zarządczej, który wymieniony został w treści art. 68 ust. 2 u.f.p. Nadmienić należy o wytycznych standardów kontroli zarządczej w sektorze publicznym, według których osoby zarządzające i pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych oraz powinni wspierać i promować przestrzeganie tych wartości [Komunikat nr 23 Min. Fin. z 16.12.2009 r.].

Wyniki badania w tym zakresie nie są optymistyczne. Dane wskazują, że w 11 jednostkach nie wdrożono procedury dotyczącej postępowania etycznego. Są to informacje niepokojące i świadczące o dużym prawdopodobieństwie pojawienia się znacznego ryzyka zakłóceń poprawnych relacji pracowniczych lub innymi osobami, wobec których świadczone są usługi publiczne. W tych jednostkach może także wystąpić problem polegający na nierespektowaniu kardynalnych zadań dotyczących uczciwości, obiektywizmu, bezinteresownego i życzliwego wykonywania obowiązków służbowych. Na uwagę zasługuje, że w 9 JST kodeks etyczny wdrożony został w drodze zarządzenia kierownika JST. 4 decydenci samorządowi stwierdzili, że polityka promowania wartości etycznych odbywa się na podstawie podejmowanych przez nich decyzji. Rozwiązania te należy ocenić negatywnie, ponieważ kodeks postępowania z uwagi na swoją rolę w JST powinien być opracowany w formie dokumentu dostosowanego do specyfiki jednostki i powiązany z jej kulturą organizacyjną. Za takim rozwiązaniem przemawia także fakt złożenia podpisu przez pracownika pod tym dokumentem, potwierdzając tym samym zapoznanie się z nim i przyjęcie go do stosowania. Niewielka część, bo tylko 2 kierowników poinformowała, że kodeks postępowania etycznego jest obecnie w trakcie opracowywania. Wykres 3 zawiera odpowiedzi kierowników JST na pytanie: czy w JST wdrożono kodeks postępowania etycznego?



**Wykres 3. Czy w JST wdrożono kodeks postępowania etycznego?**

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

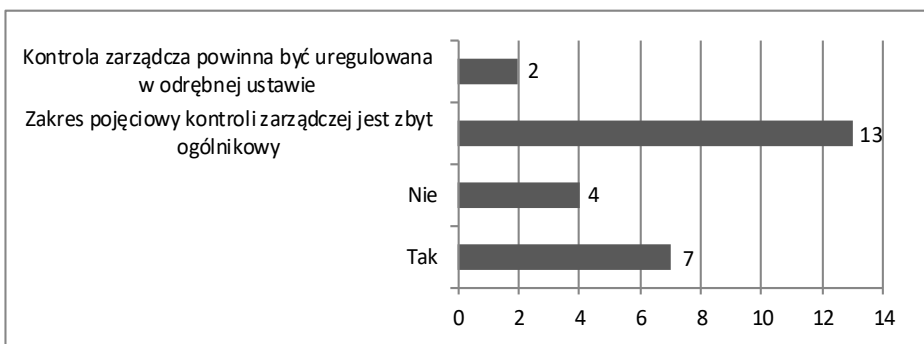
Problematyka działania kontroli zarządczej w JST albo mówiąc bardziej precyzyjnie systemu zarządzania organizacją publiczną uregulowana została w przepisach u.f.p. z 2009 r. Dla ułatwienia realizacji obowiązków zarządczych na płaszczyźnie praktycznej pomoce okazują się wytyczne standardów zawodowych ogłoszonych komunikatem nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r. nr 15, poz. 84.



Są to podstawowe regulacje prawne kształtujące działanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Aby ukazać istotę ocenianych odpowiedzi, warto w sposób bardzo skrócony przybliżyć wybrane wnioski płynące z debaty przeprowadzonej w 2013 r. z inicjatywy NIK pt. „Sukcesy i porażki kontroli zarządczej”. Jak się okazało w trakcie dyskusji, prof. K. Lisiecka zwróciła na kłopoty w dokładnym zrozumieniu, czym właściwie jest kontrola zarządcza – uznając, że ustawa nie utożsamia kontroli zarządczej z systemem zarządzania, a koncepcja ta spełnia wszystkie klasyczne cechy takiego systemu [debata NIK „Sukcesy i porażki kontroli zarządczej”, 2013].

Duża część decydentów (13) uznała, że zakres pojęciowy kontroli zarządczej jest zbyt ogólny. Odpowiedź, że termin ten jest wystarczający i zrozumiały potwierdziło 7 kierowników JST. Niewielka część ankietowanych zadeklarowała, że obecne rozwiązania w przedmiocie kontroli zarządczej są niewystarczające i niezrozumiałe – 4 odpowiedzi. Pojawiły się także głosy, według których kontrola zarządcza powinna być uregulowana w odrębnym akcie prawnym rangi ustawy – 2 odpowiedzi. Można więc sformułować ogólny wniosek, zgodnie z którym pojawiające się dysfunkcje i słabości w działaniu kontroli zarządczej, mogą mieć podłoże zbyt ogólnikowo sformułowanych terminów określonych w przepisach prawa. Ograniczenia spowodowane zbyt ogólnikowym zdefiniowaniem terminu „kontroli zarządczej” mogą w konsekwencji wpływać negatywnie na proces planowania, organizowania, fazę wykonania zadań, i w końcu samą kontrolę realizowanych zadań i celów. Oznacza to, że przyczyną dysfunkcyjności oraz porażką działania całego systemu zarządzania organizacją publiczną jest ogólnikowe definiowanie podstawowych terminów związanych z tym systemem. Uzyskane odpowiedzi w tym zakresie przedstawia wykres 4.



**Wykres 4. Czy obecne rozwiązania prawne w przedmiocie kontroli zarządczej są wystarczające i zrozumiałe?**

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Ankietowanym zadano także pytanie dotyczące przeprowadzania czynności identyfikacji ryzyka w działalności JST. Proces identyfikacji czynników ryzyka

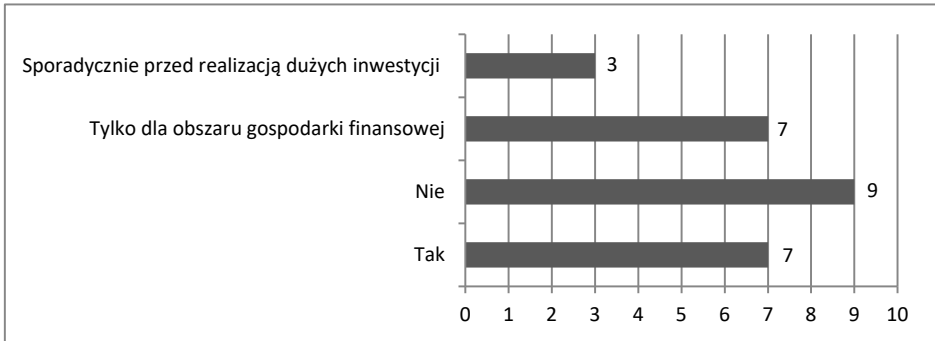


ma kluczowe znaczenie dla zarządzania ryzykiem w jednostce. Identyfikacja ryzyka ma podstawowe znaczenie w procesie zarządzania ryzykiem JST, ponieważ jeżeli jakieś rodzaje ryzyka nie zostaną zidentyfikowane, nie będą brane pod uwagę w kolejnych etapach procesu zarządzania ryzykiem [Jastrzębska, Janowicz-Lomott, Łyskawa, 2014, s. 183]. Krótko mówiąc istotą identyfikacji ryzyka jest zwrócenie szczególnej uwagi w systemie zarządzania JST na te obszary i procesy gdzie może pojawić się ryzyko niezgodności, które może w konsekwencji spowodować, że założone cele nie zostaną zrealizowane.

W literaturze podkreśla się, że celem identyfikacji i zarządzania ryzykiem jest ograniczenie ewentualnych skutków do akceptowanego poziomu w tym celu każda organizacja powinna posiadać strategię zarządzania ryzykiem [Czerwiński, 2003, s. 73]. Przeprowadzanie identyfikacji ryzyka w jednostkach sektora finansów publicznych zalecane jest nie rzadziej niż raz w roku. Zaleca się dokonywanie identyfikacji ryzyka w szczególności dla celów i zadań przyjętych do realizacji w danym roku i kolejnych latach. Z badania wynika, że zdecydowana większość JST nie przeprowadza co najmniej raz w roku identyfikacji ryzyka. Takiej odpowiedzi udzieliło aż 9 decydentów samorządowych. Może to oznaczać słabość osób zarządzających JST w optymalnym podejściu do doboru środków w stosunku do realizowanych zadań i zaangażowanych kosztów. Co więcej, takie odpowiedzi świadczą o lekceważeniu istoty zarządzania ryzykiem, które ma przecież przeciwdziałać i zapobiegać skutkom materializacji ryzyka. Dodać tu należy, że odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem ponosi kierownik jednostki – czyli na płaszczyźnie samorządu terytorialnego: wójt, burmistrz, prezydent miasta i przewodniczący zarządu JST oraz kierownik jednostki organizacyjnej.

Respondenci udzielili odpowiedzi, że identyfikacja ryzyka przeprowadzana jest dla procesów zachodzących w obszarach gospodarki finansowej – 7 odpowiedzi. Tyle samo ankietowanych stwierdziło, że przeprowadza identyfikację ryzyka – realizując w ten sposób wytyczne standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Pojawiły się głosy, że identyfikacja ryzyka przeprowadzana jest sporadycznie i związana jest z procesem inwestycyjnym. Taką opinię wyraziło tylko 3 decydentów samorządowych.

Na podstawie uzyskanych odpowiedzi można sformułować ogólny wniosek, że nieprzeprowadzanie co najmniej raz w roku identyfikacji ryzyka jest zaczątkiem do generowania istotnych błędów w zarządzaniu JST, a także powoduje powstawanie czynników skutkujących nieefektywnością mechanizmów kontroli. Na płaszczyźnie praktycznej pojawiające się błędy w realizacji zadań publicznych są wynikiem słabości w umiejętnym identyfikowaniu i szacowaniu ryzyka. Odpowiedzi na pytanie: czy w JST dokonuje się co najmniej raz w roku identyfikacji ryzyka przedstawia wykres 5.



Wykres 5. Czy w JST dokonuje się co najmniej raz w roku identyfikacji ryzyka?

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Skuteczne zarządzanie ryzykiem w JST pozwala w znacznym stopniu zredukować ryzyko związane z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Warto jednak pamiętać, że system zarządzania ryzykiem powinien obejmować jak największe obszary funkcjonujące w jednostce, co pozwala na pełniejsze identyfikowanie czynników ryzyka [por. Sołtyk, 2013, s. 51–52].

## PODSUMOWANIE

Jak ujawniają wyniki z przeprowadzonego badania – działanie systemu kontroli zarządczej w sposób zgodny z wymaganiami przewidzianymi w u.f.p. daleko jest od założeń przewidzianych przez ustawodawcę. Przeprowadzona analiza ujawniła wiele różnego rodzaju słabości w prawidłowym funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Ujawnione niezgodności wynikają z nieuwzględnienia wytycznych przewidzianych w standardach kontroli zarządczej ogłoszonych przez Ministra Finansów. Jak się okazało, na taki stan wpływ ma także nieszanowanie przez decydentów samorządowych przepisów prawa. Chodzi tu o dyspozycję art. 68 ust. 1 i ust. 2 u.f.p. normującą istotę i cele stawiane przed kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych. Na podstawie uzyskanych danych można stwierdzić, że podstawowymi determinantami działania kontroli zarządczej jest nie w pełni zrozumienie przez kierowników JST istoty i samej filozofii kontroli zarządczej, co ma znaczące przełożenie na funkcjonowanie poszczególnych elementów kontroli zarządczej, tj.: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena.

Wyniki badań wskazują, że w znacznej części JST występują obecnie problemy w obszarze rozwiązań organizacyjnych. Sytuacja taka może mieć wpływ na zakłócenia w przyjętych do realizacji zadaniach użyteczności publicznej. Okazało się także, że kierownicy JST nie w pełni korzystają z wytycznych standardów od-

noszących się do delegowania uprawnień poszczególnym osobom zarządzającym i pracownikom jednostki samorządowej. Niepokojące są także informacje dotyczące braku potrzeby wdrożenia w jednostce samorządowej procedury normującej problematykę przestrzegania wartości etycznych. Jako poważny determinant działania kontroli należy wskazać zaniechanie w przeprowadzaniu identyfikacji ryzyka. Rezultatem nierozpoznania czynników ryzyka mogą być w konsekwencji dysfunkcje skutkujące naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. W niektórych jednostkach ujawnione zostały problemy w ekspediowaniu użytecznej informacji w obrębie struktury organizacyjnej, co ma niewątpliwie negatywny wpływ na podejmowanie decyzji zarządczych.

Ujawnione czynniki ograniczające jej działanie zgodnie z założeniami ustawodawcy mają różną genezę. Jednak za najbardziej popularny wskazać trzeba zaniedbania w implikacji wytycznych standardów kontroli zarządczej do praktyki zarządzania JST.

#### BIBLIOGRAFIA

- Czerwiński K., 2003, *Analiza w audycie wewnętrznym*, Wydawnictwo Link, Szczecin.
- Debata NIK, 2013, *Sukcesy i porażki kontroli zarządczej*, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) (dostęp: 2.05.2016 r.).
- Jastrzębska M., Janowicz-Lomott M., Łyskawa K., 2014, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., 2010, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, PRESCOM, Wrocław.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84).
- Kurowski L., 2000, Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa.
- Patrzalek L., 2010, *Finanse samorządu terytorialnego*, wydawnictw Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Pismo Podsekretarza Stanu z 29 stycznia 2010 r., Ministerstwo Finansów, DA6/4095/NWX/2010/775.
- Sawicki K., 2013, *Problemy etycznego postępowania w zakresie kontroli zarządczej [w:] Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, red. nauk. K. Winiarska, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Soduł S., 2002, *Przedsiębiorstwo, Podstawy nauki o przedsiębiorstwie, Teorie i praktyka zarządzania*, TNOiK, Toruń.
- Sola M., 2009, *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej*, wyd. MUNICIPIUM, Warszawa.
- Sołtyk P., 2013, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, wyd. C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. DzU z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).

- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. DzU z 2013 r., poz. 168).
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych – druk sejmowy nr 1181.
- Walczak P., 2010, *Kontrola zarządcza* [w:] *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, C.H. Beck, Warszawa.
- Winiarska K., 2013, *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

### *Streszczenie*

Do administracji samorządowej koncepcja kontroli zarządczej wprowadzona została na podstawie zmiany przepisów prawa finansowego w 2009 r. Ustawodawca podejmując decyzję o implikacji tego nowego modelu zarządzania do jednostek sektora finansów publicznych miał przede wszystkim na celu zwiększenie skuteczności i efektywności, transparentności działania administracji publicznej na wzór rozwiązań powszechnie obowiązujących w organizacjach ładu korporacyjnego. Ważną przesłanką przemawiającą za wprowadzeniem kontroli zarządczej do jednostek sektora publicznego był także głęboki kryzys funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Z uwagi na znaczny wpływ czasu, od kiedy zaistniała kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym zdecydowano podjąć próbę rozpoznania głównych determinantów mających wpływ na działanie kontroli zarządczej zgodnie z założeniami ustawodawcy. Badanie przeprowadzono w trzydziestu gminach wiejskich województwa świętokrzyskiego. Dobór próby badawczej był celowy, gdyż badania zostały przeprowadzone w tych jednostkach, które prawnie zwolnione są z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego. Badania przeprowadzone zostały z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety, a podstawę do sformułowania pytań stanowiły wytyczne standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych ogłoszone komunikatem nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. Autor ma nadzieję, że uzyskane wyniki z badania mogą stanowić głos doradczy w toczącej się dyskusji nad modelem funkcjonowania kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym.

*Słowa kluczowe:* kontrola zarządcza, niezgodności, samorząd terytorialny, audyt wewnętrzny, samoocena, mechanizmy kontroli

## **Determinants of management control activities in selected local government units in the Świętokrzyskie province – The results of empirical research**

### *Summary*

For local administration the concept of management control was introduced on the basis of changes in Financial laws in 2009. The legislation deciding about the implications of this new management model for public finance sector was primarily aimed at increasing the effectiveness and efficiency, transparency of public administration on the model solutions commonly applicable in the organizations of Governance corporate character. An important reason in favor of the introduction of management control to public sector entities was also a deep crisis of the system of internal control. Due to the considerable passage of time since it existed management control in local government decided to attempt to identify the main determinants having affected the performance of manage-

ment control in line with the legislation. The study was conducted in thirty rural communes of the province of the. Selection of research sample was purposeful, as studies have been carried out in these units, which are legally exempt from the obligation to conduct an internal audit. Research was carried out using a questionnaire, and the basis for the wording of the questions were guidelines of control standards for the management of public finance sector announced by Announcement No. 23 of the Minister of Finance of 16 December 2009. It is hoped that the results of the study can provide a consultative vote in the ongoing discussions on the model of the functioning of management control in local government.

*Keywords:* management control, incompatibilities, local government, internal audit, self-esteem, control mechanisms

JEL: H72, M42