

**Anna Łukaszuk**

## **PRAWNE UWARUNKOWANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

Nowa ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku<sup>1</sup> wprowadza do rzeczywistości finansów publicznych pojęcie „kontroli zarządczej”, zastępując tym samym dotychczasową „kontrolę finansową”. Jest to wyraz zmian, jakie zachodzą w owym sektorze nie tylko w wyniku obowiązku dostosowania uregulowań prawnych Polski do Unii Europejskiej, ale przede wszystkim w postrzeganiu funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych.

Kontrola zarządcza funkcjonuje od 1 stycznia 2010 roku w całym sektorze finansów publicznych, a w związku z tym również w jednostkach samorządu terytorialnego. Interpretacja treści regulacji prawnych normujących kontrolę zarządczą stanowi nie lada wyzwanie przede wszystkim dla tych podmiotów.

Celem niniejszego artykułu jest próba przedstawienia „dysfunkcyjności” przepisów dotyczących kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, jak również wyjaśnienia trudności interpretacyjnych w zastosowaniu owych regulacji przez te podmioty.

### **1. Geneza pojęcia kontroli zarządczej**

Koncepcja kontroli zarządczej znacznie wykracza poza potoczne rozumienie kontroli<sup>2</sup>. Pojęcie „kontrola” w sektorze finansów publicznych przeszło w ostatnich latach znamiennej ewolucję. Coraz częściej kontrola definiowana jest jako zespół działań, których celem jest regulowanie i korygowanie czynności i procesów w celu osiągnięcia określonych rezultatów<sup>3</sup>. Pojęcie kontroli za-

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

<sup>2</sup> Ministerstwo Finansów – Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych – *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Warszawa luty 2012, s. 21.

<sup>3</sup> E. Kowalczyk, *Kontrola zarządcza w jednostce finansów publicznych*, Wrocław 2010, s. 10.

rządcej stanowi przykład „współczesnej” kontroli, nie jest nastawiona wyłącznie na porównywanie stanu założonego ze stanem faktycznym, a tym samym na ujawnianie nieprawidłowości i nieprzestrzegania przepisów prawa. Ten rodzaj kontroli ma przede wszystkim doprowadzić do osiągnięcia założonych celów i wykazania rezultatów.

Poprzednia ustawa o finansach publicznych posługiwała się pojęciem „kontroli finansowej”, która zazwyczaj utożsamiana była przede wszystkim z aspektem finansowo-rozliczeniowym działalności danej jednostki, co nie do końca wynika z treści art. 47 ust. 2 pkt 2 określającego zakres tej kontroli<sup>4</sup>:

2. Kontrola finansowa obejmuje:

1) przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków;

2) badanie i porównanie 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;

3) prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt 2.

Dokonując analizy treści niniejszego artykułu, kontrola finansowa, poza kwestiami stricte finansowymi, obejmowała również inne aspekty, jak chociażby przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków. Nowa ustawa<sup>5</sup> w art. 68 definiuje kontrolę zarządcą jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Natomiast celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczności i efektywności działania,
- 3) wiarygodności sprawozdań,
- 4) ochrony zasobów,
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- 7) zarządzania ryzykiem.

Ustawodawca, decydując się na zastąpienie pojęcia „kontrola finansowa” pojęciem „kontrola zarządcza”, chciał podkreślić jej znacznie szerszy zakres działania oraz bezpośrednie powiązanie z realizacją celów i zadań jednostki, nie eliminując tym samym treści zagadnień kontroli finansowej z praktyki funkcjonowania podmiotów ustawy o finansach publicznych.

Wprowadzenie do prawa finansów publicznych pojęcia „kontrola zarządcza” – obcego polskiej kulturze prawn-administracyjnej – wywołuje przy tym dysonans poznawczy zarówno u teoretyków, jak i praktyków administracji pu-

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

blicznej<sup>6</sup>. Nie do końca można przyjąć motywację uzasadniającą użycie przez ustawodawcę zupełnie nowego pojęcia, o ile miało to posłużyć wyraźnemu zaznaczeniu szerszego oddziaływania tego rodzaju kontroli aniżeli poprzednio funkcjonującej „kontroli finansowej”. Użycie w nazwie słowa „kontrola” również budzi wątpliwości co do interpretacji nowego pojęcia. Podstawę do wprowadzenia zmian w sferze finansów publicznych stanowiły wymogi Unii Europejskiej zawarte w wydanej przez Komisję Europejską koncepcji kontroli wewnętrznej zwanej *Public Internal Financial Control* – PIFC (publiczna wewnętrzna kontrola finansowa), która od 1 stycznia 2002 roku, po znowelizowaniu ówczesnej ustawy o finansach publicznych, weszła w życie w Polsce. Koncepcja ta swój fundament ideowy znajduje w opracowanym w 1992 roku przez *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO I) modelu kontroli wewnętrznej (ang. *internal control*) oraz opracowanych na jego podstawie przez *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) wskazówek do standardów kontroli wewnętrznej, uwzględniających w szerszy sposób specyfikę sektora publicznego. Zważywszy na fakt, iż kontrola wewnętrzna według powyższych standardów oznacza proces zarządzania całością organizacji, mając w pamięci konieczność wykonywania misji przez jednostkę i reakcje na wszystkie rodzaje ryzyka, jak również fakt, że treściowo pojęcie to jest bardzo zbliżone do kontroli zarządczej oraz że tożsamość tych pojęć uznana została w *Glosariuszu terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej* wydanym przez NIK, KPRS, MF oraz MSWiA<sup>7</sup>, trudno jest dostrzec racjonalne uzasadnienie dla różnicowania tych pojęć i użycia zupełnie nowego pojęcia „kontrola zarządcza”. Jak wskazują wyniki przeprowadzanych przez Ministerstwo Finansów ankiet, właśnie to różnicowanie w używanej terminologii jest przyczyną wielu niejasności w stosowaniu w praktyce przepisów kontroli zarządczej przez jednostki samorządu terytorialnego.

Ministerstwo Finansów wraz z ustawodawcą uzasadniają fakt przyjęcia nazwy „kontrola zarządcza” ryzykiem mylenia nazw instytucji z działalnością komórek wewnętrznej kontroli instytucjonalnej urzędów, nazwanych tradycyjnie w Polsce kontrolą wewnętrzną, jak również podkreślenie związku kontroli zarządczej z zarządzaniem jednostkami w administracji publicznej, nieograniczającym się wyłącznie do kontrolowania poszczególnych aspektów działalności<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Najwyższa Izba Kontroli. Kontrola państwowa”, dwumiesięcznik, R. 56, nr 5(340), Warszawa, wrzesień–październik 2011, s. 13.

<sup>7</sup> NIK – Departament Strategii Kontrolnej, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, wydanie pierwsze, lipiec 2005, s. 34.

<sup>8</sup> Więcej na ten temat w: Ministerstwo Finansów – Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych – *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Warszawa, luty 2012, s. 21–22.

Istnienie „kontroli zarządczej” w języku prawnym tłumaczyć można m.in. potrzebą zaakceptowania funkcjonalnego, czyli kierowniczego charakteru tej kontroli<sup>9</sup>. Fakt ten znajduje odzwierciedlenie w treści art. 69 ust. 1 stanowiącego, iż zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków osób pełniących kierownicze funkcje w jednostce. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego będą to odpowiednio<sup>10</sup>:

- 1) wójt, burmistrz lub prezydent miasta,
- 2) przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego: starosta w samorządzie powiatowym oraz marszałek województwa w samorządzie wojewódzkim.

## 2. Istota kontroli zarządczej

Przeprowadzona reforma finansów publicznych i wprowadzenie kontroli zarządczej wpisuje się w szerszy nurt zmian w administracji: przechodzenia od „kultury stosowania prawa” do „kultury osiągania rezultatów”<sup>11</sup>. Kontrola zarządcza opiera się na zasadzie rozliczalności (ang. *accountability*), obejmującej nie tylko wymiar finansowy, ale rozumianej jako „rozliczenie się” z całości prowadzonej działalności. Osoba kierująca jednostką musi przyjąć postawę menedżera nastawionego na osiąganie założonych celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Stanowi to główny cel kontroli zarządczej, a osiągnięte powinno być poprzez ciągły proces monitorowania, udoskonalania oraz rzetelnego i realnego zaangażowania całej jednostki w ten proces. Zmiana podejścia do kwestii funkcjonowania podmiotów znajdujących się w sferze finansów publicznych oraz funkcji osoby kierującej tymi podmiotami ma swoje źródło w różnych koncepcjach rozwoju zarządzania publicznego. Pierwszą znaczącą ideą było nowe zarządzanie publiczne – *New Public Management* (NPM) – przesunięto nacisk z tradycyjnej administracji publicznej na zarządzanie publiczne. Kluczowe elementy tej idei obejmują różne formy decentralizacji zarządzania w ramach usług publicznych (np. tworzenie autonomicznych agencji, decentralizacja budżetów oraz kontroli finansowej), zwiększenie wykorzystania rynków i konkurencji w zakresie świadczenia usług publicznych oraz coraz większy nacisk na wydajność, wyniki i orientację na klienta<sup>12</sup>. Początkowo była okre-

<sup>9</sup> E. Kowalczyk, *op. cit.*, s. 13.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240)

<sup>11</sup> A. Szpor, *op. cit.*, s. 13.

<sup>12</sup> G.A. Larbi, *The New Public Management Approach and Crisis States*, Geneva 1999, [http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/\(search\)/5F280B19C6125F4380256B6600448FDB?Opendocument&highlight=2,npm&fromsearch=yes&query=NPM](http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/(search)/5F280B19C6125F4380256B6600448FDB?Opendocument&highlight=2,npm&fromsearch=yes&query=NPM)

ślana jako przedsiębiorcze zarządzanie instytucjami publicznymi, przeciwstawiane zbiurokratyzowanemu zarządzaniu opartemu na hierarchicznej strukturze organów władzy oraz ich funkcjonalnej specjalizacji, adaptowanie metod i technik zarządzania z sektora prywatnego. Nastąpiło przesunięcie akcentu w zarządzaniu sektorem publicznym na konkurencyjność i orientację, na wyniki, zamiast ogniskowania się na środkach publicznych<sup>13</sup>. Nie do końca sprawdziły się założenia *NPM*, pojawiały się nowe koncepcje, takie jak ład organizacyjny – *Governance*, określane jako zdolność rządu do efektywnego, wydajnego (tj. oszczędnego) i rozliczalnego procesu zarządzania politykami publicznymi, który jest otwarty na partycypację obywateli i zmierza do wzmocnienia systemu demokratycznego. Najnowsza koncepcja nazwana została dobrym zarządzaniem – *Good Governance*; składają się na nią takie elementy, jak: transparentność działań instytucji rządowych, otwartość administracji, partycypacja, rozliczalność, efektywność prowadzenia polityk publicznych, koherencja<sup>14</sup>.

Celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększenie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, działów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego<sup>15</sup>.

**Tabela 1. Cele kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (JST)**

Cele kontroli zarządczej	Charakterystyka
1	2
1) zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi	Celem kontroli jest zapewnienie zgodności podejmowanych przez JST działań z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami dot. zarówno kwestii finansowych, jak i okołofinansowych. Przedmiotem sprawdzenia powinna być zgodność postępowania urzędników w stosunku do zasad określonych w każdym z wewnętrznych regulaminów, instrukcji, procedur itp.
2) skuteczność i efektywność działań	Kontrola powinna zapewnić, że wydatki JST są dokonywane w sposób oszczędny i celowy przy zachowaniu zasad: a) uzyskiwania najlepszych efektów, b) optymalnego doboru metod i środków służących do realizacji założonych celów.

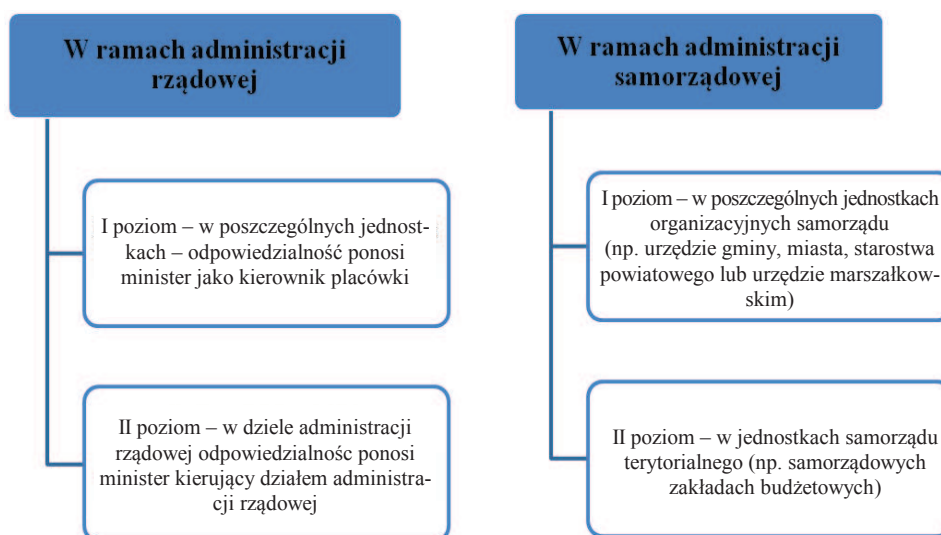
<sup>13</sup> Więcej na ten temat w: J. Filipiuk, *New Public Management – nowa filozofia zarządzania sektorem publicznym*, Katedra Teorii Ekonomii Uniwersytetu M. Kopernika w Toruniu <http://www.aglomeracja.holdikom.com.pl/LinkClick.aspx?fileticket=DpphbwsNErQ%3D&tabid=354>,

<sup>14</sup> Więcej na ten temat w: Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Koncepcja Good Governance – refleksje do dyskusji*, Warszawa 2008.

<sup>15</sup> Ministerstwo Finansów – Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych – *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Warszawa, luty 2012, s. 16.

1	2
3) wiarygodność sprawozdań	Przedmiotem sprawdzenia są wszystkie sporządzone przez JST i jednostki jej podległe sprawozdania, zarówno sprawozdania finansowe, jak i budżetowe.
4) ochrona zasobów	Przedmiotem kontroli jest wprowadzenie wewnętrznych procedur gospodarowania mieniem JST, w tym zasad inwentaryzacji zasobów.
5) przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania	Oznacza działanie mające na celu nastawienie pracy jednostki na zadowolenie petenta. Kierownicy JST w tym celu wprowadzają kodeksy etyczne pracowników samorządowych, dążą do uzyskania certyfikatów jakości według norm ISO.
6) efektywność i skuteczność przepływu informacji	Kontrola powinna zapewniać doskonalenie systemu przepływu informacji w jednostce i dążyć do eliminowania zakłóceń tego procesu.
7) zarządzanie ryzykiem	Oznacza dążenie do minimalizacji ryzyk w funkcjonowaniu jednostki. Element łączący kontrolę zarządczą z audytem wewnętrznym.

Źródło: opracowanie na podstawie: M. Rydzewska-Włodarczyk, *Odpowiedzialność kierownika jednostki samorządu terytorialnego za funkcjonowanie kontroli zarządczej*<sup>16</sup>.



**Rysunek 1. Dwa poziomy funkcjonowania systemu kontroli zarządczej**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84)<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> M. Rydzewska-Włodarczyk, *Odpowiedzialność kierownika jednostki samorządu terytorialnego za funkcjonowanie kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, rynki, ubezpieczenia” 2011, 42, s. 153.

<sup>17</sup> Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84), s. 3.

Cele kontroli zarządczej można również przedstawić w skali makro – chodzi o zwiększenie przejrzystości finansów publicznych i o racjonalizację wydatków publicznych, oraz w skali mikro – gdzie celem bezpośrednim jest bardziej świadome zarządzanie publiczne, zorientowane na wymierne i prawdopodobne rezultaty jako środek do osiągnięcia bardziej ogólnie sformułowanego celu ustawowego<sup>18</sup>.

Standardy kontroli zarządczej określają dwa poziomy jej funkcjonowania. Podstawowym poziomem funkcjonowania w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka tego sektora. Stanowi to I poziom kontroli zarządczej; odpowiedzialny za nią jest kierownik tej jednostki. W ramach administracji rządowej i samorządowej na poziomie jej działów funkcjonuje II poziom kontroli zarządczej, za który odpowiada, odpowiednio, minister kierujący działem administracji rządowej albo wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa w stosunku do jednostek samorządu terytorialnego.

Ustawa nie przewiduje szczególnych kompetencji odpowiednio dla wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), starostów i marszałków województw – w stosunku do jednostek im podległych i nadzorowanych przez nich – z tytułu odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej zadania te powinny być realizowane w ramach i na podstawie kompetencji przyznanych tym osobom kierującym w przepisach odrębnych. Na drugim poziomie kontroli zarządczej będą to odpowiednio przepisy ustawy o samorządzie gminnym, powiatowym lub wojewódzkim oraz przepisy zawarte w innych ustawach, a regulujące kompetencje nadzorcze lub kierownicze w jednostkach podległych. Pojęcia odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej nie należy mylić z pojęciem obowiązku związanego z jej funkcjonowaniem, który ciąży na wszystkich pracownikach jednostki samorządu terytorialnego.

### **3. Regulacje kontroli zarządczej**

Treść nowej ustawy nie precyzuje, jak kontrola zarządcza powinna być zorganizowana. Regulacje prawne dotyczące kontroli zarządczej, poza przepisami ustawy, zawarte są w:

- Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (DzU nr 187, poz. 1254);

---

<sup>18</sup> A. Szpor, *op.cit.*, s. 17–18.

- Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U nr 238, poz. 1581);
- Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84);
- Komunikacie 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. MF nr 2, poz. 11);
- Komunikacie nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. MF 2012.56)

Regulacje te oparte są na dotychczas obowiązujących celach i standardach kontroli finansowej. W publikacjach Ministerstwa Finansów dotyczących zagadnień kontroli zarządczej podkreślany jest fakt, iż nowe przepisy nie odrzucają dotychczasowych procedur związanych z kontrolą finansową, instytucjonalną czy wewnętrzną. Przeciwnie, postrzeganie kontroli zarządczej jako zupełnie nowej, nieznaney dotąd formy zarządzania w administracji publicznej jest błędem. Elementy tworzące kontrolę zarządczą składają się na system zarządzania, który dotychczas powinien funkcjonować w każdej jednostce samorządu terytorialnego. Kluczowym działaniem, jakie powinno być podjęte przez osoby odpowiedzialne za kontrolę zarządczą w tych jednostkach, jest rzetelne zrewidowanie obecnych regulacji wewnętrznych i uzupełnienie ich o brakujące elementy kontroli zarządczej. Nowym zagadnieniem, wcześniej niemającym postaci sformalizowanej, jest jedynie pojęcie zarządzania ryzykiem, poza tym funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego powinno odbywać się w oparciu o istniejące już konstrukcje.

Należy zaznaczyć, że treść powyższych komunikatów nie stanowi przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Jest to przykład tzw. prawa miękkiego (ang. *soft law*), niemającego mocy wiążącej, ale w sposób znaczący i rzeczywisty wpływającego na kształt uregulowań danej dziedziny. Komunikaty zawierają zalecenia, wytyczne Ministra Finansów, mają określać podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej. Stanowią zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej w swoich jednostkach<sup>19</sup>. Standardy kontroli zarządczej mają za zadanie zaprezentowanie spójnego i jednolitego modelu tej kontroli, przy uwzględnieniu specyfiki i warunków danego podmiotu, w tym przypadku jednostki samorządu terytorialnego. Na podobnej zasadzie funkcjonują wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej, mające być elementem wspomagającym, umożliwiającym dokonanie rzetelnej oceny stanu kontroli zarządczej poprzez samoocenę.

<sup>19</sup> Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84), s. 2.



Sformalizowanym przejawem kontroli zarządczej, zawartym w rozporządzeniach Ministra Finansów, nieistniejącym w rzeczywistości poprzednio obowiązującej ustawy, są trzy dokumenty wymienione w art. 70 nowej ustawy:

- 1) roczny plan działalności,
- 2) sprawozdanie z wykonania planu działalności,
- 3) oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

Plan działalności zawiera w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości<sup>20</sup>. Sprawozdanie z wykonania planu działalności, jak również oświadczenie o stanie kontroli zarządczej zawiera bardzo istotne elementy, jakimi są mierniki wykonania założonych celów i zadań nałożonych na jednostkę.

Działalność jednostek samorządu terytorialnego ma mieć wymiar mierzalny, nie tylko w sferze finansowej, ale w całej prowadzonej działalności. Standardy określają system wyznaczania celów i zadań jako najistotniejszy element kontroli zarządczej. Ten element kontroli zarządczej może stwarzać szczególne trudności jednostkom samorządu terytorialnego. Związane jest to bezpośrednio z faktem, że statutowe cele i zadania tych jednostek są ustawowo sprecyzowane i nie pozostawiają „luzu” interpretacyjnego, natomiast kontrola zarządcza zakłada ustalenie celów i zadań wraz z miernikami w perspektywie rocznej. Praktyka zarządzania w administracji publicznej wskazuje, że kierownicy jednostek rzadko w sposób sformalizowany i komunikatywny wyznaczają cele i zadania w jednostce oraz prowadzą systematyczną ocenę ich wykonania. Jest to warunek konieczny i niezbędny dla właściwego zarządzania jednostką, a w konsekwencji efektywnego wykorzystania środków publicznych<sup>21</sup>. Uzyskaniu założonych celów i zadań ma służyć sporządzenie planu działalności, złożenie sprawozdania z wykonania tego planu i oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, zawierające potwierdzenie osiągnięcia celów i zadań, w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Istotą funkcjonowania instytucji oświadczenia nie jest jedynie sporządzenie tego dokumentu, ale przede wszystkim systematyczne dokonywanie oceny stanu kontroli zarządczej oraz stałe jej usprawnianie. Celem, jakim kierował się ustawodawca, wprowadzając tę instytucję, było zachęcanie ministrów oraz kierowników jednostek do zainicjowania procesu regularnej oceny stanu kontroli zarządczej i prowadzenie jej w sposób nieco mniej intuicyjny czy niesformalizowany<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Art. 70 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

<sup>21</sup> Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Ur. MF 2012.56).

<sup>22</sup> P. Walentynowicz, *Wprowadzenie systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa 2011, s. 18.

Coroczny obowiązek złożenia tych trzech dokumentów jest ustawowo nałożony obligatoryjnie tylko na jednostki administracji rządowej, natomiast jednostki samorządu terytorialnego mogą fakultatywnie korzystać z takiej możliwości. Zważywszy na fakt, że dokumenty te w swej treści mają potwierdzić stan kontroli zarządczej w danym podmiocie, a do ich sporządzenia niezbędne jest monitorowanie w sposób ciągły oraz dokonywanie chociażby raz w roku samooceny kontroli zarządczej – zawierającej wszystkie elementy standardów – wartość tych dokumentów, szczególnie w początkowych latach „wdrażania” kontroli zarządczej, wydaje się nieoceniona dla poprawności jej wykonywania. Fakt, że jednostki samorządu terytorialnego nie są zobowiązane do sporządzania wymienionych dokumentów, miał stanowić przejaw zamierzonej „swobody” ze strony ustawodawcy w doborze najlepszych instrumentów służących procesowi kontroli zarządczej dla tych podmiotów. Jest to obszar do wykazania się kreatywnością przez osoby kierujące jednostkami samorządu terytorialnego w tworzeniu własnych, unikatowych rozwiązań, przy czym warto skorzystać z już opracowanych form dla jednostek administracji rządowej. Ministerstwo Finansów zaleca złożenie stosownego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej przez jednostki samorządu terytorialnego, jako dokumentu potwierdzającego stan kontroli zarządczej w tych podmiotach. Dane zawarte w takim oświadczeniu pochodzą z prowadzonego monitoringu założonych celów i zadań, samooceny, systemu zarządzania ryzykiem oraz z wewnętrznych i zewnętrznych kontroli i audytów przeprowadzanych w tych jednostkach. Nie wymaga to więc budowania całego systemu od podstaw, bazuje na już funkcjonujących instrumentach, nie jest również ograniczone formą zawartą w rozporządzeniu Ministra Finansów.

Uniwersalność przepisów normujących kontrolę zarządczą w jednostkach samorządu terytorialnego powinna być postrzegana w kategoriach szansy wypracowania adekwatnego i najbardziej efektywnego „systemu” kontroli zarządczej. Niestety, nie znajduje to odzwierciedlenia w rzeczywistości, co dosadnie obrazują wyniki skierowanej przez Ministerstwo Finansów do kierowników 2809 jednostek samorządu terytorialnego ankiety dotyczącej kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Analiza wyników tej ankiety<sup>23</sup> obnaża szereg niedoskonałości systemu kontroli zarządczej funkcjonującej w jednostkach samorządu terytorialnego. Pomimo bardzo wysokiego, bo aż ponad 90% wskaźnika znajomości i zrozumienia przepisów prawa dotyczących kontroli zarządczej, zdecydowana większość respondentów deklarowała, iż to właśnie treść tych przepisów stanowi dla nich

---

<sup>23</sup> Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych – *Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jst z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*, maj 2012.

najpoważniejsze źródło ograniczeń i problemów. Wskazywano na zbyt skomplikowane i zarazem ogólne regulacje, a także brak szczegółowych wytycznych, wzorów dokumentów oraz materiałów metodologicznych dotyczących kontroli zarządczej, z wyszczególnieniem zarządzania ryzykiem jako nowego elementu. Zarzucano również brak dostosowania obowiązujących przepisów do specyfiki małych jednostek samorządu terytorialnego oraz brak jednolitej wykładni dla pojęcia kontroli zarządczej stosowanej przez instytucje kontrolujące, takie jak RIO czy NIK.

Treść zarzutów formułowanych przez jednostki samorządu terytorialnego, niestety, pokazuje brak zrozumienia wśród kierujących tymi podmiotami idei kontroli zarządczej. Deklarowana znajomość przepisów prawa dotyczących tej materii to zbyt mało, aby kontrola zarządcza mogła funkcjonować tak, jak zostało to zamierzone przez ustawodawcę. Wyraźnie rysuje się brak należytego podejścia, które jak się wydaje, bierze się z braku świadomości wśród kierujących jednostkami samorządu terytorialnego, na czym tak naprawdę polega i opiera się kontrola zarządcza. Zamierzeniem ustawodawcy było stworzenie jedynie „ogólnego zarysu” kontroli zarządczej, co miało udoskonalić zarządzanie jednostką, zagwarantować możliwość indywidualnego podejścia do tego procesu, wypracowania własnych rozwiązań. Niestety, zostało to odebrane niewłaściwie, wykazane jako zasadnicza wada, a nie zaleta tego systemu.

Jednostki samorządu terytorialnego nie dostrzegają specyfiki „reżimu prawnego” kontroli zarządczej, który to definiowany jest jako zespół wyodrębnionych norm mających zastosowanie do określonej kategorii osób, rzeczy bądź sytuacji zdefiniowanych w prawie pozytywnym. Cechy „reżimu prawnego” kontroli zarządczej można dostrzec w<sup>24</sup>:

- ustanowieniu przez ustawodawcę jedynie ogólnych ram, przy jednoczesnym wymogu doprecyzowania reguł przez samoregulację na poziomie danej jednostki;
- zaleceniu przez Ministra Finansów włączenia w proces kształtowania kontroli zarządczej wszystkich podmiotów zainteresowanych prawidłowym funkcjonowaniem kontroli zarządczej (przykład samooceny);
- elastyczności i zmienności systemu kontroli zarządczej, wymuszającej świadome planowanie i przemyślaną sprawozdawczość.

Przy zrozumieniu kontroli zarządczej jako reżimu prawnego przez kierujących jednostkami samorządu terytorialnego postulaty o stworzenie odrębnej ustawy o kontroli zarządczej, a także jednolitych wzorów i sposobów postępowania przy „wdrażaniu” systemu na wszystkich trzech poziomach samorządu byłyby bezzasadne.

Wymagana jest głęboka zmiana przede wszystkim w sposobie postrzegania jednostek samorządu terytorialnego. W takim podejściu nie wystarczy przepro-

---

<sup>24</sup> A. Szpor, *op. cit.*, s. 22–23.

wadzenie procesu deregulacji; osoby kierujące jednostkami nie zaczną być menedżerami tylko dlatego, że takie jest zamierzenie nowej ustawy. W działalności samorządów istnieje silnie zakorzeniona zasada legalności. Działalność prowadzona przez te podmioty przez długi czas kontrolowana była przede wszystkim pod względem zgodności z przepisami prawa oraz zasadami gospodarki finansowej. Nowe regulacje wymagają podejścia kompleksowego, sprawnego zarządzania na wszystkich poziomach jej funkcjonowania.

Kontrola zarządcza ma za zadanie stworzyć menedżerski model zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego. Poprzez brak formułowania uniwersalnych zasad dla wszystkich szczebli samorządu umożliwi dostosowanie standardów kontroli do konkretnych potrzeb i wielkości danej jednostki. Poprzez fakt, że zasady kontroli zarządczej oparte są na zasadach poprzednio funkcjonujących kontroli, osoby kierujące tymi jednostkami nie muszą tworzyć i uczyć się funkcjonowania w zupełnie nowej rzeczywistości. Kontrola zarządcza zakłada, że większość sformułowanych zasad jest już stosowana w tych jednostkach, nie ma jedynie postaci sformalizowanej, co również nie jest we wszystkich przypadkach zalecane i wymagane. W założeniu działania związane z kontrolą zarządczą nie mają być zdeterminowane tworzeniem nowych struktur, zatrudnianiem nowych pracowników oraz tworzeniem procedur niezwiązanych z działalnością danej jednostki. W tym miejscu należy jednak wykazać dozę zrozumienia dla jednostek samorządu terytorialnego, którym podczas kontroli takich instytucji, jak NIK czy RIO stawiano zarzut braku bezpośredniego wdrażania standardów<sup>25</sup>, tak jakby stanowiły one przepisy prawa powszechnie obowiązującego. Panujący dysonans pojęciowy wśród instytucji państwowych mających stosować oraz egzekwować zasady kontroli zarządczej z pewnością nie stanowi dla kierujących jednostkami samorządu terytorialnego bodźca do przyjęcia aktywnej postawy wzmacniającej menedżerski model zarządzania. Wydaje się, że elementem niezbędnym do sprawnego funkcjonowania kontroli zarządczej jest zwiększenie świadomości, wiedzy i przekonania o zasadności i skuteczności tej kontroli wśród zarządzających jednostkami samorządu terytorialnego. Do osiągnięcia takiego efektu niezbędne są również odpowiednie działania ze strony ustawodawcy. Jak wykazują wyniki powyższej ankiety, po dwóch latach od wejścia nowych przepisów jednostki samorządu terytorialnego nie otrzymały wystarczającego wsparcia i instrumentów do wprowadzenia kontroli zarządczej. Minister Finansów jako koordynator kontroli zarządczej dysponuje pakietem odpowiednich uprawnień mających wspomagać „wdrożenie” tego procesu poprzez m.in. upowszechnianie standardów, wydawanie wytycznych, współpracę z organiza-

---

<sup>25</sup> Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84).

cjami zajmującymi się tematyką kontroli<sup>26</sup>. Dlatego też, znając słabe strony procesu kontroli zarządczej wśród jednostek samorządu terytorialnego, Ministerstwo Finansów powinno zrewidować regulacje dotyczące tych jednostek i podjąć próbę nadania adekwatnej formy kontroli zarządczej, dostosowanej do zadań i zasad funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego.

### **Uwagi końcowe**

Wprowadzenie zmian w jednostkach samorządu terytorialnego związanych z kontrolą zarządczą wymaga czasu. Kluczową kwestią jest uświadomienie sobie, że jest to proces permanentny, wymagający stałego monitorowania i udoskonalania na bieżąco. Nie można mówić o „wdrożeniu” kontroli zarządczej jako o jednorazowym działaniu, ponieważ jest to proces wymagający zmian nie tylko wewnętrznych regulacji tych podmiotów, ale przede wszystkim zmian w podejściu do zarządzania nimi. Kontrola zarządcza ma służyć usprawnieniu działalności jednostek samorządu terytorialnego poprzez kompleksowe zarządzanie; wymagana jest więc skuteczność i efektywność w osiąganiu celów i zadań tych jednostek, przy zachowaniu legalności. Głównym celem jest przeniesienie punktu ciężkości z pojęcia „kontroli” na „zarządzanie”, w którym partycypują wszyscy pracownicy tych jednostek, przy wyraźnym przewodnictwie i poparciu dla idei kontroli zarządczej ze strony osób kierujących jednostkami samorządu terytorialnego. Ze strony ustawodawcy jednostki te powinny otrzymać wsparcie w postaci adekwatnych wskazówek, optymalnych wzorów dokumentów, modeli postępowania, co niewątpliwie powinno przyczynić się do uzyskania zamierzonego efektu, jakim jest przyjęcie przez kierujących tymi jednostkami postawy menedżera, konstruującego indywidualny, najbardziej efektywny i adekwatny do potrzeb danej jednostki system kontroli zarządczej. Bez tych elementów wsparcia w początkowej fazie wprowadzenia kontroli zarządczej, która ma być wyrazem zmian w myśleniu i zarządzaniu sektorem finansów publicznych, jednostkom samorządu terytorialnego będzie zdecydowanie trudniej zmienić podejście do nowych wymogów ustawowych.

### **LEGAL REGULATIONS OF THE MANAGEMENT CONTROL IN LOCAL GOVERNMENT UNITS**

#### **Summary**

The main act among legal regulations of management control is the one from day 27-th.08.2009 year about public finance, other regulations include dispositions and standards of control management issued by the Minister of Finance. The management control cannot be equated

---

<sup>26</sup> Art. 70 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

with financial control, it concerns all of areas of activity of local government units, it is a very dynamic process that must constantly be adapted to organizational changes. All regulations present guidelines for the management control system in local government units, guaranteeing simultaneously liberty in the selection of method and fitting of this process to individual requirements and specific activities of the local government units. This article presents main problems the management of local government with all regulations of management control.