

## **Koncepcja kontroli zarządczej w wybranej jednostce samorządu terytorialnego**

### **Streszczenie**

Od kilku lat jednostki finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego, są zobowiązane ustawą do stosowania kontroli zarządczej. Jest to jedno z kilku narzędzi, które mają poprawić efektywność wydawanych środków publicznych. System ten ma niewielu zwolenników w praktyce, a jego wdrażania są nieskuteczne. Uwzględniając specyfikę badanej jednostki samorządu terytorialnego, autorka zaproponowała model kontroli zarządczej adekwatny do potrzeb tej jednostki samorządu terytorialnego oraz procedurę wdrożenia, w której duży nacisk położono na szkolenie kadry zarządzającej i pracowników. Efektywność i skuteczność systemu ma zagwarantować budżet zadaniowy.

### **Słowa kluczowe**

kontrola zarządcza, finanse publiczne, zarządzanie finansami, audyt wewnętrzny

## **Wprowadzenie**

Od 2010 roku w jednostkach sektora finansów publicznych należy zarządzać zgodnie z koncepcją kontroli zarządczej, a więc przez wyznaczanie celów i zadań dla wewnętrznych komórek organizacyjnych jednostki. Kontrola zarządcza stanowi jeden z trzech elementów, wprowadzonych do zarządzania jednostkami finansów publicznych obok wieloletniej prognozy finansowej i budżetu zadaniowego, które mają zwiększyć efektywność wydatków publicznych. Ponad siedmioletnie doświadczenie w zakresie stosowania rozwiązań kontroli zarządczej, między innymi w jednostkach samorządu terytorialnego, wskazuje, że system ten ma niewielu zwolenników w praktyce, a jego wdrażania są nieskuteczne.

Celem artykułu jest zaprezentowanie założeń modelu adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w wybranej jednostce samorządu terytorialnego.

Metodyka przeprowadzonych badań obejmuje głównie analizę aktów prawnych, wywiady z kierownikami, wnioskowanie logiczne oraz analizę dokumentów wewnętrznych badanego podmiotu.

## Podstawy prawne kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

W art. 68 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych<sup>1</sup> zdefiniowano pojęcie kontroli zarządczej, określając jej zakres i cele. Wskazano, że kontrolę zarządczą tworzą wszystkie działania podejmowane w jednostce finansów publicznych zorientowane na realizację celów i zadań jednostki zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Celem kontroli zarządczej jest zaś zapewnienie:

- zgodności działalności jednostki z przepisami prawa oraz regulacjami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności podejmowanych działań bieżących i inwestycyjnych,
- wiarygodności sprawozdań budżetowych i finansowych,
- ochrony zasobów komunalnych jednostki,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania wśród pracowników,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji wewnątrz jednostki i między jednostką a jej otoczeniem,
- zarządzania ryzykiem operacyjnym, strategicznym oraz projektowym.

Wymienione cele kontroli zarządczej stanowią otwarty zbiór, a więc każda jednostka może i powinna go rozszerzyć, dostosowując kontrolę zarządczą do swoich potrzeb.

Za wdrożenie i funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce finansów publicznych jest odpowiedzialny jej kierownik (art. 69 ust. 1 u.f.p.). W ustawie o finansach publicznych dodatkowo zapisano, że obowiązkiem każdego kierownika jednostki finansów publicznych nie jest wprowadzenie „jakiejs” kontroli zarządczej, ale takiej, która będzie adekwatna, skuteczna i efektywna.

Wskazane powyżej regulacje ustawowe kontroli zarządczej należy uznać za bardzo ogólne, raczej wyznaczające ramy, w których powinny się poruszać jednostki. Ustawodawca nie narzuca szczegółowych rozwiązań. Zakłada, że ogólne ramy mogą być wypełniane przez wytyczne wydawane przez Ministra Finansów i regulacje wewnętrzne kierowników jednostek sektora finansów publicznych. W art. 69 ust. 3 i 4 u.f.p. przewidziano wydanie przez Ministra Finansów komunikatów, które należy uwzględnić między innymi w jednostkach samorządu terytorialnego, tworząc i stosując kontrolę zarządczą, a mianowicie:

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.), dalej u.f.p.

- standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodne z międzynarodowymi standardami.
- szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych Minister Finansów określił w Komunikacie Nr 23<sup>2</sup>. W zakresie szczegółowych wytycznych Minister Finansów wydał dwa komunikaty dla jednostek samorządu terytorialnego, a mianowicie: Komunikat Nr 3 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych<sup>3</sup> i Komunikat Nr 6 w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem<sup>4</sup>. Konsekwencją cech, jakie są wymagane od kontroli zarządczej, a mianowicie, że ma być adekwatna, skuteczna i efektywna, jest zapis w art. 18c ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w którym stwierdza się, że: „naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ<sup>5</sup> generalnie na uszczuplenie dochodów jednostki lub przekroczenie wydatków ustalonych w planie finansowym jednostki.

## Standardy kontroli zarządczej

Stosowanie powyższych standardów nie jest obowiązkowe. Standardy są zbiorem wskazówek, które pomagają zaprojektować i doskonalić kontrolę zarządczą w jednostce. Celem standardów jest:

- promowanie kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych zgodnej ze standardami międzynarodowymi,
- ujednoczenie modelu kontroli zarządczej we wszystkich jednostkach finansów publicznych.

---

<sup>2</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).

<sup>3</sup> Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11).

<sup>4</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. Urz. MF z 2012 r. poz. 56).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 ze zm.).

Standardy kontroli zarządczej zostały ujęte w pięciu grupach tworzących elementy kontroli zarządczej, a mianowicie:

- grupa A – środowisko wewnętrzne,
- grupa B – cele i zarządzanie ryzykiem,
- grupa C – mechanizmy kontroli,
- grupa D – informacja i komunikacja,
- grupa E – monitorowanie i ocena.

## **Ocena kontroli zarządczej w badanej jednostce**

### **Środowisko wewnętrzne**

W latach 2010-2012 w badanej jednostce samorządu terytorialnego podjęto próbę wdrożenia kontroli zarządczej. W wydanym zarządzeniu środowisko wewnętrzne jednostki zostało scharakteryzowane i uregulowane następująco:

- znaczenie kontroli w jednostce wynika z postawy i rzeczywistego działania kierownictwa urzędu, które kształtuje kulturę organizacji, wpływa na świadomość pracowników i jakość kontroli zarządczej, zapewnia dyscyplinę i strukturę umożliwiającą realizację celów kontroli zarządczej,
- kierownicy i pracownicy komórek organizacyjnych, wykonując swoje obowiązki, kierują się uczciwością, a kierownik dodatkowo poprzez swoje decyzje i działania promuje Kodeks etyki pracowników,
- pracownicy posiadają taki poziom kwalifikacji, że pozwala im skutecznie i efektywnie wykonywać powierzone zadania i zrozumieć znaczenie kontroli zarządczej,
- proces zatrudniania pracowników jest tak prowadzony, że zapewnia wybór najlepszego kandydata,
- kierownik komórki jest zobowiązany do rozwijania kompetencji zawodowych pracowników,
- zakres zadań, kompetencji i odpowiedzialności komórek organizacyjnych oraz zakres sprawozdawczości jest sformalizowany i zrozumiały,
- każdemu pracownikowi w formie pisemnej został przedstawiony zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności adekwatny do wagi podejmowanych decyzji i ryzyka związanego z tym zakresem, zakres ten opracowuje bezpośredni przełożony pracownika, a zatwierdza kierownik jednostki samorządu terytorialnego, pracownik potwierdza podpisem przyjęcie obowiązków,

- pracownicy funkcyjni zostali zobowiązani do pisemnego ustalenia zadań, przy wykonywaniu których mogą być szczególnie narażeni na wpływy szkodliwe dla finansów jednostki lub jej wizerunku, są również zobowiązani do ustanowienia stosownych zabezpieczeń.

Jak można stwierdzić na podstawie powyższego opisu, zarządzaniem objęto praktycznie cały zakres standardu. Z zapisów wynika, że właściwe środowisko w jednostce już jest i powinno sprzyjać osiągnięciu celów kontroli zarządczej. Uwagę zwracają ogólne sformułowania, prawdziwe praktycznie w każdej jednostce, bo wynikające z innych regulacji, np. Kodeksu pracy. Specyficznymi elementami kontroli zarządczej jest jedynie Kodeks etyczny i zobowiązanie kierowników do stworzenia dodatkowego dokumentu, w którym zostaną wskazane stanowiska pracy szczególnie podatne na korupcję. Z przeprowadzonych wywiadów i analizy dokumentacji kadrowej wynika jednak, że zapisy w zarządzeniu prezentują raczej stan docelowy, a nie faktyczny. Należy również podkreślić, że do tej pory w jednostce nie podjęto próby ustalenia stanu faktycznego, np. w ramach samooceny. Nie badano również dokumentacji urzędu. Do tej pory kierownicy nie zidentyfikowali obszarów zagrożonych szczególnie ryzykiem korupcji i mogących niekorzystnie wpływać na wizerunek jednostki. Faktem jednak jest, że w badanym podmiocie nie wystąpiły, od wielu lat, przypadki korupcji i naruszenia reputacji jednostki.

## **Cele i zarządzanie ryzykiem**

Najistotniejszy element kontroli zarządczej w wybranej jednostce nie funkcjonuje. Poza Wieloletnią Prognozą Finansową nie sporządza się w sposób udokumentowany innych planów, chociaż sukcesy jednostki i styl zarządzania uprawiany przez kierownictwo wskazują, że jednostka realizuje niesformalizowane plany.

W zarządzeniu wprowadzającym kontrolę zarządczą w badanym podmiocie stwierdza się natomiast, że w ramach systemu zarządzania jakością sformułowano misję jednostki samorządu terytorialnego. Misja faktycznie została upubliczniona, ale próba sprawdzenia, czy jest ona znana pracownikom, zakończyła się niepomyślnie. W zarządzeniu położono nacisk na identyfikowanie ryzyka wewnętrznego i zewnętrznego zagrażających realizacji celów zarówno przez komórki organizacyjne, jak i całą jednostkę. Jako cele działalności badanego podmiotu i poszczególnych jego komórek organizacyjnych wskazano cele i zadania ujęte w definicji kontroli zarządczej. Regulacje w zakresie zarządzania ryzykiem zostały ograniczone do ogólnych sformułowań wprost przeniesionych ze standardu kontroli zarządczej, a więc:

- kierowników i pracowników zatrudnionych na stanowiskach funkcyjnych zobowiązano do identyfikacji ryzyka do poszczególnych celów i zadań urzędu, a nie celów i zadań komórek organizacyjnych, jak zaleca standard,
- ktoś, nie określono kto, ma prowadzić analizę ryzyka,
- kierownika jednostki zobowiązano do ustalenia akceptowanego poziomu ryzyka i określania reakcji na ryzyko.

Z przeprowadzonych wywiadów wynika, że ani kierownik jednostki samorządu terytorialnego, ani kierownicy komórek organizacyjnych nigdy nie podjęli działań, aby spełnić nałożone zarządzeniem obowiązki.

## Mechanizmy kontroli

Mechanizmy kontroli, które może stosować jednostka samorządu terytorialnego, należy podzielić na dwie grupy:

- istniejące w jednostce niezależnie od tego, czy wdrożono czy nie kontrolę zarządczą i
- specyficzne dla kontroli zarządczej.

Te pierwsze w badanym podmiocie oczywiście funkcjonują i zostały udokumentowane. Można do nich zaliczyć:

- regulamin organizacyjny pracy, wynagradzania, szczegółowe zakresy obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień, rejestr upoważnień i pełnomocnictw,
- politykę rachunkowości, obieg dokumentacji, zasady celowości i zasadności zaciągania zobowiązań, zasady gospodarowania drukami ściślego zarachowania,
- zasady oceny pracowników, zasady naboru na stanowiska urzędnicze, kierownicze urzędnicze, zasady udzielania informacji publicznej,
- instrukcje bhp, ppoż. itp.

Z istotnych regulacji wewnętrznych, które wynikają z innych przepisów niż ustawa o finansach publicznych i powinny być opracowane i stosowane w badanej jednostce, a ich nie ma, jest Polityka bezpieczeństwa informacji.

Nieskuteczne wdrożenie zarządzania kierownika jednostki w sprawie kontroli zarządczej powoduje, że w badanym podmiocie nie ma dokumentacji właściwej tylko dla kontroli zarządczej, a więc: nie sporządza się planów dla komórek i jednostek organizacyjnych, raportów z wykonania celów i zadań, raportów z zarządzania ryzykiem, rejestru ryzyka, dokumentacji z monitoringu oraz kwestionariuszy samooceny i sprawozdań z tego zakresu, a także corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w jednostce.

Niezależnie od kontroli zarządczej funkcjonuje również nadzór bezpośrednich przełożonych, który poprzez styl zarządzania kierownika jednostki został w wybranym podmiocie szczególnie wzmocniony. Jaka jest jednak jego sprawność i efektywność, kompleksowo nie badano. Wybrana jednostka jest zorientowana głównie na działania inwestycyjne i przez sukcesy w tym zakresie nadzór można ocenić pozytywnie.

Dla zapewnienia ciągłości działania urzędu wyznacza się zastępstwa pracowników i kadry kierowniczej. Opracowany jest plan zarządzania na wypadek kryzysu, np. pożaru, powodzi.

Ochronę fizyczną jednostki i jej pracowników zapewnia straż miejska, której siedziba jest zlokalizowana w siedzibie jednostki. Na kierowników komórek organizacyjnych przeniesiono odpowiedzialność majątkową za zasoby przypisane komórce organizacyjnej. W zakresie ochrony zasobów zostały ustalone również zasady zabezpieczania dokumentacji w szafach i pomieszczeniach. Dla niektórych specjalnych pomieszczeń, np. archiwum, kancelarii tajnej ustalono zasady dostępu. Określono również zasady ochrony druków ściślego przechowania. Nie ustalono zasad postępowania z kluczami do pokoi urzędniczych. W zakresie dostępu do systemów komputerowych stosuje się system haseł. Nie wykorzystuje się natomiast w ocenie zagrożenia ciągłości działania jednostki sformalizowanej analizy ryzyka. Obserwacja zachowań w badanym podmiocie wskazuje jednak, że w niektórych obszarach działalności jednostki podejmuje się szereg działań będących odpowiedzią na ryzyko, np. w obszarze finansów (blokowanie możliwości podpięcia faktury do planu finansowego komórki, jeśli wydatek przekracza dopuszczalną kwotę), prowadzonych inwestycji (np. pozyskiwanie pozwoleń na budowę przed pozyskaniem środków pomocowych) czy pozyskiwania i rozliczania środków pomocowych lub UE (np. szkolenie pracowników wydziału z wytycznych do nowej perspektywy finansowej 2014–2020). Nie jest jednak zweryfikowana zasadność ich stosowania i skuteczność.

Najbardziej uporządkowane, całościowe i faktycznie stosowane są mechanizmy kontroli operacji gospodarczych i finansowych. Na taki stan rzeczy ma oczywiście wpływ obowiązująca „prawie od zawsze” ustawa o rachunkowości i ustawa o finansach publicznych w parze z ustawą o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W doskonaleniu tego obszaru duży udział mają Regionalne Izby Obrachunkowe, weryfikujące na bieżąco i okresowo obszar finansów publicznych. Kontrole Regionalnej Izby Obrachunkowej w badanej jednostce kończą się nieistotnymi uwagami.

W zarządzeniu kierownika jednostki wprowadzającym kontrolę zarządczą ograniczono się jedynie do wskazania cech, jakimi powinien się charakteryzować każdy mechanizm kontrolny.

## **Informacja i komunikacja**

Równie ogólne są zapisy zarządzenia kierownika jednostki z obszaru informacji i komunikacji.

W urzędzie ustalono zasady udostępniania informacji publicznej. Z rozmów z pracownikami wynika, że w urzędzie nie funkcjonuje żaden elektroniczny zbiór informacji dostępny tylko dla nich, typu intranet. Większość zadań, poleceń jest wydawana ustnie. Zdarzają się zakłócenia w komunikacji między komórkami organizacyjnymi, ale w większości przypadków nie powodują konsekwencji zauważanych w otoczeniu jednostki.

W urzędzie nigdy nie przeprowadzono całościowego badania systemu informacji bieżącej i komunikacji w jednostce. Osobą, która komunikuje się z otoczeniem badanego podmiotu, jest głównie kierownictwo jednostki. Kultura organizacji jednostki jest szczególnie wrażliwa na poufność informacji i ograniczanie dostępu do nich.

## **Monitorowanie i ocena**

W zarządzeniu kierownika jednostki przewidziano monitorowanie i ocenę kontroli zarządczej w celu zbadania skuteczności poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej w określonym czasie. Obowiązek bieżącego monitorowania powierzono kierownikowi jednostki i pracownikom pełniącym funkcje kierownicze. Co najmniej raz w roku przewidziano przeprowadzenie samooceny systemu kontroli zarządczej przez kierowników komórek i ich pracowników. Zrealizowanie tego obowiązku ma być udokumentowane. Dopuszczono możliwość połączenia samooceny kontroli zarządczej z samooceną CAF (Wspólną Metodą Oceny). Kolejną, ujętą w zarządzeniu oceną jest audyt wewnętrzny prowadzony zgodnie z odrębnymi regulacjami prawnymi.

Wywiad przeprowadzony w wybranej jednostce dowodzi, że ze wskazanych ocen z pewnością prowadzi się bieżący, ale niedokumentowany monitoring oraz audyt wewnętrzny. Wielkość jednostki pozwala zatrudnić zewnętrznego audytora wewnętrznego, który corocznie realizuje średnio 4 zadania audytowe. Analiza sprawozdań z zadań audytowych pozwala stwierdzić, że audytowano tylko obszary wspierające, głównie finanse.

Udokumentowanej samooceny nie przeprowadzono.

Podsumowując, można stwierdzić, że badana jednostka samorządu terytorialnego jest podmiotem średniej wielkości, sprawnie zarządzanym, realizuje powierzone zadania, jest dobrze oceniana przez interesantów, zrealizowała i prowadzi rozległe inwestycje zgodnie z harmonogramami, poniesione nakłady inwestycyjne nie przekraczają kwot zaplanowanych, zadłużenie jednostki jest zdecydowanie mniejsze niż dopuszczone ustawą o finansach publicznych, podjęto działania dla pozyskania dodatkowych trwałych



źródeł dochodów, aby jednostka mogła się nadal rozwijać bez środków unijnych, ale formalnie, w sposób udokumentowany kontroli zarządczej nie wdrożyła i nie stosuje. We wszystkich wytycznych kontroli zarządczej podkreśla się, że każda jednostka finansów publicznych ma dobrać do swoich potrzeb adekwatny model kontroli zarządczej. Ważne jest, aby przyjęte rozwiązania umożliwiały realizację celów i zadań jednostki zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Przyjęty w badanej jednostce bezpośredni styl zarządzania, koncentracja na działalności rozwojowej, w tym głównie inwestycyjnej, brak audytów w obszarze podstawowej działalności jednostki powodują, że efektywność i oszczędność realizowanych zadań bieżących wymaga przynajmniej sprawdzenia. Nie ulega również wątpliwości, że niektóre elementy zarządzania powinny być poprawione lub uzupełnione, np. bezpieczeństwo informacji.

## **Projekt kontroli zarządczej badanej jednostki**

Na podstawie analizy stanu zaprezentowanej w poprzednim punkcie określono zakres niezbędnych uzupełnień i zmian w poszczególnych elementach kontroli zarządczej. Formułując poniższe zalecenia przedstawione w tabeli 1, wzięto pod uwagę sugestie kierownika jednostki, który nadal chce bezpośrednio nadzorować proces pozyskiwania środków zewnętrznych i realizacji inwestycji.

Budując adekwatny model kontroli zarządczej dla wybranej jednostki przyjęto, że kontrolą zarządczą w pełnym zakresie zostanie objęta działalność bieżąca, operacyjna badanego podmiotu. Punktem wyjścia nie będzie zarządzenie kierownika jednostki wprowadzające kontrolę zarządczą w badanym podmiocie w 2010 roku, ale przeprowadzona w jednostce samoocena, dzięki której będzie można ustalić faktyczny stan głównie: środowiska wewnętrznego, bezpośredniego nadzoru, regulacji wewnętrznych i ich przestrzegania, informacji i komunikacji oraz monitorowania kontroli zarządczej. Na podstawie wyników samooceny zostaną uszczegółowione niezbędne zmiany w systemie zarządzania jednostką, których wstępną identyfikację ujęto w tabeli 1.

Tabela 1. Zestawienie zaleceń dla badanej jednostki

Nr standardu	Element kontroli zarządczej	Istniejące udokumentowane rozwiązania	Proponowane zmiany
<b>Środowisko wewnętrzne</b>			
A1	Przestrzeganie zasad etycznych	Kodeks etyczny	<p>Włączyć do szkolenia z zakresu kontroli zarządczej.</p> <p>Ująć w kwestionariuszu samooceny pytania z obszaru etyki.</p> <p>Wprowadzić Kodeks Etyki do zbioru dokumentów, z którymi zapoznaje się nowo przyjęty pracownik i podpisuje zobowiązanie o jego przestrzeganiu.</p> <p>Udostępnić pracownikom Kodeks Etyki w wersji elektronicznej.</p> <p>Popisanie oświadczenia o zapoznaniu się i zobowiązaniu do przestrzegania Kodeksu pracowników zatrudnionych w jednostce.</p>
A2	Kompetencje zawodowe	<p>Regulamin naboru na stanowiska urzędnicze i kierownicze stanowiska urzędnicze.</p> <p>Dokumentacja konkursowa jest zgodna z Regulaminem.</p>	<p>Wprowadzić pytania o kompetencje pracowników i kierowników do kwestionariusza samooceny.</p> <p>Wprowadzić obowiązek przygotowywania planów szkoleń w ramach rocznej procedury planistycznej.</p> <p>Wprowadzić dostęp do szkoleń jako element motywowania pracowników.</p> <p>Wprowadzić obowiązkowe wskazywanie zastępstw na wypadek nieobecności w pracy, co powinno spowodować rozszerzenie kompetencji poszczególnych pracowników przynajmniej do dwóch stanowisk.</p>
A3	Struktura organizacyjna	<p>Regulamin organizacyjny jest aktualizowany corocznie.</p> <p>Szczegółowy zakres obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień był aktualizowany kilka lat temu.</p>	<p>Wylimitować drobne konflikty interesów między wydziałami.</p> <p>Wprowadzić obowiązek przeglądu szczegółowych czynności pracowników po każdej zmianie organizacyjnej w obszarze tej zmiany.</p>
A4	Delegowanie uprawnień	Kierownictwo urzędu stosuje mechanizm delegowania uprawnień niezbędnych do realizacji powierzonych obowiązków.	<p>Przeprowadzić akcyjnie uzupełnienie zakresu czynności o udzielone uprawnienia pracownikom i kierownikom</p> <p>Wprowadzić do kwestionariusza pytania z zakresu delegowania uprawnień.</p>

Nr standardu	Element kontroli zarządczej	Istniejące udokumentowane rozwiązania	Proponowane zmiany
<b>Cele i zarządzanie ryzykiem</b>			
B1	Misja jednostki	Jednostka ma sformułowaną misję i wizję.	Wprowadzić pytania z zakresu misji do kwestionariusza samooceny.
B2	Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji	Wieloletnia Prognoza Finansowa	Wdrożyć procedurę planowania rzeczowo-finansowego w jednostce samorządu wraz z kontrolą realizacji planu w zakresie działalności operacyjnej, bieżącej.
B3	Identyfikacja ryzyka		
B4	Analiza ryzyka		
B5	Reakcja na ryzyko		
<b>Mechanizmy kontroli</b>			
C1	Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej	W badanej jednostce funkcjonuje szereg regulacji wydanych zarządzeniami kierownika jednostki.	Zweryfikować aktualność funkcjonujących zarządzeń. Zmniejszyć liczbę regulacji wewnętrznych, wprowadzając część do Księgi jakości, a niestosowane i niebędące odpowiedzią na konkretne ryzyko odwołać. Wdrożyć adekwatną do procesu planowania dokumentację – w ramach procedury planowania wraz z kontrolą ich realizacji.
C2	Nadzór	Obowiązek ujęty w zakresie zadań, odpowiedzialności i uprawnień.	Wprowadzić stosowne pytania do kwestionariusza samooceny kontroli zarządczej.
C3	Ciągłość działalności	W badanej jednostce ustalono zastępstwa za nieobecnych pracowników, nie są jednak ujęte w zakresie obowiązków pracowników. Plan zarządzania kryzysowego	Zweryfikować zakresy obowiązków pracowników i kadry kierowniczej i je uzupełnić. Zidentyfikować strategicznych pracowników dla jednostki, ustalić ich zastępców i w porozumieniu z bezpośrednim przełożonym objąć szkoleniami wybrane osoby. Zweryfikować aktualność procedur zarządzania kryzysowego.

Nr standardu	Element kontroli zarządczej	Istniejące udokumentowane rozwiązania	Proponowane zmiany
C4	Ochrona zasobów	Odpowiedzialność majątkowa za zasoby przypisane komórce organizacyjnej ujęta w zakresie obowiązków kierowników. W strukturze badanej jednostki funkcjonują wyspecjalizowane stanowiska zajmujące się ochroną zasobów, np. tajnych. Instrukcja inwentaryzacji	Wprowadzić rozdzielnię kluczy pobieranych codziennie przez upoważnionych pracowników. Aby zidentyfikować ryzyko w tym obszarze, stosowne pytania ująć w kwestionariuszu samooceny. Zweryfikować Instrukcję inwentaryzacji.
C5	Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	Polityka rachunkowości, obieg dokumentacji, zasady celowości i zasadności zaciągania zobowiązań, zasady gospodarowania drukami ścisłego zarachowania.	-
C6	Mechanizmy kontrolne dotyczące systemów informatycznych	Stosuje się jedynie hasła dostępu	Opracować i wdrożyć Politykę bezpieczeństwa informacji, w tym przetwarzanych w systemach informatycznych. Wskazać osobę odpowiedzialną za bezpieczeństwo telefoniczne. Przeprowadzić audyt wewnętrzny, sprawdzający zalecenia pokontrolne z zakresu bezpieczeństwa informacji.
<b>Informacja i komunikacja</b>			
D1	Bieżąca informacja	Zasady udostępniania informacji publicznej	Wprowadzić stosowne pytania do kwestionariusza samooceny.
D2	Komunikacja wewnętrzna		
D3	Komunikacja zewnętrzna		
<b>Monitorowanie i ocena</b>			
E1	Monitorowanie	W ramach obowiązków kierowniczych.	-
E2	Samoocena	-	Przeprowadzić samoocenę wśród pracowników i kadry funkcyjnej

Nr standardu	Element kontroli zarządczej	Istniejące udokumentowane rozwiązania	Proponowane zmiany
E3	Audyty wewnętrzne	Roczne plany audytu wewnętrznego, sprawozdania roczne i z przeprowadzonych zadań audytowych	Zatrudnić audytora na etacie
E4	Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej	-	-

Źródło: opracowanie własne.

Najistotniejszą zmianą zaproponowaną badanej jednostce samorządu terytorialnego jest wprowadzenie w obszarze działalności operacyjnej planowania rocznego wraz z rozliczaniem zatwierdzonych planów. W tym obszarze najskuteczniejszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie budżetów zadaniowych z:

- wyznaczonymi zadaniami określonymi uzgodnionymi wskaźnikami,
- rozliczaniem zadań według narzuconych poziomów wskaźników,
- uwzględnieniem w systemie nagród i polityce szkoleń wyników realizacji planów.

Zadania operacyjne zostaną ustalone na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym<sup>6</sup> i podziału zadań między komórki organizacyjne wynikającego z przyjętego Regulaminu organizacyjnego jednostki. Dodatkowo zostaną uwzględnione:

- zidentyfikowane potrzeby lokalnej społeczności, np. w zakresie komunikacji, dostępu do usług zdrowotnych oraz ich oczekiwania,
- oczekiwania i potrzeby pracowników,
- cele i zadania niezrealizowane w latach poprzednich.

Na potrzeby wyznaczania, zatwierdzania i rozliczania planów powinien zostać powołany zespół w składzie: kierownik jednostki, audytor wewnętrzny i skarbnik jednostki. Proces planowania będzie prowadzony w sześciu etapach:

- przygotowanie założeń i wytycznych do planowania,
- sporządzenie planów częściowych przez kierowników komórek organizacyjnych,
- negocjacje planów głównie z punktu widzenia możliwości finansowych jednostki,
- uzgadnianie planów,
- zatwierdzanie planów częściowych,
- rozliczenie wykonania planów.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 994 ze zm.).

Uwzględniając nieskuteczną próbę wdrożenia kontroli zarządczej w badanej jednostce oraz doświadczenia innych jednostek samorządu terytorialnego w tym zakresie, postanowiono przeznaczyć najbliższy rok na szkolenie kadry kierowniczej w zakresie przewidzianym do wdrożenia, a więc głównie z formułowania zadań i ustalania właściwych mierników i wskaźników zadania. W zaproponowanej procedurze wdrażania należy zwrócić uwagę na trzy istotne elementy:

- powierzenie znaczącej roli audytorowi wewnętrznemu w zakresie przeprowadzania szkoleń, analiz, inicjowania nowych rozwiązań i pomocy merytorycznej w ich wdrażaniu,
- ujęcie w zadaniach audytowych obszarów, problemów obciążonych istotnym ryzykiem, a ujawnionych przez samoocenę,
- dwukrotne warsztaty z zakresu wyznaczania zadań, pierwsze z nich zostaną przeprowadzone na przykładach przeniesionych z innych podobnych podmiotów, a drugie w formie oceny realizacji planów za pierwszy kwartał po wdrożeniu kontroli zarządczej.

Zaproponowanie minimalistycznego modelu kontroli zarządczej oraz przyjęta procedura wdrożenia (z dużym naciskiem na szkolenie pracowników) powinny sprzyjać faktycznemu włączeniu planowania do praktyki zarządzania komórkami organizacyjnymi badanej jednostki. Celem zaproponowanego podejścia jest również pokazanie urzędnikom w jednostce, że ich praca też może być mierzona, a oni sami mogą być rozliczani z powierzonych zadań, nie tylko przez terminowe wydawanie decyzji i zaświadczeń, ale też na podstawie efektywności pracy. Powtarzające się w wielu jednostkach przeświadczenie, że kontrola zarządcza jest czymś odrębnym od dotychczas realizowanych procesów, praktycznie skazuje ten system na niepowodzenie. Takie podejście z pewnością nie poprawi efektywności gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach samorządu terytorialnego.

## Zakończenie

Celem artykułu było zaprezentowanie założeń modelu adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w wybranej jednostce samorządu terytorialnego.

Realizując cel pracy, zaproponowano dla badanej jednostki model, który uwzględnia:

- przyczyny niepowodzenia pierwszego wdrożenia kontroli zarządczej w badanym podmiocie,
- styl zarządzania przyjęty przez kierownika jednostki – bezpośredni nadzór nad realizowanymi projektami, w tym inwestycyjnymi,
- średnią wielkość urzędu i jednostki,

- fakt wykorzystywania w jednostce rozwiązań zwiększających efektywność wydatkowanych środków, np. wspólne pozyskiwanie energii elektrycznej dla urzędu, jednostek organizacyjnych i spółek komunalnych, świadczenie usług dla jednostek podległych np. w zakresie zamówień publicznych, prowadzenia kadr czy księgowości.

Uwzględniając powyższe uwarunkowania, dostosowano propozycje do potrzeb i możliwości urzędu.

Skuteczność wdrożenia kolejnej propozycji kontroli zarządczej dla wybranej jednostki mają zapewnić: powierzenie koordynacji kontroli zarządczej zespołowi, a nie jednej osobie, zaangażowanie kierownictwa urzędu w zatwierdzanie planów komórek organizacyjnych urzędu i ich rozliczanie oraz komunikowanie wyników rozliczeń w środowisku wewnętrznym.

Głównym elementem kontroli zarządczej w badanej jednostce decydującym o jej efektywności mają być precyzyjnie określone zadania do wykonania, zmierzone wybranymi miernikami, a ich wykonanie ma być analizowane w czasie. Planowanie i rozliczanie zadań będzie powiązane z motywowaniem pracowników zarówno finansowo, jak i pozafinansowo.

## **Bibliografia**

### **Akty prawne**

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.).

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 994 ze zm.).

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 ze zm.).

Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11).

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. Urz. MF z 2012 r. poz. 56).

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

## **An idea of management control in a chosen self-government unit**

### **Summary**

For several years units of public finances, including units of self-government, have been obliged to use management control according to the law. It is one of the tools that should improve the efficiency of public funds spending. There are not many supporters of this system and its implementation is unsuccessful. Taking into account a specificity of a researched self-government unit the author suggested a model of management control that is adequate to the needs of the unit and a procedure of implementation where huge impact is put on management staff and workers training. Efficiency and efficacy of a system should guarantee task-oriented budget.

### **Keywords**

management control finance, management internal audit