

MARLENA ROGUS

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Nysie

**FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO
W OCENIE NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI**

Wprowadzenie

Najwyższa Izba Kontroli (NIK) jest wyodrębnionym funkcjonalnie naczelnym organem kontroli państwowej, niezależnym od władzy wykonawczej. NIK może kontrolować działalność organów jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych osób prawnych i innych samorządowych jednostek organizacyjnych pod względem legalności, gospodarności i rzetelności¹. Na podstawie wyników wystąpień pokontrolnych oraz materiałów dowodowych zgromadzonych w aktach kontroli NIK opracowuje informację o wynikach kontroli celem przedłożenia jej Sejmowi, Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej i Prezesowi Rady Ministrów².

Celem artykułu jest przedstawienie wyników kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w 2010 r. w jednostkach samorządu terytorialnego przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli.

¹ Art. 2 ust. 2, art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tj. Dz.U. z 2012 r., poz. 82, z późn. zm.).

² Ibidem, art. 64, ust. 1.

1. Podstawa, zakres i cele kontroli zarządczej

W okresie od 29 grudnia 2010 r. do 16 maja 2011 r. Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła kontrolę dotyczącą sposobu funkcjonowania obszaru kontroli zarządczej w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego w 2010 r. Zakres kontroli mieścił się w priorytetowych kierunkach kontroli NIK na lata 2009–2011 „Państwo sprawne i przyjazne obywatelowi” w obszarze: „Państwo efektywnie zarządzające zasobami publicznymi. Gospodarowanie środkami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych i przedsiębiorstwach użyteczności publicznej”.

Celem kontroli była ocena sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (gminach), a w szczególności ocena³:

- czy kontrola zarządcza ustanowiona została przez kierowników kontrolowanych jednostek zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz z wykorzystaniem zasad wynikających ze standardów kontroli zarządczej,
- czy kontrola zarządcza była adekwatna i skuteczna, zapewniając oszczędną, wydajną i efektywną realizację zadań w zakresie procesu przygotowania, udzielania i realizacji zamówień publicznych.

Przeprowadzona przez NIK kontrola nie była pierwszą, w której zbadano obszar kontroli i audytu wewnętrznego. W okresie od 7.07.2009 r. do 18.01.2010 r. Delegatura NIK w Gdańsku przeprowadziła czynności kontrolne w 6 wybranych urzędach gmin z terenu województwa pomorskiego⁴. Celem kontroli było dokonanie oceny sposobu organizacji oraz funkcjonowania kontroli wewnętrznej sprawowanej w urzędach gmin, będących aparatem pomocniczym osób pełniących funkcję organów wykonawczych gminy z uwzględnieniem problematyki audytu wewnętrznego.

Kontrola dotycząca funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego, została przeprowadzona przez NIK na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, z uwzględnieniem kryteriów legalności, rzetelności i gospodarności. W kontroli uczestniczyło 5 delegatur NIK, a każda z delegatur

³ *Informacja o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Najwyższa Izba Kontroli, LGD-4101-036/2011, Gdańsk, wrzesień 2011, s. 5.

⁴ *Funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w wybranych gminach województwa pomorskiego*, Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Gdańsku 21.07.2010 r., 52/2010/P09/132/LGD, s. 6.

przeprowadziła kontrolę w 4 gminach wybranych spośród jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego (tabela 1).

Tabela 1

Liczba wydanych zaleceń przez Delegatury NIK dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej za 2010 rok w kontrolowanych jednostkach samorządu terytorialnego

Jednostka kontrolująca	Jednostka kontrolowana	Liczba wydanych zaleceń
Delegatura NIK w Białymstoku	Urząd Miasta w Augustowie	2
	Urząd Miasta w Bielsku Podlaskim	2
	Urząd Miasta w Grajewie	3
	Urząd Miasta w Zambrowie	2
Delegatura NIK w Białymstoku razem:		9
Delegatura NIK w Bydgoszczy	Urząd Miasta w Inowrocławiu	4
	Urząd Miasta w Koronowie	2
	Urząd Miejski w Rypinie	4
	Urząd Miejski w Świeciu	5
Delegatura NIK w Bydgoszczy razem:		15
Delegatura NIK w Gdańsku	Urząd Gminy w Żukowie	3
	Urząd Miasta w Człuchowie	5
	Urząd Miasta w Kościerzynie	3
	Urząd Miejski w Kartuzach	3
Delegatura NIK w Gdańsku razem:		14
Delegatura NIK w Poznaniu	Urząd Gminy w Komornikach	5
	Urząd Gminy w Suchym Lesie	2
	Urząd Gminy w Tarnowie Podgórnym	4
	Urząd Miasta i Gminy w Swarzędzu	5
Delegatura NIK w Poznaniu razem:		16
Delegatura NIK w Szczecinie	Urząd Gminy w Rewalu	5
	Urząd Miasta w Białogardzie	2
	Urząd Miasta w Stargardzie Szczecińskim	6
	Urząd Miejski w Policach	2
Delegatura NIK w Szczecinie razem:		15
Razem:		69

Źródło: opracowanie własne na podstawie wystąpień pokontrolnych wyżej wymienionych jednostek kontrolowanych.

W każdej skontrolowanej jednostce samorządu terytorialnego kontrolerzy zwrócili się do maksymalnie 10 jednostek organizacyjnych o złożenie wyjaśnień na temat stanu kontroli zarządczej w 2010 r. Natomiast funkcjonowanie mechanizmów kontroli zarządczej ocenione zostało na przykładzie badania postępowań o udzielenie zamówień publicznych (maksymalnie po 10 w każdej gminie). Spośród tych postępowań wybranych zostało po 5 zamówień, które zostały zbadane pod kątem ich zgodności z przepisami prawa zamówień publicznych. Łącznie kontrolerzy NIK wydali 99 zaleceń, w tym 69 zaleceń dotyczyło funkcjonowania kontroli zarządczej.

2. Ogólna ocena funkcjonowania kontroli zarządczej

W wystąpieniach pokontrolnych kierowanych do kierownika jednostki zawarta jest ocena końcowa kontrolowanej działalności wynikająca z ustaleń opisanych w protokole kontroli, a w razie stwierdzenia nieprawidłowości także uwagi i wnioski w sprawie ich usunięcia. Oceny te nie koncentrują się wyłącznie na krytyce stanu z przeszłości, ale zawierają również uwagi konstruktywne. Wnioski te są formułowane jako wskazówki do działania i wskazują, jakie ulepszenia są potrzebne. Zgodnie ze Standardami sprawozdawczymi kontroli Najwyższej Izby Kontroli zaleca się stosowanie czterech ocen⁵:

- ocena pozytywna – formułowana wtedy, gdy w zakresie objętym kontrolą nie stwierdzono jakichkolwiek nieprawidłowości lub uchybień,
- ocena pozytywna z uchybieniami – formułowana wtedy, gdy stwierdzono uchybienia w sposób powtarzający się, lecz miały one wyłącznie charakter formalny i nie powodowały następstw dla kontrolowanej działalności zarówno w aspekcie finansowym, jak i wykonania zadań,
- ocena pozytywna z nieprawidłowościami – formułowana wtedy, gdy stwierdzone nieprawidłowości nie przekraczały założonego dla kontroli finansowej progu istotności (ze względu na wartość, charakter lub kontekst),
- ocena negatywna – formułowana wtedy, gdy stwierdzone nieprawidłowości przekraczają założony dla kontroli próg istotności.

⁵ Standardy kontroli Najwyższej Izby Kontroli, www.nik.gov.pl/plik/id,250.pdf, pobrano dnia 11 maja 2012 r., s. 23.

- Kontrolowane jednostki samorządu terytorialnego uzyskały następujące oceny końcowe (tabela 2):
- 2 – ocenę pozytywną funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w obszarze zamówień publicznych pomimo stwierdzonych uchybień oraz ocenę negatywną wdrożenia systemu kontroli zarządczej,
 - 4 – ocenę pozytywną pomimo stwierdzonych nieprawidłowości,
 - 1 – ocenę pozytywną działalności urzędu pomimo stwierdzonych nieprawidłowości oraz ocenę negatywną dotyczącą braku sformalizowanych procedur kontroli zarządczej,
 - 13 – ocenę negatywną.

Tabela 2

Ogólna ocena funkcjonowania kontroli zarządczej sformułowana przez inspektorów NIK

Lp.	Ogólna ocena funkcjonowania kontroli zarządczej sformułowana przez inspektorów NIK	Liczba jednostek samorządu terytorialnego	%
1.	Ocena pozytywna funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w obszarze zamówień publicznych, pomimo stwierdzonych uchybień oraz ocena negatywna wdrożenia systemu kontroli zarządczej	2	10
2.	Ocena pozytywna, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości	4	20
3.	Ocena pozytywna działalności urzędu, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości oraz ocena negatywna dotycząca braku sformalizowanych procedur kontroli zarządczej	1	5
4.	Ocena negatywna dostosowania systemu kontroli zarządczej do obowiązujących wymogów prawnych	13	65
Razem		20	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie wystąpień pokontrolnych kierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego.

Żadna z kontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego nie otrzymała oceny pozytywnej. Dwie jednostki otrzymały ocenę pozytywną z uchybieniami w zakresie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w obszarze zamówień publicznych (Urząd Gminy w Suchym Lesie, Urząd Gminy w Tarnowie Podgórnym). Cztery jednostki samorządu terytorialnego otrzymały ocenę pozytywną

z nieprawidłowościami (Urząd Miasta w Bielsku Podlaskim, Urząd Miasta w Inowrocławiu, Urząd Miasta w Koronowie, Urząd Miejski w Kartuzach) oraz jedna ocenę pozytywną z nieprawidłowościami w zakresie funkcjonowania Urzędu (Urząd Miejski w Policach).

Aż trzynaście jednostek (65%) otrzymało ocenę negatywną dostosowania systemu kontroli zarządczej do obowiązujących wymogów prawnych (pozostałe jednostki samorządu terytorialnego). Ponadto ocenę negatywną w zakresie wdrożenia systemu kontroli zarządczej otrzymały dwie jednostki oraz w zakresie braku sformalizowanych procedur kontroli zarządczej jedna jednostka. Z powyższego wynika, że tylko 20% kierowników kontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego wykonało obowiązek wynikający z ustawy o finansach publicznych, tj. wdrożyło kontrolę zarządczą.

3. Rodzaje stwierdzonych nieprawidłowości

W wystąpieniach pokontrolnych inspektorzy NIK przede wszystkim postulowali ustanowienie i wdrożenie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej (30% gmin) oraz podjęcie działań w celu ustanowienia i wdrożenia adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej przez kierowników wszystkich jednostek organizacyjnych (25% gmin). Kolejne zalecenia dotyczyły wdrożenia, bądź wzmocnienia nadzoru nad wykonywaniem zadań z zakresu kontroli zarządczej w urzędzie i jednostkach organizacyjnych (odpowiednio 25% i 35% gmin).

Osiem jednostek samorządu terytorialnego NIK zobowiązał do dokonania aktualizacji dokumentów wewnętrznych w zakresie kontroli zarządczej. Kontrolerzy postulowali również przypisanie konkretnym pracownikom, w ich zakresach czynności, zadań w zakresie kontroli zarządczej (30% gmin) oraz przeszkolenie pracowników jednostki w zakresie zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej (20% gmin). Podstawowe zalecenia pokontrolne prezentuje tabela 3.

W ocenie inspektorów NIK realizowane modele kontroli w niepełnym zakresie uwzględniały standardy kontroli zarządczej⁶. Słabości dotyczyły m.in. braku wyczerpującego opisu (dokumentacji) kontroli zarządczej w sposób poświadczający, że kierownicy jednostek zapewniają zgodność z przepisami

⁶ Informacja o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej..., s. 6.

prawa i procedurami wewnętrznymi oraz skuteczność i efektywność wykonywanych zadań (art. 68 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych⁷).

Tabela 3

Typowe zalecenia formułowane w wystąpieniach pokontrolnych

Wyszczególnienie	Liczba gmin/ miast	%
Ustanowienie i wdrożenie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie	6	30
Podjęcie działań w celu ustanowienia i wdrożenia adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej przez kierowników wszystkich jednostek organizacyjnych	5	25
Wdrożenie udokumentowanego nadzoru nad wykonywaniem zadań z zakresu kontroli zarządczej w urzędzie i jednostkach organizacyjnych	5	25
Wzmocnienie nadzoru nad gminnymi jednostkami organizacyjnymi w zakresie kontroli zarządczej	7	35
Dokonanie aktualizacji dokumentów wewnętrznych urzędu w zakresie kontroli zarządczej	8	40
Przypisanie konkretnym pracownikom, w ich zakresach czynności, zadań w zakresie kontroli zarządczej	6	30
Objęcie kontrolą zarządczą procesu zamówień publicznych	7	35
Przeszkolenie pracowników jednostki w zakresie zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej	4	20
Zintensyfikowanie prac nad wdrożeniem kontroli zarządczej	4	20
Wdrożenie systemu zarządzania ryzykiem	3	15

Źródło: opracowanie własne na podstawie wystąpień pokontrolnych kierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego.

Dokumentację systemu kontroli zarządczej stanowią procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne⁸. Według stanu na 1.01.2010 r. tylko 1 jednostka dokonała zmian w aktach wewnętrznych,

⁷ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

⁸ Zob. część II, punkt C, podpunkt 10 załącznika do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).

które uwzględniały wprowadzenie kontroli zarządczej, a w 8 (40%) jednostkach zmiany nastąpiły w trakcie 2010 r.⁹ Inspektorzy nie stwierdzili, aby aktualizacje poprzedzone były przeglądem bądź samooceną dotychczas stosowanych rozwiązań kontrolnych, ani przeprowadzeniem analizy ryzyka, pozwalającej na powiązanie projektowych mechanizmów kontrolnych ze zidentyfikowanymi zagrożeniami realizacji zadań.

Przestrzeżenie i promowanie zasad etycznego postępowania stanowi cel kontroli zarządczej, o którym mowa w art. 68 ust. 2 ustawy. Zgodnie z ustaleniami inspektorów NIK wartości etyczne w udokumentowanej formie i sprecyzowanej treści ustaliło jedynie 8 gmin. W innych 8 gminach przygotowano dokumenty zawierające jedynie ogólne postulaty, określające pożądane zachowania. Natomiast w 4 gminach nie ustanowiono w formie pisemnej promowanych postaw etycznych¹⁰.

Zapewnienie efektywnego i skutecznego przepływu informacji stanowi cel kontroli zarządczej, o którym mowa w art. 68 ust. 2 pkt 6 ustawy. Z ustaleń kontroli NIK wynika, że w skontrolowanych gminach nie prowadzono w 2010 r. udokumentowanego monitorowania skuteczności kontroli zarządczej i nie dokonano samooceny jej funkcjonowania. W 6 gminach, ze względu na niski stan zaawansowania działalności audytu wewnętrznego, w ogóle nie dokonywano obiektywnych, niezależnych ocen kontroli zarządczej.

Kontrolerzy dokonali również oceny przygotowania do realizacji zadań w zakresie kontroli zarządczej. Z ustaleń kontroli wynika, że aż w 10 gminach pracownicy nie zostali przeszkoleni w zakresie kontroli zarządczej. W ocenie NIK sytuacja taka zwiększa ryzyko braku wśród pracowników świadomości jednego z podstawowych założeń kontroli zarządczej, że to ich postawa i sposób wykonywania zadań stanowi podstawowy element warunkujący skuteczność kontroli zarządczej¹¹.

Ostatnim celem kontroli zarządczej określonym w art. 68 ust. 2 pkt. 7 ustawy o finansach publicznych jest zarządzanie ryzykiem. Tylko w 1 skontrolowanej jednostce stwierdzono najbardziej zaawansowane, udokumentowane prace, uwzględniające identyfikację i analizę ryzyka (ale i w tym przypadku system nie był w pełni spójny ze wszystkimi obszarami działalności urzędu). Wyjaśniając przyczyny braku realizacji wymogów, kierownicy najczęściej wska-

⁹ *Informacja o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej...*, s. 14.

¹⁰ *Ibidem*, s. 17.

¹¹ *Ibidem*, s. 18.

zywali, że zarządzanie ryzykiem jest zagadnieniem nowym, wymagającym zdobycia doświadczenia.

4. Kontrola zarządcza w procesie zamówień publicznych

Funkcjonowanie mechanizmów kontroli zarządczej zostało ocenione przez inspektorów NIK na przykładzie badania 200 postępowań o udzielenie zamówień publicznych (maksymalnie po 10 w każdej gminie) łącznej wartości umów 150 000 tys. zł. Ponadto spośród tych postępowań wybranych zostało po 5 zamówień, które zostały zbadane pod kątem ich zgodności z ustawą Prawo zamówień publicznych.

Badanie skuteczności systemów kontroli zarządczej ustanowionych dla procesu zamówień publicznych wykazało, że kontrolowane jednostki ograniczały następujące ryzyka (tabela 4):

- brak weryfikacji wniosków o udzielenie zamówienia pod względem merytorycznym (40 postępowań) oraz względem finansowym (26 postępowań) oraz brak zatwierdzenia wniosku (22 postępowania),
- nadmiar kompetencji w ręku jednej osoby (30 postępowań) oraz brak udokumentowanego przydziału zadań pracownikom wykonującym zadania (28 postępowań),
- brak weryfikacji przez inną osobę dokumentów postępowania pod względem merytorycznym (40 postępowań).

Tabela 4

Rodzaje i częstotliwość występowania ryzyk w procesie zamówień publicznych

Rodzaje i częstotliwość występowania ryzyk	Liczba postępowań	%
Ryzyko braku weryfikacji wniosku pod względem merytorycznym	40	20
Ryzyko nadmiaru kompetencji w rękach jednej osoby	30	15
Ryzyko braku przydziału zadań	28	14
Ryzyko braku weryfikacji wniosku pod względem finansowym	26	13
Ryzyko weryfikacji dokumentów postępowania pod względem merytorycznym	26	13
Pozostałe ryzyka	28	14
Ryzyko niezatwierdzenia wniosku	22	11
Razem	200	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Informacji o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej...*, s. 20.

Inspektorzy NIK przeprowadzili również bezpośrednio badanie kontrolne 101 postępowań o udzielenie zamówienia publicznego o wartości zawartych umów 89600 tys. zł pod kątem stosowania ustawy Prawo zamówień publicznych. Ujawniono nieprawidłowości w stosowaniu ustawy w liczbie 73 naruszeń i na łączną kwotę 20911 tys. zł (tabela 5). Stwierdzono także przypadki naruszenia procedur wewnętrznych oraz nieprzestrzegania zawartych umów.

Tabela 5

Liczba naruszeń ustawy Prawo zamówień publicznych oraz kwota nieprawidłowości badanych postępowań o udzielenie zamówienia publicznego

Wyszczególnienie	Liczba naruszeń ustawy	Kwota nieprawidłowości (w tys. zł)	Wydatki gminy/ miasta za 2010 r. (w tys. zł)	Udział kwoty nieprawidłowości do wydatków budżetu
Urząd Miasta i Gminy w Swarzędzu	24	8 747	147 785	7,24%
Urząd Gminy w Komornikach	12	3 640	65 201	3,01%
Urząd Gminy w Rewalu	4	3 455	83 491	2,86%
Urząd Miejski w Świeciu	29	2 834	112 803	2,35%
Urząd Gminy w Suchym Lesie	1	1 178	134 600	0,98%
Urząd Gminy w Tarnowie Podgórnym	2	1 031	149 352	0,85%
Urząd Miasta w Człuchowie	1	26	44 049	0,02%
Razem	73	20 911	737 281	2,84%

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Informacji o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej...*, s. 22 oraz sprawozdań rocznych z wykonania budżetu gminy wyżej wymienionych jednostek samorządu terytorialnego.

Naruszenia procedur wewnętrznych oraz nieprzestrzeganie zawartych umów w szczególności dotyczyły:

- obowiązku sporządzania pisemnego protokołu postępowania o udzielenie zamówienia dokumentowania (art. 96 ustawy),
- obowiązku zawierania istotnych elementów w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (art. 36 ustawy),
- obowiązku zamieszczania lub przekazywania ogłoszeń wymaganych przepisami ustawy,

- wymogów ogłoszenia o zamówieniu publicznych określonego dla wybranego trybu udzielenia zamówienia,
- obowiązku wniesienia wadium w żądanej wysokości przed terminem składania ofert.

Uwagi końcowe

Na podstawie przeprowadzonej kontroli w wybranych gminach Najwyższa Izba Kontroli oceniła negatywnie dotychczasowy postęp i efekty wdrażania kontroli zarządczej. We wnioskach ogólnych stwierdziła, że „wprowadzone w gminach rozwiązania organizacyjne w ograniczonym zakresie uwzględniały standardy kontroli zarządczej, a przez to nie spełniały także wymogów jakościowych określonych w przepisach prawa; Regulacje wewnętrzne, w tym szczegółowo badane procedury udzielania zamówień publicznych, opracowano bez powiązania z zarządzaniem ryzykiem oraz w wąskim stopniu nakierowane były na osiągnięcie celów działalności oraz zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości”¹².

Jako przyczynę takiego stanu rzeczy NIK wskazuje na brak ujednoczonej metodyki wdrażania kontroli zarządczej oraz niewystarczające przygotowanie gmin do realizacji ustawowych obowiązków. Ponadto w uwagach końcowych stwierdziła, że „wyniki kontroli wskazują na potrzebę ponownego rozważenia koncepcji całego systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego wprowadzonego ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. W aktualnym kształcie nie przynosi on bowiem oczekiwanych korzyści oraz przy obecnym podejściu nie daje takich szans w przyszłości”¹³.

W odpowiedzi na wnioski sformułowane w informacji o wynikach kontroli Ministerstwo Finansów zgodziło się z opinią o tym, że systemy kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego wymagają dalszego usprawniania. Jednakże uznało, że ułomności w funkcjonowaniu tych systemów nie wynikają z wad rozwiązań przyjętych w ustawie o finansach publicznych. Uzasadniło to faktem, że wdrożenie i funkcjonowanie kontroli zarządczej zależy od wielu

¹² *Informacja o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej...*, s. 7.

¹³ *Ibidem*, s. 11.

czynników, które „w przypadku gmin w znacznej mierze nie są zależne od Ministerstwa Finansów”¹⁴.

Pismem z dnia 18 października 2011 r. Najwyższa Izba Kontroli podtrzymała sformułowany w informacji wniosek. Ponadto, z uwagi na to, że Ministerstwo Finansów nie wskazało na żadne działania ani zamierzenia dające realne szanse na poprawę tego stanu rzeczy, Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że „brak jest perspektyw dla koniecznych usprawnień tego systemu”¹⁵.

Podsumowując należy stwierdzić, że żadna ze skontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego nie otrzymała oceny pozytywnej dostosowania systemu kontroli zarządczej do obowiązujących wymogów prawnych. Tylko 20% skontrolowanych kierowników wykonało obowiązek ustanowienia i wdrożenia kontroli zarządczej (ale i te systemy zawierały nieprawidłowości). W ocenie inspektorów projektowane modele kontroli w niepełnym zakresie uwzględniały przepisy ustawy o finansach publicznych oraz standardy kontroli zarządczej. Słabości dotyczyły przede wszystkim braku wyczerpującego opisu (dokumentacji) kontroli zarządczej, braku udokumentowania monitorowania skuteczności kontroli zarządczej oraz braku przeszkolenia pracowników i kadry zarządzającej w zakresie istoty kontroli zarządczej.

Literatura

Funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w wybranych gminach województwa pomorskiego, Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Gdańsku 21.07.2010 r., 52/2010/P09/132/LGD.

Informacja o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego, Najwyższa Izba Kontroli, LGD-4101-036/2011, Gdańsk, wrzesień 2011.

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

¹⁴ Stanowisko Ministra Finansów w sprawie *Informacji o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, pismo z dnia 3 października 2011 r., DA6/0800/1/HAA/2011/BMI9-14538, s. 1.

¹⁵ Opinia Najwyższej Izby Kontroli do stanowiska Ministra Finansów w sprawie *Informacji o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, pismo z dnia 18 października 2011 r., LGD-4101-036/2011, s. 1.

- Opinia Najwyższej Izby Kontroli do stanowiska Ministra Finansów w sprawie *Informacji o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, pismo z dnia 18 października 2011 r., LGD-4101-036/2011.
- Standardy kontroli Najwyższej Izby Kontroli, <http://www.nik.gov.pl/plik/id,250.pdf>.
- Stanowisko Ministra Finansów w sprawie *Informacji o wynikach funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, pismo z dnia 3 października 2011 r., DA6/0800/1/HAA/2011/BMI9-14538.
- Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 82 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. z Dz.U. z 2007 r., nr 223, poz. 1655 z późn. zm.).
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBI-4101-01-01/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBI-4101-01-02/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBI-4101-01-03/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBI-4101-01-04/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBY-4101-33-01/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBY-4101-33-02/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBY-4101-33-03/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LBY-4101-33-04/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LGD-4101-036-01/2010, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LGD-4101-036-02/2010, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LGD-4101-036-03/2010, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LGD-4101-036-04/2010, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LPO-4101-15-01/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.

- Wystąpienie pokontrolne NIK LPO-4101-15-02/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LPO-4101-15-03/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LPO-4101-15-04/2010, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LSZ-4101-01-01/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LSZ-4101-01-02/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LSZ-4101-01-03/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.
- Wystąpienie pokontrolne NIK LSZ-4101-01-04/2011, P/10/132, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8629.html>.

dr Marlena Rogus
skarbnik@radkowklodzki.pl

FUNCTIONING OF MANAGEMENT CONTROL OF LOCAL GOVERNMENT IN ESTIMATE OF THE SUPREME CHAMBER OF CONTROL

Summary

In 2011 the Supreme Audit Office carried out an inspection concerning the functioning of the management control domain in twenty chosen units of the local government. Only 20% of the managers of the inspected units had performed the duty resulting from the Public Finance Law, i.e. they had established and introduced the management control. The remaining units received a negative evaluation of the inspected activity. The organizational solutions introduced in the communes took into account the standards of the management control within a limited scope. This article presents the results of monitoring the functioning of the management control system for 2010, units of local government carried out by the Supreme Chamber of Control.

Translated by Marlena Rogus