

PRZEMYSŁAW GUZOW

Uniwersytet Gdański

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO – ASPEKT TEORETYCZNY I PRAKTYCZNY

Wprowadzenie

Uchwalona dnia 27 sierpnia 2009 roku ustawa o finansach publicznych¹ wprowadziła do działalności podmiotów sektora finansów publicznych nowy element w zakresie ich funkcjonowania, jakim jest kontrola zarządcza. W dużej mierze modyfikuje ona filozofię działania jednostek sektora finansów publicznych (jsfp), w tym jednostek samorządu terytorialnego (jst). Poza ujęciem pieniężno-materialnym obejmuje swoim zasięgiem inne obszary działania (prawne, organizacyjne, informacyjne, proceduralne)².

Za kluczowy element kontroli przyjmuje się system określania celów i zadań oraz monitorowania ich realizacji. Zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia zakładanych celów jest możliwe dzięki stosowaniu zarządzania ryzykiem. W większości przypadków jsfp nie są zainteresowane poddawaniem siebie i swojej działalności na możliwość obiektywnej i niezależnej oceny, dokonanie której możliwe jest przy jasno określonych celach i właściwie skwantyfikowanych miernikach ich realizacji. Podmioty te stawiają się w roli pozornie służebnej wobec obywatela, ale poprzez wykorzystywanie legalizmu, formalizmu

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

² M. Jastrzębska: *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, LEX Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 263.

i procedur tworzą przed nim swoistą zaporę, która ogranicza możliwość zmian w zakresie sprawności i efektywności ich działania.

Obserwowany w ostatnich latach rozwój społeczeństwa obywatelskiego, w szczególności dotyczący funkcjonowania samorządu terytorialnego, bezsprzecznie inicjuje zmiany mające na celu zmianę filozofii działania z proceduralnej na proefektywnościową. Można tu mówić o swego rodzaju paradoksie wynikającym z konfrontacji pomiędzy sprawnością funkcjonowania oraz publiczną rozliczalnością. Perspektywa rozliczalności z osiągniętych celów może skłaniać do nadmiernego formalizmu, niechęci do ryzyka i w efekcie podejmowania niekorzystnych decyzji.

Celem artykułu jest przedstawienie różnic w rozumieniu pojęcia kontroli zarządczej przez jst oraz zewnętrzne organy kontroli na przykładzie Najwyższej Izby Kontroli.

1. Nowe Zarządzanie Publiczne jako kierunek zmian w działalności podmiotów publicznych

Od czasu zmian systemowych w Polsce rola organizacji publicznych ulega daleko idącym zmianom. Nie przejawia się to wyłącznie w postaci udziału państwa w gospodarce, ale także, a może przede wszystkim, we wzroście świadomości obywateli. W efekcie zmianie podlega także charakter relacji państwo – obywatel, gdzie zaspokajanie potrzeb obywatela wysuwa się na pierwszy plan. Konsekwencją takiego stanu są również rosnące wymagania wobec osób odpowiedzialnych za realizację celów publicznych. Nie oczekuje się od nich administrowania i nakładania nowych procedur, ale efektywnych działań, orientacji na obywatela, przy zachowaniu rynkowych zasad działania.

Sprawne funkcjonowanie organizacji, bez względu na to, czy należącej do sektora prywatnego, czy publicznego, jest pochodną działania zorganizowanego, pozbawionego elementów przypadkowych i składającego się z właściwych sobie etapów. Określa się to mianem „cyklu działania zorganizowanego”³, na który składają się:

- określenie i świadomość rzeczywistych celów działania, ich wzajemnych zależności i uwarunkowań oraz przekazanie tych informacji wszystkim osobom lub podmiotom uczestniczącym w procesie,

³ J. Zieleniewski: *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1981, s. 203.

- zaplanowanie działań z uwzględnieniem zasobów i sposobów działania, w sposób właściwy do postawionych celów oraz warunków,
- zapewnienie i właściwa alokacja zasobów potrzebnych do wykonania przyjętego planu działania, a także określenie innych scenariuszy działania pozwalających na osiągnięcie celu pomimo zmiany w warunkach jego realizacji,
- realizowanie przyjętego planu zgodnie ze wszystkimi jego elementami, które wpływają na powodzenie całego procesu,
- kontrola realizacji polegająca na porównaniu osiągniętego efektu z wcześniej przyjętymi założeniami oraz wyciągnięcie wniosków na przyszłość.

Działanie powinno charakteryzować się przede wszystkim przewidywalnością w organizacji, pozbawioną przypadkowości, która w negatywny sposób wpływa na realizację zakładanych celów.

Poszukiwanie nowych kierunków rozwoju i funkcjonowania administracji publicznej na świecie zaczęto obserwować w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych ubiegłego wieku. Zaczęto analizować rosnące wydatki publiczne pod kątem zwiększenia ich efektywności. Nawarstwiały się także problemy społecznych dotyczących kluczowych problemów społecznych jak bezrobocie, przestępczość czy ubóstwo. Istotną rolę odegrał także wzrost świadomości społeczeństwa, będący podstawą tworzenia się społeczeństwa obywatelskiego⁴. Proces ten w różnych krajach miał różny przebieg i cechował się innymi atrybutami.

Dzięki wejściu Polski do UE reformy finansów publicznych z pewnością będą bazowały na doświadczeniach krajów Wspólnoty. Problemy administracji publicznej w równym stopniu dotyczą poziomu rządowego, jak i samorządowego. Trwająca od ponad 20 lat transformacja w istotny sposób wywiera wpływ na obecne zdolności do prowadzenia spraw publicznych w Polsce. Podsektor samorządowy, mimo że od chwili jego reaktywowania podlega stałym przemianom, jest oceniany znacznie wyżej niż niejako „stojący nad nim” sektor rządowy.

Przez pierwsze lata funkcjonowania podstawowym problemem podsektora samorządowego było jego pełne uzależnienie od nakładanych na niego uwarunkowań, przy jednoczesnym braku przygotowania w obszarze organizacyjnym, kadrowym i finansowym. Nakładające się na to dodatkowo problemy gospodarki krajowej, jak i niskie tempo wzrostu gospodarczego, wzrost bezrobocia, trudności w zrównoważeniu wydatków publicznych, nie ułatwiały rozwoju poszczególnych jst. Korzystna zmiana w tym zakresie nastąpiła po 10 latach, kiedy to osta-

⁴ Por. B. Kożuch: *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Placet, Warszawa 2004, s. 16–17.

tecznie ukształtował się podział administracyjny i obok istniejących już gmin powstały powiaty i województwa samorządowe. Równocześnie dookreślono status jst, ich uprawnienia, zadania itd.

Wprowadzone zmiany uwydatniły także „niesprawności” podsektora samorządowego, przejawiające się tymczasowością rozwiązań wynikających z braku przygotowania merytorycznego osób zatrudnianych na kluczowych stanowiskach (w tym pochodzących z wyboru organów samorządowych), wyraźnym sprzyjaniem wybranym grupom interesu, z pominięciem całości mieszkańców. Wszystko to stało się motywem do badania podsektora samorządowego pod kątem sprawności jego działania. Sprawności mierzonej stopniem realizacji zakładanych strategii oraz czynników, które utrudniają ich funkcjonowanie i stanowią źródło ich dysfunkcji⁵. Są to m.in.: zachowania biurokratyczne, bodźce na szczeblu samorządu terytorialnego, ograniczenia w polityce kadrowej, niechęć do ryzyka.

Zachowania biurokratyczne stanowią niezbędny element funkcjonowania administracji publicznej, ale niekorzystnie wpływają na sprawność jst, co wynika w szczególności z braku powiązania między systemem wynagrodzeń oraz poprawą efektywności, przez co efektywność nie stanowi kierunku w działaniu osób zarządzających jst oraz poszczególnych pracowników. Z drugiej strony swoimi zachowaniami i decyzjami dążą do stałego rozrostu biurokracji i nadmiernego zatrudnienia, obniżając tym samym efektywność jst.

Bodźce na szczeblu samorządu terytorialnego – brak nastawienia na zysk powoduje, że w niewystarczającym stopniu zwraca się uwagę na produktywność i przedsiębiorczość. Jst nie są rozliczane z roli inicjatora przedsiębiorczości, gdyż wyznacznikiem działań jest tzw. misja publiczna. Często też główną przesłanką działania jst nie są zapisane w ustawie zadania, a jedynie doraźne cele polityczne przejawiające się w postaci zawłaszczania coraz niższych struktur samorządowych przez organizacje polityczne.

Ograniczenia w polityce kadrowej dotyczą głównie obaw o możliwość wystąpienia nadużyć uprawnień przez przedstawicieli jst, co doprowadzić może do wzrostu kosztów ponoszonych przez mieszkańców na usługi publiczne. Mimo to należy mieć świadomość problemów efektywności polityki kadrowej jst, głównie z uwagi na wyższy poziom wynagrodzeń dla analogicznych stanowisk w sektorze prywatnym.

⁵ Zob. J.E. Stiglitz: *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 235–241.

Niechęć do ryzyka jest cechą charakterystyczną dla sektora publicznego (nie tylko podsektora samorządowego). Niska skłonność do ryzyka wyraża się przesuwaniem odpowiedzialności na innych uczestników procesu wydatkowania środków publicznych oraz grupowym podejmowaniem kluczowych decyzji.

Dysfunkcje w działaniu jsfp (w tym także jst) przyczyniły się do sformułowania pojęcia „zarządzania publicznego”, a następnie prób jego wdrażania w działalność jst. „Zarządzanie publiczne to dyscyplina szczegółowa nauki o zarządzaniu, której głównym obiektem badań jest zarządzanie poszczególnymi organizacjami sfery publicznej, przede wszystkim instytucjami publicznymi oraz makrosystemami, inaczej makroorganizacjami, jak gospodarka narodowa i państwo, a także mezosystemami, np. regionami i poszczególnymi sferami życia publicznego”⁶.

System wyznaczania celów w działalności jst oraz optymalne wykorzystywanie możliwości ich działania umożliwiają stałe podnoszenie efektywności, a tym samym podnoszenie jakości życia społeczeństwa. Wdrażane zasady, jak np. regulacje dotyczące kontroli zarządczej wraz z zarządzaniem ryzykiem, mają za zadanie maksymalizowanie efektywności, szczególnie w warunkach ograniczoności publicznych zasobów finansowych. Coraz większa świadomość obywateli, będących z jednej strony dostarczycielami dochodów, z drugiej zaś zainteresowanych korzystaniem z dóbr publicznych w różnym zakresie, skłania do podejmowania działań umożliwiających zwiększanie efektywności działania do poziomu, który będzie przez nich akceptowany⁷.

2. Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem w działalności jst

Kontrola zarządcza ma za zadanie uwiarygodnienie działalności poprzez wsparcie efektywnego zarządzania jst. Prowadzenie kontroli zarządczej w jst odbywa się w oparciu o standardy kontroli ogłoszone w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów⁸. Standardy kontroli zarządczej zostały ujęte w pięciu obszarach i odpowiadają poszczególnym elementom kontroli zarządczej. Obejmują one:

⁶ B. Kożuch: *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce...*, s. 59.

⁷ B. Filipiak: *Finanse samorządowe, nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011, s. 26.

⁸ Standardy określone zostały w załączniku do komunikatu Ministra Finansów nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).

środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informację i komunikację, monitorowanie i ocenę.

Standardy kontroli zarządczej stanowią dla jst jedynie zbiór wytycznych do stosowania. Sektora samorządowego nie dotyczą także obligatoryjne instrumenty kontroli zarządczej, które narzucono jedynie podsektorowi rządowemu: plan działalności i sprawozdanie z jego realizacji, plan kontroli prowadzenia kontroli zarządczej, sprawozdanie z wykonania planu kontroli, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. Nie są to instrumenty obligatoryjne, co nie oznacza, że nie powinny być w działalności jst wykorzystywane.

3. Funkcjonowanie kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem w jst w ocenie Ministerstwa Finansów i Najwyższej Izby Kontroli

Od momentu uchwalenia nowej ustawy o finansach publicznych minęły już blisko trzy lata. Zawarte w ustawie zapisy dotyczące kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem systematycznie są wdrażane przez jst. Trzyletni okres obowiązywania pozwala na podjęcie próby dokonania oceny funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Podstawą oceny będą dwa raporty, tj. „Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego w zakresie wybranych zagadnień kontroli zarządczej”⁹, przygotowana przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów i opublikowana w maju 2012 r., oraz „Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego”¹⁰, przygotowana przez Najwyższą Izbę Kontroli i opublikowana we wrześniu 2011 r.

Badanie ankietowe przeprowadzone przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów swoim zakresem objęło ponad 2,5 tysiąca jst. Celem badania było pozyskanie informacji na temat stanu wiedzy z zakresu kontroli zarządczej oraz działań podejmowanych w tym zakre-

⁹ Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej; Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, maj 2012, www.mf.gov.pl (3.07.12) zakładka Bezpieczeństwo Finansowe, Kontrola zarządcza w sektorze publicznym, Aktualności.

¹⁰ Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego, Najwyższa Izba Kontroli, wrzesień 2011, www.nik.gov.pl (3.07.12), zakładka Kontrole, wyniki kontroli NIK.

sie przez jst. Jednocześnie badanie stanowiło wypełnienie wniosku zawartego w wystąpieniu pokontrolnym Najwyższej Izby Kontroli. Informacje tam zawarte wskazują na sposób i stopień zrozumienia przez przedstawicieli jst narzędzia, jakim jest kontrola zarządcza.

Drugim opracowaniem jest informacja pokontrolna NIK z kontroli przeprowadzonej w terminie od grudnia 2010 do czerwca 2011 w wybranych jst. Celem kontroli była ocena sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w jst (gminach) oraz sposobu wywiązywania się przez organ wykonawczy z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego.

Analiza ww. opracowań skłania do stwierdzenia, że głównym problemem funkcjonowania kontroli zarządczej są trudności w jednoznacznym określeniu warunków jej prowadzenia i postrzegania. W tabeli 1 dokonano zestawienia wybranych zagadnień będących przedmiotem ww. opracowań.

Z analizy ww. dokumentów wyłania się obraz kontroli zarządczej oraz zarządzania ryzykiem jst. Najbardziej pozytywnym aspektem wydaje się nastawienie kierownictwa jst oraz ocena własna. Jednocześnie widać wyraźny brak zrozumienia istoty kontroli zarządczej. W ocenie własnej jst posiadają w pełni ugruntowaną wiedzę dotyczącą prawa z zakresu kontroli zarządczej oraz ich wpływu na zarządzanie jednostkami.

Tabela 1

Wybrane zagadnienia dotyczące kontroli zarządczej

Ankieta Ministerstwa Finansów	Kontrola Najwyższej Izby Kontroli
Blisko 100% ankietowanych jst zadeklarowało znajomość przepisów z zakresu kontroli zarządczej i ich wpływu na praktykę zarządzania jednostką	Stwierdzono, że organy wykonawcze gmin nie wywiązały się z obowiązku zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej
Blisko 100% ankietowanych jst potwierdziło wsparcie uzyskane ze strony audytu wewnętrznego w zakresie rozumienia i stosowania przepisów oraz standardów kontroli zarządczej	Stwierdzono niską przydatność audytu wewnętrznego do wspomaganie wdrażania i funkcjonowania kontroli zarządczej
Znakomita większość ankietowanych wskazała na wysoką samoocenę zarządzania, przy uwzględnieniu jedynie drobnych nieprawidłowości	Wskazano na niedostatki w zakresie wdrożeń kontroli zarządczej i potwierdzenia tego faktu w postaci odpowiednich uregulowań

Ankieta Ministerstwa Finansów	Kontrola Najwyższej Izby Kontroli
Znaczna większość ankietowanych jst wskazała na pozytywny wpływ przepisów prawa dotyczących obszarów kontroli zarządczej na zarządzanie	Brak wyczerpującego opisu kontroli zarządczej w sposób wiarygodnie potwierdzający skuteczność i efektywność wykonywania zadań – atrybutów kontroli zarządczej
Blisko 80% ankietowanych jst potwierdziło wyznaczenie celów strategicznych w swoich organizacjach	Wskazuje się na brak zarządzania ryzykiem i jego powiązania z realizacją celów jst

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem NIK systemy kontroli zarządczej projektowane przez jst traktują przepisy i standardy wybiórczo, pomijając przy tym wiele istotnych elementów. Podobnie wygląda kwestia wsparcia działalności jst przez audyt wewnętrzny. O ile zdaniem przedstawicieli jst posiadają oni w pełni skuteczne i silne wsparcie ze strony audytu wewnętrznego, to już zdaniem kontrolujących NIK samo prowadzenie audytu w minimalnym stopniu wspiera działalność samorządu. Ciekawostką w tym przypadku jest fakt, że pomimo deklarowanego silnego wsparcia blisko 60% ankietowanych nie było w stanie określić formy wsparcia, które uzyskało.

Kierownicy jst bardzo wysoko ocenili swoje kompetencje w zarządzaniu, wskazywane na podstawie odniesienia do obszarów kontroli zarządczej. W ocenie kontrolujących NIK niski procent wdrożeń systemów kontroli zarządczej, a nawet brak jej odniesienia do istniejących uregulowań wewnętrznych, w sposób negatywny wpływa na ocenę efektów wdrażania kontroli zarządczej.

Pozytywną ocenę ankietowanych (około 80% wskazań) jst uzyskał także wpływ regulacji związanych z kontrolą zarządczą na zarządzanie, co jest zbieżne z ich świadomością w zakresie prawa dotyczącego tego obszaru. Nie znalazło to niestety uznania w oczach kontrolujących NIK, którzy podkreślają istotne braki w samym wdrożeniu systemów oraz ich niewystarczającym wpływie na zarządzanie. Bardzo mocno wśród ankietowanych jst podkreślane było ustanawianie celów strategicznych, będących wyznacznikami kierunków ich działania. Kontrolujący NIK wykazują na brak zarządzania ryzykiem i powiązania go z celami działania jst.

Uwagi końcowe

Kontrola zarządcza stanowi próbę stosowania nowego podejścia zarządczego określanego jako Nowe Zarządzanie Publiczne, ukierunkowanego na zwiększenie efektywności i skuteczności działania podmiotów publicznych. Praktyka jednostek samorządu terytorialnego pokazuje, że pomimo deklarowanego przez zarządzających wysokiego stopnia znajomości przepisów dotyczących kontroli zarządczej, w ocenie zewnętrznych organów kontroli nie funkcjonuje ona właściwie.

Dokonując próby oceny działań podejmowanych przez jst w tym zakresie, wydaje się konieczne zwrócenie większej uwagi na samo rozumienie pojęć związanych z kontrolą zarządczą oraz najistotniejszych aspektów jej praktycznego wdrożenia w ich działalności. Pierwszym krokiem w tej sytuacji powinno być dokonanie pełniejszej diagnozy faktycznego postrzegania tych zagadnień przez jst, a następnie podjęcie działań informacyjno-szkoleniowych dla osób zarządzających oraz podległych im pracowników, dotyczących istoty kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. Niewątpliwie istotną kwestią są także indywidualne uwarunkowania funkcjonowania poszczególnych jst, np. jej wielkości, sposób wykonywania usług publicznych (liczba i rodzaj jednostek organizacyjnych, podmioty prawa handlowego itp.).

Literatura

- Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej; Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, maj 2012, www.mf.gov.pl (3.07.12), zakładka Bezpieczeństwo Finansowe, Kontrola zarządcza w sektorze publicznym, Aktualności.
- Filipiak B.: *Finanse samorządowe, nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego, Najwyższa Izba Kontroli, wrzesień 2011, www.nik.gov.pl (3.07.12), zakładka Kontrole, wyniki kontroli NIK.
- Jastrzębska M.: *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.

- Komunikat Ministra Finansów nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Kożuch B.: *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Placet, Warszawa 2004.
- Stiglitz J.E.: *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Zieleniewski J.: *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1981.

*Przemysław Guzow
Uniwersytet Gdański
Wydział Zarządzania
81-820 Sopot
ul. Armii Krajowej 101
guzz@poczta.wp.pl*

**MANAGEMENT CONTROL IN LOCAL GOVERNMENT UNITS
– THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS**

Summary

Management control in the units of the public finances' sector constitutes a trial of applying a new management approach i.e. New Public Management, which aims at increasing the performance and effectiveness of public entities' activities. It is observed in local government units that despite the declared by executives high level of knowledge of management control and its influence on managing, it do not function properly in opinion of external control authorities.

Translated by Przemysław Guzow