

ARTYKUŁY

Dr hab. Anna Cwiakała-Malys, prof. UWr

Uniwersytet Wrocławski

ORCID: 0000-0001-9812-2118

e-mail: anna.cwiakala-malys@uw.edu.pl

Dr inż. Małgorzata Durbajło-Mrowiec

Uniwersytet Wrocławski

ORCID: 0000-0003-0977-0960

e-mail: malgorzata.durbajlo-mrowiec@uw.edu.pl

Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich

Management control and internal audit and the principle of effective
spending of public funds on the basis of Lower Silesia communes

Streszczenie

Kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny włączono do krajowego porządku prawnego, określającego gromadzenie środków publicznych oraz ich rozdysponowywanie w celu zwiększenia efektywności wydatkowania tych środków. Zmiany przepisów prawa w przedmiotowym zakresie zostały wprowadzone w związku z wejściem Polski do UE. Po 15 latach ich stosowania nadal można mieć uzasadnione wątpliwości co do faktycznego wpływu wprowadzonych narzędzi na efektywność i skuteczność gospodarowania środkami finansowymi w gminach. W publikacji rozważono przedmiot badania wyłącznie w aspekcie ekonomicznym. Celem artykułu jest zdiagnozowanie, czy i w jakim stopniu zmiana sposobu zarządzania gminą wpłynęła na efektywność wykorzystania wydatkowanych przez nią środków publicznych. Materiał empiryczny do przeprowadzenia badań pozyskano drogą wywiadów z osobami nadzorującymi kontrolę zarządczą, z kierownictwem komórek i jednostek organizacyjnych gmin oraz z audytorami wewnętrznymi w wybranych gminach województwa dolnośląskiego. Przeprowadzono w nich również analizę dokumentacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Wykonane badania upoważniają do sformułowania wniosku, że kontrola zarządcza została wprowadzona w celu wdrożenia narzuconej prawem procedury, a nie w celu wspomagania zarządu w realizacji przyjętych celów i zadań.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, finanse publiczne, zarządzanie, efektywność gmin

Abstract

Management control and internal audit were included in a general legal order that defines public funding collection and their disposition in order to increase efficiency of public funds spending. Changes of the provisions of law in a subject area were introduced due to Polish entry to UE. After 15 years of using them we can still have justified doubts of a real influence of introduced tools on efficiency and effectiveness of financial sources management of communes. In the publication the subject matter was considered only in an economic aspect. The aim of the article is to diagnose whether and to what extent the change in the management of a commune influenced the effectiveness of the use of public funds spent by it. Empirical research material was gained on the basis of interviews with people in charge of management control, unit management, organizational units of communes and internal auditors of chosen communes of Dolnośląskie province. An analysis of documents from management control and internal audit of those communes were conducted. All the research conducted allow to conclude that a management control was introduced in order to implement a procedure that was imposed by the law and not to support managers in realizing all the aims and tasks.

Key words: management control, internal audit, public finances, management, commune efficiency

JEL: H83, M19

Wprowadzenie

Od 2010 r. w jednostkach sektora finansów publicznych należy zarządzać zgodnie z koncepcją kontroli zarządczej, w obecnie obowiązującym kształcie nadanym ustawą o finansach publicznych z 27.08.2009 r. (Dz.U. nr 157 poz. 1240 z późn. zm.). Oznacza to, że działalność jednostki, jej komórki i jednostek organizacyjnych ma być planowana przez wyznaczanie celów do realizacji, monitorowana przez zarządzanie ryzykiem oraz poddawana ocenie m.in. przez prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostce. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny to mechanizmy i związane z nimi procedury wprowadzone do zarządzania jednostkami finansów publicznych obok wieloletniej prognozy finansowej i budżetu zadaniowego, które mają zwiększyć efektywność wydatków publicznych.

W publikacji rozważono przedmiot badania wyłącznie w aspekcie ekonomicznym. Celem artykułu jest zdiagnozowanie, czy i w jakim stopniu zmiana sposobu zarządzania gminą wpłynęła na efektywność wykorzystania wydatkowanych przez nią środków publicznych. W tym celu zbadano wpływ kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na tę efektywność w losowo wybranych gminach. Badania przeprowadzono w sześciu, średniej wielkości gminach województwa dolnośląskiego¹. Przeprowadzono wywiady z osobami nadzorującymi kontrolę zarządczą, kierownictwem komórek i jednostek organizacyjnych gmin oraz z audytorami wewnętrznymi. Dokonano również analizy dokumentacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w tych gminach. Zbadano dokumentację 61 audytów wewnętrznych.

Cele i zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów wprowadzono ustawą z 27.07.2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. z 2001 r. nr 102 poz. 1116), dodając rozdział piąty w ustawie z 26.11.1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 155, poz. 1014 z późn. zm.). Zapisy tej części ustawy o finansach publicznych były trzykrotnie modyfikowane: ustawą o finansach publicznych z 30.06.2005 r. (Dz.U. nr 259 poz. 2104 z późn. zm.), zmianą do niej z 8.12.2006 r. (Dz.U. nr 249 poz. 1832)² i — kolejno — ustawą o finansach publicznych z 27.08.2009 r. (Dz.U. nr 157 poz. 1240 z późn. zm.), obecnie obowiązującą. Obecnie obowiązujące podstawy prawne prowadzenia kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz zakres obydwu mechanizmów ujęto w tabeli 1.

Potrzeba wprowadzenia rozwiązań prawnych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego wynikała z konieczności wypełnienia zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską, ujętych w rozdziale 28 Raportu na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej — „Kontrola finansowa”³. Polska zobowiązała się między innymi do wprowadzenia regulacji prawnych w przedmiotowym zakresie, których celem jest lepsze wykorzystanie środków publicznych, w tym funduszy pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Wprowadzone mechanizmy mają również zapewnić prawidłowe wykorzystanie środków pochodzących z funduszy europejskich, a tym samym chronić interesy Unii Europejskiej i jej państw członkowskich. Ochronę tę reguluje Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Według ustawy o finansach publicznych z 2009 r. kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ustawa określa ponadto, że celem kontroli zarządczej jest zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a także skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem. Najistotniejszym elementem kontroli zarządczej jest system wyznaczania celów, zarządzania ryzykiem i monitorowania stopnia wykonania celów. Kontrola zarządcza nie ma więc nic wspólnego z kontrolą w tradycyjnym znaczeniu, czyli porównywaniem stanu faktycznego z wzorcem, normą. Kontrolę zarządczą prowadzą pracownicy jednostki, głównie kadra kierownicza. Ustalają cele i zadania do realizacji przez zarządzane komórki, rozpoznają czynniki ryzyka, które mogą zakłócić osiągnięcie zaplanowanych celów i zadań, oceniają ryzyko, podejmują działania w celu jego ograniczenia. W procesie samoceny kontroli zarządczej biorą udział również pracownicy jednostki. Wszystkie działania składające się na kontrolę zarządczą muszą być udokumentowane.

Audyty wewnętrzne to niezależne i obiektywne działania, których celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Przedmiotem audytu jest adekwatność, skuteczność i efektywność kontroli zarządczej w jednostce. Audyt wewnętrzny ma przyczyniać się do usprawniania organizacji i wzrostu wartości dodanej. Audytorem wewnętrznym może być osoba posiadająca odpowiednie kwalifikacje, świadcząca usługi zewnętrzne lub zatrudniona na podstawie stosunku pracy w jednostce. Audytor wewnętrzny w jednostce finansów publicznych doradza w zakresie kontroli zarządczej. Podstawą prowadzenia audytu w jednostce jest karta audytu, w której określa się m.in. obowiązki i prawa audytora.

Zarówno kontrola zarządcza, jak i audyt wewnętrzny, muszą być prowadzone zgodnie z ogólnie przyjętymi standardami (zob. tabela 1). Standardy te są zbiorem wskazówek, których przestrzeganie ma zapewnić wysoką jakość i skuteczność obydwu mechanizmów, a przez to wysoką jakość działania jednostek finansów publicznych, profesjonalne zarządzanie jednostkami przy jednoczesnym obniżaniu kosztów i wzroście efektywności wykorzystania środków publicznych.

Porównując standardy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, należy stwierdzić, że te ostatnie są szczegółowe i jednoznacznie określają zasady i sposób prowadzenia audytu. Zasadnicze prace audytora, polegające na dostarczeniu

Tabela 1

Wykaz aktów prawnych regulujących prowadzenie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Przedmiot regulacji	Akt prawny	Artykuł, ustęp, punkt
Definicja, cele i zadania kontroli zarządczej	Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.)	Art. 68 ust. 1 i 2
Odpowiedzialność za wdrożenie i funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce finansów publicznych	Jw.	Art. 69 ust. 1
Delegacja dla ministra finansów do wydania standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodnych z międzynarodowymi standardami oraz szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych	Jw.	Art. 69 ust. 3 i 4
Standardy kontroli zarządczej, jej cele i elementy	Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84)	
Samoocena kontroli zarządczej, jej przebieg z wykorzystaniem kwestionariuszy i przykładowe ankiety	Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 2, poz. 11).	
Planowanie i zarządzanie ryzykiem, wyznaczanie celów, identyfikacja ryzyka, reakcja na ryzyko, dokumentowanie zarządzania ryzykiem, informacjami i komunikacja w systemie zarządzania ryzykiem, monitorowanie i ocena w systemie zarządzania ryzykiem, rola poszczególnych uczestników procesu zarządzania ryzykiem, wdrożenie systemu zarządzania ryzykiem w jednostce.	Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 56)	
Zaliczenie do przesłanek naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej	Ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r. poz. 168).	Art. 18c ust. 1
Definicja audytu wewnętrznego, jego celów, cech, przedmiotu i zakresu	Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.)	Art. 272 ust. 1 i 2
Delegacja dla ministra finansów do wydania standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego	Jw.	Art. 273 ust. 1
Zobowiązanie audytora wewnętrznego do stosowania standardów audytu wewnętrznego ogłoszonych przez ministra finansów	Jw.	Art. 273 ust. 2
Wykaz podmiotów zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego	Jw.	Art. 274 ust. 1–6
Zobowiązanie podmiotów zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego do przekazywania ministrowi finansów informacji o rozpoczęciu prowadzenia audytu	Jw.	Art. 274 ust. 7
Formy audytu wykonywanego przez pracownika etatowego lub zleceniobiorcę	Jw.	Art. 275
Wskazanie wójta lub burmistrza do wykonania zadań przypisanych kierownikowi jednostki związanych z audytem wewnętrznym	Jw.	Art. 276

Cd. tabeli 1

Przedmiot regulacji	Akt prawny	Artykuł, ustęp, punkt
Organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach	Jw.	Art. 277
Warunki, po spełnieniu których może być prowadzony audyt przez usługodawcę	Jw.	Art. 278
Określenie usługodawcy i niezbędnych elementów umowy na prowadzenie audytu wewnętrznego	Jw.	Art. 279
Zapewnienie niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego	Jw.	Art. 280
Zobowiązanie kierownika jednostki do zapewnienia warunków do prowadzenia niezależnego, obiektywnego i efektywnego audytu wewnętrznego, w tym wyodrębnienia komórki organizacyjnej i ciągłości audytu. Prawa audytora i obowiązki pracowników w zakresie audytu	Jw.	Art. 282
Dokumentowanie audytu, obowiązek sporządzania rocznego planu audytu na podstawie analizy ryzyka	Jw.	Art. 284
Delegacja dla ministra finansów do określenia szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego z uwzględnieniem powszechnie uznanych standardów	Jw.	Art. 285
Kwalifikacje audytora wewnętrznego i inne warunki zatrudnienia audytora	Jw.	Art. 286
Upoważnienie kierownika jednostki do przeprowadzenia audytu	Jw.	Art. 287
Zadania ministra finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w sferze finansów publicznych	Jw.	Art. 292
Uprawnienie szefa kontroli skarbowej do zlecenia przeprowadzenia audytu i dokonania oceny audytu wewnętrznego w zakresie środków na prowadzenie polityki rozwoju	Jw.	Art. 293 i 294
Zawartość upoważnienia i zasady okazywania	Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.09.2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 506)	§ 4
Przedmiot dokumentacji audytu wewnętrznego, jej rodzaje, elementy i prawa do niej	Jw.	§ 5
Zatrudnienie eksperta na potrzeby przeprowadzenia zadania audytowego	Jw.	§ 6
Sposób przeprowadzenia analizy ryzyka	Jw.	§ 7 ust. 2 i 3
Zasady wyznaczania obszarów działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym	Jw.	§ 8
Elementy rocznego planu audytu, zasady jego zatwierdzania i udostępniania wewnętrznego oraz zasady jego zmieniania i postępowania w przypadku braku planu	Jw.	§ 9, 10, 11
Elementy rocznego sprawozdania z prowadzenia audytu, termin jego przygotowania	Jw.	§ 12
Planowanie przeprowadzenia zadania zapewniającego	Jw.	§ 13–16
Zasady uzgadniania wyników oceny, elementy i wymagania jakościowe sprawozdania z przeprowadzonego zadania zapewniającego i zasady jego podpisywania, przekazywania, wnoszenia zastrzeżeń do sprawozdania przez audytowanego, wykonania zaleceń. Obowiązek monitorowania wykonania zaleceń oraz przeprowadzenia i udokumentowania przeprowadzonych czynności sprawdzających po zrealizowaniu zaleceń	Jw.	§ 17–21
Uprawnienie audytora wewnętrznego do wykonywania czynności doradczych oraz zasady ich wykonywania i dokumentowania	Jw.	§ 22–24
Zobowiązanie audytora do przeprowadzania audytów zleconych przez szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz zasady ich przeprowadzania, przekazywania dokumentów i informacji	Jw.	§ 26–30

Cd. tabeli 1

Przedmiot regulacji	Akt prawny	Artykuł, ustęp, punkt
Cele standardów, kodeks etyki, standardy atrybutów (określają cechy organizacji i osób zajmujących się audytem wewnętrznym) i standardów działania (charakteryzują działania audytu i kryteria jakościowe ich oceny) oraz standardów wdrożenia (określają wymagania dotyczące usług zapewniających lub doradczych)	Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12.12.2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28)	

Źródło: opracowanie własne na podstawie aktów prawnych wskazanych w tabeli.

kierownikowi zapewnienia o prawidłowości prowadzenia kontroli zarządczej (zadania zapewniające), są podobne do wszechobecnych kontroli i często są z nimi utożsamiane, co ogranicza korzyści z audytu dla jednostki. W postępowaniach kontrolnych dąży się do ustalenia nieprawidłowości i ukarania osób odpowiedzialnych, a w audycie do wskazania możliwości zmian, poprawy, doskonalenia usług, procesów, organizacji pracy i komunikacji. W przypadku standardów kontroli zarządczej wytyczne są bardziej złożone, podobnie jak sam system kontroli zarządczej, dyskusyjne i wymagają wiedzy i doświadczenia z obszaru zarządzania podmiotami, w tym zarządzania ryzykiem⁴. Takich kwalifikacji nie spotyka się często w gronie kadry kierowniczej jednostek sektora finansów publicznych.

Ministerstwo Finansów jako ustawowy koordynator audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych zleciło firmie Deloitte opracowanie metodyki przeprowadzania audytów efektywnościowych (audytów działań) w jednostkach sektora finansów publicznych.

Firma Deloitte w opracowaniu *Audyty efektywnościowe. Metodyka* (Deloitte, 2008) zaproponowała, aby przez pojęcie audytu efektywnościowego w sektorze finansów publicznych rozumieć badania z wykorzystaniem kryteriów efektywności, wydajności i gospodarności. Pojęcie efektywności utożsamia ze skutecznością i stwierdziła, że efektywność oznacza skupienie na produktach, rezultatach, oddziaływaniu. O efektywności kosztowej można mówić wtedy, gdy celem jest nieprzekroczenie zaplanowanych kosztów. Wydajność zdefiniowano zaś następująco: „Wydajność zakłada optymalną relację pomiędzy zaangażowanymi zasobami (...) a wytworzonymi produktami (...) lub osiągniętymi rezultatami”. (Deloitte, 2008, s. 6). Gospodarność oznacza osiągnięcie założonych celów, również jakościowych, przy najniższych kosztach. Według firmy Deloitte na audyt efektywnościowy składają się:

- badanie efektywności, wydajności i gospodarności działań jednostek;
- procedury pomiaru wskazanych mierników;
- działania z zakresu ochrony mienia publicznego;
- zgodność z kierunkiem działań jednostki i interesem publicznym.

W opracowaniu podano wiele przykładów audytów efektywnościowych, np. audyt efektywności zarządzania kadrami, zarządzania promocją, działań w zakresie wsparcia rolnictwa, polityki kadrowej i szkoleniowej. Podkreślono, że audytorzy

przeprowadzający audyty efektywnościowe muszą posiadać choćby ogólną wiedzę o kosztach funkcjonowania jednostki, kosztach ponoszonych przez podmioty zewnętrzne np. związanych z przygotowaniem wniosku, o źródłach pozyskania danych, np. systemach finansowych, źródłach danych porównawczych, o konstruowaniu wskaźników i ich interpretowaniu. Prowadząc audyt efektywnościowy, audytor poszukuje m.in. odpowiedzi na następujące pytania:

1. Wydajność dotacji: czy podmiot podejmuje działania w kierunku pomiaru kosztów, czy wprowadzi (wprowadził) granice kosztowe, czy koszty ponoszone przez wnioskodawcę wpływają na satysfakcję beneficjentów, czy możliwa jest dalsza poprawa wydajności dotacji, uwzględniając rozwiązania stosowane w innych sektorach.

2. Rozpatrywanie skarg klientów na świadczone usługi: czy ustalono jasne i dostępne procedury składania skarg, czy procesy dotyczące skarg są na tyle efektywne, aby je mierzyć, monitorować, sprawozdawać i poprawiać ocenę klientów, czy wewnętrzne procesy obsługi skarg są wydajne, czy ze skarg wyciągane są wnioski mające wpływ na jakość świadczonych usług.

Zgodnie z propozycją firmy Deloitte najistotniejszym elementem audytów efektywnościowych, bo dostarczającym jednoznacznej informację, będą ustalone w wyniku audytu mierniki i wskaźniki pomiaru efektywności, wydajności i gospodarności lub mierniki i wskaźniki ocenione przez audytorów, jeśli zostały ustalone przez kierowników komórek i jednostek organizacyjnych na etapie formułowania celów, do czego zobowiązują ich standardy kontroli zarządczej (zob. tabela 1).

Realizacja celów i zadań kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w wybranych gminach

Badane gminy prowadzą, przynajmniej formalnie, zarówno kontrolę zarządczą, jak i audyt wewnętrzny. Posiadają dokumentację potwierdzającą wykonywanie tych zadań, taką jak: oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w gminie, mimo że kierownicy jednostek samorządu terytorialnego nie są zobowiązani do ich składania (art. 70 ust. 3 i 4 ustawy o finansach publicznych z 2009 r.), zarządzenia o wdrożeniu kontroli zarządczej, zarządzenia o przyjęciu karty audytu wewnętrznego, rejestry ryzyka, arkusze identyfikacji ryzyka, oceny i reak-

cji, plany celów i zadań poszczególnych komórek organizacyjnych i sprawozdania z ich wykonania, arkusze samooceny kontroli zarządczej z analizą wyników, a więc dokumenty potwierdzające wdrożenie i stosowanie procedur wymaganych przepisami prawa w zakresie obydwu mechanizmów (por. tabela 1). W jednej z gmin przygotowano również Program zapewniania i poprawy jakości audytu wewnętrznego — dokument wymagany międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (IIA, 2016).

W badanych gminach można rozróżnić dwie formy prowadzenia kontroli zarządczej: przez zespół ds. kontroli zarządczej lub koordynatora kontroli zarządczej.

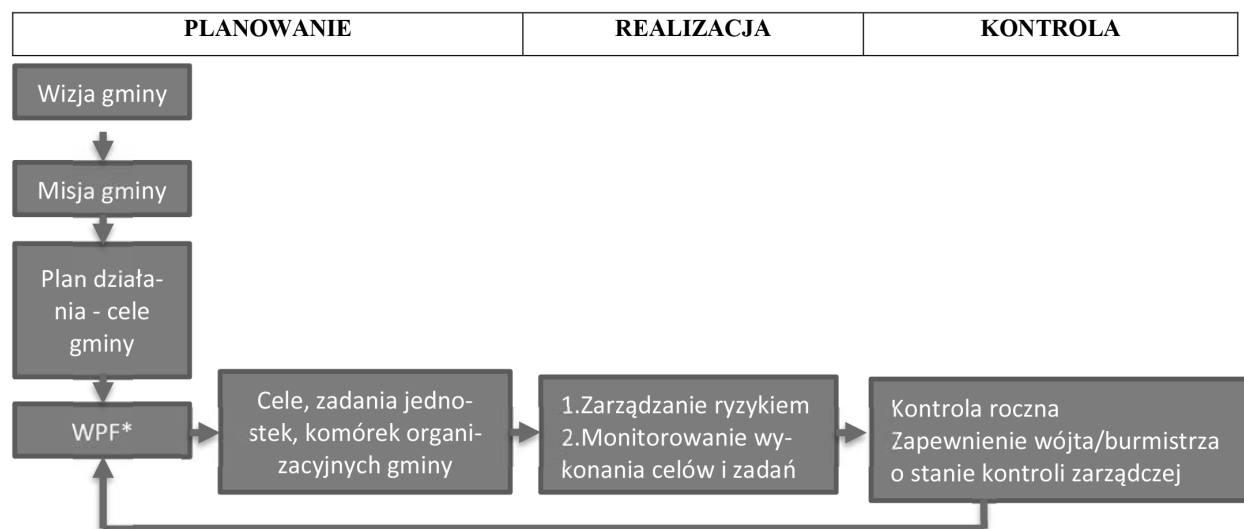
Celem funkcjonowania zespołu jest monitoring i ocena systemów zarządzania ryzykiem w urzędzie. Do zadań zespołu należy: zarządzanie ryzykiem jednostki, kontrolowanie prowadzonych działań, analiza adekwatności środowiska kontroli zarządczej, ocena reakcji kierownictwa komórek organizacyjnych na działania kontrolne, ocena i analiza wykorzystania zasobów, nadzór nad obiegiem dokumentów i rzetelnością informacji i sprawozdań sporządzanych przez kierowników komórek organizacyjnych (pracowników) urzędu, proponowanie wprowadzania nowych bądź aktualizowania istniejących regulacji. W skład

Do zadań koordynatora kontroli zarządczej należy zwykle: nadzór nad kontrolą zarządczą, w tym planowanie czynności kontroli zarządczej, przygotowanie dokumentacji celów i zadań komórek organizacyjnych do zatwierdzenia przez wójta/burmistrza, prowadzenie rejestru źródeł ryzyka jednostki, przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej i przygotowanie jej analizy dla wójta/burmistrza, przygotowanie rocznego sprawozdania o stanie kontroli zarządczej w jednostce, prowadzenie doradztwa z zakresu kontroli zarządczej, w tym dla kierowników komórek organizacyjnych.

Pierwsze ze wskazanych rozwiązań przenosi odpowiedzialność wójta/burmistrza za poprawność prowadzonej kontroli zarządczej na ciało kolegialne. Tej formie kontroli towarzyszy duża samodzielność kierowników jednostek w prowadzeniu kontroli zarządczej w kierowanych przez nich komórkach. Jest to rozwiązanie stosowane przy braku strategii rozwoju i planów działania gminy. W klasycznym ujęciu cele i zadania przyjmowane do realizacji przez komórki wewnętrzne powinny stanowić uszczegółowienie celów i zadań jednostki w zakresie adekwatnym do obszaru problemowego obsługiwanego przez komórkę organizacyjną. Schemat takiej procedury przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1

Procedura kontroli zarządczej w grupie B standardów kontroli zarządczej



*Wieloletnia prognoza finansowa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Durbajło-Mrowiec, 2018.

zespołu wchodzi wszyscy kierownicy komórek organizacyjnych, kierownictwo urzędu i informatyk. Doradcą zespołu jest audytor wewnętrzny. Zespół przygotowuje zbiorczy rejestr ryzyka oraz raport roczny ze swojej pracy. Przedmiotem prac zespołu były np. takie problemy jak: samoocena kontroli zarządczej, zapewnienie ciągłości działania przy ograniczonej powierzchni budynku, wdrożenie systemu Budżet zadaniowy, rejestr ryzyka urzędu, przygotowanie urzędu do nowych zasad rozliczania podatku VAT, efektywność gminnych jednostek organizacyjnych, prawidłowość prowadzenia rachunkowości w jednostkach gminnych, w tym rozliczeń kosztowych.

Analiza przedmiotu spotkań zespołu ds. kontroli zarządczej oraz celów i zadań realizowanych w jednostkach i komórkach organizacyjnych oraz sposobu ich formułowania wskazuje, że niestety kontrola zarządcza jest nadal procedurą wdrożoną papierowo. Oznacza to, że pod żadnym względem nie zmieniła sposobu zarządzania gminami. Analiza wytworzonych w gminach sprawozdań z kontroli zarządczej nie wskazuje na aktywną formę tej procedury, z której wnioski mogłyby znacząco wpłynąć na doskonalenie metod zarządzania oraz na efektywność wydatków ponoszonych na funkcjonowanie gmin i realizację działań. Wiele celów i zadań nie wynika z planów działa-

nia gmin, jeśli w ogóle istnieją⁵. Najbardziej dyskusyjne cele za-
twierdzone do realizacji to np. zmniejszenie zużycia papieru do
drukarki, zwiększenie liczby podopiecznych, którym są wypła-
cane świadczenia rodzinne, zwiększenie liczby beneficjentów
korzystających z dotacji, zwiększenie liczby wydanych zezwo-
leń. Przytoczone cele i zadania albo dotyczą marginalnych wy-
datków/kosztów, albo ich realizacja w większym stopniu zależy
od czynników zewnętrznych niż działań podejmowanych
w gminie. W badanych gminach nie pojawiały się zadania typu:
zmniejszenie kosztów wynagrodzeń związanych z wydaniem
jednej decyzji, skrócenie czasu wydania zezwolenia, zakończe-
nie realizacji inwestycji do konkretnej daty, skrócenie okresu
przygotowania placu budowy do wprowadzenia wykonawcy,
zmniejszenie uciążliwości ruchu samochodowego w mieście
przez przebudowę skrzyżowania za konkretną kwotę, a są to
cele o charakterze efektywnościowym. Wiele celów zostało
sformułowanych nieprecyzyjnie, co uniemożliwia ich zmierze-
nie, a więc i ocenę stopnia ich realizacji. Przed takim skonkre-
tyzowaniem celów i zadań bronią się wszyscy zarządzający
w gminach. Twierdzą, że realizacja wielu działań zależy od
uwarunkowań politycznych. Wójtowie/burmistrzowie rozlicza-
ni za realizację programów wyborczych kierują urzędami
w sposób autokratyczny i bezpośredni. Obowiązek przygo-
towania dokumentów na potrzeby kontroli zarządczej jest kolej-

ną dodatkową pracą administracyjną, która nie wpływa na
działania gminy, „pozostaje na papierze”. Mimo szkoleń wielu
kierowników nadal ma problemy z ustalaniem celów, identyfi-
kowaniem ryzyka i jego prawidłową oceną. Wprowadzeniu
mierników liczbowych nie sprzyja też zwolnienie gmin ze spo-
rządzania i stosowania budżetu zadaniowego⁶.

Audyt wewnętrzny w badanych gminach częściej jest pro-
wadzony przez usługodawcę niż audytora zatrudnionego na
podstawie umowy o pracę. Audytorzy zewnętrzni nie wyko-
nują czynności doradczych. Analiza planów audytu wskazuje,
że jego przedmiotem są najczęściej obszary wspomagające,
a nie podstawowe, np. rachunkowość, a nie procesy inwesty-
cyjne. Audytorzy najczęściej badają i oceniają legalność dzia-
łania, zgodność z obowiązującymi przepisami prawa, regula-
cjami wewnętrznymi — regulaminami, programami. W tabe-
li 2 zestawiono obszary i tematy zadań zapewniających zreali-
zowanych w badanych gminach w czterech ostatnich latach,
przy czym pominięto zadania podobne, powtarzające się.

W tabeli 3 ujęto wybrane zalecenia poaudytowe, wskazują-
ce na uwzględnianie w audytach elementów efektywności-
wych, np. ochrony zasobów, doprecyzowania procedur. Tylko
w jednym przypadku audytor odniósł się do ceny usługi za
jedną sztukę przedmiotu usługi, a więc wykorzystał wskaźnik
efektywności.

Tabela 2

Zestawienie przykładowych zadań audytowych w badanych gminach w latach 2016–2019*

Obszar zadania zapewniającego	Temat zadania zapewniającego
Bezpieczeństwo informacji	Ochrona danych osobowych w urzędzie
Inwentaryzacja majątku	Inwentaryzacja w jednostkach organizacyjnych gminy
Jednostki organizacyjne	Gospodarka finansowa
Zamówienia publiczne	1. Dokonywanie zamówienie publicznych 2. Zamówienia publiczne w jednostkach organizacyjnych gminy do 30 tys. euro
Dysponowanie środkami publicznymi	1. Rozliczanie wydatków Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych 2. Gospodarka majątkiem gminnym 3. Naliczanie wynagrodzeń
Rachunkowość	1. Obieg dokumentów 2. Rzetelność księgowości i sprawozdań finansowych 3. Ewidencjonowanie dokumentów księgowych 4. Rozliczanie dotacji przez klub sportowy
Informatyka	Zarządzanie bezpieczeństwem informacji
Kontrola zarządcza	Funkcjonowanie kontroli zarządczej w urzędzie gminy
System gromadzenia środków publicznych	Egzekucja podatków
Nadzór właścicielski nad spółkami gminy	Realizacja funkcji nadzoru nad spółkami gminnymi
Inwestycje	Planowanie procesu inwestycyjnego — ujęcie w budżecie i WPF
Planowanie i wykonywanie budżetu	Jw.
Rolnictwo i leśnictwo	Ochrona zwierząt bezdomnych
Edukacja, sport, rekreacja i turystyka	Podstawy prawne realizacji zadań oświatowych
Architektura i urbanistyka	Zakres obowiązków pracowników w obszarze uchwalania miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego
Gospodarowanie mieniem gminy i geodezja	Oplaty adiacenckie

*W zestawieniu pominięto podobne zadania audytowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów badanych gmin.

Tabela 3

Zestawienie wybranych zaleceń wydanych przez audytora wewnętrznego

Temat zadania	Zalecenia
Ochrona danych osobowych w urzędzie	<p>Zaktualizować stosowaną dokumentację: politykę bezpieczeństwa i instrukcje zarządzania systemem informatycznym i wdrożyć ją zarządzeniem</p> <p>Wprowadzić nowy wzór upoważnienia zgodny z zasadami</p> <p>Przeprowadzić inwentaryzację wystawionych upoważnień</p> <p>Wystawić nowe upoważnienia</p> <p>Opracować i wdrożyć nowy Rejestr osób upoważnionych do przetwarzania danych osobowych — załącznik do Polityki bezpieczeństwa</p> <p>Przeprowadzić rozpoznanie zbiorów danych osobowych we wszystkich zakresach działalności urzędu. Uzupełnić Rejestr zbiorów danych osobowych</p> <p>Podpisać umowy przetwarzania danych z podmiotami, którym to przetwarzanie powierzono</p> <p>Prowadzić systematyczne sprawdzenia, sporządzać sprawozdania i aktualizować informacje ujęte w Rejestrze zbiorów danych osobowych</p> <p>Przeprowadzić szkolenia wewnętrzne dla pracowników z ogólnej problematyki ochrony danych osobowych i — po wdrożeniu nowej dokumentacji — z zasad ochrony danych osobowych w urzędzie</p>
Planowanie procesu inwestycyjnego	<p>W załącznikach nr 4 i/lub 6 do Zarządzenia Burmistrza w sprawie szczegółowych zasad, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu budżetu gminy na kolejne lata wprowadzić zmiany zwiększające kontrolę realizowanych i planowanych do realizacji przedsięwzięć, zadań, programów, np. dokonać podziału na zadania kontynuowane i nowe, rozważyć możliwość przekazywania Wydziałowi Inwestycyjnemu częściowo uzupełnianych tabel w zakresie zadań realizowanych</p> <p>Bezwzględnie przestrzegać zasady „drugiego oka” przy weryfikacji dokumentów w wersji papierowej i elektronicznej</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów badanych gmin.

Podsumowanie

W podsumowaniu należy stwierdzić, że choć administracja publiczna, w tym samorządowa, jest zobligowana do stosowania nowoczesnych metod zarządzania gminami w związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej, ich wpływ na efektywność wydatkowanych środków publicznych jest znikomy.

Powodów tego stanu rzeczy jest wiele i są bardzo zróżnicowane, od braku kompetencji kadry zarządzającej i zbyt zawilego prawodawstwa, po stare, okrzepłe przyzwyczajenia i praktyki oraz niewystarczającą motywację do wprowadzania zmian. Bezpośrednio w jednostkach samorządu terytorialnego, w tym w gminach, prowadzenie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego jest wyłączone spod nadzoru i kontroli ministra finansów — koordynatora tego procesu. Organem, który został powołany do życia w celu nadzorowania i kontrolowania gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest Regionalna Izba Obrachunkowa. W ramach przeprowadzanych kontroli kompleksowych

Regionalna Izba Obrachunkowa weryfikuje przestrzeganie zapisów ustawy o finansach publicznych również w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, ale ogranicza się praktycznie do sprawdzenia, czy prowadzony jest audyt wewnętrzny⁷.

Znaczące zmiany w przepisach prawa w tym zakresie wprowadzono w 2016 r. — wydano nowe rozporządzenia szczegółowo regulujące prowadzenie audytu w jednostkach sektora finansów publicznych, a mianowicie Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.08.2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 506). W akcie tym wprowadzono obowiązek uzgadniania z audytowanym kryteriów oceny przed przeprowadzeniem zadania zapewniającego. W ocenie audytorów wewnętrznych wskazany zapis jest kolejną zasadą, która w powiązaniu z dużym wpływem wójta/burmistrza na wybór obszarów i tematów audytu, głównie przez zatwierdzanie rocznego planu audytu i wydawanie upoważnień do jego przeprowadzenia, skutecznie zmniejszyła skuteczność audytu wewnętrznego.

Przypisy/Notes

¹ Gminy, w których przeprowadzono badania, w 2019 r. poniosły wydatki w przedziale 74–187 mln zł. Pięć z nich wykazało dodatni wynik budżetowy, jedna gmina wykazała niewielki niedobór. Wszystkie badane gminy spełniają obowiązujące wskaźniki zadłużenia.

² Zmiany dokonano po stwierdzeniu przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności art. 65 ust. 1, art. 66 i art. 67 z Konstytucją. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9.11.2005 r. sygn. akt Kp 2/05 (M. P. z 2005 r. nr 69 poz. 962).

³ Raport na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Rada Ministrów, Warszawa.

⁴ Szerzej m.in. w: Moeller, 2020; Przybylska (red.), 2020.

⁵ Szerzej o źródłach danych do określania celów w: Soltyk, 2018, s. 227.

⁶ Budżet zadaniowy to plan, w którym wydatki są podzielone na funkcje, zadania i podzadania. Dla zadań i podzadań są wskazane cele, które zaplanowano do osiągnięcia w wyniku ich realizacji. Stopień realizacji celów jest określony konkretnymi miernikami. Budżety zadaniowe mają zwiększyć sprawność zarządzania zadaniami publicznymi oraz efektywność ponoszonych wydatków.

⁷ Szerzej w: Ćwiąkała-Małys, Durbajło-Mrowiec, 2019.

Bibliografia/References

Ćwiąkała-Małys, A., Durbajło-Mrowiec, M. (2019). Legalność i efektywność audytu wewnętrznego w ocenie Regionalnych Izb Obrachunkowych. W: P. Bednarek, *Audyt wewnętrzny a ocena kondycji ekonomicznej podmiotów gospodarczych i instytucji*, 11–18. Wrocław: Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu.

Deloitte (2008). *Audyt efektywnościowy. Metodyka*. Warszawa: Deloitte. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadzca-i-audyt-wewnetrzny/audyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/metodyka> (27.12.2019).

Durbajło-Mrowiec, M. (2018). Koncepcja kontroli zarządczej w wybranej jednostce samorządu terytorialnego. W: A. Ćwiąkała-Małys, M. Karpińska (red.), *Wyzwania współczesnych finansów: wybrane problemy*, 43–58. *Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego. Seria: Finanse i Rachunkowość*, (5).

IIA (2016). *Definicja audytu wewnętrznego. Kodeks etyki oraz międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. <https://www.iaa.org.pl/o-nas/standardy> (11.01.2020).

Moeller, R. (2020). *Nowoczesny audyt wewnętrzny*. Warszawa: Wyd. Nieoczywiste.

Przybylska, J. (red.) (2020). *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych*. Warszawa: CeDeWu.

Rada Ministrów (2002). Raport Rady Ministrów na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Warszawa.

Soltyk, P. (2018). Wybrane instrumenty wspomagające proces doskonalenia zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 358.

Akty prawne/Legal acts

Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12.12.2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 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 6.12.2012 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 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.09.2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 506).

Ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168).

Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9.11.2005 r. sygn. akt Kp 2/05 (M.P. z 2005 r. nr 69 poz. 962).

Dr hab. Anna Ćwiąkała-Małys

Doktor habilitowany nauk ekonomicznych, profesor Uniwersytetu Wrocławskiego, wieloletni praktyk gospodarczy, audytor, doradca podatkowy. W pracy naukowej koncentruje się na rachunkowości finansowej oraz zarządczej i podatkach w jednostkach organizacyjnych krajowych i zagranicznych.

Dr hab. Anna Ćwiąkała-Małys

Habilitated doctor in economics, professor of University of Wrocław with many years of business practice; internal auditor and tax advisor. In her research work, she focuses on financial and management accounting as well as taxes in organizational units.

Dr inż. Małgorzata Durbajło-Mrowiec

Doktor inżynier nauk ekonomicznych w zakresie rachunkowości finansowej i zarządczej, audytor wewnętrzny, specjalista z rachunku kosztów i wyceny przedsiębiorstw, wieloletni praktyk gospodarczy. Aktualnie w pracy naukowej koncentruje się na finansach i rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego.

Dr inż. Małgorzata Durbajło-Mrowiec

Ph.D. in economic sciences in the field of financial and management accounting, internal auditor, specialist in cost accounting and business valuation with many years of business practice. Currently, in her research work, she focuses on finance and accounting of local government units.