

Dr Piotr SOŁTYK

Wydział Finansów i Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

e-mail: piotr.soltyk@uek.krakow.pl

DOI: 10.15290/oes.2018.02.92.10

REALIZACJA POSTULATÓW KONTROLI ZARZĄDCZEJ W DOSKONALENIU JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – WSTĘPNE WYNIKI BADAŃ ANKIETOWYCH

Streszczenie

Problematyka kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych określona została w przepisach ustawy o finansach publicznych. Jej koncepcja zakłada przede wszystkim zmianę w stylu zarządzania na wzór rozwiązań przyjętych w corporate governance. Najogólniej mówiąc, filozofia kontroli zarządczej sprowadza się do samodoskonalenia urzędów administracji publicznej, w szczególności poprzez umiejętne zarządzanie ryzykiem, co w konsekwencji ma diagnozować luki w mechanizmach kontroli. Sprawność i efektywność działania jednostek samorządu terytorialnego w znacznej mierze uzależnione są od uwzględnienia postulatów kontroli zarządczej. W artykule przedstawiono wybrane wyniki badań ankietowych, których przedmiotem była ocena organizacji kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, samorząd terytorialny, standardy kontroli zarządczej

JEL: H83, H 72, M19

IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT CONTROLS IN CONTROLLING THE TERRITORIAL GOVERNMENT – INITIAL RESULTS OF RESEARCH

Summary

The issue of management control in the public finance sector is specified in the provisions of the Public Finance Act. Its concept assumes, above all, a change in the style of management based on the solutions adopted in corporate governance. Generally speaking, the philosophy of management control comes down to self-improvement of public administration offices, in particular through skillful risk management, which consequently is to diagnose gaps in control mechanisms. The efficiency and effectiveness of the operation of local government units depends to a large extent on the inclusion of postulates of management control. The article presents selected results of surveys, the subject of which was the assessment of the organization of management control in the local government, including the standards.

Key words: management control, local government, management control standards

1. Wstęp

Procesy dostosowawcze organizacji zainteresowania publicznego, jak również podmiotów gospodarczych, ewaluują do współczesnych warunków i wymagają ciągłego doskonalenia instytucjonalnych, funkcjonalnych i instrumentalnych aspektów zarządzania [por. Kożuch, Cywoniuk, 2000, s. 9]. W sektorze publicznym zarządzanie (kierowanie) to proces specyficzny i zarazem trudny, gdyż uwarunkowany licznymi regulacjami prawa. W powszechnym znaczeniu zarządzanie publiczne w odniesieniu do podmiotów sektora publicznego (sektora finansów publicznych) oznacza organizowanie działań dla osiągnięcia określonych celów, przy zachowaniu zasad skuteczności i sprawności organizacyjnej, z uwzględnieniem realnej odpowiedzialności za otrzymane rezultaty [Jastrzębska, Janowicz-Lomott, Łyskawa, 2016, s. 66].

Sprawne i efektywne kierowanie podmiotami publicznymi wymaga niemałych kompetencji oraz doświadczenia decydentów przede wszystkim we wdrażaniu nowoczesnych metod i technik racjonalnego zarządzania. Często w literaturze naukowej spotyka się głosy mówiące, iż „współczesna administracja publiczna powoli odchodzi od tradycyjnego modelu weberowskiego tzw. biurokracji idealnej” na rzecz zarządzania opartego na definiowaniu celów, określaniu adekwatnych wskaźników – mierników, a następnie rygorystycznego rozliczania decydentów z założonych celów [por. Lubas, Hryszkiewicz, Borownik, 2016, s. 8]. Istotne znaczenie we wspomaganii decydentów podczas podejmowania właściwych decyzji, zwłaszcza tych finansowych, ma umiejętne zarządzanie ryzykiem. Jest to proces ciągle wkomponowany w system zarządzania organizacją publiczną, który umiejętnie realizowany powinien skutecznie przeciwdziałać materializacji poważnego ryzyka. Jego celem jest ograniczanie powstania różnego rodzaju szkód finansowych czy wizerunkowych w działalności jednostki sektora finansów publicznych.

W sektorze publicznym zarządzanie ryzykiem może pomóc oceniać prawdopodobieństwo zajścia zdarzeń, które mogą mieć niekorzystny wpływ na realizację celów oraz ponoszone koszty [Czerwiński, 2003, s. 81]. Należy podkreślić, iż efektywne zarządzanie zdeterminowane jest licznymi regułami, w tym wdrożeniem procedur i metod kierowania, dostosowanymi do specyfiki funkcjonowania organizacji publicznej. Doniosłe znaczenie dla organizacji kontroli zarządczej mają standardy kontroli zarządczej, co bezpośrednio przekłada się na skuteczność działania jednostek sektora finansów publicznych, jak również jakość realizowanych usług publicznych. Brak regulacji wewnętrznych lub istniejące luki w systemach kontroli wewnętrznej czy w końcu nierespektowanie postulatów standardów kontroli zarządczej mogą w konsekwencji spowodować, że jednostka zostanie narażona na wysokie ryzyko nieosiągnięcia założonych celów.

Co więcej, uwzględnienie wytycznych standardów kontroli zarządczej w bieżącym kierowaniu jednostką sektora finansów publicznych jedynie w ograniczonym stopniu rodzi ryzyko powstawania różnego rodzaju dysfunkcji oraz

niwelowania działań prewencyjnych w zapobieganiu nieprawidłowości, wykrywaniu przypadków marnotrawstwa i oszustw finansowych. Ma to także negatywny wpływ na poszukiwanie nowatorskich rozwiązań w zakresie korygowania i uszczelniania mechanizmów kontroli wewnętrznej.

Z uwagi na powyższe przesłanki powstaje zatem problem badaczy, który został sformułowany w pytaniu: **czy w działalności jednostek samorządu terytorialnego respektowane są postulaty zawarte w standardach kontroli zarządczej?**

Na podstawie tak określonego problemu badawczego postawiono hipotezę, zgodnie z którą: **skuteczne i efektywne zarządzanie działalnością JST wymaga uwzględnienia standardów kontroli zarządczej, przez co może nastąpić ograniczenie możliwości wystąpienia ryzyka nieprawidłowości i zwiększenie szansy osiągnięcia założonych celów.** Mając na uwadze tak postawiony problem badawczy i określoną hipotezę, jako główny cel opracowania przyjęto próbę przedstawienia wybranych wyników badania ankietowego, którego przedmiotem była ocena realizacji postulatów kontroli zarządczej na płaszczyźnie jednostek samorządu terytorialnego (JST).

2. Znaczenie kontroli zarządczej w działalności JST

W dążeniu do przedstawienia istoty i znaczenia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych ze szczególnym uwzględnieniem działalności JST zasadne staje się w pierwszej kolejności przybliżenie teoretycznych zagadnień kontroli. Termin „kontrola” po raz pierwszy został zdefiniowany w 1916 roku przez H. Fayola, który twierdzi, iż „kontrola polega na sprawdzeniu, czy wszystko dzieje się zgodnie z przyjętym planem, według wydanych instrukcji i założonych zasad” [Fayol, 1949, s. 107]. Badacz ten jako cel kontroli wskazał przede wszystkim funkcje prewencyjną. Uznał on bowiem, że skutecznie działająca kontrola ma w pierwszej kolejności zapobiegać nawrotom nieprawidłowości i niedociągnięć.

Przegląd literatury naukowej pozwala dostrzec bezmiar definicji kontroli. Jednak do najbardziej popularnych można zaliczyć m.in. tę określoną przez A. Pakułę, według której termin „kontrola” stanowi niezbędny etap określonego cyklu działania zorganizowanego przez jedną z funkcji kierowania, wchodząc łącznie z planowaniem w obręb funkcji regulacyjnej i korygowanie ujawnionych dysfunkcji w celu zapewnienia sprawnego działania w przyszłości [por. Pakuła, 2005, s. 463]. Przedstawiona definicja w dużym stopniu zbieżna jest z koncepcją kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, gdyż podkreśla istotę planowania w działalności organizacji, czyli z góry przemyślany plan stanowiący podstawę do podejmowania decyzji nie tylko w sferze finansów.

W piśmiennictwie naukowym termin „kontrola zarządcza” w drobiazgowy sposób wyjaśniony został przez R.J. Mocklera. Otóż, zdaniem tego autora kontrola zarządcza to nic innego jak porównywanie określonych standardów, pla-

nów, celów, w efekcie czego uzyskiwane są wyniki – rezultaty stanowiące podstawę do ewentualnego podjęcia działań naprawczych, tak aby działalność organizacji była jak najbardziej racjonalna i uzasadniona ekonomicznie [Mocler, 1970, s. 123–124].

Dostrzegając problem nieefektywności i słabości kontroli wewnętrznej, często z uwagi na przedmiot badań określanej jako kontrola finansowa, ustawodawca uzasadnił wprowadzenie do jednostek sektora finansów publicznych kontrolę zarządczą m.in. tym, że „(...) dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem w przepisach pojęcia kontroli finansowej pokazuje, iż jest ona utożsamiana wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki. Zamierzeniem projektodawcy jest objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich aspektów działalności jednostki. Podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji jest odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Uzasadnienie do rządowego projektu..., 2010].

Pojęcie „kontrola zarządcza” zostało wprowadzone do systemu finansów publicznych z dniem 1 stycznia 2010 r. wraz ze zmianą z dniem 27 sierpnia 2010 r. ustawy o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 2077). W świetle dyspozycji art. 68 tej ustawy stanowi ona ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Analizując treść tego przepisu, należy zauważyć, iż ta nowa instytucja normatywna to nic innego jak nowoczesna metoda zarządzania w dużej mierze oparta na planowaniu, wyznaczaniu celów, doborze adekwatnych mierników do oceny realizacji przyjętych priorytetów, a także bieżącym monitorowaniu i ocenie sytuacji w procesie podejmowania decyzji.

Uszczegółowieniem zakresu pojęciowego przedstawionego w ustawie o finansach publicznych są wydane na drodze komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Odgrywają one istotną rolę, ponieważ określają zasadnicze wymagania odnoszące się do organizacji kontroli zarządczej. Kontrola zarządcza, jako instytucja normatywna, stanowi – jak już wskazano – nowy element w systemie finansów publicznych, czego nie można już powiedzieć o działaniach podejmowanych w jej ramach [Walczak, 2010, s. 485].

Wspomaga ona decydentów w kierowaniu JST w szczególności przez dobór sprawdzonych rozwiązań i metod zarządzania wykorzystywanych od dawna z sukcesem w zarządzaniu podmiotami ze świata sektora gospodarczego. Na pierwszym miejscu wymienić tu należy metodę benchmarkingu polegającą na określeniu najlepszego sposobu identyfikacji, zrozumienia i rozwiązania problemu, a także coraz bardziej popularną metodę wykorzystywaną w sektorze finansów publicznych, tj. controlling, który w najbardziej ogólnym znaczeniu sprowadza się do wspomagania planowania, kontroli i analizy kosztów. W nie-

których urządach administracji samorządowej od dłuższego czasu praktykowana jest metoda zarządzania jakością TQM (*Total Quality Management*), której istotą jest kompleksowe zarządzanie jakością świadczonych usług publicznych dla społeczeństwa.

Wspomnieć tu trzeba także o zarządzaniu ryzykiem. Ustawodawca zagadnienie to wskazał w przepisach ustawy o finansach publicznych jako jeden z celów kontroli zarządczej (art. 68, ust. 2 pkt 7 ustawy o finansach publicznych). Istota tego procesu polega na wspomaganiu decydentów JST w identyfikowaniu i apriorycznej analizie ryzyka przez ograniczanie jego materializacji. Ma to zapewnić, aby zadania publiczne w szczególności realizowane były zgodnie z prawem, efektywnie, skutecznie, terminowo, transparentnie, zapewniając jednocześnie ich wysoki poziom jakościowy [Sołtyk, 2017, s. 419]. Na kontrolę zarządczą należy spojrzeć szeroko przez pryzmat promowanego w skali międzynarodowej nowego sposobu zarządzania sektorem publicznym NPM (*New Public Management*) polegającym w szczególności na decentralizacji procesów decyzyjnych, poszukiwaniu innowacyjnych rozwiązań bardziej efektywnego wydatkowania środków pieniężnych, w tym także w ramach budżetu zadaniowego, redukcji kosztów, w tym poprzez zmniejszenie zatrudnienia za pomocą reorganizacji form prawno-organizacyjnych oraz działalności niezależnego instrumentu audytu wewnętrznego świadczącego usługi atestacyjne i doradcze [por. Winiarska, Postuła, 2012, s. 41].

Efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania ze strony kierownika jednostki i wszystkich osób na stanowiskach, które mają udział w zarządzaniu jednostką – obowiązków i zadań w zakresie kontroli zarządczej nie można przydzielić lub ograniczyć do jednej komórki organizacyjnej [Karlikowska, Miemiec, Ofiarski, Sawicka, 2010, s. 192]. Prawną odpowiedzialność za skutecznie działający system kontroli zarządczej na płaszczyźnie samorządu terytorialnego ponoszą wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu JST. Potwierdza to wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, z którego wynika, iż „(...) kierownik jednostki, nawet gdy skutecznie przekazuje określone uprawnienia i obowiązki swoim pracownikom, to nie wyzbywa się odpowiedzialności za brak kontroli zarządczej” [wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2012 r., VSA/WA 2016/12, SIP LEX nr 1297705]. System kontroli zarządczej nie zamyka się wyłącznie w procedurach, instrukcjach czy wewnętrznych zarządzeniach kierownictwa [Winiarska, Postuła, 2012, s. 41].

W powodzeniu funkcjonowania kontroli zarządczej – zgodnie z modelem określonym w regulacjach prawa – znaczny udział ma większe zaangażowanie personelu pracowniczego, jak również innowacyjne podejście do diagnozowania ewentualnych luk w mechanizmach kontroli. Podkreślić przy tym należy, iż niewykonanie lub nienależyte wykonywanie przez decydentów obowiązków w zakresie kontroli zarządczej wypełnia przesłankę naruszenia dyscypliny finansów publicznych – stosownie do dyspozycji art. 18 c ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

(tj. Dz.U. z 2013 r., poz. 168). Liczba ujawnionych czynów naruszeń dyscypliny finansów publicznych w tym zakresie nie jest zbyt duża. Jak bowiem wynika ze sprawozdania przygotowanego przez GKO, w 2014 roku wynosiła ona 3 czyny, w 2015 – 9, zaś w 2016 – 6.

Konkludując, uznać należy, że koncepcja kontroli zarządczej jest systemem złożonym, w ramach którego z różnym rezultatem dokonuje się diagnozowania stanu funkcjonujących w JST procesów i procedur [por. Winiarska, Postuła, 2012, s. 42]. Prawidłowo zorganizowana pozwala zwiększyć szansę, że założone cele zrealizowane zostaną w sposób legalny, efektywny i terminowy.

3. Standardy kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

Przepisy prawa finansowego w przedmiocie organizacji kontroli zarządczej są, można rzec, milczące. Nie zawierają bowiem żadnej delegacji prawnej, która powinna być zorganizowana i uporządkowana w systemie zarządzania organizacją publiczną. Takie informacje zostały jednoznacznie zawarte w standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych i ogłoszone w komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84). Są to wytyczne, których istota sprowadza się do ukazania fundamentalnych wymagań w zakresie projektowania i budowania mechanizmów kontroli tworzących spójny system kontroli zarządczej w danej jednostce sektora finansów publicznych. Inaczej mówiąc, stanowią one uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i ciągłego doskonalenia systemów zarządzania w organizacji publicznej [por. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.]. Obecne standardy kontroli zarządczej opracowane zostały na podstawie powszechnie uznanych międzynarodowych wytycznych kontroli wewnętrznej, w szczególności:

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO;
- The Revised Internal Control Standard for Effective Management SEC (2007) 1341 appendix 1;
- Control Objectives for Information and Related Technology – COBIT.

Struktura dzisiejszych standardów kontroli zarządczej nie jest zbyt rozbudowana. Obejmuje ona pięć grup, które następnie odpowiadają poszczególnym elementom kontroli zarządczej. Konkludując, można uznać, iż efektywne zarządzanie organizacją publiczną jest niemożliwie bez wykorzystania wymienionych powyżej standardów. Osiągnięcie zamierzonych celów, diagnozowanie luk w systemach kontroli, jak również samodoskonalenie JST wymagają konsolidacji każdego z powyżej wspomnianych elementów, tworząc spójny system kontroli zarządczej.

4. Opis zastosowanej metody badawczej

W celu rozpoznania i oceny faktycznego stosowania w działalności JST postulatów kontroli zarządczej przyjęto założenia, że pytania sformułowane w kwestionariuszu ankiety badawczej zostały opracowane przez audytora na podstawie wytycznych standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych ogłoszonych komunikatem nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. Min. Fin. 2009, nr 15, poz. 84). Ankietę podzielono na metryczkę zawierającą 8 pytań, a w dalszej części kwestionariusza sformułowano 42 pytania poruszające zagadnienia odnoszące się do pięciu elementów kontroli zarządczej, tj.: A. „Środowiska wewnętrznego”; B. „Celów i zarządzania ryzykiem”; C. „Mechanizmów kontroli”; D. „Informacji i komunikacji”, a także ostatniego segmentu oznaczonego jako E. „Monitorowanie i ocena”. Kwestionariusz ankiety sporządzony w formie elektronicznej przesłany został w drugiej połowie 2017 roku do wszystkich JST w Polsce. Procent JST biorących udział w badaniu (tj. po otrzymaniu zwrotnych ankiet) przedstawiał się następująco: województwo samorządowe 81,3%, powiat 14,3%, miasto na prawach powiatu 21,2%, gmina miejska 19%, gmina miejsko-wiejska 12,5%, gmina wiejska 13,7%. Czasowy zakres badań obejmował okres od 1 stycznia 2010 roku do 30 czerwca 2017 roku, a więc od dnia, w którym zaistniała kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Obliczenia wykonano w programie IBM SPSS. Realizacja założonego celu badawczego wymagała równocześnie przeglądu literatury naukowej przede wszystkim z dziedziny finansów publicznych, finansów samorządowych i zarządzania w organizacjach publicznych, jak również dokonania jej krytycznej analizy. Konieczne okazało się także wykorzystanie niektórych regulacji z zakresu prawa finansowego i wytycznych agend rządowych. Uwzględniono również metodę dedukcji i indukcji. W celu rozpoznania faktycznego stanu realizacji postulatów kontroli zarządczej respondentom zadano m.in. następujące pytania:

- Czy w urzędzie JST wdrożono schemat określania celów i zadań?
- Jakie narzędzia są wykorzystywane przy monitorowaniu i ocenie realizacji założonych celów i zadań?
- W jakim stopniu przyjęte w urzędzie JST rozwiązania organizacyjne kontroli zarządczej przyczyniły się do poprawy planowania finansowego?
- Czy w urzędzie JST wprowadzono w formie pisemnej Kodeks Etyki?
- Czy kierownik JST składa oświadczenie o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej?

5. Analiza i ocena wybranych wyników badań ankietowych

W piśmiennictwie naukowym wyraźnie podkreśla się znaczenie schematu w przedmiocie wyznaczania celów i zadań dla uzyskania efektywności i skuteczności działania organizacji. Według R.W. Griffina [2004, s. 212–213] w dzia-

łalności każdej organizacji cele spełniają ważne funkcje, do których przed wszystkim należy zaliczyć:

- dostarczanie wskazówek i nadanie jednolitego kierunku działania;
- ustalanie celów silnie oddziałujących na dobre planowanie;
- stanowienie źródła motywacji dla personelu pracowniczego;
- stanowienie skutecznego mechanizmu oceny i kontroli.

Standardy kontroli zarządczej w grupie oznaczonej jako B. „Cele i zarządzanie ryzykiem” obejmują standard odnoszący się do „określenia celów i zadań, monitorowania i oceny ich realizacji”. Przedmiotowy standard wymaga, aby kierownicy JST – jako osoby prawnie odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej – określili cele i zadania. Najlepiej, aby cele i zadania zostały sprecyzowane w co najmniej rocznej perspektywie, co pozwala w dalszym etapie zarządzania na lepszą kontrolę i monitorowanie ich realizacji za pomocą ustalonych mierników. Najczęściej cele określa się w liczbie od 2 do 4. Zbyt duża liczba celów nie jest zalecana chociażby z uwagi na mogące pojawić się trudności w doborze środków finansowych do ich realizacji, a także problemy w planowaniu i monitorowaniu ich postępów. W praktyce zaleca się, aby cele i zadania były określone w sposób jak najbardziej przejrzysty i zrozumiały. W formułowaniu celów i zadań pomocne mogą się okazać różnego rodzaju dokumenty planistyczne. Bez wątplenia na pierwszym miejscu wymienić tu trzeba strategię rozwoju danej JST, plany inwestycyjne samorządu terytorialnego albo wieloletnią prognozę finansową. Przystępując do wyznaczania celów, warto uzyskać odpowiedzi na kilka kluczowych pytań, a mianowicie: [por. Ochmańska, Jarząbek, 2012, s. 110]:

- Czy cele są jasne i zgodne z zasadami danej JST określonymi przez przepisy prawa lub inne obowiązujące regulacje?
- Czy został określony termin, w którym poszczególne cele mają być osiągnięte?
- Czy liczba celów ogólnych jest niewielka, tak aby kierownictwo mogło skutecznie monitorować ich realizację?
- Czy wszyscy pracownicy znają i rozumieją cele ogólne JST?

Weryfikacja realizacji celów i zadań należy do obowiązków kierownika JST i powinna się odbywać na drodze samooceny, czynności kontrolnych lub ewaluacji dokonywanej przez niezależny instrument, jakim jest audyt wewnętrzny – (ocena ta prowadzona jest w wybranych JST stosownie do dyspozycji art. 274, ust. 3 ustawy o finansach publicznych).

Analiza wyników wykazała, iż ponad 60% badanych JST realizuje wytyczne standardów kontroli w zakresie określenia schematu, według którego następuje wyznaczanie celów i zadań. Na tej podstawie można wyciągnąć ogólny wniosek, iż w tych JST decydenci dostrzegają potrzebę wyznaczania skutecznych celów i zadań, co w konsekwencji sprzyja dobremu planowaniu nie tylko w wymiarze finansowym, ale i innych obszarach działalności JST. Prace badawcze wykazały, iż ponad 36% urzędów niestety nie posiada wdrożonego schematu w zakresie określania celów i zadań. Dane te są niepokojące, ponieważ mogą świadczyć

o niezupełnym rozumieniu istoty i filozofii zarządzania w sektorze publicznym. Zaniechanie określenia celów ma bez wątpienia negatywny wpływ na proces podejmowania decyzji. W takiej sytuacji trudno bowiem mówić o rozpoznaniu czynników ryzyka, które mogą zakłócić realizację danego przedsięwzięcia, ustalenie harmonogramu jego wykonania czy dokonanie rzetelnej oceny.

Na uwagę zasługuje fakt, że wyniki kontroli przeprowadzonej przez NIK potwierdzają zaniechania niektórych JST nierespektujących niniejszego postulatu kontroli w zakresie wyznaczania celów. Według NIK w 25% skontrolowanych JST nie określono celów jednostki powiązanych z procedurami realizacji zadań – zaś w 30% badanych urzędów stwierdzono braki w procedurach realizacji zadań odnośnie do uregulowania etapów planowania [*Informacja o wynikach kontroli...*, 2011, s. 15]. Nieliczna część badanych jednostek niestety nie udziela odpowiedzi na zadane pytanie (4,4%).

Tabela 1 zawiera odpowiedzi uzyskane na pytanie: Czy w urzędzie JST wdrożono schemat określania celów i zadań?

TABELA 1

Czy w urzędzie JST wdrożono schemat określania celów i zadań?

Wyszczególnienia	[Liczebność]	[%]	[% ważnych]
Tak	246	60,4	63,2
Nie	143	35,1	36,8
Ogółem	389	95,6	100,0
Brak danych	18	4,4	–
Ogółem	407	100,0	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Zasadniczym kierunkiem we współczesnym zarządzaniu jest wspomaganie tego procesu przez wykorzystywanie różnorodnych narzędzi. W dużym uproszczeniu uznać trzeba, iż każda z JST, uwzględniając własne specyficzne warunki działania, alokację środków pieniężnych w planie finansowym (budżecie), a także wykształcenie i kwalifikację kadry zarządzającej, indywidualnie postanawia, z jakich narzędzi będzie korzystać w trakcie gromadzenia informacji, a następnie przetwarzania ich na potrzeby procesu podejmowania decyzji zarządczych.

Z uzyskanych danych wynika, iż najczęściej do bieżącego monitorowania i oceny realizacji założonych celów zarząd JST wykorzystuje informację czerpaną z budżetu samorządowego – 85,58% odpowiedzi. Dane te w ogóle nie dziwią, gdyż budżet rozumiany jako plan finansowy jest trwałym instrumentem wykorzystywanym w aktywnym zarządzaniu, zwłaszcza finansami. Ten model zarządzania cechuje kompleksowe podejście do procesu zarządzania finansami, ponieważ obejmuje całokształt procesów gromadzenia i wydatkowa-

nia środków pieniężnych oraz decyzje w tym zakresie [Dylewski, Filipiak, Gozłańczyńska-Koczkodaj, 2006, s. 64]. Równie duża część respondentów, 78,16%, wskazała, iż podejmując decyzje zarządcze, opiera się na informacjach pochodzących z wieloletniej prognozy finansowej (WPF). Należy podkreślić, iż organy przedstawicielskie JST uchwaliły ją po raz pierwszy na 2011 rok, zaś jej zasadniczym celem było stworzenie płaszczyzny dla wieloaspektowego prognozowania w perspektywie kilku lat, sytuacji finansowej, jak również zarządzania długiem JST [Walczak, 2017, s. 638].

Dla zwiększenia efektywności zarządzania JST, jak wskazało 55% respondentów, wykorzystywane są bieżące przeglądy. Duża część ankietowanych uznała, że instrumentem wykorzystywanym do monitorowania i oceny realizacji założonych celów jest działalność audytu wewnętrznego – 44,21% odpowiedzi. W niewielkim stopniu wykorzystywany jest budżet zadaniowy – 14,21%, co można uzasadnić jego fakultatywnym prawem podejmowania.

Szczegółowe dane liczbowe przedstawia tabela 2.

TABELA 2

Jakie narzędzia są wykorzystywane przy monitorowaniu i ocenie realizacji założonych celów i zadań urzędu JST?

Wyszczególnienia	Odpowiedzi		[% obserwacji]
	[Liczebność]	[%]	
Budżet tradycyjny	310	29,9	81,6
Budżet zadaniowy	54	5,2	14,2
Wieloletnia prognoza finansowa	297	28,6	78,2
Audyt wewnętrzny	168	16,2	44,2
Bieżące przeglądy	209	20,1	55,0
Ogółem	1038	100,0	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Planowanie to proces podejmowania decyzji obejmujący przewidywanie przyszłego układu warunków i środków działania oraz formułowanie celów działania przy uwzględnieniu cech tego układu [Podstawy zarządzania, 2000, s. 80]. Istota planowania dochodów i wydatków publicznych wynika z natury optymalnego zarządzania publicznymi środkami pieniężnymi. Zdaniem S. Owsiaika [2013, s. 257] podstawowym narzędziem kształtowania wydatków publicznych jest planowanie. Zasadne więc było rozpoznanie, w jakim stopniu przyjęte w JST rozwiązania organizacyjne kontroli zarządczej przyczyniły się do poprawy planowania finansowego. Najwięcej ankietowanych – 42,5% – wyraziło opinię, iż obecny system kontroli zarządczej jedynie w umiarkowanym stopniu przyczynił się do poprawy planowania finansowego – zaś blisko 1/3 (26,8%) respondentów jest zdania, iż dotychczasowe rozwiązania organizacyjne przyczyniły się efektywnego monitorowania realizacji celów raczej

w wysokim stopniu. Na uwagę zasługuje fakt, iż jedynie 5,4% odpowiedzi potwierdza bardzo wysoki stopień obecnych rozwiązań organizacyjnych. Uzyskane wyniki pozwalają na sformułowanie ogólnego wniosku, zgodnie z którym konieczne staje się dalsze doskonalenie rozwiązań organizacyjnych, aby zwiększyć szanse trafniejszego planowania finansowego i jednocześnie ograniczyć ryzyko problemów związanych z tym procesem.

Szczegółowe dane liczbowe przedstawia tabela 3.

TABELA 3

W jakim stopniu przyjęte w urzędzie JST rozwiązania organizacyjne kontroli zarządczej przyczyniły się do poprawy planowania finansowego?

Wyszczególnienia	Odpowiedzi		[% obserwacji]
	[Liczebność]	[%]	
W bardzo niskim stopniu	23	5,7	6,0
Raczej w niskim stopniu	55	13,5	14,4
W umiarkowanym stopniu	173	42,5	45,3
Raczej w wysokim stopniu	109	26,8	28,5
W bardzo wysokim stopniu	22	5,4	5,8
Ogółem	382	93,9	100,0
Brak odpowiedzi	25	6,1	–
Ogółem	407	100,0	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Realizacja zadań publicznych przez przedstawicieli i pracowników administracji rządowej i samorządowej musi być zgodna z powszechnie obowiązującymi zasadami etycznymi [Jasztal, 2012, s. 151]. W ujęciu słownikowym termin „etyka” oznacza system wartości i norm postępowania obowiązujący w danej zbiorowości [Słownik współczesnego języka..., 2000, s. 241]. Podkreślenia wymaga fakt, iż przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania ustawodawca wskazał w treści art. 68 ust. 2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych jako jeden z wielu wyznaczonych celów kontroli zarządczej. Według standardów kontroli zarządczej „osoby zarządzające i pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań, zaś osoby zarządzające powinny wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowaniem decyzji” [Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.]. Problematyka przestrzegania wartości etycznych w wybranych JST była przedmiotem oceny przeprowadzonej przez kontrolerów NIK. Niestety wyniki przeprowadzonej kontroli nie są zbyt optymistyczne. Okazało się bowiem, iż „wartości etyczne w udokumentowanej formie i sprecyzowanej treści ustaliło jedynie 40% badanych JST, a w innych przygo-

towano dokumenty zawierające jedynie ogólne postulaty, określające pożądane zachowania. W 20% urzędach kierownictwo tych jednostek nie potwierdziło w formie pisemnej promowanych postaw etycznych" [*Informacja o wynikach kontroli...*, 2011, s. 15].

Z badania wynika, iż zdecydowana większość JST – 80,2% – posiada Kodeks Etyczny wprowadzony w formie pisemnej. Natomiast 1/5 (19,8%) ankietowanych urzędów potwierdziła brak posiadania w formie pisemnej procedury normującej postawy etyczne. Część respondentów (3,4%), niestety, nie udzieliła odpowiedzi na przedmiotowe pytanie. Na podstawie uzyskanych wyników można sformułować ogólny wniosek na temat promowania przez kierownictwo JST wartości etycznych. Okazało się, że przeważająca część badanych urzędów dostrzega potrzebę unikania konfliktu interesów – taka postawa jest szczególnie wskazana w obszarze udzielania zamówień publicznych, zlecenia do realizacji usług, dostaw i robót budowlanych. Wskazówki zawarte w Kodeksie Etyki mogą się także okazać przydatne w redukcji ryzyka zachowań korupcyjnych czy popularyzować godną postawę sumiennego i bezstronnego pracownika administracji samorządowej.

Szczegółowe dane liczbowe przedstawia tabela 4.

TABELA 4

**Czy w urzędzie JST wprowadzono w formie pisemnej
Kodeks Etyki?**

Wyszczególnienia	Odpowiedzi		[% obserwacji]
	[Liczebność]	[%]	
Tak	315	77,4	80,2
Nie	78	19,2	19,8
Ogółem	393	96,6	100,0
Brak odpowiedzi	14	3,4	–
Ogółem	407	100,0	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Przepisy prawa finansowego nie nakładają na kierowników JST obowiązku składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. Nie oznacza to jednak, że tego rodzaju dokument nie może być składany przez decydentów, którzy wyrażą taką wolę i określą zasady jego opracowania w wewnętrznych uregulowaniach. Wzór oświadczenia o stanie kontroli określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. 2010 nr 238, poz. 1581). Oświadczenie może opierać się na ocenie składającego je podmiotu, a także informacjach pochodzących z monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej

dla sektora finansów publicznych, systemu zarządzania ryzykiem, audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznych i zewnętrznych, a także innych źródeł informacji [Lipiec-Warzecha, 2011, s. 364].

Uzyskane wyniki pozwalają twierdzić, iż w JST objętych badaniem zdecydowana większość decydentów składa oświadczenie potwierdzające funkcjonowanie kontroli zarządczej w kierowanych przez nich urządach. Opinię taką wyraziło blisko 2/3 (57,9%) respondentów. W grupie tej wyraźnie dominują gminy wiejskie – 59,1% – oraz gminy miejsko-wiejskie – 58,7%. Fakt nieskładania oświadczenia potwierdziło 42,1% badanych urzędów JST.

Szczegółowe dane liczbowe przedstawia tabela 5.

TABELA 5

Czy kierownik JST składa oświadczenie o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej w urzędzie?

	Typ i rodzaj jednostki samorządu terytorialnego						Ogółem
	Województwo samorządowe	Powiat	Miasto na prawach powiatu	Gmina miejska	Gmina miejsko-wiejska	Gmina wiejska	
Tak	1	23	7	27	44	117	219
	33,3%	52,3%	50,0%	61,4%	58,7%	59,1%	57,9%
Nie	2	21	7	17	31	81	159
	66,7%	47,7%	50,0%	38,6%	41,3%	40,9%	42,1%
Ogółem	3	44	14	44	75	198	378
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

6. Podsumowanie

Wprowadzenie do jednostek sektora finansów publicznych kontroli zarządczej wynikało w szczególności z biurokratycznego modelu zarządzania w administracji publicznej oraz zbyt niskiej efektywności kontroli finansowej. Nawet najbardziej poprawnie zorganizowana kontrola zarządcza nie daje pewności, że jednostka zrealizuje założone cele w sposób legalny, efektywny i transparentny. Zawsze bowiem może wystąpić poważne ryzyko, którego materializacja negatywnie wpłynie na działalność jednostki. Przeprowadzone przez autora badania potwierdzają postawioną hipotezę, gdyż osoby odpowiedzialne za kierowanie jednostką podejmują różnego rodzaju działania mające na celu poprawę systemu zarządzania JST, uwzględniając postulaty kontroli zarządczej. Standardy kontroli zarządczej w poszczególnych typach i rodzajach JST są uwzględniane w różnym zakresie.

Literatura

- Czerwiński K., 2003, *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*, Wydawnictwo LINK, Szczecin.
- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2006, *Finanse samorządowe. Narzędzia, Decyzje, Procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Fayol H., 1949, *General and Industrial Management*, Pitman Publishing, New York.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego, 2011, Delegatura w Gdańsku, LGD-4101-036/2011, nr ewid. 140/2011/P10132/LGD.
- Jastrzębska M., Janowicz-Lomott M., Łyskawa K., 2014, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Jaształ M., 2012, *Obszary funkcjonowania kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Winiarska K. (red.), Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Karlikowska M., Miemieć W., Ofiarski Z., Sawicka K., 2010, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo Prescom, Wrocław.
- Kierunki doskonalenia koncepcji zarządzania organizacją publiczną*, 2016, Lubas B., Hryszkiewicz D., Borownik M. (red.), Wydawnictwo Wyższej Szkoły Policji, Szczytno.
- Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. 2009, nr 15, poz. 84).
- Lipiec-Warzecha L., 2011, *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Mockler R.J., 1970, *Reading in Management Control*, Appleton-Century-Crofts, New York.
- Ochmańska L., Jarząbek T., 2012, *Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Winiarska K. (red.), Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Owsiak S., 2013, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Pakuła A., 2005, *Planowanie i kontrolowanie w organizacji* [w:] *Nauka organizacji i zarządzania*, Chrisidu-Budnik A., Korczak J., Pakuła A., Supernat J. (red.), Wydawnictwo Kolonia Limited, Wrocław.
- Podstawy zarządzania*, 2000, Koźuch B., Cywoniuk M. (red.), Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok.
- Sołtyk P., 2017, *Wybrane problemy zarządzania ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu – Relacje fiskalne państwo – samorząd terytorialny”, nr 485, DOI: 10.15611/pn.2017.485.33.

- Słownik współczesnego języka polskiego*, 2000, Dunaj B. (red.), Wydawnictwo WILGA, Warszawa.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych* – Druk Sejmowy 1181.
- Walczak P., 2010, *Kontrola zarządcza* [w:] *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Lachiewicz W. (red.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Walczak P., 2017, *Wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Walczak P. (red.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Winiarska K., Postuła M., 2012, *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Winiarska K. (red.), Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2012 r. VSA/WA 2016/12, SIP LEX nr 1297705.