

PRACE NAUKOWE

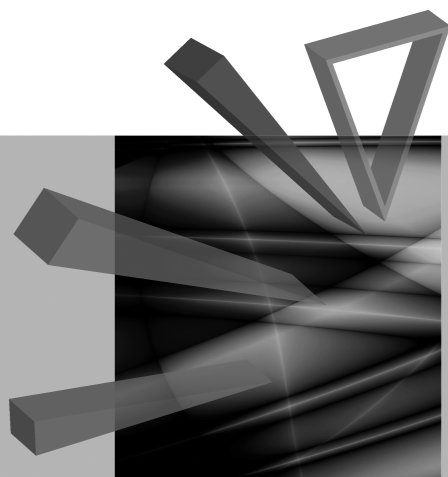
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

320

Gospodarka przestrzenna Uwarunkowania ekonomiczne, prawne i samorządowe



Redaktorzy naukowi

Jacek Potocki

Jerzy Ładysz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Jadwiga Marcinek

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Łopusiewicz

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-347-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Bartosz Dąbrowski: Uwarunkowania prawne i przestrzenne realizacji inwestycji w postaci parku solarnego.....	11
Katarzyna Domańska, Anna Iwanicka: Konkurencyjność przedsiębiorstw mleczarskich a kryzys gospodarczy na przykładzie województwa lubelskiego.....	20
Marcin Jurewicz: Źródła finansowania działalności izb gospodarczych	31
Marcin Kalinowski: Kontrakt wyborczy czy artykulacja interesów? Dylematy kształtowania polityki gospodarczej na szczeblu lokalnym	38
Alina Kulczyk-Dynowska: Kształcenie w zakresie wiedzy ekologicznej a zrównoważony rozwój regionu.....	46
Henryk Łabędzki: Kapitał ludzki i społeczny na przygranicznych obszarach wiejskich w południowo-zachodniej Polsce.....	56
Magdalena Łyszkiewicz: Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle polskich uregulowań prawnych	67
Piotr Maleszyk: Specyfika lubelskiego rynku pracy.....	80
Karol Mrozik: Zmiany jakości życia mieszkańców w gminie wiejskiej podlegającej suburbanizacji.....	91
Ciechosław Patrzalek, Maria Heldak: Rola rzeczoznawcy majątkowego w gospodarowaniu gminnym zasobem nieruchomości	102
Andrzej Pawlik: Klasyfikacja województw pod względem poziomu innowacyjności.....	111
Agnieszka Perzyńska: Marka w marketingu terytorialnym	120
Jan Polski: Ekonomiczne znaczenie ładu przestrzennego w regionie	128
Katarzyna Przybyła, Eleonora Gonda-Soroczyńska: Przekształcenia bazy ekonomicznej Wrocławia.....	137
Adam Przybyłowski: Strategie regionalne polskich województw w obszarze zrównoważonego rozwoju i transportu	145
Małgorzata Rogowska: Koncepcja kreatywnego miasta w teorii i praktyce.	156
Anna Romanów-Struzik: Analiza postępów w procesie kontraktacji i wydatkowania w ramach PO KL w latach 2007-2010	166
Łukasz Satola: Zróżnicowanie wykorzystania funduszy Unii Europejskiej w układzie centrum – peryferia	176
Agnieszka Stacherzak, Maria Heldak: Przemiany funkcjonalne obszarów wiejskich Dolnego Śląska w latach 1996-2010	186
Alina Walenia: Kierunki i cele polityki rozwoju regionalnego Podkarpacia w latach 2007-2013	196

Magdalena Wiśniewska: Współpraca międzysektorowa na rzecz dynamizacji procesów innowacyjnych.....	207
Dariusz Zawada: Miasto jako produkt skumulowany	216
Adam Zydrón, Piotr Szczepański: Ekonomiczne implikacje decyzji planistycznych a kształtowanie struktury przestrzennej gminy Luboń	226

Summaries

Bartosz Dąbrowski: Legal and spatial conditions of performance of solar farm investment.....	19
Katarzyna Domańska, Anna Iwanicka: The competitiveness of dairy enterprises and economic crisis (on the example of Lublin Voivodeship) .	30
Marcin Jurewicz: Sources of financing of the activity of chambers of commerce	37
Marcin Kalinowski: Electoral contract or articulation of interest? Dilemmas of forming of economic policy on the local level	45
Alina Kulczyk-Dynowska: Education in the field of ecological knowledge and sustainable development of the region.....	55
Henryk Łabędzki: Human and social capital on borderland rural areas in south western Poland	66
Magdalena Łyszkiewicz: Management control in local government in the light of Polish legislature	78
Piotr Maleszyk: Characteristics of the labour market in Lublin Voivodeship	90
Karol Mroziak: Changes of quality of life in a rural community undergoing suburbanization.....	101
Ciechosław Patrzalek, Maria Heldak: The role of the expert in real estate in the management of communal property resources	110
Andrzej Pawlik: The classification of innovation level in voivodeships.....	119
Agnieszka Perzyńska: Brand in territorial marketing.....	127
Jan Polski: Economic meaning of spatial order in region.....	136
Katarzyna Przybyła, Eleonora Gonda-Soroczyńska: Transformation of Wrocław economic base	144
Adam Przybyłowski: Sustainable development and transport in the Polish voivodeships strategies	155
Małgorzata Rogowska: Creative city concept in theory and practice.....	165
Anna Romanów-Struzik: Progress analysis in the process of contracting and spending under Human Capital Operational Programme in the period 2007-2010.....	175
Łukasz Satola: The differences in the use of the European Union funds in the centre – peripheries system	185

Agnieszka Stacherzak, Maria Heldak: Functional transformation in rural areas of Lower Silesia in the years 1996-2010.....	195
Alina Walenia: Directions and aims of the regional development policy for the region of Podkarpacie in the years 2007-2013.....	206
Magdalena Wiśniewska: Fostering innovation processes through inter-sectoral cooperation	215
Dariusz Zawada: City as a cumulative product	225
Adam Zydróż, Piotr Szczepański: Economic implications of planning decisions and shaping spatial structure of Luboń community	236

Magdalena Łyszkiewicz

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W ŚWIEŁLE POLSKICH UREGULOWAŃ PRAWNYCH

Streszczenie: Zarządzanie finansami lokalnymi, zarówno na poziomie strategicznym i operacyjnym, nie może się odbywać bez rozwiniętych systemów kontroli. Funkcjonalny, adekwatny do potrzeb, a tym samym skuteczny system kontroli jest jednym z głównych elementów zarządzania finansami lokalnymi. Kontrola zarządcza odgrywa kluczową rolę w zarządzaniu ryzykiem, zwiększa bezpieczeństwo działania jednostek samorządu terytorialnego. W opracowaniu przeprowadzono ogólną analizę polskiego ustawodawstwa odnoszącego się do systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego. Omówione zostały obowiązujące standardy, które tworzą ramy działalności kontrolnej w jednostkach.

Słowa kluczowe: kontrola, samorząd terytorialny, prawo.

1. Wstęp

Właściwe zarządzanie finansami publicznymi, zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym, nie jest możliwe bez stosowania rozwiniętych systemów kontroli. Prawidłowo funkcjonujący, adekwatny do potrzeb, a przez to skuteczny system kontroli jest jednym z najważniejszych elementów zarządzania finansami, tym bardziej że odgrywa kluczową rolę w zarządzaniu ryzykiem. Chociaż kontrola jest zawsze wtórna wobec planowania (nie kreuje bowiem nowej rzeczywistości), a system kontroli nie może być gwarancją sprawnego działania jednostki samorządu terytorialnego, to niewątpliwie podnosi on bezpieczeństwo działań podejmowanych przez sektor publiczny zgodnie z obowiązującym prawem i przyjętą polityką rozwoju.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹ wprowadziła istotne zmiany dotyczące funkcjonowania kontroli w jednostkach samorządu terytorialnego. Wdrożono wówczas nową kategorię kontroli, tj. kontrolę zarządczą, która ma na celu zwiększenie efektywności i racjonalności wykorzystania środków publicznych poprzez stworzenie kompletnego systemu, który będzie skutecznie wykorzystywał mechanizmy szeroko rozumianej kontroli wewnętrznej. Zgodnie z intencją ustawo-

¹ DzU 2009, nr 157, poz. 1240.

dawcy, kontrola zarządcza zastąpiła obowiązujący do 1 stycznia 2010 r. system kontroli finansowej. Zmiana ta nie dotyczy jedynie innego nazewnictwa, wprowadzono bowiem nowe rozwiązania mające zwiększyć kontrolę nad wydatkami publicznymi².

Dokonywane w ostatnich latach zmiany legislacyjne w zakresie kontroli zarządczej sprawiły, że ciągle mamy niewielką wiedzę teoretyczną i doświadczenie w zakresie integracji systemów kontroli zarządczej i audytu w samorządzie terytorialnym. Niezbędne są więc wszelkiego rodzaju informacje, które pozwolą lepiej zrozumieć istotę kontroli zarządczej jako narzędzia oceny działalności jednostek samorządu terytorialnego. Z tego względu za cel niniejszego opracowania przyjęto przedstawienie podstawnych kwestii prawnych kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, ze szczególnym uwzględnieniem jednostek samorządu terytorialnego.

2. Istota kontroli zarządczej

Kontrola jest procesem badającym zgodność stanu faktycznego ze stanem postulowanym. Jej rezultatem ma być ustalenie przyczyn oraz rozmiaru rozbieżności. Według H. Fayola kontrola powinna być procesem ciągłego konfrontowania stanu istniejącego z przyjętym planem, ustanowionymi regułami i instrukcjami³. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrzznego, kontrola to każde działanie podejmowane przez kierownictwo, radę lub inne jednostki w celu zarządzania ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa zrealizowania ustalonych celów i zadań. Kierownictwo planuje, organizuje i kieruje wykonaniem właściwych działań, dając racjonalne zapewnienie, że cele i zadania zostaną zrealizowane⁴. W tym znaczeniu kontrola jest więc środkiem prowadzącym do realizacji celów, a nie celem samym w sobie.

Aby kontrola zarządcza była prawidłowo sprawowana w organizacji, musi spełniać następujące funkcje⁵: informacyjną – dostarczać informacji o stanie, przebiegu oraz skutkach działań; instruktażową – doradzać kontrolowanemu, dawać instrukcje, udzielać mu stosownej pomocy; pobudzającą – stymulować motywację kontrolowanych do usprawnienia działań; profilaktyczną – zapobiegać występowaniu niepożądanych zjawisk. Warto również zaznaczyć, że w zależności od charakteru prowadzonej działalności i stylu zarządzania rozróżnić można zasadniczo odmienne

² E. Sławińska-Tomtała, *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Praktyczne wskazówki wdrożenia systemu*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 3.

³ Z. Dobrowolski, *Teoretyczne podstawy kontroli*, Wydawnictwo ORGANON, Zielona Góra 2003, s. 9, 14-15.

⁴ *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrzznego*, Załącznik do komunikatu nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r., w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 5, poz. 24.

⁵ A. Chrisidu-Budniak, J. Korczak, A. Pakuła, J. Supernat, *Nauka organizacji i zarządzania*, Kolonia Limited, Wrocław 2005, s. 19.

podejścia do kontroli. W ujęciu strukturalnym kontrola w jednostkach samorządu terytorialnego ma cechy zbliżone do typu kontroli biurokratycznej. W konsekwencji wpływa to na cel podejścia do kontroli (podporządkowanie pracowników), strukturę organizacyjną urzędów (wysmukła struktura, oddziaływanie z góry na dół), stopień sformalizowania (ściśle przepisy, formalne narzędzia kontroli, sztywna hierarchia) oraz uczestnictwo pracowników w procesie kontroli (ograniczone i formalne)⁶. Proces kontroli przebiega na ogół według ustalonego wzorca, co często wynika z biurokratycznego ujęcia procesu zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego.

Nowe regulacje prawne są rezultatem poszukiwań narzędzi zwiększenia efektywności gospodarowania finansami publicznymi i odchodzą od zasad biurokracji weberowskiej na rzecz modelu menadżerskiego. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r.⁷ wyróżnia dwa główne nurty kontrolne. Pierwszy z nich, kontrola zarządcza, przyjmuje, co do zasady, formę kontroli wewnętrznej. Drugi, audyt wewnętrzny, nazywany często „kontrolą kontroli”, zajmuje się oceną całego systemu kontroli w danej jednostce. Warto podkreślić, że pozorne podobieństwa między kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym, są mylące. Audyt wyraża się bowiem we:

- wspieraniu zarządzania jednostką dzięki systematycznej ocenie kontroli zarządczej, a nie odpowiadaniu za jej funkcjonowanie;
- monitorowaniu słabości systemu kontroli zarządczej, a nie ich korygowaniu;
- sugerowaniu zmian, inicjowaniu stworzenia przepisów i regulacji wewnętrznych, ale nie ich opracowywaniu;
- pomaganiu w identyfikacji i ocenie zagrożenia w działalności, a nie zarządzaniu ryzykiem⁸.

Kontrola zarządcza natomiast, zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych z 2009 r., ma służyć realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z obowiązującym prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Uznano bowiem, że skupienie kontroli jedynie na procesach finansowych, czym w zasadzie zajmowała się dotychczas kontrola finansowa, nie pozwala w pełni powiązać nakładów z realizacją celów jednostki⁹. Warto jednak zaznaczyć, że wprowadzenie kontroli zarządczej nie zastąpiło praktyk stosowanych przez kontrolę finansową, a jedynie je rozszerzyło. Do głównych celów kontroli zarządczej należy m.in. ocena zgodności z prawem i procedurami, rzetelności sprawozdań, skuteczności i efektywności działania, ochrony zasobów, zarządzania ryzykiem oraz przestrzegania zasad etycznego postępowania.

⁶ B. Kożuch, A. Kożuch, B. Plawgo, *Kontrola wewnętrzna. Przegląd zakresu. Kryteria oceny systemu. Sprawozdawczość zewnętrzna. Ocena systemu*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 134.

⁷ DzU 2009, nr 157, poz. 1240.

⁸ K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne 2008*, Difin, Warszawa 2008, s. 80.

⁹ K. Puchacz, *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2010, s. 9.

Kontrola zarządcza wprowadza do sektora publicznego metody zarządzania właściwe dla sektora prywatnego. Kontrola w tym rozumieniu zawiera w sobie takie elementy, jak: nadzór – mechanizm zakładający istnienie właściwego kierownictwa, przywództwa oraz kontroli hierarchicznej na wszystkich etapach działalności; controlling – instrument wspomagania kierownictwa w osiąganiu celów poprzez dostarczanie informacji; koordynację planowania i kontroli z systemem personalno-organizacyjnym; kierowanie strategiczne i operacyjne oraz zarządzanie ryzykiem – proces identyfikacji, szacowania i hierarchizacji pojedynczych zdarzeń mogących mieć niekorzystny wpływ na osiąganie celów. System kontroli zarządczej w finansach publicznych ustanowiono na dwóch poziomach. Pierwszy, podstawowy, to system kontroli w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych. Drugi funkcjonuje na poziomie działu administracji rządowej, a także w jednostkach samorządu terytorialnego¹⁰. Za zapewnienie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na pierwszym poziomie odpowiada kierownik jednostki, na poziomie drugim zaś wójt lub burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa, a w działach administracji publicznej odpowiedni minister.

Kontrola zarządcza powinna stanowić kompleksowy, trwały, samodzielnie i samoczynnie działający strukturalnie uporządkowany system. Na system kontroli zarządczej jednostki składają się powiązane z sobą, uzupełniające się elementy, ogniwa kontroli oraz czynności kontrolne. Są one współzależne oraz powiązane ze składnikami jednostki oraz funkcjami zarządzania. Dobrze zaplanowany system kontroli powinien działać ciągle i systematycznie. System kontroli musi być kompletny, obejmować wszystkie operacje i obszary działalności, a jednocześnie działać elastycznie – w zależności od rozmiaru i częstości występowania uchybień¹¹.

3. Standardy dotyczące kontroli zarządczej

Jak już wspomniano, kontrola zarządcza wprowadzona została cytowaną już ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Zgodnie z przepisami obowiązującej wcześniej ustawy, z dnia 30 czerwca 2005 r.¹², system kontroli wewnętrznej funkcjonował w jednostkach samorządu terytorialnego pod postacią kontroli finansowej. Różnice między tymi dwoma podejściami przedstawia tabela 1.

Obecny system kontroli zarządczej w instytucjach publicznych został oparty na definicji kontroli wewnętrznej, stosowanej przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (INTOSAI), zgodnie z którą kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Należy ją rozumieć jako zespół działań, czynności i przedsięwzięć organizatorskich obejmujący wszystkie obszary

¹⁰ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF z dnia 30 grudnia 2009 r.

¹¹ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008, s. 101-102.

¹² DzU 2005, nr 249, poz. 2104.

Tabela 1. Zasadnicze różnice między kontrolą finansową a kontrolą zarządczą w ustawach o finansach publicznych

Ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r.	Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.
Art. 44 ust. 1 Kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej.	Art. 53 ust. 1 Kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej jednostki.
Art. 47 ust. 1 Kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem niemieniem.	Art. 68 ust. 1 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.
Art. 47 ust. 2 Kontrola finansowa obejmuje: 1. Przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywanych wydatków; 2. Badanie i porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz zwrotu środków publicznych; 3. Prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur, o których mowa w pkt. 2.	Art. 68 ust. 2 Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 1. Zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2. Skuteczności i efektywności działania; 3. Wiarygodności sprawozdań; 4. Ochrony zasobów; 5. Przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; 6. Efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7. Zarządzania ryzykiem.
Art. 47 ust. 3 Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej procedury kontroli finansowej, biorąc pod uwagę standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, oraz zapewnia ich przestrzeganie.	Art. 69 ust. 1 Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków: 1. Ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej; 2. Wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego; 3. Kierownika jednostki.
Art. 48 ust. 1 Audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów.	Art. 272 Audyty wewnętrzne są działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w działaniu administracji rządowej lub jednostce.
Art. 187 ust. 2 i 3 Przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego kontroluje przestrzeganie, przez podległe i nadzorowane przez siebie jednostki sektora finansów publicznych, realizacji procedur w zakresie celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków. Kontrola, o której mowa w ust. 2, obejmuje w każdym roku co najmniej 5% wydatków podległych jednostek organizacyjnych.	BRAK

Źródło: K. Puchacz, *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2010, s. 13-15.

działalności samorządu terytorialnego. Na system kontroli wewnętrznej składają się dwa niezależne rodzaje kontroli. Pierwszym z nich jest kontrola funkcjonalna (*Internal Control*), sprawowana przez każdego pracownika w zakresie jakości i poprawności wykonywanych przez niego czynności oraz dokonywana przez jego bezpośredniego zwierzchnika i osoby z nim współpracujące, drugim zaś kontrola instytucjonalna (*Internal Audit* – audyt wewnętrzny), wykonywana przez wydzieloną organizacyjnie, niezależną, wyspecjalizowaną komórkę lub osobę, których działania są częścią procesu monitorowania mechanizmów kontroli wewnętrznej¹³.

Definicja ta stanowiła punkt wyjścia do określenia charakteru kontroli finansowej w systemie finansów publicznych w Polsce. Zgodnie z obowiązującym do końca 2009 r. ustawodawstwem w zakresie finansów publicznych¹⁴, w myśl art. 35 kontrola finansowa dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz z gospodarowaniem mieniem. Zawarte w ustawie rozstrzygnięcia nawiązywały do problematyki kontroli zarządczej, skupiającej się wokół zagadnień efektywnego i skutecznego wykorzystania posiadanych zasobów finansowych. W jednostkach sektora publicznego kontrola finansowa prowadziła do: zapewnienia przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzenia wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków; badania oraz porównania stanu faktycznego ze stanem wymaganym pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych, a także prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowania procedur kontroli.

Należy zaznaczyć, że kluczowym elementem definicji INTOSAI są cele jednostki, natomiast w ustawie o finansach publicznych z 2005 r., gdy mowa jest o kontroli finansowej pojęcie celów, misji jednostki nie zostało uwzględnione. Dlatego też kontrola finansowa często mogła być niesłusznie ograniczana jedynie do finansowych aspektów działalności jednostki. Ustawodawca w nowej ustawie o finansach publicznych zadbał o to, aby kontrola zarządcza została zdefiniowana w szerszym zakresie. Zgodnie z art. 68 nowej ustawy o finansach publicznych, ma ona odgrywać służebną rolę wobec jednostki poprzez uwzględnienie celów jej działalności oraz zarządzanie ryzykiem¹⁵. Ponadto procesy kontrolne zostały związane z zarządzaniem we wszystkich obszarach organizacyjnych jednostki. Działania te muszą być usystematyzowane i oparte na powszechnie obowiązujących standardach, tak by możliwa była weryfikacja obszarów i ocena podmiotów systemu finansów publicznych¹⁶.

¹³ Por. J. Bąmberska, *Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej*, Materiały Konferencyjne Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2003, s. 26.

¹⁴ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU 2005, nr 249, poz. 2104.

¹⁵ K. Puchacz, wyd. cyt., s. 7-8.

¹⁶ P. Walentyłowicz, *Nowy rodzaj kontroli – kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2010, nr 8, s. 5.

Za kontrolę zarządczą odpowiedzialny jest Minister Finansów, który miał obowiązek ogłoszenia standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zgodnych z międzynarodowymi regulacjami oraz koordynacji kontroli zarządczej poprzez określenie i upowszechnianie standardów kontroli zarządczej. Obowiązujące standardy zostały ogłoszone 16 grudnia 2009 r. w Komunikacie w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych¹⁷. Zgodnie z jego brzmieniem standardy kontroli zarządczej określają podstawowe wymagania dotyczące systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego oraz stanowią zestaw wskazówek dla kierowników jednostek, które powinni wykorzystywać przy tworzeniu, ocenie, a także doskonaleniu systemów kontroli zarządczej w podległych sobie jednostkach. Standardy kontroli zarządczej, które uwzględniono w Polskim prawodawstwie, zostały sformułowane na podstawie takich międzynarodowych standardów kontroli wewnętrznej, jak:

- „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” – raport opracowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisje Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Theadway Commission* – COSO);
- „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI);
- „Zmienione Standardy Kontroli Wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu” Komisji Europejskiej przyjęte w 2007 r. (*The Revised Internal Control Standard for Effective Management SEC* (2007) – 1341 appendix 1).

Należy podkreślić, że standardy COSO odnoszą się głównie do sektora prywatnego, tak więc stworzenie standardów kontroli zarządczej na ich podstawie jest próbą przeniesienia do systemu finansów publicznych zasad korporacyjnych. Kontrola wewnętrzna zgodnie ze standardami COSO, a tym samym kontrola zarządcza jest wielokierunkowym, powtarzającym się procesem, w którym każdy element wpływa na pozostałe¹⁸. Elementy kontroli wewnętrznej są wzajemnie powiązane i tworzą dynamiczny model systemu kontroli.

Podstawą wdrożenia systemu jest analiza środowiska kontroli pod kątem spełniania standardów. Środowisko bowiem stwarza „atmosferę”, w jakiej pracownicy wykonują swoje obowiązki kontrolne. Zarządzający, funkcjonując w środowisku kontroli, szacują ryzyko związane z realizacją celów jednostki. Mechanizmy kontroli służą uzyskaniu pewności, że wykonywane są zalecenia zarządzania ryzykiem. W obrębie organizacji nieustannie przekazywane są informacje, a skuteczność kanałów komunikacyjnych często decyduje o efektywności kontroli. Podstawowa grupa

¹⁷ Dz. Urz. MF z dnia 30 grudnia 2009 r.

¹⁸ E.J. Saunders, *Kontrola wewnętrzna. Przegląd zakresu. Kryteria oceny systemu. Sprawozdawczość zewnętrzna. Ocena systemu*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 41-42.

standardów związana jest z oceną i monitoringiem systemu. Cały proces kontroli zarządczej jest monitorowany i modyfikowany stosownie do zaistniałych okoliczności¹⁹. Twórcy standardów uznali, że w ramach działania każdej jednostki można wyodrębnić wymienione powyżej obszary, których analiza pozwala na ustalenie standardowych wskazówek dla funkcjonowania zintegrowanego systemu kontroli w organizacji.

Jak już wspomniano, w systemie kontroli jednostki szczególną rolę odgrywa tzw. środowisko wewnętrzne. Treść komunikatu w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych podkreśla, że właściwe środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli zarządczej. Odnosi się ono zatem do systemu zarządzania i organizacji jednostki jako całości i dotyczy przestrzegania wartości etycznych, posiadania odpowiednich kompetencji zawodowych pracowników, istnienia odpowiedniej struktury organizacyjnej oraz właściwego delegowania obowiązków²⁰.

W kontekście środowiska wewnętrznego szczególne znaczenie ma struktura organizacyjna określająca przede wszystkim sposób grupowania ludzi w instytucjach, nadzór nad nimi oraz podział zadań do realizacji. Pogrupowanie wszystkich czynności, których cele są powiązane, a następnie ustalenie zadań oraz ich podział pomiędzy pracowników, którzy są w stanie tym zadaniom podołać, prowadzi do powstania różnych komórek organizacyjnych (wydziałów, zespołów, referatów itp.). Aby organizacja mogła stanowić harmonijną całość, konieczne jest ustalenie, w ramach tej struktury, zasad i mechanizmów funkcjonowania. Niezbędne jest również kontrolowanie skuteczności działania organizacji i wprowadzenie ewentualnych zmian i udoskonaleń²¹.

Przy budowie struktury organizacyjnej nie ma rozwiązań idealnych, powszechnie stosowalnych. Struktura organizacyjna urzędu jest determinowana wieloma czynnikami jakościowo-ilościowymi, w tym wielkością i strukturą prowadzonej przez nią działalności. W pracach nad schematem organizacyjnym pionu należy ponadto uwzględnić następujące zasady:

- logiczną specjalizację poszczególnych stanowisk i sensowne łączenie ich w zespoły;
- zachowanie elastyczności rozwiązań organizacyjnych, które umożliwi płynne dostosowanie się podmiotu do zmieniających się warunków otoczenia (zespoły zadaniowe, stanowiska koordynatorów);
- zastosowanie takich rozwiązań organizacyjnych, które będą sprzyjały stymulowaniu twórczych, innowacyjnych postaw i zachowań pracowników, np. systemu ocen pracowników, systemu nagradzania, awansowania itp.;

¹⁹ Tamże.

²⁰ Szerzej: E. Kowalczyk, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom, Wrocław 2010, s. 24.

²¹ Por. J.A.F. Stoner, Ch. Wankel, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1998, s. 198-199.

- określenie takich zasad kierowania na poszczególnych szczeblach organizacji, która zapewni efektywne zarządzanie, np. decentralizację uprawnień decyzyjnych;
- stworzenie możliwości faktycznej współpracy pomiędzy komórkami i sprawnej wymiany informacji, np. opracowanie systemu komunikacji wewnętrznej²².

Szczególne zagrożenie dla racjonalności podejmowanych decyzji ma obserwowane w wielu urzędach przekazywanie wielu odrębnych zadań jednej komórce organizacyjnej lub, wprost przeciwnie, zaangażowanie zbyt wielu komórek organizacyjnych – umieszczanych często w różnych pionach decyzyjnych – do realizacji jednej wybranej grupy zadań. Powoduje to spowolnienie procesu przepływu informacji lub ich brak, a tym samym – wzrost ryzyka podjęcia nieracjonalnych działań. W takim przypadku, w chwili podejmowania decyzji władze samorządowe nie mogą z całą pewnością przewidzieć przyszłych warunków funkcjonowania urzędu, a posiadane przez nie informacje mogą być niewystarczające lub nieprawdziwe i powodować błędną ocenę sytuacji. Z tego powodu szczególnego znaczenia nabiera zapewnienie pełnego dostępu do informacji, nie tylko władzom samorządowym i wszystkim jednostkom organizacyjnym urzędu, ale również mieszkańcom.

W praktyce samorządowej odzwierciedleniem środowiska wewnętrznego jest regulamin organizacyjny. Powinien on zawierać określenie struktury urzędu, podział urzędu na referaty (wydziały) bądź inne jednostki, których liczba i struktura winny być uzależnione od charakteru danej jednostki i rodzaju wykonywanych przez nią zadań. Regulamin powinien też uwzględniać określenie rodzaju spraw załatwianych przez poszczególnych kierowników referatów, sekretarza lub innych pracowników oraz zakres czynności referatów w celu uniknięcia ich dublowania czy niekompetencyjności. Należy zawrzeć w nim podział zagadnień nadzoru nad urzędem, co w praktyce sprowadza się do wydzielenia pionów organizacyjnych o zbliżonym charakterze pracy, podlegających jednemu kierownikowi. Istnieje swoboda w kształtowaniu regulaminu organizacyjnego. Nie może on jednak naruszać postanowień ustaw lub statutu danej jednostki (należy przyjąć, że w hierarchii wewnętrznej źródeł prawa samorządowego statut stoi wyżej niż regulamin organizacyjny). Swoboda ta jest konsekwencją samorządowego charakteru gminy. Regulamin organizacyjny jest wewnętrznym aktem prawnym nadawanym przez organ wykonawczy gminy w drodze zarządzenia.

Sprawnie działający system kontroli zarządczej pomaga w realizacji celów i zadań jednostki. Prowadzenie działalności nieodłącznie wiąże się z ryzykiem, dlatego istotnym aspektem w jednostkach samorządowych jest zarządzanie ryzykiem. Jest to proces świadomego wyboru systemu postępowania zmierzającego do zdiagnozowania różnych rodzajów ryzyka oraz sterowania ich wysokością, w tym podejmowania w odpowiednim czasie czynności minimalizujących jego wpływ i skutki. Zarządzanie ryzykiem wymaga zorganizowania i kompleksowego podejścia do ryzyka usy-

²² W. Borczyk, *Organizacja i funkcjonowanie urzędu*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 2003, s. 24.

tuowanego w samej jednostce, jak i w jej otoczeniu. Nie może być takich działań w obszarze zarządzania samorządem terytorialnym, które zarządzaniem ryzykiem nie są objęte²³. Brak zdecydowanych działań ze strony władz lokalnych, które w efektywny sposób ograniczyłyby możliwość wystąpienia różnych rodzajów ryzyka, może wywołać daleko idące, negatywne skutki nieracjonalnej działalności. Standardy wskazują kierownikowi sposób zarządzania ryzykiem, w tym: określenie misji jednostki, zdefiniowanie celów i zadań oraz monitorowanie i ocenę ich realizacji, identyfikację ryzyka, analizę wpływu ryzyka na realizację misji, a także reakcji na ryzyko.

Ponadto konieczne jest zidentyfikowanie poszczególnych ryzyk i przeanalizowanie ich pod kątem prawdopodobieństwa ich zaistnienia oraz oceny ewentualnych skutków finansowych realizacji tego ryzyka. Jednocześnie kierownik jednostki musi określić akceptowalny poziom ryzyka. Oszacowanie ryzyka jest identyfikowaniem, pomiarem i ustalaniem priorytetów prawdopodobnych zdarzeń (ryzyka i możliwości), które mogą mieć materialne konsekwencje dla organizacji. Ryzyko, które będzie oszacowane, nie jest pełnym ryzykiem, lecz tą jego częścią, która daje prawdopodobieństwo wystąpienia problemów w organizacji w trakcie próby osiągnięcia jej celów.

Istotne jest również wskazanie celu istnienia jednostki – w postaci syntetycznej określonej misji. Uszczegółowieniem ogólnego celu działania jednostki powinno być sporządzenie planu pracy z co najmniej roczną perspektywą. Plan powinien określać cele, zadania jednostki, mierzalne wskaźniki ich wykonania, ponadto określać komórki oraz dysponować zasobami (osobowymi, finansowymi, rzeczowymi) przeznaczonymi do ich realizacji. Kierownik jednostki oraz wyznaczeni pracownicy monitorują realizację zadań, opierając się na ustalonych wskaźnikach lub kryteriach²⁴.

Efektywność systemu kontroli zarządczej powinna być w sposób ciągły monitorowana. Monitorowanie ma stanowić element codziennej działalności, a jego wyniki są podstawą do formułowania okresowych ocen systemów i procesów zachodzących w jednostce²⁵. Realizacja tych zadań dokonywana jest poprzez monitorowanie systemu kontroli, samoocenę, audyt wewnętrzny oraz uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej.

²³ Rozróżnia się dwa sposoby zapobiegania skutkom ryzyka: aktywny, eliminujący przyczyny wystąpienia zagrożeń i minimalizujący ich skutki oraz pasywny, polegający na tworzeniu rezerw umożliwiających absorpcję poniesionych strat (nie może być on w szerokim zakresie stosowany przez jednostki samorządu terytorialnego). Wśród działań aktywnych wyróżnia się cztery metody radzenia sobie z ryzykiem, zwane metodami manipulacji ryzykiem: unikanie, kontrola, dywersyfikacja (pulweryzacja) i transfer ryzyka. Szerzej: M. Bitner, *Gmina na rynku kapitałowym. Podstawy zarządzania długiem komunalnym*, Agencja Rozwoju Komunalnego, Warszawa 1999, s. 135-138.

²⁴ M. Sola, *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej. Standardy i sposoby praktycznej realizacji*, Municipium SA, Warszawa 2009, s. 56.

²⁵ E. Sławińska-Tomtała, wyd. cyt., s. 35.

4. Podsumowanie

Dostosowanie systemu kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych do potrzeb gospodarki rynkowej to proces długotrwały, wymagający podjęcia dużego wysiłku organizacyjnego i finansowego. Jest on jednak niezbędny dla prawidłowego funkcjonowania tych jednostek. Odejście od kontroli finansowej, o charakterze księgowo-rozliczeniowym, na rzecz kontroli zarządczej, w której odnajdujemy choćby taką cechę jak doradztwo, jest ważnym elementem wprowadzonych zmian.

Kontrola zarządcza zajmuje szczególne miejsce w systemie zarządzania jednostkami publicznymi. Informacje zdobyte w fazie kontroli dają możliwość racjonalnego i efektywnego wykorzystania środków budżetowych, wspierając aktywnie procesy zarządzania środkami publicznymi, a jednocześnie wpływają na konkurencyjność całej jednostki. Działanie to ma służyć wspomaganie władz publicznych przy podejmowaniu najistotniejszych decyzji mających wpływ na funkcjonowanie danej jednostki jako całości.

Konstatując powyższe rozważania, należy podkreślić użyteczną rolę standardów kontroli zarządczej dla praktyki funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego. Ich właściwe zastosowanie może przyczynić się bowiem do zwiększenia prawidłowości funkcjonowania kontroli zarządczej. Jednocześnie warto podkreślić konieczność wypracowania w każdej jednostce samorządu terytorialnego takiej struktury organizacyjnej, która pozwoli na realizację aktualnych celów i zadań kontrolnych. W tym celu konieczne jest dokonywanie okresowych przeglądów wielkości i zadań komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za działalność kontrolną oraz opisów stanowisk pracy oraz zakresów obowiązków poszczególnych pracowników. Koniecznością jest również określenie identyfikatorów jakościowych wykonywanej przez nich pracy.

Podkreślenia wymaga również fakt, iż działalność kontrolna musi być działalnością ciągłą. Nie mogą to być działania podejmowane jedynie *ex post* lub gdy występują błędy i nieprawidłowości. Stosowne jest zatem wypracowanie odpowiednich procedur i planów ciągłości działania, uwzględniające wyniki analizy ryzyka.

Literatura

- Bamberska J., *Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej*, Materiały Konferencyjne Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2003.
- Bitner M., *Gmina na rynku kapitałowym. Podstawy zarządzania długiem komunalnym*, Agencja Rozwoju Komunalnego, Warszawa 1999.
- Borczyk W., *Organizacja i funkcjonowanie urzędu*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 2003.
- Chrisidu-Budniak A., Korczak J., Pakuła A., Supernat J., *Nauka organizacji i zarządzania*, Kolonia Limited, Wrocław 2005, s. 19.

- Dobrowolski Z., *Teoretyczne podstawy kontroli*, Wydawnictwo ORGANON, Zielona Góra 2003.
- Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF z dnia 30 grudnia 2009 r.
- Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom, Wrocław 2010.
- Kożuch B., Kożuch A., Plawgo B., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Fundacja Współczesne Zarządzanie, Kraków 2005.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, Załącznik do komunikatu nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r., w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 5, poz. 24.
- Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2010.
- Saunders E.J., *Kontrola wewnętrzna. Przegląd zakresu. Kryteria oceny systemu. Sprawozdawczość zewnętrzna. Ocena systemu*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
- Skibiński A., *Otoczenie prawne gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, [w:] *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2009.
- Sławińska-Tomtała E., *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Praktyczne wskazówki wdrożenia systemu*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Sola M., *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej. Standardy i sposoby praktycznej realizacji*, MUNICIPIUM SA, Warszawa 2009.
- Stoner J.A.F., Wankel Ch., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1998.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU 2005, nr 249, poz. 2104.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240.
- Walentynowicz P., *Nowy rodzaj kontroli – kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2010, nr 8.
- Winiarska K., *Audyt wewnętrzny 2008*, Difin, Warszawa 2008.

MANAGEMENT CONTROL IN LOCAL GOVERNMENT IN THE LIGHT OF POLISH LEGISLATURE

Summary: The public finance cannot be managed at both strategic and operational levels without developed control systems. A properly functioning, adequate for the needs and thus effective control system is one of the central elements of finance management, particularly that it plays a key role in risk management. Even though control is always secondary to planning (because it does not create a new reality), a control system alone cannot guarantee that a municipality will work efficiently, it undoubtedly increases the security of actions that the public sector undertakes according to the law and the accepted policy of development. Present public finance act of 2009 has significantly amended the functioning of control among local governments, introducing a new category of control activity (management control) in order to boost the effectiveness and rational use of public funds through the establishment of a thorough system effectively employing the mechanisms of broadly understood internal control. Laws imposing the obligation to evaluate the system by means of internal audit are not new. Internal audit in the units of territorial self-government was made mandatory by the public finance law of 2005, and the new laws only slightly modified its scope. Even so, still

in 2005 many units did not have procedures for controlling the collection and expenditure of public funds and property management, and those developed were satisfactory, as reported by the Supreme Audit Office and Ministry of Finance. The above context emphasises the significance of the subjects being raised. The change made to the management control legislation have caused that our theoretical knowledge and experience of integration between management control systems and audit within local government are still limited. This knowledge has to be expanded for better understanding of the essence of management control as a tool for evaluating the management control system in units of territorial self-government.

Keywords: control, territorial self-government, law.