

Maciej KLIM*

PRAKTYCZNE ASPEKTY BUDOWANIA SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ W NIEWIELKICH GMINACH

Zarys treści: Pomimo tego, że kontrola zarządcza funkcjonuje w sektorze publicznym od 2010 r., w niewielkich gminach nadal występują trudności w budowie skutecznych i efektywnych systemów kontroli zarządczej. Celem artykułu jest wskazanie praktycznych wskazówek i działań, które posłużą tworzeniu odpowiedniego systemu kontroli zarządczej w gminach. Przedstawiono etapy wdrażania systemu kontroli zarządczej oraz wskazówki, które mogą być przydatne podczas opracowywania procedur, w tym regulaminów kontroli zarządczej. Wskazano konkretne rozwiązania i narzędzia, które mogą przyczynić się do usprawnienia systemu kontroli zarządczej. Zwrócono przy tym uwagę, że wdrożenie poszczególnych rozwiązań powinno być dostosowane do specyfiki danej gminy. Podkreślono również wagę audytu wewnętrznego w prawidłowym działaniu systemu kontroli zarządczej. Zastosowanie opisanych rozwiązań powinno pomóc w stworzeniu systemu kontroli zarządczej, który pozytywnie wpłynie na jakość zarządzania gminą.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, zarządzanie, gminą.

Wstęp

Kontrola zarządcza jest narzędziem, którego głównym zadaniem jest usprawnienie działania jednostek sektora finansów publicznych. Celem artykułu jest wskazanie praktycznych wskazówek i działań, które posłużą tworzeniu skutecznego, efektywnego i adekwatnego systemu kontroli zarządczej w gminach. Ustawodawca pozostawił jednostkom samorządu terytorialnego swobodę w doborze metod i środków służących wykonywaniu kontroli zarządczej, mając na względzie, że działają w odmiennych warunkach i dysponują różnym poziomem zasobów. Daje to szansę na wdrożenie skutecznych rozwiązań przystosowanych do specyfiki danej gminy. Brak szczegółowych przepisów na ten

* Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Szczeciński

temat powoduje jednak dezorientację wśród osób zajmujących się tym obszarem. Problem ten występuje szczególnie w niewielkich gminach.

Prawidłowo sprawowana kontrola zarządcza wpływa na skuteczne, efektywne i zgodne z prawem realizowanie zadań i osiągnięcie celów przez gminę. Przyczynia się do poprawy m.in.: organizacji wewnętrznej, świadczonych usług lokalnych, obsługi interesanta, czy wykonania inwestycji. Pośrednio wpływa na podniesienie jakości życia mieszkańców danej gminy. W związku z tym, sprawna kontrola zarządcza powinna być jednym z priorytetów osób zarządzających gminą.

W celu wsparcia osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie kontroli zarządczej przedstawiono procedury, które pomogą w ustanowieniu wydajnego modelu kontroli zarządczej. Opisano przepisy prawne i wytyczne, które należy uwzględnić przy sprawowaniu kontroli zarządczej. Zaprezentowano etapy budowania systemu kontroli zarządczej oraz przykładowe działania, które mogą stanowić jego część. Podkreślono również rolę audytu wewnętrznego w prawidłowym funkcjonowaniu kontroli zarządczej.

Zastosowanie opisanych wskazówek i narzędzi może przyczynić się do stworzenia skutecznego, wydajnego i skoordynowanego systemu kontroli zarządczej w gminach, który wzmocni sprawność jej działania.

Wytyczne dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego

Przepisy dotyczące kontroli zarządczej zawarto w rozdziale 6. działu I ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (uFP) zatytułowanym „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”. Pojęcie kontroli zarządczej zdefiniowano w uFP jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie m.in. skutecznego i efektywnego działania w zgodzie z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi. Kontrola obejmuje: wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, efektywność i skuteczność przepływu informacji, zarządzanie ryzykiem oraz przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania.

Gmina jest podstawową jednostką samorządu terytorialnego. Kontrola zarządcza funkcjonuje w niej na dwóch poziomach:

- I. każdej odrębnej jednostki organizacyjnej,
- II. całej jednostki samorządu terytorialnego (gminy).

Odpowiedzialność za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej ponoszą kierownicy jednostek oraz wójt¹.

W komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. określono standardy kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84). W tym dokumencie wyszczególniono i opisano wytyczne, które należy wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Standardy ujęto w 5 grupach:

1. środowisko wewnętrzne (standardy: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna, delegowanie uprawnień);
2. cele i zarządzanie ryzykiem (misja, określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji, identyfikacja, analiza i zarządzanie ryzykiem);
3. mechanizmy kontroli (dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów, szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych oraz mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych);
4. informacja i komunikacja (komunikacja bieżąca, zewnętrzna i wewnętrzna);
5. monitorowanie i ocena (monitorowanie systemu kontroli zarządczej, samoocena, audyt wewnętrzny, uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej).

Przepisy nie wskazują szczegółowych rozwiązań ani sposobu wdrażania i sprawowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego. Istnieje w tym zakresie duża elastyczność, która pozwala na dostosowanie działań w zakresie kontroli zarządczej do specyfiki danej gminy lub jednostki organizacyjnej.

Swoboda w wyborze metod sprawowania kontroli zarządczej nie zwalnia kierownika jednostki sektora finansów publicznych z odpowiedzialności. Sankcje za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej zawarto w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017, poz. 1311 ze zm.).

W ufp uregulowano również kwestie dotyczące audytu wewnętrznego, który stanowi niezależną i obiektywną działalność mającą na celu wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena dotyczy w szczególności jej adekwatności, skuteczności i efektywności w jednostce. Audyt wewnętrzny

¹ W zależności od rodzaju gminy może to być burmistrz lub prezydent miasta.

obowiązkowo powinien być prowadzony w gminach, których kwota dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 mln złotych. Może być ponadto wprowadzony w innych jednostkach sektora finansów publicznych, jeżeli jej kierownik podejmie taką decyzję.

Przyjęte rozwiązania powinny być zgodne ze standardami kontroli zarządczej i zapewniać realizację celów kontroli zarządczej określonych w ufp. Wdrażając je należy uwzględnić, że mają być skuteczne i efektywne, czyli powinny zapewniać osiągnięcie założonych rezultatów, przy zaangażowaniu możliwie minimalnej ilości zasobów.

Poza tym, podejmując decyzję o kształcie systemu kontroli zarządczej i wdrażaniu poszczególnych działań należy mieć na uwadze, że kontrola zarządcza powinna być adekwatna do potrzeb, wielkości i możliwości (m.in. kadrowych) jednostki. Stanowisko takie prezentuje m.in. Marta Witkowska stwierdzając, że: „System kontroli zarządczej powinien być elastyczny i dostosowany do potrzeb danego urzędu. W każdym urzędzie określa się go indywidualnie i ulega on zmianie w zależności od potrzeb jednostki”².

W niewielkich gminach, gdzie zasoby są ograniczone, należy zredukować wprowadzanie skomplikowanych procedur. Warto w każdym przypadku kierować się następującą zasadą: „koszty rozwiązań przyjętych w ramach kontroli zarządczej nie powinny przekroczyć wynikających z nich potencjalnych korzyści”. Dlatego należy zidentyfikować zbyt zbiurokratyzowane lub skomplikowane procedury, a następnie je zastąpić, uprościć lub wyeliminować.

Zlecając do wykonania zadania w ramach kontroli zarządczej powinno się zawsze precyzyjnie wskazać osoby odpowiedzialne za ich realizację. Bez tego skuteczność i terminowość ich wykonania mogą być zagrożone.

Etapy wdrażania systemu kontroli zarządczej na poziomie gminy

Wdrażanie lub porządkowanie systemu kontroli zarządczej w gminach powinno zostać poprzedzone działaniami przygotowawczymi.

Wprowadzenie skutecznego, efektywnego i adekwatnego systemu kontroli zarządczej jest w dużej mierze uzależnione od dostosowania go do możliwości, zasobów, kadr oraz specyfiki gminy i jej jednostek. Przy wprowadzaniu kontroli zarządczej należy kierować się podejściem ewolucyjnym, a nie rewolucyjnym. Warto wykorzystać oraz usprawniać sprawdzone i dotychczas stosowane narzę-

² M. Witkowska, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej i rola audytu wewnętrznego w urzędzie miasta i gminy*, (w:) Cybulska J. (red.), *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 226.

dzia, które prawidłowo spełniały swoją rolę. Ewentualne ustanowienie zupełnie nowych rozwiązań lub całkowita rezygnacja z funkcjonujących do tej pory, powinna zostać poprzedzona dokładną analizą skutków takiego działania. Zanim rozpocznie się wdrażanie konkretnych działań należy przeprowadzić diagnozę stanu obecnego, a przede wszystkim zidentyfikować: najważniejsze cele i zadania, największe trudności, strukturę, obowiązujące przepisy i procedury wewnętrzne, kadre (w szczególności zarządzającą), zaawansowanie informatyczne oraz dotychczasowe zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego. Audyt wewnętrzny oceniający funkcjonowanie obecnego systemu kontroli zarządczej pozwoli określić kwestie wymagające poprawy, sformułować rekomendacje do wdrożenia, ale również wykazać pozytywne rozwiązania. Analiza stanu obecnego umożliwi opracowanie zasad i działań adekwatnych do danej gminy, co przełoży się na ich skuteczność i wydajność.

Kolejnym krokiem usprawniającym wdrażanie systemu kontroli zarządczej jest wskazanie osób odpowiedzialnych za ten proces, czyli liderów. Dobrym rozwiązaniem jest wyłonienie koordynatora ds. kontroli zarządczej, który na bieżąco zajmowałby się wdrożeniem, a później funkcjonowaniem systemu kontroli zarządczej. Jego zadaniem powinno być również dokumentowanie spraw związanych z kontrolą zarządczą. Z jednej strony może odpowiadać za kwestie kontroli zarządczej w urzędzie gminy (I poziom) jako jednostki wiodącej, a poza tym synchronizować działania na obszarze całej gminy (II poziom). W urzędzie gminy warto rozważyć powołanie zespołu ds. kontroli zarządczej, który miałby za zadanie np.: opracowywać i opiniować rozwiązania dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej, monitorować i oceniać system kontroli zarządczej, inicjować działania usprawniające oraz wspomagać procesy ustalania celów i zarządzania ryzykiem. W jego skład powinien wchodzić sekretarz gminy, którego podstawowym obowiązkiem jest organizacja pracy urzędu oraz koordynator ds. kontroli zarządczej.

System kontroli zarządczej nie może skutecznie funkcjonować bez zaangażowania pracowników. Należy ich przekonać do wdrożenia działań mających na celu usprawnienie funkcjonowania kontroli zarządczej oraz przedstawienie im konkretnych korzyści z tego tytułu. Szczególną rolę w tym procesie będzie odgrywała kadra zarządzająca. Bez zaangażowania i pozytywnego nastawienia osób sprawujących funkcje zarządcze wprowadzanie potencjalnych rozwiązań będzie bardzo utrudnione.

Kontrola zarządcza, szczególnie w mniejszych gminach, kojarzy się głównie z uciążliwym biurokratycznym obowiązkiem. Zazwyczaj kadry samorządowe nie postrzegają kontroli zarządczej jako instrumentu, który może realnie usprawnić działalność jednostki i przyczynić się do sprawniejszego osiągnięcia

celów. Wpływa to na niską jakość kontroli zarządczej w gminach, co potwierdziły wyniki kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, którą Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła w 2011 r.³ NIK negatywnie ocenił efekty wdrażania kontroli zarządczej w gminach, stwierdzając przy tym m.in., że wprowadzone rozwiązania w ograniczonym zakresie uwzględniały standardy i nie spełniały wymogów jakościowych, a procedury w wąskim stopniu nakierowane były na osiągnięcie celów działalności oraz zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości.

W wielu przypadkach główny nacisk położony jest na formalny aspekt kontroli zarządczej. Nie wprowadza się w ślad za tym praktycznych działań. W dokumencie Ministerstwa Finansów pt. „Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego” przedstawiono wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w 2016 r. w 1255 jednostkach. Najczęściej wskazywanymi problemami i ograniczeniami związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej były: konieczność tworzenia dodatkowych procedur, zwiększenie obowiązków dla pracowników i kierowników jednostki oraz nadmierną biurokratyzację. Jak stwierdza Ambroży Mituś „*aby kontrola zarządcza była ogółem działań o charakterze zapewnającym, musi być traktowana przez pracowników administracji publicznej nie tylko jako coś, co należy stosować, bo taki jest obowiązek prawny, lecz także jako coś, co warto stosować, bo przynosi określone korzyści*”⁴.

W celu zmiany podejścia do kontroli zarządczej oraz zaangażowania pracowników w proces jej usprawniania należy organizować szkolenia i spotkania dotyczące tego obszaru oraz prowadzić indywidualne rozmowy z pracownikami na temat ich dotychczasowych doświadczeń oraz oczekiwań i pomysłów w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej. Wiodącą rolę w tym aspekcie powinni odgrywać koordynator oraz zespół ds. kontroli zarządczej. Pomocne mogą się również okazać badania ankietowe pracowników, które określą obecny poziom wiedzy i stosunek do kontroli zarządczej. Ważne jest przy tym wyeksponowanie praktycznej roli kontroli zarządczej oraz wpływu jaki może wywrzeć na usprawnienie realizacji codziennych zadań. Należy również stworzyć pracownikom możliwość zgłaszania uwag i wniosków dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej.

Wskazane wyżej działania przygotowawcze powinny być wprowadzane równocześnie w spójny i systematyczny sposób. Istotne jest, aby kontynuować

³ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Nr ewid. 140/2011/P10132/LGD, Gdańsk 2011.

⁴ A. Mituś, *Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zarządzanie Publiczne”, nr 3, 2017, s. 75.

je również po wdrożeniu systemu kontroli zarządczej. Nie można bowiem zapominać, że kontrola zarządcza jest procesem ciągłym, który trzeba monitorować, oceniać i usprawniać.

W początkowym okresie, ale dopiero po rozpoczęciu wskazanych działań można przyjąć ogólny regulamin kontroli zarządczej dla II poziomu, czyli całej gminy oraz bardziej szczegółowe dla poszczególnych jednostek.

Opracowanie procedur kontroli zarządczej

Procedury wprowadzane w jednostkach powinny uwzględniać standardy kontroli zarządczej. Standardy wskazują, że należy zacząć od zbudowania solidnej bazy, tzn. uporządkowania swoich wewnętrznych procedur oraz struktur. W celu usystematyzowania tego działania warto przyjąć na II poziomie kontroli zarządczej (w formie zarządzenia wójta) wspólne zadania do wykonania dla wszystkich jednostek – czyli plan usprawniania działalności jednostek⁵. Powinno się przy tym określić konkretne działania do wykonania, terminy ich realizacji, osoby odpowiedzialne za ich wykonanie oraz wzory sprawozdań.

Przykładowe zadania to: analiza i dostosowanie do aktualnego stanu faktycznego i prawnego zapisów statutu, polityki rachunkowości oraz regulaminu organizacyjnego, a następnie stworzenie albo zaktualizowanie: zakresów czynności pracowników, rejestru zarządzeń, kodeksu etyki oraz przegląd upoważnień i pełnomocnictw. Przy każdym działaniu kierownicy jednostek powinni również sprawdzić czy obowiązujące rozwiązania są skuteczne, efektywne i adekwatne. Przykładowo podczas analizy regulaminu organizacyjnego należy zastanowić się czy dotychczasowa struktura organizacyjna pozwala na wydajne realizowanie zadań i osiągnięcie celów jednostki. Jeżeli nie to trzeba ją zmodyfikować poprzez zmianę regulaminu organizacyjnego.

Przyjęcie takiego planu w formie zarządzenia wójta zobowiąże kierowników jednostek organizacyjnych do podjęcia działań usprawniających. Będzie to wyraz sprawowania kontroli zarządczej jednocześnie na II i I poziomie. Nie należy jednak zapominać przy tym o wsparciu kierowników jednostek w realizacji narzuconych zadań, a potem o weryfikacji sposobu w jaki zostały wykonane oraz zbadaniu i ocenie efektów.

Jednym z działań w ramach planu usprawniania działalności jednostek powinno być również sporządzenie w każdym podmiocie rejestru procedur i instrukcji wewnętrznych. Wykaz powinien określać:

- nazwę i datę przyjęcia danej procedury,

⁵ Na przykład: Zarządzenie Burmistrza Wolina nr 38/18 z dnia 5 kwietnia 2018 r. w sprawie zatwierdzenia planu usprawnienia funkcjonowania jednostek organizacyjnych Gminy Wolin na 2018 rok; <http://bip.wolin.pl/strony/11551.dhtml>, 10.06.2018.

- daty i dane identyfikacyjne dokumentów wprowadzających zmiany w procedurze,
- osoby (imiennie lub stanowisko) odpowiedzialne za bieżącą analizę zgodności konkretnej procedury ze stanem prawnym i faktycznym oraz wprowadzenie zmian w przypadku zaistnienia niezgodności.

W pierwszej kolejności warto usprawnić działania, które są objęte sankcjami za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶. Nienależyte wykonanie kontroli zarządczej w odniesieniu do nich może skutkować bowiem konsekwencjami dla kierownika jednostki. Należy zatem zogniskować swoje wysiłki na sprawdzeniu i dostosowaniu kwestii związanych m.in. z udzielaniem zamówień publicznych oraz procesami wydatkowania środków, pozyskiwania dochodów i zaciągania zobowiązań.

Ważne jest ponadto opracowanie systemu wyznaczania celów oraz zapewnienie skutecznej i efektywnej komunikacji wewnętrznej oraz zewnętrznej. W pierwszym przypadku można skorzystać z rozwiązań opracowanych na potrzeby sektora rządowego czyli corocznych planów działalności oraz sprawozdań z ich wykonania. Wdrażając jednak to rozwiązanie należy dostosować wzory dokumentów, procedurę opracowywania planów i sprawozdawczość do specyfiki jednostki. Nie ma też potrzeby mnożenia wielu szczegółowych celów do realizacji. Wyodrębnienie kilku najważniejszych celów oraz monitorowanie i ocena ich wykonania w zupełności wystarczą. Sprawność komunikacji podobnie jak środowisko wewnętrzne zdecydowanie wpływa na skuteczność i efektywność wykonywania zadań. Stworzenie sprawnego systemu komunikacyjnego powinno być jednym z ważniejszych obszarów zainteresowania kontroli zarządczej (zarówno na I jak i II poziomie). Zaleca się przy tym wykorzystanie technologii informatycznej, która pozwala na usprawnienie komunikacji (np. e-maile, wymiana danych przez chmury cyfrowe, komunikatory internetowe itp.).

W kolejnych etapach należy stopniowo, lecz systematycznie, analizować i dostosowywać poszczególne obszary funkcjonowania gminy i jednostek do standardów kontroli zarządczej. Wybierając priorytetowe kwestie należy przeprowadzać i brać pod uwagę wyniki analizy ryzyka. Zagadnienia najbardziej narażone na ryzyko (zarówno pod względem prawdopodobieństwa wystąpienia oraz ewentualnych negatywnych skutków) powinny być traktowane priorytetowo.

Po wprowadzeniu rozwiązań w ramach kontroli zarządczej nie można zapominać o monitorowaniu ich funkcjonowania. Należy na bieżąco analizować

⁶ Określono je w art. 18 c ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017, poz. 1311 ze zm.).

czy prawidłowo spełniają swoje funkcje, a w przypadku odkrycia negatywnych zjawisk trzeba podjąć działania naprawcze. Potwierdza to Ambroży Mituś, który stwierdził, że: *„wdrażanie kontroli zarządczej to proces ciągły, wymagający systematycznego przeglądu i oceny istniejących w jednostce procedur i rozwiązań oraz ustawicznego uzupełniania ich o nowe, niezbędne elementy zapewniające prawidłową realizację celów i zadań”*.

Regulamin kontroli zarządczej w jednostkach organizacyjnych gminy

Ważnym, choć nieobowiązkowym, elementem systemu kontroli zarządczej w gminie są regulaminy określające zasady jego funkcjonowania. Mają one przede wszystkim funkcje porządkującą i standaryzującą. Warto w formie zarządzenia wójta przyjąć regulamin, który określałby funkcjonowanie kontroli zarządczej na II poziomie. Nie może on być zbyt szczegółowy. Swoimi postanowieniami powinien objąć ogólne regulacje wyznaczające wspólne zasady i obowiązki dla wszystkich jednostek, np. zobowiązanie do uwzględniania standardów kontroli zarządczej. Może również określać zadania i zakres odpowiedzialności koordynatora oraz zespołu ds. kontroli zarządczej. Poza tym warto na tym poziomie opracować spójny system wyznaczania celów, monitorowania ich wykonania oraz sprawozdawczości, np. poprzez przyjęcie wspólnych terminów oraz wzorów dokumentów i zasad ich składania.

Dokument ten powinien wyznaczać jedynie pewne ramy funkcjonowania kontroli zarządczej uwzględniające specyfikę gminy, a jednocześnie pozostawiać jednostkom organizacyjnym swobodę w doborze oraz sposobie wdrożenia i stosowania działań kontroli zarządczej. Warto, podczas tworzenia regulaminu dla całej gminy, skonsultować z kierownikami instytucji samorządowych zakres i szczegółowość jego postanowień, aby nie odebrali jego wprowadzenia jako wyrazu ograniczenia ich kompetencji.

Szczegółowe uregulowania dotyczące trybu sprawowania kontroli zarządczej powinny znaleźć się w regulaminach przyjętych odrębnie w każdej jednostce organizacyjnej gminy w formie zarządzenia kierownika – I poziom. Należy zadbać przy tym o ich spójność z regulaminem opracowanym dla całej gminy oraz adekwatność do potrzeb danej jednostki. Dokument powinien mieć charakter uzupełniający i uszczegółwiający w stosunku do gminnego zarządzenia.

W razie potrzeby kierownik jednostki może ustanowić koordynatora i zespół ds. kontroli zarządczej w strukturach podmiotu, którzy będą odpowiadać za usprawnianie systemu kontroli zarządczej na I poziomie. W regulaminie należy wtedy określić sposób ich wyłaniania oraz zakres zadań i odpowiedzialności. Wskazana jest przy tym współpraca z koordynatorem i zespołem ds. kontroli

zarządczej, którzy działają na II poziomie. Poza tym warto określić politykę zarządzania ryzykiem, która będzie odpowiednia dla danej jednostki. W tym zakresie w niewielkich jednostkach zalecane jest uproszczenie procedur zarządzania ryzykiem⁷. Regulamin może również zawierać: misję jednostki, sposób przeprowadzania samooceny, dokumentowania, monitorowania oraz uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej w jednostce. Zalecane jest opracowanie wzorów dokumentów (załączniki do regulaminu), które zostaną wykorzystane w systemie kontroli zarządczej, np. wzór wykazu procedur w jednostce czy arkusze służące identyfikacji i analizie ryzyka.

Poza tym częścią regulaminu (I poziom) mogą być zasady, metody i tryb sprawowania kontroli wewnętrznej. W opracowaniu Marka Ćwiklickiego kontrolę wewnętrzną określono jako proces obejmujący porównanie ustalonego w toku działań kontrolnych stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w stosownym wzorcu i dokonanie na tej podstawie osądu⁸. Gdy nastąpią różnice pomiędzy stanem rzeczywistym a stanem pożądanym ustala się przyczyny tych rozbieżności oraz formułuje się zalecenia, których celem jest uniknięcie w przyszłości ujawnionych nieprawidłowości. Kontrola wewnętrzna jest istotną częścią systemu kontroli zarządczej. Jej wyniki mogą służyć ocenie i usprawnianiu działań wykonywanych w jednostce, co w praktyce przekłada się na skuteczność i efektywność kontroli zarządczej. W gminach zazwyczaj funkcjonuje odrębny regulamin w zakresie kontroli wewnętrznej. W mojej ocenie lepszym rozwiązaniem będzie ujęcie tego zagadnienia jako część zarządzenia dotyczącego funkcjonowania kontroli zarządczej. Dzięki temu kontrola wewnętrzna zostanie formalnie i jednoznacznie umiejscowiona w systemie kontroli zarządczej jednostki. Ponadto jest to rozwiązanie czytelniejsze dla pracowników, ponieważ nie trzeba tworzyć dwóch odrębnych dokumentów.

Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające i oceniające kontrolę zarządczą

Ważnym aspektem wspomagającym funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w gminie jest sprawowanie audytu wewnętrznego. Szczególnie istotną rolę odgrywa on w monitorowaniu, ocenie i usprawnianiu działania kontroli

⁷ Więcej informacji na ten temat można znaleźć w artykule P. Widomski, *Zarządzanie ryzykiem w mniejszej jednostce* (w:) „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego”, 2014, nr 1, <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicynym/biuletyn-kontrola-zarzadcza-w-jst>; 10.06.2018.

⁸ Ćwiklicki M. (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, Kraków 2015, s. 148.

zarządczej. W mniejszych gminach audytor wewnętrzny zazwyczaj nie jest zatrudniony na cały etat, a jedynie świadczy usługi audytowe jako zewnętrzny podmiot. W związku z tym jego dokładne zapoznanie się ze strukturą, procedurami wewnętrznymi, kadrami oraz sposobem działania audytowanego podmiotu będzie kluczowe dla sformułowania trafnych i przydatnych rekomendacji. Z drugiej strony niezaangażowanie w codzienną pracę jednostki może pozytywnie oddziaływać na obiektywność i niezależność audytora.

Należy dopilnować, aby audyt kontroli zarządczej został przeprowadzony zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Zawarto je w załączniku do komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z dnia 16 grudnia 2016 r., poz. 28). Opracowano je na podstawie międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, których autorem jest The Institute of Internal Auditors. Istotne jest, aby w umowie z usługodawcą zastrzec konieczność uwzględnienia standardów podczas świadczenia usług audytowych oraz przekazania jednostce kompletu dokumentów z przeprowadzonych audytów.

W proces doboru obszarów audytowanych warto zaangażować nie tylko wójta i kierowników jednostek, ale również zespół ds. kontroli zarządczej, którego członkowie posiadają wiedzę na temat funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Nie należy przy tym unikać i zatajać przed audytorem problemowych zagadnień. Audytor powinien mieć dostęp do wyników samooceny kontroli zarządczej oraz dokumentacji dotyczącej identyfikacji i analizy ryzyka w jednostce. Dzięki temu wybór zadań audytowych będzie rzeczywiście zgodny z potrzebami podmiotu.

Nie można również w żaden sposób wpływać na audytora, aby zaniechał lub odstąpił od negatywnej oceny poszczególnych elementów kontroli zarządczej. Kierownictwo oraz zespół ds. kontroli zarządczej powinni oczekiwać rzetelnej i uczciwej diagnozy stanu obecnego, nawet jeżeli będzie ona krytyczna. Równocześnie audytor powinien przedstawić działania, które przyczynią się do usprawnienia systemu kontroli zarządczej w badanych obszarach. Pozytywne efekty audytu będą możliwe przy wzajemnym zaufaniu audytora i kierownictwa jednostki oraz zapewnieniu niezależności osobom przeprowadzającym audyt.

Audytor, poza zadaniami zapewniającymi, powinien również świadczyć czynności doradcze służące skutecznemu, efektywnemu i adekwatnemu funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Przykładowo z czynności doradczych można korzystać przy opracowywaniu lub wdrażaniu nowych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej. Konsultacje powinny również dotyczyć zapisów w regulaminach kontroli zarządczej.

Systematyczne oraz profesjonalne audytowanie systemu kontroli zarządczej przyczynia się do poprawy jego funkcjonowania. Niezależna i obiektywna ocena kontroli zarządczej funkcjonującej w gminie oraz rekomendacje dotyczące jej usprawnienia powinny być analizowane, uwzględniane i wdrażane przez kierownictwo oraz koordynatora i zespół ds. kontroli zarządczej. Może to przyczynić się do zwiększenia wydajności kontroli zarządczej, a co za tym idzie do prawidłowego realizowania zadań i osiągnięcia celów jednostki. Warto zatem rozważyć przeprowadzanie audytu wewnętrznego we wszystkich gminach nawet tych, które nie mają takiego ustawowego obowiązku.

Uwagi końcowe

Celem funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w gminach powinno być sprawniejsze wykonywanie przez nią zadań oraz wykonywanie ich zgodnie z przepisami prawa. Istotą kontroli zarządczej są przede wszystkim systematyczne działania oraz ciągłe doskonalenie. Jej wykonywanie nie może więc polegać wyłącznie na stworzeniu regulaminów i instrukcji. Mają one jedynie charakter pomocniczy i systematyzujący.

System kontroli zarządczej powinien uwzględniać indywidualność gminy. Poszczególne rozwiązania trzeba dobrać i dostosować mając na względzie specyfikę konkretnej gminy. Należy mieć na uwadze, że narzędzie, które sprawdziło się w jednej jednostce, w drugiej może przynieść negatywny rezultat. Warto zatem dokładnie przeanalizować skutki wdrożenia danego rozwiązania, a następnie monitorować jego skuteczność i efekty.

Zastosowanie opisanych zasad oraz przykładowych działań powinno pomóc osobom zarządzającym gminami we wdrożeniu spójnego i skutecznego modelu kontroli zarządczej. W następstwie może to doprowadzić do usprawnienia funkcjonowania gminy i przełożyć się na poprawę jakości życia lokalnej społeczności.

Bibliografia

1. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, (Dz. U. z 2017 r., poz. 1311 ze zm.).
3. Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

4. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z dnia 16 grudnia 2016 r., poz. 28).
5. Zarządzenie Burmistrza Wolina nr 38/18 z dnia 5 kwietnia 2018 r. w sprawie zatwierdzenia planu usprawnienia funkcjonowania jednostek organizacyjnych Gminy Wolin na 2018 rok; <http://bip.wolin.pl/strony/11551.dhtml>, 10.06.2018.
6. Cybulska J. (red.), *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
7. Ćwiklicki M. (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, Kraków 2015.
8. Mituś A., *Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zarządzanie Publiczne”, nr 3, 2017.
9. Widomski P., *Zarządzanie ryzykiem w mniejszej jednostce* (w:) „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego”, 2014, nr 1, <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audit-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/biuletyn-kontrola-zarzadcza-w-jst>, 10.06.2018.
10. Winiarska K. (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych.*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
11. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, nr ewid. 140/2011/P10132/LGD, Gdańsk 2011.
12. Ministerstwo Finansów, *Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2016, https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=1680bd01-9a3f-4852-b69d-f722bfba78a5&groupId=764034, 01.08.2018.

PRACTICAL ASPECTS OF BUILDING A MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN A SMALL COMMUNITES

Despite the fact that management control has been operating in the public sector since 2010, there are still difficulties in constructing efficacious and effective management control systems in small municipalities. The article presents directives for the functioning of management control, which should be used in local government units. Than illustrate the stages of implementing the management control system and guidelines that may be useful in developing procedures, including statutes of the management control. In the next part of article describe specific solutions and tools, that can improve the management control system. It's also point out that the implementation of particular solutions should be tailored to specific character of commune. The internal audit is important for successful of the managment control system. The use of the described solutions should help to create a management control system that will positively affect the quality of municipal management.

Key words: managment control, internal audit, managment commune.