

KONTROLA ZARZĄDCZA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO

Monitoring – kontrola – audyt

Patrycja Szulin

KONTROLA ZARZĄDCZA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Monitoring – kontrola – audyt

Patrycja Szulin

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 4 grudnia 2020 r.

Wydawca
Anna Kieszek-Sobczyńska

Redaktor prowadzący
Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne
Violet Design

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegając przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-468-8

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Oleńko, Piotrusiu, Grzegorzu,
dziękuję... za wszystkie wieczory i popołudnia;
kiedy ja znikąłam, by pisać tę książkę, Wy dawaliście mi przestrzeń

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Tytułem wstępu	11
Rozdział 1	
Dwa poziomy kontroli zarządczej	15
Rozdział 2	
Monitorowanie jako standard kontroli zarządczej	37
2.1. Monitorowanie w jednostce nadrzędnej	39
2.2. Monitorowanie w jednostce organizacyjnej	43
2.3. Monitorowanie z perspektywy kierownika jednostki	45
2.4. Zagrożenia dla monitorowania	50
Rozdział 3	
Kontrola jako blok standardów kontroli zarządczej	55
3.1. Kontrola w jednostce nadrzędnej	64
3.2. Kontrola w jednostce organizacyjnej	69
3.3. Zagrożenia środowiska kontroli	73
Rozdział 4	
Audyt wewnętrzny	79
4.1. Podwójna rola audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej	81
4.2. Kontrola to czy audyt?	85
4.3. Audyt wewnętrzny – adwokat diabła	93

Rozdział 5	
Przydatne narzędzia	99
Podsumowanie	113
Bibliografia	117

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- EKDA** – Europejski kodeks dobrej praktyki administracji, <https://www.ombudsman.europa.eu/pl/publication/pl/3510#/page/1> (dostęp: 27.10.2020 r.)
- komunikat nr 3** – komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 2, poz. 11)
- komunikat nr 23** – komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a.** – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
- u.f.p.** – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
- u.s.g.** – ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.)

Inne

- IIA** – Instytut Auditorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors)
- IIARF** – The Institute of Internal Auditors Research Foundation

INTOSAI	– Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions)
ISAP	– Internetowy System Aktów Prawnych
JST	– jednostka samorządu terytorialnego
MF	– Minister Finansów
MRiF	– Minister Rozwoju i Finansów

TYTUŁEM WSTĘPU

O kontroli zarządczej zostało już napisane i powiedziane bardzo wiele. Jak to bywa z każdym nowym pojęciem, początkowo towarzyszyły jej różnej barwy emocje i pomysły na poradzenie sobie z obowiązkiem ustawowym. Efekty są różne – od zamknięcia kontroli zarządczej w sztywnych procedurach na nowo regulujących działalność jednostek, przez stworzenie stanowisk koordynatorów lub pełnomocników kontroli zarządczej, którzy w ramach swoich zadań otrzymali temat kontroli zarządczej, aż po stosowanie gotowych propozycji, w teorii dopasowanych do jednostki. W teorii, ponieważ nie ma dwóch takich samych organizacji, z takim samym potencjałem, funkcjonujących w oparciu o te same strategie.

Jednak to właśnie odrębność, indywidualizm w idei kontroli zarządczej ma największe znaczenie. Standard „Misja”, który został zdefiniowany w „Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”¹, dotyczy celu istnienia jednostki. Organizacje, które są liderami w zakresie korzystania ze środków pozabudżetowych, doskonale rozumieją swoją misję – tworzą strategie dostosowane do właściwości swojej jednostki, stawiają na potencjał adekwatny dla danego regionu i w ten sposób wygrywają rzeczywistość.

Niezwykle istotna jest również okoliczność, że wraz z pojęciem kontroli zarządczej do sektora finansów publicznych zostało wprowadzone pojęcie efektywności. Zasada legalizmu – działania na podstawie i w granicach prawa – już nie wystarczy dla zapewnienia optymalnego funkcjonowania.

¹ Zob. komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Nawet jednostki sektora finansów publicznych muszą konkurować – dla przykładu udział w podatkach i wymierne korzyści JST z tego tytułu są doskonałym motywatorem dla podejmowania działań kształtujących odpowiednie warunki gospodarcze i społeczne w lokalnej społeczności.

1.01.2020 r. upłynęło 10 lat, od kiedy w polskim systemie prawnym zagościł termin „kontrola zarządcza”. W zapisie ustawowym kontrola zarządcza to „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy” (art. 68 u.f.p.). Dalej ustawa o finansach publicznych wskazuje, w postaci katalogu otwartego, cele kontroli zarządczej: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem.

Bardzo wiele opracowań prezentuje standardy kontroli zarządczej w postaci piramidy, co przywodzi na myśl piramidę Masłowa i tym samym zmienia perspektywę spojrzenia. Kiedy w ten sposób przyjrzymy się kontroli zarządczej i dostrzeżemy, o co trzeba zadbać najpierw, żeby móc koncentrować się na dalszych aspektach, kontrola zarządcza zaczyna być bardzo ludzka, i to w dosłownym znaczeniu.

Przyjrzymy się pierwszemu blokowi standardów – środowisko wewnętrzne stanowi niejako filar kontroli zarządczej. Tam zaczynamy od standardu przestrzegania wartości etycznych. Czyż nie jest to istotna kwestia? W środowisku pracy spędzamy co najmniej osiem godzin dziennie, zatem etyka jest kluczową kwestią dla zapewnienia optymalnego klimatu wewnątrz organizacji oraz zadbania o reputację jednostki w otoczeniu zewnętrznym. Nadto dla gospodarowania środkami publicznymi etyka nabrała szczególnego znaczenia – od niedawna do polskich przepisów zostały przeniesione zagadnienia z dyrektywy unijnej związane z sygnalistami (tzw. *whistleblowing*)². Dyrektywa ta ma ogromne znaczenie także dla lepszego funkcjonowania kontroli zarządczej – sygnalista może

² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z 23.10.2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii (Dz.Urz. UE L 305, s. 17).

zgłaszać nie tylko już dokonane naruszenia, ale także potencjalne niezgodności. Postawa taka wymusza ponowną analizę ryzyka i pozwala na uruchomienie działań prewencyjnych.

To nowe zobowiązanie w praktyce będzie dotyczyło wielu podmiotów. Zgodnie z zapisami wspomnianej wyżej dyrektywy państwa członkowskie mogą zwolnić z obowiązku ustanowienia kanałów i procedur, na potrzeby dokonywania zgłoszeń wewnętrznych i podejmowania działań następczych, gminy liczące mniej niż 10 000 mieszkańców lub zatrudniające mniej niż 50 pracowników.

Kolejno kompetencje zawodowe – czyż nie jest istotne, by każda organizacja miała kompetentną i zmotywowaną kadre? Dalej struktura organizacyjna – powinna być adekwatna dla potrzeb i celów danej jednostki, kluczowy podział obowiązków powinien być spójny i precyzyjny, każdy pracownik powinien znać układ kompetencyjny obowiązujący w organizacji. Wreszcie ostatni ze standardów w tym bloku: delegowanie kompetencji. To jest standard kluczowy z punktu widzenia zapewnienia ciągłości działania. Jest on istotny z perspektywy obowiązków jednostki sektora finansów publicznych wynikających z ustawy o rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych, jak również dla bieżącego działania i przydziału uprawnień i odpowiedzialności na niższe szczeble kierownictwa – rozproszenie uprawnień i odpowiedzialności w organizacji usprawnia działania, motywuje pracowników i zwiększa poczucie przynależności do organizacji.

Już na pierwszy rzut oka widać, że te standardy kontroli zarządczej wzajemnie się przenikają, koegzystują ze sobą, i to tak ściśle, że nieodpowiednie funkcjonowanie w zakresie jednego ze standardów oznacza nieprawidłowości w obszarze kolejnych. Najbardziej jaskrawym przykładem jest komunikacja wewnętrzna, która jest standardem kontroli zarządczej istotnym niemal dla każdego innego standardu, i to od samego początku – bez właściwych relacji nie ma mowy o odpowiedniej komunikacji, a bez komunikacji współpraca także szwankuje i wówczas realizacja celów zaczyna być obciążona dużym poziomem istotności ryzyka. I tak można by dobierać kolejne standardy i wskazywać wspólne, nieraz dosłownie styczne punkty.

Zapis ustawy o finansach publicznych wskazuje, że kontrola zarządcza to ogół działań, nie ogół dokumentów. Kierownik jednostki zatem odpowiada za zapewnienie ogółu działań – kontrola zarządcza ma działać. Kontrola zarządcza jest modelem zarządzania opartym na działaniu procesowym – każdego dnia, w każdym obszarze, w sposób mniej lub bardziej sformalizowany, przez każdego pracownika organizacji w ramach przyznanego mu uprawnień i odpowiedzialności. Kontrola zarządcza jest działaniem.

Komentarz, który wzięli Państwo do ręki, właśnie taką prezentację kontroli zarządczej zawiera.

Rozdział 1

DWA POZIOMY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Zwrócenie uwagi na znaczenie właściwego rozdzielania obu poziomów kontroli zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzialności – wskazanie pułapek wdrażania kontroli zarządczej od wprowadzenia pojęcia kontroli zarządczej do ustawy o finansach publicznych

Kontrola zarządcza, w odniesieniu m.in. do jednostek samorządu terytorialnego, funkcjonuje na dwóch poziomach: pierwszy to jednostka organizacyjna – samorządowa instytucja kultury, jednostka budżetowa lub zakład budżetowy, natomiast drugi to jednostka samorządu terytorialnego – gmina.

Taki podział jest ze wszech miar zrozumiały. Przyjrzyjmy się najpierw jednostkom organizacyjnym gminy, nieposiadającym osobowości prawnej. Jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe nie mają odrębności prawnej – nie mogą występować samodzielnie w stosunkach zewnętrznych. Jedynie w stosunkach pracowniczych jednostki budżetowe i zakłady budżetowe mają pewną samodzielność, np. pracodawcą nauczyciela nie jest gmina, ale szkoła, w której świadczy pracę.

Jednakże kierownicy jednostek budżetowych czy zakładów budżetowych nie mogą samodzielnie reprezentować zarządzanych przez siebie jednostek – działają na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego. Stąd tak istotne jest powiązanie kontroli zarządczej na obu poziomach.

Gmina jest skomplikowaną strukturą. Zakres jej zadań własnych został określony w art. 7 u.s.g., i nie jest to katalog zamknięty. Sporo zadań gminy zostało określonych także w ustawach szczególnych. Nadto gminy biorą udział w różnego rodzaju projektach specjalnych – programach uruchamianych przez rząd, co generuje kolejne zadania niezbędne do wykonania. Gmina nie jest w stanie wykonać wszystkich zadań sobie przypisanych za pośrednictwem jednej tylko jednostki. Zgodnie z ustawą z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej¹ dla realizacji swoich zadań o charakterze użyteczności publicznej gmina może tworzyć jednostki w szczególności (wskazanie na katalog otwarty) w formach organizacyjnoprawnych samorządowego zakładu budżetowego lub spółki prawa handlowego.

Dla potrzeb niniejszej publikacji nie będzie rozpatrywany przypadek spółek prawa handlowego z udziałami gminy – w drodze art. 9 pkt 14 u.f.p. spółki te zostały wyłączone spod reżimu finansów publicznych, zatem kontrola zarządcza w rozumieniu tej ustawy (włączając działalność audytu wewnętrznego, który przecież ocenia adekwatność, skuteczność i efektywność kontroli zarządczej) nie jest w tych podmiotach obowiązkiem.

Wracając zatem do odpowiedzialności kierownika jednostki samorządu terytorialnego, czyli wójta, burmistrza, prezydenta, za całość gospodarki finansowej – w tym wykonanie budżetu – zrozumiałe i słuszne jest rozdzielenie kontroli zarządczej na dwa poziomy.

Jak już zostało wskazane w „Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”², **poziomem I, podstawowym, kontroli zarządczej jest jednostka sektora finansów publicznych**. Dla potrzeb tej publikacji przyjmujemy, że jest to jednostka budżetowa, np. urząd gminy, przedszkole, ośrodek pomocy społecznej, lub samorządowy zakład budżetowy, np. przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne prowadzone w postaci zakładu budżetowego. Kierownicy tych jednostek odpowiadają za zapewnienie i funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w tych jednostkach. To oznacza, że biorą pełną odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej

¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 712 ze zm.

² Zob. komunikat nr 23.

w zakresie przynajmniej 21 standardów – nie w każdym bowiem przypadku standard dotyczący audytu wewnętrznego będzie obowiązywał; o tym w kolejnych rozdziałach.

Jednostki sektora finansów publicznych nie posiadają podmiotowości prawnej – ich kierownicy działają w stosunkach zewnętrznych (jak zostało wyżej wspomniane, z wyłączeniem stosunków pracowniczych, co ma bezpośredni związek z przepisami Kodeksu pracy) na podstawie pełnomocnictwa kierownika jednostki samorządu terytorialnego – wójta, burmistrza, prezydenta.

Poziomem II kontroli zarządczej jest objęta całość funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego – gminy. Co oczywiste, odpowiedzialność za realizację zadań jednostki samorządu terytorialnego przyjmuje na siebie organ wykonawczy tej jednostki, czyli na poziomie gminy wójt, burmistrz, prezydent.

Ciekawy jest fakt, że organ wykonawczy gminy odpowiada jednocześnie za I, jak też za II poziom kontroli zarządczej:

- 1) na I poziomie kontroli zarządczej wójt, burmistrz, prezydent odpowiada za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej w urzędzie gminy;
- 2) na II poziomie kontroli zarządczej wójt, burmistrz, prezydent odpowiada za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej na poziomie całej gminy.

Wracając do początków obowiązywania – po 10 latach ciągle nazywanej nową – ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych, pojawienie się na gruncie obowiązków prawnych jednostek sektora finansów publicznych zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej wzbudziło pewną konsternację: czym jest „kontrola zarządcza”? czy to „normalna” kontrola? czy mamy zatrudniać „kontrolerów zarządczych”?

Początki bywały różne... Przyjrzyjmy się zatem, w jaki sposób przepis art. 68 u.f.p. rozpoczął swoje obowiązywanie w praktyce jednostek samorządu terytorialnego. Na wstępie tych rozważań rozpatrzmy kilka przykładów niezbyt udanego wdrażania tego przepisu w życie.

W wielu przypadkach kontrola zarządcza była utożsamiana z kontrolą wewnętrzną, co w sposób wielce nieuzasadniony zubożało jej ideę i znacznie ograniczało właściwe rozumienie znaczenia kontroli zarządczej, wszak kontrola wewnętrzna należy do jednego ze standardów kontroli zarządczej.

Poza tym w jednostkach sektora finansów publicznych niezmiernie często tworzono odrębne stanowiska, które miały „zajmować się kontrolą zarządczą”. Bywało, i do dziś tak często pozostaje, że kontrola zarządcza jest wpisana do zakresu zadań sekretarza lub kontrolera wewnętrznego. Jakby pozostawała wyłącznym obowiązkiem takiego pracownika i odpowiedzialnością kierownika jednostki.

Dalej, pojawiały się oferty „zorganizowania kontroli zarządczej” i można było zakupić pakiet gotowych, wewnętrznych regulacji, teoretycznie dostosowanych do danego typu jednostki (np. oświata, pomoc społeczna). Niestety, to zazwyczaj była droga donikąd... Kontrola zarządcza była dosłownie zamykana w segregatorze z nazwą grzbietu „KONTROLA ZARZĄDCZA”, w którego wnętrzu znajdowały się skomplikowane procedury wewnętrzne (dodatkowe, oprócz już istniejących), które nakładały na jednostkę szereg obowiązków związanych m.in. z raportami pisemnymi. Kontrola zarządcza w takich przypadkach zamiast jednostkę wspomóc, co przecież jest jej głównym zamysłem, stawała się przykrym, niezrozumiałym obowiązkiem. Niewiele osób zatrudnionych w jednostce rozumiało zapisy tych przepisów, a wdrażanie nowych zasad pogłębiało zazwyczaj powszechne niezrozumienie: dlaczego aż tyle raportów? jak mamy to robić? kiedy?

Nadto takie rozwiązania rzadko miały charakter globalny w całej jednostce samorządu. Zatem I poziom kontroli zarządczej działał według swoich zasad, a II poziom kontroli zarządczej według swoich.

Zdarzały się także totalne odwzorowania. Mianowicie na gruncie jednostek samorządu terytorialnego przyjmowano rozwiązania, które zostały zaprojektowane dla administracji rządowej. Najbardziej klasycznym przykładem takich działań są oświadczenia o stanie kontroli zarządczej stosowane w administracji rządowej, które bywały przenoszone bez

żadnych zmian do administracji samorządowej. Takie działanie było kolejnym kamyczkiem do ogródka kontroli zarządczej – treść dokumentu niedostosowana do właściwości samorządu terytorialnego nie mogła przynieść wartości dodanej. Tym bardziej nie należało oczekiwać tą drogą informacji istotnych dla zarządzania, które miałyby dawać zapewnienie kierownikowi jednostki odpowiedzialnemu za oba poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza zamiast jednostki sektora finansów wspomóc, bywała przez te jednostki postrzegana jako dodatkowy balast, angażujący zbyt wiele czasu i energii, a przy tym – poza opasłymi segregatorami – nieprzynoszący wielkich efektów.

Dla kontrastu warto przedstawić także przypadki pozytywne, kiedy kontrola zarządcza była rozumiana słusznie jako oczywisty element działalności każdej jednostki. Wszak kontrola zarządcza, jeżeli się jej dokładnie przyjrzyć, tak naprawdę nie przysparza wielu nowych obowiązków. Na początek warto było zrobić swoistą inwentaryzację: przyjrzyć się swojej jednostce stosownie do brzmienia poszczególnych standardów i przekonać się, czego tak naprawdę brakuje, by w pełni sprostać przepisowi z art. 68 u.f.p. Jak poniżej zostanie przedstawione, dla zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce naprawdę nie potrzeba wielu nowych regulacji.

Zweryfikujmy zatem oczekiwania stawiane przez treść standardów kontroli zarządczej wobec stanu rzeczywistego. Za przykład weźmy jednostkę sektora finansów publicznych z I poziomu – urząd gminy.

W publikacji omówiono problematykę kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego zarówno z perspektywy monitoringu procesów w niej zachodzących, jak i jej audytu. Autorka przedstawia kontrolę zarządczą jako pojęcie o niezwykle szerokim zasięgu znaczeniowym i dotyczącym w praktyce wiele obszarów działalności organizacji. Opracowanie stanowi przydatne źródło wiedzy na temat poziomów kontroli zarządczej, monitoringu jako standardu tej kontroli oraz audytu, ukazane z punktu widzenia wieloletniego pracownika administracji osobiście zaangażowanego w implementowanie standardów kontroli zarządczej do działalności jednostek.

Poradnik będzie przydatną lekturą dla wszystkich pracowników samorządu terytorialnego, niezależnie od zajmowanego stanowiska czy też formy organizacyjno-prawnej jednostki organizacyjnej, w której są zatrudnieni.

Patrycja Szulin – pracownik samorządowy z blisko 20-letnim stażem; wieloletni praktyk kontroli zarządczej oraz systemu zarządzania jakością i prelegent szkoleń w tym zakresie; audytor w jednostce samorządu terytorialnego; od 2014 r. audytor wewnętrzny CGAP.



9788382234688 W01P01

ISBN 978-83-8223-468-8



9 788382 234688

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 59 ZŁ (W TYM 5% VAT)