

Efekty kontroli zarządczej na przykładzie gminy

Ewa Wiktoria Babuška*

Streszczenie: *Cel* – próba oceny rezultatów funkcjonowania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w gminie. *Metodologia badania* – badania oparto na studiach literaturowych z dziedziny finansów publicznych, kontroli zarządczej i ryzyka oraz audytu wewnętrznego, na analizie i interpretacji powiązanych z tematem aktów prawnych oraz na prezentacji opisowej efektów funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na podstawie uzyskanych materiałów źródłowych, w tym danych finansowych, ankiety oraz wywiadu bezpośredniego z kierownictwem w wybranej gminie. *Wynik* – dokonano oceny niektórych efektów funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w wybranej gminie. *Oryginalność/wartość* – stwierdzono formalnie poprawny (zadowalający) stan funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w przykładowej gminie, ale również narastające jej zadłużanie się będące skutkiem szerszego zjawiska, tak zwanego nagminnego zadłużania się gmin.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, gmina, zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego

Wprowadzenie

W ustawie o finansach publicznych z 2009 roku ustawodawca wprowadził instytucję kontroli zarządczej i zmienił zasady działania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny łączą się ze sobą, ponieważ istnieją między nimi wzajemne relacje wynikające z implementacji do sektora publicznego w Polsce imperatywów Nowego Zarządzania Publicznego. Audyt wewnętrzny między innymi ocenia kontrolę zarządczą, a kontrola zarządcza tworzy domenę działalności audytu. Zarówno kontrola zarządcza, jak i audyt wewnętrzny oceniają ryzyko. Zarządzanie ryzykiem jest też jednym z ustawowych celów kontroli zarządczej. Audyt wewnętrzny musi przyczyniać się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny są to rozwiązania, które obok innych narzędzi, takich jak budżet zadaniowy czy wieloletnia prognoza finansowa, mają przyczyniać się do poprawy zarządzania budżetami jednostek samorządu terytorialnego.

Po upływie 5 lat od wprowadzenia kontroli zarządczej i zmienionego modelu audytu wewnętrznego istnieje potrzeba bliższego przyjrzenia się efektom tych rozwiązań, zidentyfikowania ich i przedstawienia oceny ich skuteczności i efektywności. Można tego dokonać, rozpoznając kwestię na najniższym szczeblu trójstopniowego podziału terytorialnego kraju,

* dr Ewa Wiktoria Babuška, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Rachunkowości Finansowej, 31-510 Kraków, ul. Rakowicka 27, e-mail: babuskae@uek.krakow.pl.

to jest w wybranej przykładowo gminie jako podstawowej jednostce samorządu terytorialnego. Ocena taka nie może pretendować do miana ogólnej, ale z pewnością oszacuje problem. Na jej podstawie można będzie podjąć szerszej zakrojone badania pozwalające wnioskować o sytuacjach w innych gminach. Celem artykułu jest próba oceny rezultatów funkcjonowania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w gminie. Do badań wybrano Gminę X. Prezentację wyników badań poprzedzono zwięzłym przedstawieniem istoty, celów i zadań kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w Polsce.

1. Istota, cele i zadania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

W sprawie realizacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych wydano standardy oparte na normach międzynarodowych (Komunikat nr 23... 2009). Osoby kierujące jednostkami sektora finansów publicznych powinny traktować jako priorytety: rozpoznanie głównych rodzajów ryzyka w sensie szans i zagrożeń, analizę ryzyka, zarządzanie ryzykiem i redukcowanie skutków ryzyka. Kontrola zarządcza ma być pomocna w ocenie ryzyka. W związku z tym zostały wydane szczegółowe wytyczne w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem w sektorze finansów publicznych (Komunikat nr 6... 2012).

Audyt wewnętrzny zajmuje się identyfikacją i analizą ryzyka, proponuje działania doradcze i pomoc przy określeniu ewentualnych rezultatów podjęcia ryzyka. Audytorzy wewnątrzni mają duży udział w zarządzaniu ryzykiem, a jest on określony standardami profesjonalnej praktyki zawodowej w dokonywaniu ocen i usprawnianiu procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli (Komunikat nr 4... 2011: standard 2100). Audytorzy wewnątrzni posługują się właściwie dobranymi instrumentami, analizą conceptualną, metodami analitycznymi, narzędziami statystycznymi i informatycznymi. Ich działalność jest inspirowana i sterowana przez zarząd jednostki adekwatnie do sposobu postrzegania ryzyka i zarządzania nim w danej jednostce.

Audytorzy zajmują się zasadniczo dwoma rodzajami zadań: badaniem systemu kontroli zarządczej i jej procedur wraz z przedstawieniem kierownikowi jednostki oceny adekwatności, skuteczności i efektywności tego systemu oraz wykonywaniem czynności doradczych, w tym składaniem wniosków usprawniających działalność całej jednostki (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 272 ust. 1 i 2). Audyt wewnętrzny musi być zorganizowany w jednostkach samorządu terytorialnego, w których kwota dochodów i przychodów albo wydatków i rozchodów w uchwale budżetowej przekracza 40 mln zł, a w pozostałych jednostkach nieobligatoryjnie, na podstawie uznaniowej decyzji kierownika (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 274 ust. 3 i 4).

Realizacją zadań audytu wewnętrznego nałożonych na kierownika jednostki zajmują się: wójt, burmistrz (prezydent) miasta, starosta powiatu i marszałek województwa, którzy muszą na piśmie powiadomić Ministra Finansów o ich wszczęciu, ale nie muszą składać corocznych informacji o wykonaniu tych zadań (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 276). Audytorem

może być osoba zatrudniona w jednostce (wówczas tworzy się w urzędach jednoosobowe stanowiska lub wieloosobowe komórki audytu) albo osoba niezatrudniona, świadcząca usługi audytu z zewnątrz (o ile kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów w uchwale budżetowej nie przewyższa 100 mln zł) (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 278 ust. 3). Ponadto, okres zawarcia umowy z usługodawcą nie może być krótszy niż rok i musi być gwarantowany dostęp do dokumentów i ochrona przed nieuprawnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem i zniszczeniem ich, w tym też elektronicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 279 ust. 2 i 3).

Obowiązuje bezpośrednia podległość audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu kierownikowi jednostki, który musi stworzyć warunki do realizacji niezależnego, obiektywnego i efektywnego audytu przez wyodrębnienie organizacyjne komórki i zapewnienie ciągłości prac audytu w jednostce. Audytor jest uprawniony do wstępu do pomieszczeń jednostki, wglądu do wszystkich dokumentów i danych jej dotyczących, sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień, wydruków – przy przestrzeganiu przepisów o tajemnicy chronionej ustawowo (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 280 i 282 ust. 1 i 2). Audytor musi legitymować się kwalifikacjami potwierdzonymi odpowiednimi certyfikatami (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 286), co odnosi się również do osób prowadzących audyt usługowo. Kierownik jednostki wydaje audytorowi upoważnienie do wykonania audytu w jednostce samorządu terytorialnego i w jednostkach organizacyjnych tej jednostki, a także innych jednostkach, ale w takim zakresie, w jakim wypełniają one zadania na rzecz tej jednostki samorządu lub używają jej majątku (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 287).

Dobór procesów do audytowania jest zdeterminowany identyfikacją ryzyka. Czynniki ryzyka można pogrupować między innymi na (Gawroński 2010):

- a) czynniki zewnętrzne – częstotliwość zmian przepisów unijnych i krajowych, naciski społeczne, zdarzenia losowe;
- b) czynniki finansowe – zmiany kursu waluty euro, przekroczenia planowanych kosztów, realizowanie wydatków niewystępujących w planach, brak udokumentowania przychodów, brak ścieżek kontroli wewnętrznej w systemach finansowo-księgowych;
- c) jakość realizacji kontroli zarządczej – niewystarczające kwalifikacje kadr pracowniczych i kierowniczych, brak znajomości zasad zarządzania i doświadczenia w zarządzaniu, częste zmiany personalne, nieodpowiednia struktura organizacyjna, niesprawny przepływ informacji, niemożność zidentyfikowania efektów zużycia środków, akceptacja nierzeczywistych programów i ich częste modyfikacje;
- d) ustalanie zadań do wykonania – złożoność zasad, częste modyfikacje celów i środków, uzależnienie od czynników zewnętrznych, na przykład systemów IT, błędy w dokumentacji.

Audyty wewnętrzne w jednostkach samorządu terytorialnego jest ukierunkowany na sprawdzanie skuteczności i wydajności działań prowadzonych w jednostkach samorządu terytorialnego. Jednostki te mają wykonywać cele i zadania, do których zostały powołane. Audyt ma wskazać, które z nich mają priorytetowe znaczenie dla finansowych efektów ich działania.

2. Zakres kontroli zarządczej w wybranej jednostce samorządu terytorialnego

Na podstawie ustawy o samorządzie gminnym (Ustawa z 8 marca 1990 r...: art. 30) oraz ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 69 ust. 1 pkt 2) wójt Gminy X określił zasady wykonywania kontroli zarządczej:

- a) podmiotowo: dla Urzędu Gminy X oraz jednostki organizacyjnej Gminy X,
- b) przedmiotowo: dla planów finansowych jednostek budżetowych, budżetu Gminy X, planów finansowych instytucji kultury, środków z budżetu Gminy X dla podmiotów spoza sfery finansów publicznych.

Obszary ryzyka zostały określone w podziale na najważniejsze dziedziny funkcjonalne według głównych celów Gminy X. Obszary ryzyka wyodrębniono na podstawie wiedzy audytora i zakresów działania jednostek organizacyjnych. Podstawowe cele kontroli zarządczej Gminy pokrywają się z celami ustawowymi (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 68 ust. 1 i 2).

Kontrola zarządcza w Urzędzie Gminy X realizowana jest w formie kontroli funkcjonalnej i instytucjonalnej. Pierwsza z wymienionych to bieżące podejmowanie działań, które zapewniają realizację celów i zadań zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Zapewnienie skutecznej, adekwatnej i efektywnej kontroli zarządczej funkcjonalnej należy do: wójta Gminy X, zastępcy wójta, skarbnika i sekretarza Gminy X, zastępcy skarbnika, kierowników i pracowników. Realizacja kontroli zarządczej funkcjonalnej następuje przez: zapewnienie wiarygodności sprawozdań, prowadzenie działań zgodnie z przepisami, ochronę zasobów, przestrzeganie zasad postępowania etycznego, odpowiedni podział zadań między pracowników, rozdzielenie funkcji decyzyjnych, operacyjnych i kontrolnych, zapewnienie skuteczności przepływu informacji, monitoring działań, zarządzanie ryzykiem.

Kontrola zarządcza instytucjonalna polega na: wykonywaniu czynności kontrolnych zmierzających do realizacji założonych celów i zadań, porównaniu stanu faktycznego ze stanem wymaganym przepisami prawa, ocenianiu wykonanych zadań pod względem oszczędności, efektywności i terminowości. Kontrola zarządcza instytucjonalna wykonywana jest przez:

- a) pracownika Urzędu Gminy X upoważnionego do przeprowadzenia kontroli pod kątem celowości i oszczędności dokonywanych wydatków, terminowości i efektywności realizacji zadań, wysokości zaciągniętych zobowiązań, przestrzegania etycznego postępowania, wiarygodności sprawozdań, prawidłowości gospodarki składnikami majątku;
- b) wydziały Urzędu Gminy X, które nadzorują jednostki organizacyjne w zakresie: realizacji dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów, wiarygodności sprawozdań, przestrzegania zasad etycznego postępowania.

3. Oszacowanie ryzyka działalności badanej Gminy X

Wykonanie zarządzania ryzykiem powierzono zastępcy wójta, sekretarzowi Gminy X, skarbnikowi Gminy X. Celem wytycznych określonych w zarządzeniu wójta jest:

- zagwarantowanie jednolitego i spójnego modelu kontroli zarządczej,
- podniesienie jakości kontroli zarządczej i zapewnienie jej prawidłowego przebiegu,
- wzmocnienie profesjonalizmu służb kontrolnych.

Realizacja kontroli zarządczej bazuje na zarządzaniu ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem w komórkach organizacyjnych przyczynia się do poprawy lub ograniczenia negatywnych skutków zdarzeń do poziomu akceptowalnego, szczególnie w zakresie zarządzania zasobami, ochrony majątku oraz efektywności finansowej. Zarządzanie ryzykiem zwiększa prawdopodobieństwo osiągnięcia określonych celów strategicznych i realizacji zadań, które służą wypełnianiu misji Gminy X. Misją jest „turystyka jako główna siła rozwoju gminy budowana na bazie dziedzictwa kulturowego oraz naturalnych warunków przyrodniczych, w zgodzie z zasadami zrównoważonego rozwoju, z wykorzystaniem własnych i zewnętrznych środków finansowych”. System zarządzania ryzykiem zawiera: określenie celów i zadań oraz ich śledzenie i ocenę, analizę ryzyka, mechanizmy kontroli, monitorowanie i ocenę zarządzania ryzykiem.

Cele i zadania objęte zarządzaniem ryzykiem ustalane są przez pracowników i weryfikowane przez kierowników komórek organizacyjnych, a w ostateczności przez wójta Gminy X. Określa się je jasno na dany rok. Identyfikacji ryzyka dokonuje się drogą analizy działań i doświadczenia jednostek o podobnym charakterze. Kierownicy identyfikują ryzyko co najmniej raz w roku i poddają je analizie w celu określenia prawdopodobieństwa jego wystąpienia w skali od 1 do 5 (rzadkie, mało prawdopodobne, średnie, prawdopodobne, prawie pewne). Określają też akceptowalny poziom ryzyka i działania mogące zmniejszyć dane ryzyko. Tabela 1 przedstawia skalę prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka określoną procentowo.

Tabela 1

Skala prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka w Gminie X

Skala ryzyka	Prawdopodobieństwo wystąpienia
Prawie pewne	81–100%
Prawdopodobne	61–80%
Średnie	41–60%
Mało prawdopodobne	21–40%
Rzadkie	0–20%

Źródło: opracowanie własne na podstawie wytycznych zarządzania ryzykiem w Gminie X.

Ryzyko powyżej 81% to ryzyko prawie pewne, że wystąpi w najbliższym roku budżetowym. Do 80% to prawdopodobne wystąpienie ryzyka w nadchodzącym roku, jeśli nie zostanie zmniejszone i będzie systematycznie wzrastać. Występowanie problemów i różnych okoliczności determinuje ryzyko w granicach 40–60%. Na poziomie około 20–40% kształtuje się ryzyko o małym prawdopodobieństwie wystąpienia. Do 20% prawdopodobieństwa ryzyko określone jest jako rzadkie, może wystąpić w pojedynczych przypadkach.

W każdym z wydziałów Urzędu Gminy X prowadzi się rejestr zidentyfikowanych rodzajów ryzyka. Listę celów i zadań z określeniem ryzyka i jego istotnością prowadzą skarbnik i zastępca wójta. Do określenia skutków oddziaływania i wpływu ryzyka służą określenia: nieznaczne (problem nie powoduje szkody trwałej oraz wywiera znikomy wpływ na wyniki finansowe i powoduje krótkotrwale oraz niewielkie zakłócenia w działalności), małe (usunięcie skutków wymaga czasu, może wpływać na wyniki finansowe, powoduje zakłócenia w działalności), średnie (rozwiązanie problemu wymaga czasu, może doprowadzić do zakłócenia, a nawet niezrealizowania priorytetowego celu), poważne (wywiera istotny wpływ na wyniki finansowe, grozi niewykonaniem celu), katastrofalne (bardzo poważnie wpłynie na wyniki finansowe). Istotność ryzyka określa iloczyn prawdopodobieństwa jego wystąpienia i potencjalnych skutków. Tabela 2 przedstawia stopień ryzyka i prawdopodobieństwo jego wystąpienia.

Tabela 2

Istotność ryzyka w Gminie X

Katastrofalne	5	10	15	20	25
Poważne	4	8	12	16	20
Średnie	3	6	9	12	15
Małe	2	4	6	8	10
Nieznaczne	1	2	3	4	5
	Rzadkie	Mało prawdopodobne	Średnie	Prawdopodobne	Prawie pewne

Źródło: opracowanie własne na podstawie wytycznych zarządzania ryzykiem w Gminie X.

Ryzyko bardzo wysokie stanowi poważne zagrożenie dla funkcjonowania Gminy X. Doprowadza do strat finansowych, wpływa na działalność jednostki. Ryzyko wysokie oznacza braki w środowisku kontrolnym. Ryzyko niskie jest zdeterminowane przez pojedyncze błędy i braki w dokumentacji. Jest ono wtedy monitorowane i sprawdzane. Przy ocenie istotności ryzyka każdy kierownik jest zobowiązany do uszeregowania zadań według ich ważności, która określana jest ilością i istotnością ryzyka każdego zadania. Wynikiem identyfikacji i analizy ryzyka jest lista realizowanych zadań. Sposób prezentacji oceny ryzyka wybranych zadań Gminy X (relację między prawdopodobieństwem a wpływem i oddziaływaniem) ukazuje tabela 3.

Tabela 3

Rejestr zidentyfikowanych wybranych rodzajów ryzyka w Gminie X w latach 2012–2014

Cel, zadanie	Ocena istotności ryzyka			Reakcja na ryzyko		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	niskie	niskie	niskie	tolerowane	tolerowane	tolerowane
Przygotowanie, prowadzenie przetargów	niskie	średnie	średnie	tolerowane	redukowane	redukowane
Opracowanie statutów, regulaminów	niskie	niskie	niskie	tolerowane	tolerowane	tolerowane
Kontrola sprawozdawczości finansowej gminnych jednostek organizacyjnych	niskie	niskie	niskie	tolerowane	tolerowane	tolerowane
Ustalenie wyniku finansowego	średnie	średnie	średnie	redukowane	redukowane	redukowane
Przygotowanie projektu realizacji dochodów i wydatków	średnie	średnie	średnie	redukowane	redukowane	redukowane
Sporządzanie sprawozdawczości budżetowej, majątkowej	średnie	niskie	niskie	redukowane	tolerowane	tolerowane
Prowadzenie ksiąg rachunkowych	niskie	niskie	niskie	tolerowane	tolerowane	tolerowane
Prowadzenie spraw płacowych	niskie	niskie	niskie	tolerowane	tolerowane	tolerowane
Sporządzenie bilansu	niskie	średnie	niskie	tolerowane	redukowane	tolerowane
Prowadzenie obsługi kasowej	niskie	niskie	niskie	tolerowane	tolerowane	tolerowane
Kontrola rzetelności i legalności operacji gospodarczych	niskie	niskie	niskie	tolerowane	tolerowane	tolerowane
Koordinacja spraw związanych z prowadzeniem Biuletynu Informacji Publicznej	niskie	średnie	niskie	tolerowane	redukowane	tolerowane

Źródło: opracowanie własne na podstawie rejestru rodzajów ryzyka w Gminie X.

Przeważająca część celów i zadań realizowanych w Gminie X w latach 2012–2014 ma status ryzyka niskiego (tolerowanego). Ryzyko średnie określane jest najczęściej dla zadań budżetowych: realizacji dochodów i wydatków, sprawozdawczości budżetowej, wyniku finansowego. Jest ono w kolejnych latach stopniowo redukowane.

4. Ocena systemu zarządzania ryzykiem przez pracowników Gminy X

Ocenę funkcjonowania poszczególnych kryteriów składających się na system kontroli zarządczej, w tym ocenę zarządzania ryzykiem w Gminie X, przeprowadzono na podstawie kwestionariusza z pytaniami. Ankiety zrealizowano wśród 60 pracowników Urzędu Gminy X. Respondenci udzielali odpowiedzi na pytania, mając do dyspozycji warianty: tak, nie, nie wiem. Pytania zostały podzielone na 5 części adekwatnie do elementów kontroli zarządczej, czyli: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena.

Pierwsza część ankiety odnosi się do funkcjonowania środowiska wewnętrznego w Urzędzie Gminy X. Środowisko wewnętrzne wpływa na jakość kontroli zarządczej. Osoby zarządzające powinny promować wartości etyczne, a także przestrzegać ich przy wykonywaniu zadań w jednostce. Na pytanie, czy w Urzędzie Gminy X pracownicy znają zasady etycznego postępowania, 50 pracowników odpowiedziało twierdząco, 9 przecząco, a jeden, że nie wie. Wynika z tego, że pracownicy są świadomi wartości etycznych przyjętych w Urzędzie Gminy X; 83,3% ankietowanych zna zasady etycznego postępowania, a 15%, czyli 9 na 60 pracowników, nie jest poinformowanych o obowiązujących zasadach. Na pytanie, czy ankietowani wiedzą, jak zachować się w przypadku poważnych naruszeń zasad etycznych, 58 pracowników odpowiedziało „tak”, jeden „nie” i jeden „nie wiem”. 96,7% pracowników zadeklarowało, iż w razie zauważenia naruszenia zasad postępowania etycznego zareagowałoby na takie działanie przez zgłoszenie tego faktu odpowiednim osobom. Jeden ankietowany nie podjąłby w takim wypadku żadnych działań, a jeden nie wie, co zrobić w takiej sytuacji. Na pytanie, czy ankietowani uczestniczą w szkoleniach w wystarczającym stopniu, 35 pracowników dało odpowiedź „tak”, 20 „nie” i 5 „nie wiem”. Ponad połowa ankietowanych (58,3%) uważa za wystarczające szkolenia organizowane w Urzędzie Gminy X. Pozostali uważają jednak, że należałoby zwiększyć ich liczbę.

Drugą część pytań ankietowych stanowiły pytania z zakresu celów i zarządzania ryzykiem. Na pytanie, czy ankietowani znają misję Urzędu Gminy X, 50 pracowników odpowiedziało „tak”, a 10 „nie”. Określenie misji sprzyja hierarchizacji celów i zadań, a także efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Około 84% pracowników zna misję Urzędu Gminy X, jednak ponad 16% nie wie nic na temat misji realizowanej w Urzędzie. Na pytanie, czy została przypisana odpowiedzialność pracowników za realizację ustalonych celów i zadań, 60 respondentów odpowiedziało „tak”. Oznacza to, że 100% ankietowanych stwierdza, że zostały określone cele i zadania odpowiednio dla każdego pracownika. Są oni poinformowani o odpowiedzialności za realizację przydzielonych im zadań. Na pytanie, czy cele i zadania wydziału, w którym pracują ankietowani, mają określone wskaźniki i mierniki, dzięki którym można sprawdzić stopień realizacji celów i zadań, 45 pracowników odpowiedziało „tak”, 12 „nie”, a 3 „nie wiem”. Wynika z tego, że dwie trzecie pracowników odpowiedziało, iż zamierzone cele i zadania mają określone mierniki i wskaźniki, dzięki którym ich realizacja będzie bardziej skuteczna, ale 20% ankietowanych uważa, że te zadania nie są w pełni określone miernikami i wskaźnikami.

Trzecia część ankiety odnosiła się do mechanizmów kontroli w Urzędzie Gminy X. W jednostce należy zapewnić odpowiedni system służący monitorowaniu realizacji celów i zadań. Na pytanie, czy Urząd Gminy X posiada zabezpieczenia dostępu do zasobów finansowych, materialnych i informatycznych, 54 pracowników dało odpowiedź „tak”, 4 „nie”, a 2 „nie wiem”. Z tego wynika, że 90% ankietowanych uważa, iż Urząd Gminy X posiada odpowiednie zabezpieczenia dostępu do dokumentów i materiałów oraz że stosowany system informatyczny jest odpowiedni. Pozostała część pracowników twierdzi jednak, że należy udoskonalić obecny system. Na pytanie, czy ankietowani posiadają dostęp do instrukcji i procedur obowiązujących w Urzędzie Gminy X, 41 pracowników odpowiedziało „tak”, 15 „nie” i 4 „nie wiem”. Wskazuje to, że 70% badanych potwierdza posiadanie dostępu do instrukcji i procedur stosowanych w Urzędzie Gminy X, natomiast 25% ankietowanych uważa, iż nie ma wglądu do takich dokumentów. Pozostała część, czyli 5%, nie wie nic na ten temat.

Informacja i komunikacja to czwarta część ankiety. System komunikacji powinien wewnątrz jednostki poprawiać przepływy potrzebnych informacji. Na pytanie, czy zdaniem ankietowanych wewnątrz Urzędu Gminy X istnieje sprawny przepływ informacji, 39 pracowników odpowiedziało twierdząco, 15 przecząco, a 6 dało odpowiedź „nie wiem”. Świadczy to o tym, że ponad połowa, czyli 65% respondentów, uważa, iż Urząd Gminy X posiada sprawny przepływ informacji. Duża część, bo aż 25%, nie podziela tej opinii. Według tych pracowników system ten nie jest w dobrym stanie i powinien być udoskonalszony. Na pytanie, czy załatwianie skarg i wniosków w Urzędzie Gminy X jest monitorowane, 45 pracowników odpowiedziało „tak”, 10 „nie”, 5 „nie wiem”. Stąd też aż 75% ankietowanych stwierdza, że składane skargi i wnioski są śledzone na bieżąco przez Urząd Gminy X, a około 17% uważa, że nie ma bieżącego monitoringu dla takich dokumentów.

System kontroli zarządczej powinien na bieżąco podlegać ocenie i monitorowaniu. Monitorowanie jego elementów umożliwia skuteczne rozwiązywanie problemów. W Urzędzie Gminy X skuteczność tego systemu oceniana jest przez: kontrolę wewnętrzną, audyt wewnętrzny i kontrole zewnętrzne. Ocenę wystarczalności funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Gminy X zbadano za pomocą pytania dotyczącego tego, czy zdaniem ankietowanych monitorowana jest skuteczność kontroli zarządczej. Na to pytanie 39 ankietowanych pracowników odpowiedziało „tak”, 18 „nie” i 3 „nie wiem”. Według 65% pracowników Urzędu Gminy X kontrola zarządcza jest monitorowana na bieżąco, jednak 30% odpowiada, iż kontrola ta nie jest w pełni analizowana i nie przynosi zamierzonych celów, toteż należałoby zintensyfikować prace nad ulepszeniem tego systemu.

Na wystąpienie określonego ryzyka jest narażona także realizacja budżetu. W 2012 roku poziom prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka dotyczącego realizacji budżetu i analizy jego wykonania w Gminie X nieznacznie przekroczył 20% (mało prawdopodobne). W 2013 roku prawdopodobieństwo to spadło do 20% i określane jest jako ryzyko rzadkie. Od 2014 roku ryzyko podnosi się do około 25% i zbliża do poziomu średniego. W 2015 roku poziom prawdopodobieństwa przyjmowany jest na podobnym poziomie jak w roku poprzednim. Tabela 4 przedstawia wielkość planowanych i zrealizowanych dochodów i wydatków w trzech ostatnich latach w Gminie X.

Tabela 4

Planowane i wykonane dochody oraz wydatki w Gminie X w latach 2012–2014 (w zł)

Wyszczególnienie	2012	2013	2014
planowane dochody	66 436 605	77 686 171	79 580 257
realizacja dochodów	64 836 845	74 270 524	76 683 924
planowane wydatki	68 043 467	83 343 936	82 762 088
realizacja wydatków	65 864 266	77 211 431	78 719 158

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu Gminy X.

W latach 2012–2014 kwoty planowanych dochodów i wydatków osiągnęły wysoki stopień wykonania. Realizacja dochodów kształtowała się na poziomie ponad 97%, a wydatków – 98%. W 2013 roku dochody zaplanowano w kwocie około 70 mln zł, wykonano w ponad 96% ich planu, natomiast wydatki zrealizowano na poziomie ponad 92%. W 2014 roku dochody i wydatki kształtowały się na podobnym poziomie w stosunku do roku poprzedniego, to jest około 95%.

Mechanizmy i procedury tworzące system kontroli zarządczej mają uwzględniać również operacje związane z zaciąganiem zobowiązaniami oraz ich spłatą. Zadłużenie Gminy X w latach 2012–2014 wykazuje tendencję wzrostową. W 2012 roku wynosiło ono 11,8 mln zł, w 2013 roku wielkość ta wzrosła do 15,7 mln zł, to jest o 3,9 mln zł. W roku 2014 kwota zadłużenia wynosiła 17,9 mln zł i w stosunku do poprzedniego roku była o 2,2 mln wyższa.

W 2014 roku zaciągnięto pożyczki i kredyty na następujące zadania: budowę dwóch gimnazjów, budowę dwóch szkół podstawowych, rozbudowę szkoły podstawowej, budowę sali gimnastycznej, oczyszczalni ścieków, kanalizacji, rozbudowę budynku Urzędu Gminy X. Jak widać, były to potrzebne inwestycje. Szkoda jednak, że władze nie postarały się o dofinansowanie ich ze źródeł bezzwrotnych lub pokrycie ich ze środków własnych Gminy X.

5. Efekty kontroli zarządczej

Analizując działalność Urzędu Gminy X, wyodrębniono odpowiednie czynniki i kategorie ryzyka. Wyszczególniono wagi poszczególnych kategorii ryzyka. Największą wagę (20%) posiada istotność pod względem finansowym. Środowisko kontroli wewnętrznej, data ostatniego audytu, wpływ czynników ryzyka wrodzonego oraz priorytety kierownictwa posiadają wagę podobną – w granicach do 15%. Wpływ czynników operacyjnych oraz czynników zewnętrznych ma wagę około 10%. Do określenia skutków oddziaływania i wpływu ryzyka w Gminie X stosowane są następujące określenia: nieznaczne, małe, średnie, poważne, katastrofalne. Przeważająca część celów i zadań realizowanych w Gminie X w latach 2012–2014 posiada status ryzyka niskiego (tolerowanego). Ryzyko średnie określane jest najczęściej dla zadań budżetowych: realizacji dochodów i wydatków, sprawozdawczości budżetowej, wyniku finansowego. Jest ono w kolejnych latach stopniowo redukowane.

Na wystąpienie określonego ryzyka jest narażona realizacja budżetu. W latach 2012–2014 kwota planowanych dochodów i wydatków w Gminie X została wykonana w wysokim stopniu. W 2014 roku realizacja dochodów i wydatków kształtowała się na poziomie około 95%. Równocześnie jednak zadłużenie Gminy X w latach 2012–2014 wykazało tendencję wzrostową. W 2014 roku zadłużenie sięgnęło prawie 18 mln zł.

Oceniając skuteczność zarządzania ryzykiem w badanej Gminie X, można stwierdzić, iż oczekiwany wpływ kontroli zarządczej na sprawne funkcjonowanie Gminy, a zwłaszcza na jej prawidłową sytuację finansową, nie potwierdził się w pełni. W Gminie X prawidłowo zarządza się ryzykiem, ale jednocześnie zaciąga coraz większe długi na realizację zadań inwestycyjnych. Umiejętnie identyfikuje się ryzyko i analizuje wykonanie ważnych zadań, ustala poziom akceptowalnego ryzyka i jego hierarchizację. Są również w Gminie X wskazane osoby odpowiedzialne za monitorowanie ryzyka, a także za skuteczność mechanizmów kontrolnych. Działania podejmowane przez tę jednostkę w celu zapobiegania oraz zmniejszenia prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka należą do odpowiednich, jednak zadłużenia Gminy X z roku na roku jest coraz to wyższe. W tym kontekście trudno jest uznać funkcjonowanie kontroli zarządczej w aspekcie zapewnienia zarządzania ryzykiem za prawidłowe. Zadłużenie Gminy X jest jednym z najbardziej ryzykownych obszarów jej działania i zarówno kontrola zarządcza, jak i audyt wewnętrzny powinny przeciwdziałać temu zjawisku.

Władze Gminy X powinny podjąć bardziej skuteczne działania usprawniające zarządzanie ryzykiem, jakie towarzyszy działalności Gminy w realizacji jej zamierzonych celów i zadań. Celem tych działań powinna być poprawa funkcjonowania Gminy X, szczególnie w zakresie wygospodarowywania własnych środków na podejmowane inwestycje lub pozyskiwania ich ze wszystkich możliwych źródeł, w tym zwłaszcza bezzwrotnych, a nie realizowania zadań inwestycyjnych kosztem zadłużania społeczności lokalnej z zaciąganych kredytów i pożyczek, które trzeba będzie w przyszłości spłacać wraz z odsetkami. Władze Gminy X powinny wykazywać większą inicjatywę w zabieganiu o zwiększenie dochodów, a jeśli chodzi o wydatki, to powinny dążyć do ich większej racjonalizacji w trakcie realizacji zadań gminnych. Władze Gminy X nie podejmują starań o pozyskiwanie środków ze wszystkich możliwych źródeł, które są pomocne w prowadzeniu działalności bieżącej, a zwłaszcza w realizowaniu inwestycji. Władze nie biorą przykładu z innych gmin, które potrafią skutecznie ubiegać się o takie środki i prętnie się rozwijać. Władze Gminy X w realizacji swych zadań opierają się głównie na środkach pieniężnych pochodzących z budżetu państwa, a także kredytach i pożyczkach. Również w badanym okresie nie udało się dokonywać w pełni racjonalnych wydatków, dlatego też ocena kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego nie może być jednoznacznie pozytywna, gdyż mają one jeszcze wiele do zrobienia dla poprawy sytuacji finansowej Gminy X.

Uwagi końcowe

Obowiązek zapewnienia kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego wiąże się z przyjęciem i ponoszeniem odpowiedzialności przez kierowników za opracowanie, wdrożenie oraz utrzymywanie i doskonalenia skutecznych i efektywnych (wydajnych) systemów tej kontroli. Kontroli zarządczej nie stosuje się w celu sprawdzania zgodności z obowiązującymi procedurami, lecz w celu prawidłowego sterowania jednostką i uwytknienia odpowiedzialności kierowników, a także rozwiązywania kwestii systemowych. Zarządzanie ryzykiem jest jednym z celów kontroli zarządczej i dziedzin zainteresowania audytu wewnętrznego. Ryzyko to zagrożenie, ale także szansa w razie jego wystąpienia i oddziaływania na jednostkę. Mechanizmy kontrolne stanowią ochronę przed ryzykiem oraz zmniejszają jego wystąpienie do poziomu, który jednostka może zaakceptować. W celu kategoryzacji rodzajów ryzyka oraz obszaru ich występowania należy właściwie je uszeregować oraz podjąć odpowiednie działania, a także środki kontroli ryzyka.

Literatura

- Gawroński H. (2010), *Zasady audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, <http://www.samorzad.lex.pl/czytaj/-/artykul/zasady-audytu-wewnetrznego-w-jednostkach-samorzadu-terytorialnego> (9.07.2015).
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz.Min.Fin. nr 15, poz. 84).
- Komunikat nr 4 Ministra Finansów z 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz.Min.Fin. nr 5, poz. 23).
- Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz.Min.Fin. poz. 56).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (DzU nr 21, poz. 108).
- Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (DzU z 2013 r., poz. 594 ze zm.).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

THE EFFECTS OF MANAGEMENT CONTROL ON THE EXAMPLE OF A SELECTED MUNICIPALITY

Abstract: *Purpose* – an attempt to assess the results of the operation of management control and internal audit in the municipality. *Design/methodology/approach* – research was based on the study of literature in the field of public finance, risk, management control and internal audit, analysis and interpretation of legal acts related to the topic and the descriptive presentation of effects of management control and internal audit in selected municipality on the basis of the budget source materials, including financial data, surveys and direct interviews with management. *Findings* – an evaluation of some of the effects of the management control and internal audit in selected municipality. *Originality/value* – it was verified that the state operation of management control and internal audit in the exemplary unit was formally correct (satisfactory), but it was also observed that the municipality was increasing its borrowings, which is a reflection of a wider phenomenon called. “Endemic” indebtedness of municipalities.

Keywords: management control, internal audit, municipality, the debt of local government units

Cytowanie

E. W. Babuška (2015). *Efekty kontroli zarządczej na przykładzie gminy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 361–373; www.wneiz.pl/frfu.

