

Ewa Wiktorja Babuška

Rola kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w racjonalizacji budżetów jednostek samorządu terytorialnego

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 46/3,
311-318

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Katedra Rachunkowości Finansowej,
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

EWA WIKTORIA BABUŚKA

*Rola kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego
w racjonalizacji budżetów jednostek samorządu terytorialnego*

The role of management control and internal audit in the rationalization
of budgets of local government units

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, budżety jednostek samorządu terytorialnego, wydatki budżetowe, dochody budżetowe, zarządzanie budżetem

Key words: management control, internal audit, budgets of local government units, budget expenditures, budget revenue, budget management

Wstęp

W ustawie o finansach publicznych z 2009 r., zwanej w artykule ustawą¹, wprowadzono instytucję kontroli zarządczej i zmieniony model audytu wewnętrznego, jako rozwiązania mające – obok innych narzędzi, jak budżet zadaniowy czy Wieloletnia Prognoza Finansowa – przyczynić się do poprawy zarządzania budżetami jednostek samorządu terytorialnego² oraz stanu ich finansów. Celem artykułu jest rozważenie koncepcji kontroli zarządczej i nowego modelu audytu wewnętrznego pod kątem przydatności dla racjonalizacji budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wskazany aspekt oddziaływania tych instrumentów

¹ Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 (Dz.U. nr 157 z 2009 r., poz. 1240).

² Jednostkami samorządu terytorialnego są gminy, powiaty i województwa (art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tj. Załącznik do obwieszczenia Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 kwietnia 2010 r., Dz.U. nr 80 z 2010 r. poz. 526).

powinien być jednym z kluczowych i pożądaných kierunków ich wpływu na funkcjonowanie budżetów samorządowych celem ich oddłużenia i uzdrowienia sytuacji fiskalnej³. Zasygnalizowanie roli kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w doskonaleniu budżetów samorządowych poprzedzone będzie omówieniem zmian ustawowych wprowadzonych w tych budżetach.

1. Główne zmiany ustawowe w budżetach jednostek samorządu terytorialnego

W formach organizacyjno-prawnych jednostek samorządu terytorialnego nie dokonano większych zmian w ustawie. Zlikwidowano gospodarstwa pomocnicze i rachunki dochodów własnych (z niektórymi wyjątkami) samorządowych jednostek budżetowych. Pozostawiono zakłady budżetowe, z podaniem kompletnej listy zadań, które mogą wykonywać, działając już jako zakłady „samorządowe”. W planowaniu wieloletnim, zakres i znaczenie przewidzianej dla jednostek samorządu terytorialnego Wieloletniej Prognozy Finansowej (WPF) są mniejsze niż Wieloletniego Planu Finansowego Państwa. WPF i budżet roczny mają być sporządzane w układzie tradycyjnym, nie zadaniowym, podczas gdy w podsektorze rządowym planowanie wieloletnie jest z reguły zadaniowe, a roczne – zadaniowe i tradycyjne. Uchwalona przez organ stanowiący WPF ma być podstawą prac nad budżetami jednostek samorządowych. Kompetencje sporządzania i przedkładania do uchwalenia projektu uchwały w sprawie WPF leżą w gestii zarządu jednostki samorządu terytorialnego. WPF nie może być przygotowana na czas krótszy niż rok budżetowy i 3 dalsze lata. Minimalny czas, na jaki będzie sporządzana, musi być obligatoryjnie wydłużony na okres ustalony dla limitów wydatków wieloletnich. WPF ma charakter kroczący, tzn. na następny rok jest uzupełniana tak, aby za każdym razem obejmowała rok i 3 kolejne lata. Zawiera prognozę takich wyznaczników budżetowych, jak: dochody i wydatki budżetu, wynik budżetu, przychody i rozchody budżetu, a także prognozę długu wykazywaną dotychczas w dodatkowej informacji do projektu uchwały budżetowej.

Postanowieniem determinującym częściowo zadaniowy obraz budżetów samorządowych jest konieczność wykazywania w planie wydatków WPF kwot na przedsięwzięcia wieloletnie, wynagrodzenia wraz z narzutami i na wydatki organów jednostek samorządu terytorialnego wynikające z realizowanych działań. Działania wieloletnie mają z natury rzeczy wymowę zadaniową wymagającą określenia celu i mogą to być, np. 1) programy, projekty lub zadania zwią-

³ Zwiększenie zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego w latach 2009–2010 było bezprzykładne w ciągu ostatniego 20-lecia. Nierównowaga osiagająca 1% PKB była znacząca w porównaniu do innych krajów UE oraz dla całości finansów publicznych i możliwości realizacji krajowych i europejskich norm fiskalnych.

zane z dziedzinami finansowanymi z UE, umowami o partnerstwie publiczno-prawnym, 2) umowy, których wykonanie w roku budżetowym i w dalszych latach jest konieczne dla ciągłości działania jednostki, a wynikające z nich płatności wychodzą poza rok budżetowy, 3) gwarancje i poręczenia ze strony jednostek samorządu terytorialnego. Mając na uwadze limity wydatków i zobowiązań wieloletnich oraz ustawowe bariery redukowania przez organy stanowiące wydatków na takie przedsięwzięcia, można w dużym stopniu narzucić budżetom samorządów atrybuty wieloletnich planów zadaniowych. Projekt uchwały w sprawie WPF lub jej zmiany zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia do zaopiniowania razem z projektem uchwały budżetowej regionalnej izbie obrachunkowej oraz organowi stanowiącemu jednostki. Regionalna izba obrachunkowa na podstawie przedłożonych dokumentów opiniuje prognozowaną sumę długu, wynikającą z planowanych i istniejących zobowiązań jednostki.

W ustawie dookreślono elementy uchwały budżetowej, przyjęto nowe regulacje odnoszące się do wyniku budżetu, rezerw ogólnych i celowych, wskaźnika zadłużenia oraz skrócono termin uchwalenia budżetów z 31 marca do 31 stycznia, w zasadnych przypadkach. W kwestii wyniku budżetu ustalono zasadę zrównoważenia budżetu w wydatkach bieżących polegającą na tym, że organ stanowiący nie może uchwalić budżetu, w którym planowane wydatki bieżące są wyższe niż planowane dochody bieżące powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki, tj. nadwyżkę na rachunku budżetu będącą efektem rozliczeń znajdujących się w obiegu papierów wartościowych oraz kredytów i pożyczek z lat ubiegłych.

W odniesieniu do rezerwy ogólnej, w miejsce dotychczasowej możliwości wprowadzono obowiązek jej tworzenia oraz, obok maksymalnego jej poziomu wynoszącego 1% wydatków budżetowych, wyznaczono poziom minimalny w wysokości 0,1% wydatków budżetowych. Ustalono nowe kryterium tworzenia rezerw celowych, tj. na wydatki wynikające z realizacji programów pokrywanych w części ze źródeł zagranicznych i na podstawie odrębnych ustaw.

W razie zadłużenia jednostki samorządu terytorialnego zaordynowano regulę, że wartość spłat zobowiązań i ich obsługi do planowanych dochodów nie może przekroczyć wskaźnika opartego na średniej arytmetycznej z obliczonych dla ostatnich trzech lat relacji dochodów bieżących, zwiększonych o wpływy ze sprzedaży majątku i zmniejszonych o wydatki bieżące do dochodów ogółem. Wskaźnik odzwierciedla realne możliwości spłaty zobowiązań przez konkretną jednostkę, a liczy się go na podstawie danych ze sprawozdań z trzech ostatnich lat. Zastąpiono wskaźnik tożsamy dla wszystkich jednostek wskaźnikiem zindywidualizowanym, biorącym pod uwagę sytuację jednostki. Aby zwiększyć zdolność wchłaniania środków z UE i EFTA, z limitów spłat zobowiązań wyłączono zobowiązania wynikające z wykonania projektów współfinansowanych

z tych środków. Zwiększono uprawnienia zarządów w sferze wykonania budżetu przez możliwość dokonywania zmian planu wydatków bieżących w dziale. Ograniczono zakres wydatków niewygasających tylko do mających źródło w zakończonych postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego. W zatwierdzeniu i kontroli budżetów JTS ważna zmiana dotyczy obowiązku badania co rok, przez biegłych rewidentów, sprawozdań finansowych jednostek, w których liczba mieszkańców, ustalona przez GUS na 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 150 000 (art. 268). Celem przepisu jest uzyskanie zapewnienia o prawidłowej gospodarce finansowej jednostek⁴.

2. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w racjonalizacji budżetów samorządowych

Zmiany wprowadzone w budżetach jednostek samorządu terytorialnego mogą i powinny być, obok dotychczas kontrolowanych zagadnień, objęte kontrolą zarządczą i czynnościami audytu wewnętrznego. Definicję i cele kontroli zarządczej określa art. 68 ust. 1 i 2 ustawy, mówiąc, iż w jednostkach sektora finansów publicznych jest to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, a celem jej jest zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

Kontrola zarządcza jest kontrolą wewnętrzną przyjętą w sektorze publicznym w miejsce stosowanej dotąd kontroli finansowej, ukazującej jedynie finansowy obraz jednostek sektora. Koncepcję kontroli zarządczej wyprowadzono z modelu COSO⁵ służącego jako uniwersalny wzorzec do projektowania, wdrażania i oceny skutecznych i efektywnych systemów kontroli wewnętrznej oraz zarządzania nimi. Kontrolę zarządczą wprowadzono w związku z nową filozofią zarządzania sektorem publicznym na wzór prywatnego, która ma zmienić jego opcję krótko- na długookresową przy zapewnieniu racjonalizacji zasobów, dochodów i wydatków, przychodów i kosztów oraz wyniku budżetu w jednostkach

⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240) oraz ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1241).

⁵ *Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission* – Komisja Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway, znana jako COSO, ujednoliciła pojęcia w zakresie kontroli wewnętrznej i opracowała jej model, tzw. COSO I (*Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, PWC, FRRwP, Warszawa 1999).

sektora. Dla jednostki samorządu ważny jest zakres, zadania, poziomy, zasady wprowadzania i standardy kontroli zarządczej⁶.

Termin „kontrola zarządcza” uwypukla wyłączną domenę zarządzających jednostką co do realizacji zadań i celów leżących w jej zakresie. Definicja wskazuje, że kontrolą zarządczą są wszelkie działania jednostki, panujące w niej pisane i niepisane zasady, wszystko, co pomaga w realizacji jej celów i zadań, a więc np. polityka rachunkowości jest procedurą kontroli zarządczej, kontrola jakości ISO czy zgoda na zmianę godzin pracy urzędnika są jej środkami (mechanizmami, systemami). Stwierdzenie działania w jednostce kontroli zarządczej zależy nie tylko od wytyczonych jej celów i zadań, ale od ustalenia dla nich mierników realizacji. Kontrola zarządcza ma wymiar instytucjonalny w przekroju podmiotów ją wykonujących, tj. kierowników jednostek, pracowników i komórek organizacyjnych. Drugi wymiar obejmuje zasady wyznaczające sposoby i zakresy działań komórek instytucjonalnych, tj. obowiązujące normy, mierniki i wytyczne, procedury wewnętrzne, strategie, plany działalności, analizę ryzyka, bieżącą obserwację wykonywania zadań, komunikację wewnętrzną i zewnętrzną, sprawozdania z wykonania planu zadań. Kontrola ta nie stanowi żadnego istotnego *novum*. Gdy jednostka realizowała zadania, to miała kontrolę zarządczą, a gdy na etapie jej wdrażania wprowadzała zmiany, to oceniła dotychczasowe kontrole za nieskuteczne lub nieefektywne. Tylko analiza ryzyka nie istniała do tej pory w większości jednostek, toteż na niej w okresie wdrażania powinna się skoncentrować uwaga kierowników jednostek samorządowych⁷.

Wzorem *Sarbanes-Oxley Act*⁸ zobligowano kierowników jednostek sektora publicznego do składania corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, podkreślając przez to ich osobistą odpowiedzialność za jej funkcjonowanie i gospodarowanie środkami publicznymi⁹. Oświadczenia mają zwiększyć transparentność finansów i wzmocnić rozliczalność publiczną, co wiąże się z zaprowadzeniem i doskonaleniem ładu organizacyjnego (procesu *governance*) w sektorze publicznym. Kontrola zarządcza ma usprawnić w nim zarządzanie według mo-

⁶ Według art. 69 ust. 3 ustawy, Minister Finansów w komunikacie nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r., nr 15, poz. 84) określił i ogłosił standardy kontroli zarządczej zgodne ze standardami międzynarodowymi.

⁷ A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza ujęcie praktyczne*, Handikap, Warszawa 2010, s. 38–39.

⁸ *Sarbanes-Oxley Act of 2002* (SOA, SOX) najważniejszy akt prawny zmieniający ustawodawstwo USA co do nadzoru korporacyjnego, rachunkowości, sprawozdawczości i rewizji finansowej oraz największa reforma przepisów giełdowych dokonana w związku z bankructwami wielkich korporacji amerykańskich z pocz. XXI w.

⁹ Ujawnianie stanu kontroli zarządczej obowiązuje jak na razie tylko w ministerstwach (art. 70 ust. 3 ustawy).

delu biznesowego, z udziałem audytu wewnętrznego świadczącego usługi atestacyjne i doradcze.

Audyt wewnętrzny, wprowadzony do jednostek sektora finansów publicznych w 2002 r.¹⁰, został ograniczony do operacji finansowych, choć powszechnie zajmuje się on całokształtem działalności, nie tylko dziedziną finansów. Według ustawy z 2009 r. audyt wewnętrzny jest niezależną i obiektywną działalnością, mającą na celu udzielanie pomocy ministrowi kierującemu działem administracji rządowej lub kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej pod kątem adekwatności, skuteczności, efektywności, obejmującą także czynności doradcze (art. 272 ust. 1 i 2). Do oceny kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce samorządowej odniesiono wymogi adekwatności, skuteczności i efektywności celem wsparcia ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w wykonywaniu celów i zadań. Nie ma w tej definicji odniesień do kontroli finansowej i badania jej procedur, które miały być ustalone na piśmie przez kierownika jednostki, i do oceny rzetelności sprawozdań (finansowych, z wykonania budżetu) czy utwierdzania w pewności kierownika jednostki o ich adekwatności, skuteczności i efektywności, lecz cele te są nadal aktualne dzięki zawarciu ich w szerszej definicji kontroli zarządczej. Ustanowienie tej kontroli i eliminacja przepisów dotyczących kontroli finansowej oznacza całkowicie odmienny model zarządzania jednostką.

W ustawie wskazano jednostki sektora finansów publicznych obowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego. Musi on być tworzony w jednostkach sektora finansów publicznych, które dysponują, jak dotychczas, kwotami wyższymi od ustawowego progu 40 mln zł rocznie.

Audyt wewnętrzny odpowiada za nadzorowanie i śledzenie procesów zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej w każdej jednostce. Celem skutecznej realizacji tej funkcji audytorzy wewnętrzni powinni być dopuszczeni do badania wszystkich dziedzin działalności, zwłaszcza tam, gdzie mogą być wykryte najistotniejsze rodzaje ryzyka. Konieczne jest więc zapewnienie im całkowitej niezależności i swobody w ustalaniu zakresu i tematyki zadań, ocenie kontroli wewnętrznej i wydawaniu rekomendacji po zbadaniu procedur i działań. Dla zorganizowania audytorom wewnętrznym takich warunków pracy niezbędne są rozwiązania, które ograniczą ryzyko czyjegokolwiek wpływu na zakres ich pracy, wyniki i wnioski z badań. W jednostkach administracji samorządowej audyt

¹⁰ Audyt wewnętrzny został wprowadzony w jednostkach sektora finansów publicznych od 1 stycznia 2002 r. na mocy noweli ustawy o finansach publicznych z 26 listopada 1998 r., tj. ustawy z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. nr 102, poz. 1116).

wewnętrzny może się wykazać przede wszystkim pomocą w racjonalizowaniu dochodów i wydatków budżetowych i poprawie ich sytuacji fiskalnej¹¹.

Działalność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym nie była oceniana jednoznacznie pozytywnie. Zarzuty dotyczyły niewywiązywania się z zadań ustalanych w kolejnych ustawach o finansach publicznych, niskiej wydajności i przydatności prac audytorów. Byli oni często źle postrzegani przez kierowników i pracowników urzędów, w których się zatrudniali. Kierownicy wyrażali obiegową opinię, że tworzenie komórek audytu wewnętrznego nie jest w jednostkach potrzebne, lecz wynika z nakazu ustawy. Rola audytu w zarządzaniu jednostką sprowadza się do dostarczania informacji kierownikowi dla podjęcia optymalnej decyzji. Ze względu na wymogi obiektywizmu i niezależności audytorzy nie mogą wykonywać bieżących prac urzędu ani angażować się w żadną formę działalności operacyjnej jednostki. Audyt był też nierzadko utożsamiany z kontrolą wewnętrzną, której odpowiednikiem jest wprowadzona kontrola zarządcza. Obecna ustawa ma podnieść prestiż, wydajność i jakość pracy audytorów wewnętrznych. Być może pod rządami obowiązującej ustawy audyt wewnętrzny znajdzie swój model działania oraz uzasadni i potwierdzi swoją przydatność bądź nawet niezbędność w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych. Rzetelna ocena tego problemu wymagać będzie pogłębionych badań w konkretnych jednostkach samorządu terytorialnego.

Zakończenie

W artykule zaprezentowano w zarysie rolę kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w racjonalizacji budżetów jednostek samorządu terytorialnego, na tle wprowadzonych w nich zmian ostatnią ustawą o finansach publicznych. Kontrola zarządcza jest kontrolą wewnętrzną w jednostkach sektora finansów publicznych. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny mogą się przyczynić do poprawy finansów samorządowych i usprawnienia zarządzania budżetami jednostek, o ile zostaną właściwie zaprojektowane, zorganizowane, wdrożone i zastosowane. Zależy to w dużym stopniu od kierownika jednostki samorządu terytorialnego i jego stosunku do kontroli zarządczej oraz instytucjonalnej formy kontroli, jaką jest audyt wewnętrzny.

¹¹ W audycie dochodów lub wydatków JTS audytorzy wewnętrzni mogą skorzystać z praktycznych poradników wskazujących, jakie pozycje powinny być przedmiotem audytu i jak je skutecznie zbadać, np. E. Kowalczyk, *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2010 oraz Z. Wojdylak-Sputowska, A. J. Sputowski, *Audyt wewnętrzny dochodów jednostki samorządu terytorialnego (wzory kwestionariuszy, testy zgodności)*, ODDK, Gdańsk 2008 i *Wydatki jednostek samorządu terytorialnego, audyt wewnętrzny, wzory kwestionariuszy, testy zgodności*, ODDK, Gdańsk 2008.

Bibliografia

- Komunikat nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r., nr 15, poz. 84).
- Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa, PWC, FRRwP, Warszawa 1999.
- Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2010.
- Mazurek A., Knedler K., *Kontrola zarządcza ujęcie praktyczne*, Handikap, Warszawa 2010.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1241).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tj. Załącznik do obwieszczenia Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 28 kwietnia 2010 r., (Dz.U. nr 80 2010, poz. 526).
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. nr 102, poz. 1116).
- Wojdylak-Sputowska Z., Sputowski A. J., *Audyt wewnętrzny dochodów jednostki samorządu terytorialnego (wzory kwestionariuszy, testy zgodności)*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Wojdylak-Sputowska Z., Sputowski A. J., *Wydatki jednostek samorządu terytorialnego, audyt wewnętrzny, wzory kwestionariuszy, testy zgodności*, ODDK, Gdańsk 2008.

Summary

The paper presents the role of management control and internal audit in the rationalization of budgets of local government units. The performance of this role was preceded by presentation of changes in these budgets which were introduced under the last public finance Act of 2009. The management control is a real internal control implemented by such state financial institutions as the government and territorial government entities nationwide. The management control and internal audit could be effective tools of rationalization of budget revenues and expenditures as well as budget management. They must be reasonably projected, organised, implemented and applied in these entities. All this depends on the director of a territorial government entity and his attitude to these solutions.