Piotr Sołtyk

Uwarunkowania efektywności systemu kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego

Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 47/3, 381-393

2017

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.

MUZEUM HISTORII POLSKI

UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI
WYDZIAŁ NAUK EKONOMICZNYCH I ZARZĄDZANIA

Studia i Prace WNEIZ US
nr 47/3 2017

STUDIA I MATERIAŁY

DOI: 10.18276/SIP.2017.47/3-30

Piotr Sołtyk*
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Wydział Finansów i Prawa

UWARUNKOWANIA EFEKTYWNOŚCI SYSTEMU KONTROLI GOSPODARKI FINANSOWEJ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie

Cel – przedstawienie wybranych wyników badań własnych, przedmiotem których była ocena efektywności systemów zarządzania gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, położonych w województwie świętokrzyskim.

Metodologia badania – badania przeprowadzone zostały z wykorzystaniem kilku narzędzi badawczych. Uzyskanie danych liczbowych do oceny, a następnie dokonania ich interpretacji było możliwe dzięki zastosowaniu ankiety badawczej. W celu uzupełnienia informacji dodatkowo w 40% badanych jednostek przeprowadzono wywiad z respondentami ankiet.

Wynik – analiza uzyskanych wyników pozwala na przedstawienie obiektywnej informacji o efektywności ustanowionych systemów kontroli w działaniu gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Oryginalność/Wartość – ukazane wnioski poszerzają stan wiedzy o efektywności i skuteczności ustanowionych mechanizmów kontroli w działaniu gospodarki finansowej samorządu terytorialnego. Ponadto na zakończenie w artykule przedstawiono rekomendacje,

* Adres e-mail: piotr.soltyk@uek.krakow.pl.

których wdrożenie na płaszczyźnie praktycznej może przyczynić się do poprawy funkcjonowania systemów kontroli, redukując w ten sposób ryzyko dysfunkcji naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

Słowa kluczowe: efektywność, audyt wewnętrzny, gospodarka finansowa, samorząd terytorialny

Wprowadzenie

Gospodarka finansowa na płaszczyźnie samorządu terytorialnego jest procesem złożonym. Prowadzona ona jest z poszanowaniem wymogów legislacyjnych w ramach budżetu samorządowego, który popularnie w literaturze przedmiotu jest określany jako: plan finansowy, fundusz zdecentralizowany lub akt prawny uchwalany przez organ przedstawicielski (por. Kosek-Wojnar, Surówka, 2002, s. 51). Zapewnienie sprawnego i prawidłowego działania tej specyficznej gospodarki, na którą składają się przede wszystkim środki pieniężne, a także zasoby majątkowe, wymaga ścisłego respektowania wielu aktów prawnych, standardów, jak również zasad budżetowych. W ramach gospodarki finansowej samorządu terytorialnego realizowane są różnorodne zadania publiczne i operacje finansowe, dotyczące poszczególnych działów finansów publicznych oraz stosowane są różne metody i instrumenty prawno-finansowe (Chojna-Duch, 2003, s. 174).

Zadania użyteczności publicznej, wykonywane przez formy organizacyjne samorządu terytorialnego, są finansowane ze środków publicznych. Wymusza to konieczność respektowania utartych rozwiązań, regulacji prawnych, umiejętności i kwalifikacji menedżerskich decydentów, zapewniając efektywność i skuteczność dokonywanych wydatków budżetowych. Można więc sformułować ogólną tezę, zgodnie z którą należy przypuszczać, że efektywnie działający system kontroli pozwala zdiagnozować ryzyka, które w wyniku materializacji mogłyby spowodować, że założone do realizacji cele nie zostaną wykonane.

Celem artykułu jest ukazanie wybranych wyników badań odnoszących się do stanu efektywności systemu kontroli zarządczej ustanowionego na polu gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST).

1. Istota efektywności systemu kontroli zarządczej

Powodzenie legalnego działania gospodarki finansowej JST w znacznej mierze zdeterminowane jest wypracowaniem nowoczesnych metod zarządzania, których trwałym elementem są wewnętrzne mechanizmy kontroli, tworzące w jednostce spójny system kontroli zarządczej. Kontrola zarządcza jako konstrukcja normatywna wprowadzona została do jednostek sektora finansów publicznych na podstawie zmiany przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2016 r., poz. 1870). Fundamentalnym jej celem jest zapewnienie, aby realizacja celów i zadań odbywała się z poszanowaniem prawa, efektywnie, oszczędnie, a także terminowo (Ustawa *z* 27 sierpnia 2009 r.). Ustawodawca w otwartym katalogu wskazał cele, jakie ma spełniać kontrola zarządcza[1]. Na problem efektywności systemu kontroli uwagę zwraca Flipiak, stwierdzając, że „zakres gospodarki finansowej coraz częściej jest rozszerzany o audyt, controling oraz monitoring gospodarki finansowej, a powodem tego stanu rzeczy jest konieczność dokonywania ocen gospodarki finansowej i podnoszenia efektywności mechanizmów kontroli" (por. Filipiak, 2009, s. 10). Efektywność systemu kontroli zarządczej należy utożsamiać z przyjętym w jednostce stylem zarządzania. Pragmatyka ukazuje, że proces zarządzania nie może funkcjonować bez uwzględnienia w jego strukturze tak istotnego elementu, jakim jest kontrola. Permanentne deprecjonowanie znaczenia kontroli w szybkim tempie prowadzi przede wszystkim do utarty lub zniekształcenia informacji o sytuacji ekonomiczno-finansowej i majątkowej JST. Co więcej, w przypadku braku efektywnej kontroli mogą wystąpić problemy z uzyskaniem informacji, czy wykonanie zdania przebiega rzetelnie, prawidłowo i zgodnie z ustalonymi wcześniej wzorami (wyznaczeniami), a także zasadami racjonalnego gospodarowania (por. Winiarska, 2010, s. 31). Efektywność jest pojęciem wieloznacznym. Można przyjąć, że „efektywność rozumiana jest jako wykonanie zadań realizowanych w wyniku działania w możliwie najlepszy sposób. Jest ona podstawowym wskaźnikiem jakości realizowanych zadań publicznych" (Jasztal, 2015, s. 302). Natomiast Skrzypek jest zdania, że termin efektywność obejmuje treści dotyczące relacji pomiędzy efektami, celami, nakładami i kosztami w ujęciu strukturalnym i dynamicznym (Skrzypek, 2012, s. 313). Zapewnienie funkcjonowania

[1] Cele kontroli zarządczej wymienione zostały w treści art. 68 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tj. Dz.U. z 2016 r., poz. 1870.

efektywnego i skutecznego systemu kontroli zarządczej może przede wszystkim przyczynić się do sprawniejszego wykonywania zadań publicznych. Uwzględniając jednocześnie rozległe wymogi legislacyjne obowiązujące w sektorze publicznym, wytyczne standardów, wskaźniki ekonomiczno-finansowe oraz postulaty strategii, w konsekwencji powoduje, że usługi publiczne są wykonywane taniej. Niewątpliwie działania takie wpisują się w kardynalną zasadę racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi. W sferze gospodarki finansowej samorządu terytorialnego efektywność można rozpatrywać w trzech aspektach:

- efektywność finansowa odnosząca się do pieniężnego wymiaru procesu dostarczania dóbr i usług;
- efektywność alokacyjna oznaczająca dostarczanie (produkcję) optymalnej kombinacji dóbr i usług w ocenie społeczeństwa;
- efektywność techniczna, rozumiana materialnie, stanowi podstawę do wyboru technologii (Kowalczyk, 2017, s. 196).

Aby zaprojektować efektywny system kontroli, warto wykorzystać sprawdzone rozwiązania. Z pewnością przydatne mogą się okazać wytyczne standardów kontroli zarządczej[2], które stanowią gotowy zestaw rozwiązań przyczyniających się do osiągnięcia założonych celów. Dodać tu należy, że zasadniczym celem standardów jest promowanie wdrażania w sektorze publicznym spójnego modelu kontroli zarządczej. Osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie tego systemu powinny wykorzystać proponowane rozwiązania do tworzenia, oceny i doskonalenia systemu kontroli zarządczej (Komunikat nr 23 z 2009). Doniosłą rolę w bieżącym monitorowaniu skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej w JST odgrywa niezależny audyt wewnętrzny.

2. Metoda badawcza oraz dobór jednostek do badań

Podstawę do analizy materiału empirycznego stanowił kwestionariusz ankiety, który skierowany został do wybranych JST położonych na terenie województwa świętokrzyskiego. Do badania wybrano losowo 43 jednostki (42% wszystkich JST z te-

[2] Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. nr 15, poz. 84.

renu województwa), które prawnie zwolnione są z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego[3]. Wtórna analiza została dokonana na podstawie 36 ankiet.

Dążąc do uzyskania obrazu efektywności systemu kontroli, przyjęto założenia, że badane jednostki zostaną poddane stratyfikacji na poszczególne rodzaje JST tj.: urząd marszałkowski, urząd miasta, urząd gminy i starostwo powiatowe.

Podstawę do sformułowania pytań w kwestionariuszu ankiety stanowiły wytyczne standardów kontroli zarządczej, ogłoszone Komunikatem nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. W szczególności zaś przydatne okazały się standardy zamieszczone w grupie zatytułowanej C. „Mechanizmy kontroli". Czasowy zakres badań obejmuje lata 2010–2016. Wybór tego okresu można uzasadnić implikacją do sektora finansów publicznych rozwiązań kontroli zarządczej. Do analizy statystycznej pomocny okazał się arkusz kalkulacyjny Excel 2000. W celu przeprowadzania analizy i ewaluacji funkcjonowania systemów kontroli zarządczej w wybranych JST respondentom zadano w kwestionariuszu ankiety m.in. następujące pytania[4]:

- jak kierownicy jednostek oceniają funkcjonujące w JST systemy kontroli zarządczej?
- czy JST posiada wdrożone odrębne procedury kontroli dysponowania środkami UE?
- jakie czynniki mają bezpośredni wpływ na dysfunkcję systemów zarządzania w JST?
- jakich obszarów najczęściej dotyczyły dysfunkcje stwierdzane przez kontrolę zewnętrzną?
- czy działalność audytu wewnętrznego w JST przyczyniła się do wykrycia istotnych niezgodności?

[3] W świetle art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r., tj. Dz.U. z 2016 r., poz. 1870 – audyt wewnętrzny prowadzi się w JST, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i przychodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.

[4] Mając na uwadze wytyczne wydawnictwa w zakresie objętości opracowania – przedstawiono jedynie wybrane wyniki badań.

3. Interpretacja wybranych wyników badań w przedmiocie efektywności systemu kontroli gospodarki finansowej JST

Pytanie: Jak kierownicy jednostek oceniają funkcjonujące w JST systemy kontroli zarządczej?

W badanych JST kierownicy dokonali oceny ustanowionych systemów kontroli zarządczej. I tak: 70% respondentów z urzędów miast oraz 66% kierowników zatrudnionych w urzędach marszałkowskich uważa, że systemy zarządzania i kontroli funkcjonujące w badanych JST wymagają niewielkich usprawnień. Jest to naturalne, ponieważ nie jest możliwe zaprojektowanie i wdrożenie takich mechanizmów kontrolnych, które są w pełni idealne i jednocześnie niewymagające żadnych usprawnień.

Na uwagę zasługują stwierdzenia 20% ankietowanych, którzy uważają, że ustanowione systemy posiadają poważne luki i niedociągnięcia, przez co ich skuteczność i funkcjonalność jest wysoko ograniczona, a kierownictwo nie jest w stanie im zaufać. Taki pogląd wyrazili respondenci z urzędów gmin oraz kierownicy z urzędów starostw powiatowych. Są to wyniki wysoko niepokojące, mogące świadczyć o braku chęci posiadania skutecznego systemu kontroli, który powinien być priorytetem każdej gospodarki finansowej JST, zapewniającym celowość, efektywność i optymalizację dokonywanych wydatków z budżetu samorządowego.

11% wszystkich badanych kierowników uważa, że wdrożone systemy kontrolne są zbyt sformalizowane, co w konsekwencji utrudnia wykonywanie nałożonych zadań. Taki pogląd wyraziło 16% respondentów z urzędów gmin oraz 13% ankietowanych z urzędów starostw powiatowych. Uzyskane wyniki pokazują również, że tylko 8% ankietowanych decydentów jest przekonanych o fakcie, że funkcjonujące systemy kontroli są całkowicie skuteczne i efektywnie eliminują możliwość wystąpienia nieprawidłowości w działalności jednostki. Analiza wyników ukazuje także, iż 8% respondentów nie może wyrazić obiektywnej oceny, gdyż w jednostce w ogóle nie istnieje żaden system kontroli wewnętrznej. Uzyskane wyniki badań w zakresie oceny funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w JST

Typ jednostki samorządu terytorialnego (w %)					
	urząd marszałkowski	urząd miasta	urząd gminy	starostwo powiatowe	ogółem
całkowicie skuteczny i efektywny	0,0	10,0	0,0	13,3	8,8
wymaga niewielkich usprawnień	66,7	70,0	16,7	26,7	41,2
posiada poważne luki i niedociągnięcia	0,0	10,0	50,0	20,0	20,6
zbyt sformalizowany, co utrudnia działanie	0,0	10,0	16,7	13,3	11,8
w ogóle nie istnieje	0,0	0,0	16,7	13,3	8,8
trudno powiedzieć	33,3	0,0	0,0	13,3	8,8

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

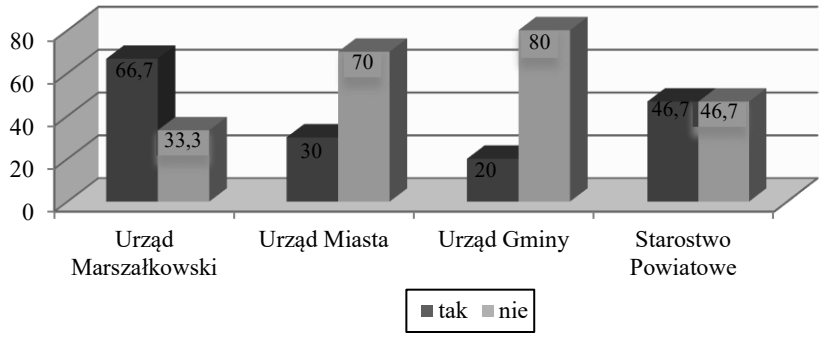
Pytanie: Czy JST posiada wdrożone odrębne procedury kontroli dysponowania środkami UE?

Z wypowiedzi badanych wynika, iż jednostki samorządu terytorialnego nie są jeszcze w pełni przygotowane na podjęcie wyzwania racjonalnego i zgodnego z prawem dysponowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych. Chodzi tu głównie o stworzenie w JST oddzielnego systemu nadzoru tych środków, tj. kontroli merytorycznej i finansowej, wydzielonej ewidencji księgowej i propagowania projektu, procesu ściśle związanego ze strumieniami dokonywania wydatków budżetowych.

Badania jednoznacznie wykazały, iż 57% badanych JST jeszcze nie opracowało i nie wdrożyło do stosowania odrębnych procedur kontroli w przedmiocie dysponowania środkami UE. Takie opinie uzyskano od 80% respondentów z urzędów gmin i od 70% decydentów z urzędów miast. Świadczy to o stosunkowo niewielkim angażowaniu się kierownictwa JST w działania mające na celu zwiększenie efektywności, transparentności i dążenia do bardziej szczegółowej optymalizacji wydatków ze środków UE. Zaniechanie wprowadzenia odpowiednich procedur kontrolnych wiąże się z ryzykiem pojawienia się nieprawidłowości w realizacji projektu, co w konsekwencji może skutkować decyzją o zakwestionowaniu kwalifikowalności wydatku oraz pojawieniem się poważnego ryzyka żądania przez donatora zwrotu zakwestionowanych środków. Fakt posiadania odrębnych regulacji wewnętrznych, dotyczących dysponowania środkami z budżetu UE, potwierdziło zaledwie 42% badanych. Do grupy tej należy 66,7% respondentów z urzędów marszałkowskich

i 46,7% badanych z urzędów starostw powiatowych. Szczegółowe odpowiedzi na pytanie, czy JST posiada odrębne procedury w zakresie dysponowania środkami Unii Europejskiej, przedstawia rysunek 1.

Rysunek 1. Czy JST posiada odrębne procedury kontroli dysponowania środkami UE?



Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Pytanie: Jakie czynniki mają bezpośredni wpływ na dysfunkcję systemów zarządzania w JST?

Systemy zarządzania i kontroli JST narażone są czasami na wpływ czynników destrukcyjnych, wśród których za najważniejsze respondenci uznali: ograniczenia i trudności związane z brakiem odpowiedniej polityki sprawdzania, weryfikacji wydanych zaleceń, rekomendacji pokontrolnych. Uważa tak 85% ankietowanych z urzędów starostw powiatowych, 66% decydentów z urzędów marszałkowskich oraz 60% badanych z urzędów miast. Ponadto respondenci uważają, iż negatywny wpływ na prawidłowe funkcjonowanie systemów kontroli mają również takie czynniki jak: brak ujednoliconych planów kontroli – 67% oraz zgłaszany dość często deficyt w odpowiednim sprzęcie informatycznym wspomagającym efektywne zarządzanie systemami kontrolnymi – 68%.

Rdzeniem efektywnego sytemu kontroli zarządczej są sami pracownicy JST, a kierownictwo ustanawia cele, projektuje i wprowadza procedury, monitoruje i ocenia funkcjonowanie tego systemu. Badania jednoznacznie pokazują, iż istotnym czynnikiem powodującym niewiarygodność obecnych systemów sprawdzających jest brak systematycznych szkoleń personelu pracowniczego. Opinię taką

wyraziło 35% respondentów. Wyniki badań świadczą również o tym, iż kolejnym poważnym czynnikiem dysfunkcyjnym jest również zaniechanie wydania aktu wewnętrznego, normującego tryb, organizację i podział nadzoru w ramach systemu kontroli zarządczej – uważa tak 54% badanych.

48% respondentów jest przekonanych, że poprawienie nieefektywnego systemu kontroli może nastąpić, jeśli zostaną opracowane i wdrożone stosowne wytyczne dotyczące metodyki – procedur postępowania kontrolnego. 96% respondentów wyraziło opinię, że obecna forma kontroli *ex post* przestała pełnić zakładane funkcje. Wiadomo, że obecne systemy kontrolne są bezsilne wobec narastających defraudacji, braku fundamentalnych norm kultury nowoczesnego zarządzania JST. Dlatego decydenci samorządowi z uwagą kierują swoją nadzieję w stronę kontroli zarządczej. Potwierdzają to wyniki badań, gdyż ankietowani dobitnie wyrazili pogląd, iż tylko bieżące identyfikowanie ryzyka dysfunkcji i stworzenie efektywnego systemu bieżącego monitoringu jest jedyną szansą, a także nadzieją dla obecnych nieefektywnych systemów kontroli w podsektorze samorządowym.

Pytanie: Jakich obszarów najczęściej dotyczyły dysfunkcje stwierdzane przez kontrolę zewnętrzną?

Opinie respondentów jednoznacznie wskazały, iż podczas kontroli gospodarki finansowej, przeprowadzanej przez zewnętrzne instytucje kontrolne, najczęściej stwierdzanymi nieprawidłowościami były aspekty procesu inwentaryzacji (zaniechanie terminu przeprowadzenia lub przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości) oraz zaciągnięcia zobowiązania bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań. Duży odsetek badanych JST ma problem z prawidłowym sporządzaniem sprawozdawczości budżetowej. Tego typu nieprawidłowości ujawniane są przez kontrolę zewnętrzną w 75% badanych JST.

Z regulacji prawnych wynika, iż sprawozdania budżetowe sporządza się na podstawie danych wykazanych w ewidencji księgowej, dlatego z tym rodzajem dysfunkcji wiąże się ściśle wciąż aktualny problem rzetelności prowadzenia urządzeń księgowych. Stwierdzane nieprawidłowości w zakresie prowadzenia urządzeń księgowych zostały zgłoszone przez 60% respondentów. Badania pokazują ponadto, iż stwierdzane nieprawidłowości w dużej mierze dotyczą obszarów związanych z gromadzeniem dochodów oraz dysfunkcji i uchybień w obszarach związanych

z dokonywaniem samych wydatków budżetowych. Respondenci ujawnili, że w tych obszarach nieprawidłowości głównie polegały na: przeznaczaniu dochodów, poza wyjątkami ustawowymi, na wydatki ponoszone w jednostce budżetowej, nieprzekazaniu do budżetu w należnej wysokości pobranych dochodów, należnych Skarbowi Państwa lub JST lub nieterminowe przekazanie tych dochodów, niedokonaniu wpłaty do budżetu w należnej wysokości nadwyżki dochodów własnych przez jednostkę budżetową, nadwyżki środków obrotowych przez zakład budżetowy albo części zysku przez gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej lub nieterminowe dokonanie tej wpłaty.

66% ankietowanych jest zdania, że stwierdzane nieprawidłowości dotyczą realizacji samego budżetu, wymieniając takie uchybienia jak: dokonanie zmiany w budżecie lub planie finansowym jednostki samorządowej bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia lub przeznaczenia środków rezerwy budżetowej na inny cel niż określony w decyzji o ich przyznaniu. Okazało się, że obszarem wysoko dysfunkcyjnym są procesy związane z udzielaniem i rozliczaniem dotacji budżetowych. Kontrola zewnętrzna w tym obszarze najczęściej stwierdzała nieprawidłowości polegające na: przekazaniu dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania, nierozliczeniu przekazanej dotacji lub nieterminowym rozliczeniu tej dotacji, nieustaleniu kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu, wydatkowaniu dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację oraz nierozliczeniu otrzymanej dotacji lub nieterminowym rozliczeniu tej dotacji lub niedokonaniu zwrotu dotacji w należnej wysokości lub nieterminowym dokonaniu zwrotu tej dotacji.

Godne podkreślenia jest to, że są to wyniki mogące budzić głęboki niepokój, gdyż w większości przypadków zgłaszane przez respondentów rodzaje stwierdzanych dysfunkcji mogą stanowić przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych[5].

Pytanie: Czy działalność audytu wewnętrznego w JST przyczyniła się do wykrycia istotnych niezgodności?

[5] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 168.

Ważnym zagadnieniem poruszonym w badaniu była kwestia tego, czy działalność audytu wewnętrznego w jednostce samorządowej przyczyniła się do wykrycia istotnych nieprawidłowości. 63,9% kierownictwa badanych JST uważa, że działalność audytu wewnętrznego przyczynia się do wykrycia istotnych uchybień – nieprawidłowości ściśle związanych z obszarem gospodarki finansowej. Taką opinię uzyskano od 90% decydentów z urzędów miast oraz od 57% decydentów z urzędów gmin. Odmiennego zdania jest 36,1% kierownictwa JST, według którego działalność audytu skupia się na obszarach mało ważnych, nie stwierdzając istotnych dysfunkcji. Tabela 2 przedstawia odpowiedzi będące wynikami badań.

Tabela 2. Czy działalność audytora przyczyniła się do wykrycia istotnych niezgodności?

Typ jednostki samorządu terytorialnego (w %)					
	urząd marszałkowski	urząd miasta	urząd gminy	starostwo powiatowe	ogółem
tak – przyczyniła się do wykrycia istotnych nieprawidłowości	66,7	90,9	57,1	46,7	63,9
nie – nie przyczyniła się do wykrycia istotnych nieprawidłowości	33,3	9,1	42,9	53,3	36,1

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

W trakcie przeprowadzanych zadań audytor wewnętrzny bada różne obszary działania JST. Weryfikuje m.in. przypadki naruszania dyscypliny finansów publicznych. Z opinii respondentów wynika, że niestety dość często spotykają się z przypadkami naruszenia przepisów prawa, które mogą skutkować przypisaniem kierownictwu jednostki odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Opinię taką uzyskano od 66% respondentów z urzędów starostw powiatowych oraz od 50% decydentów z urzędów miast.

Podsumowanie

Analiza materiału empirycznego oraz dokonana krytyczna ocena literatury naukowej w przedmiocie efektywności sytemu kontroli gospodarki finansowej JST pozwala na sformułowanie następujących wniosków końcowych. Znaczna część respondentów jest zdania, że ustanowione systemy kontroli niestety posiadają poważne luki, co może skutkować pojawieniem się poważnego ryzyka dysfunkcji. W blisko

60% JST nie wdrożono indywidualnych procedur kontroli w zakresie dysponowania środkami UE. Stan taki może stwarzać niebezpieczne ryzyko w przedmiocie niecelowego lub nieoszczędnego wydatkowania publicznych środków finansowych. Zewnętrzne instytucje kontrolne najczęściej ujawniają dysfunkcje w działaniu gospodarki finansowej JST, w procesach dotyczących inwentaryzacji i sporządzania sprawozdań budżetowych. Prace badawcze ukazały, że wśród niebagatelnych czynników powodujących niską efektywność obecnych systemów kontroli są utrwalone niewłaściwe rozwiązania organizacyjne, a także brak systematycznych szkoleń personelu pracowniczego.

Literatura

Chojna-Duch, E. (2003). *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne.* Warszawa: Lexis Nexis.

Filipiak, B. (red.). (2009). *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego.* Warszawa: Difin.

Jasztal, M. (2015). *Analiza obszaru efektywności i skuteczności działania kontroli zarządczej.* Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. nr 15, poz. 84.

Kosek-Wojnar, M., Surówka, K. (2002). *Finanse samorządu terytorialnego.* Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.

Kowalczyk, M. (2017). *Podstawy analizy ekonomiczno-finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego.* Warszawa: Difin.

Skrzypek, E. (2012). Efektywność ekonomiczna jako ważny czynnik sukcesu organizacji. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, *262*.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 168.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2016 r., poz. 1870.

CONDITIONALITY OF TEH SYSTEM OF CONTROL OF THE FINANCIAL ECONOMY OF SELFGOVERNMENT UNITS

Abstract

Purpose – presenting selected results of our own research, which showed actual effectiveness of financial management systems of local self-government units located in Świętokrzyskie voivodeship. *Methodology* of the study – the study was carried out using several research tools. Obtaining numerical data for evaluation and subsequent interpretation was possible through the use of a survey questionnaire. In addition to the information, 40% of the surveyed units were interviewed with respondents. The result – the results obtained and then their analysis allows to present objective information about the effectiveness of the established control systems in the operation of the financial economy of local government units. *Originality /Value* – presented conclusions extend the state of knowledge about the efficiency and effectiveness of established control mechanisms in the operation of local government financial management. In addition, the article concludes with recommendations that can be implemented at practical level to improve the functioning of control systems, thereby reducing the risk of.

Keywords: efficiency, internal audit, financial management, local government

Translated by Piotr Sołtyk

JEL codes: H72, M42