

Rozdział 3

Wdrażanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

3.1. Kontrola zarządcza a kontrola finansowa

Kontrola zarządcza jest rozwiązaniem organizacyjnym i prawnym, które opracowano na pewnym etapie rozwoju teorii i praktyki zarządzania, w reakcji na stwierdzone w danym okresie patologie zarządzania. Rozwiązanie to warto nie tyle kopiować, ile raczej adaptować w polskiej administracji, uwzględniając stale weryfikowaną diagnozę jej patologii oraz krajowy i zagraniczny dorobek w zakresie zarządzania publicznego²²³. W związku z powyższym należy się zgodzić z M. Matyskiem, że proces ustawicznego dążenia administracji publicznej do doskonalenia metod działania, przy jednoczesnym zachowaniu oszczędności wykorzystanych w tym celu zasobów, skłania do poszukiwania nowych metod zarządzania²²⁴.

Według E. Nowaka kontrola zarządcza definiowana jest jako proces sprawowania, czy przebieg działalności jednostki sektora finansów publicznych jest zgodny z ustaleniami zawartymi w planie działalności oraz czy jednostka osiąga założone cele. Kontrola zarządcza jest elementem systemu sterowania działalnością jednostki, który obejmuje monitorowanie przebiegu działalności oraz stanowi podstawę do podejmowania działań korygujących, które powinny zapobiec pojawieniu się nieprawidłowości w przyszłości²²⁵. Według B.R. Kuca kontrola w ujęciu kierowniczej funkcji zarządzania jest określana jako zbiór czynności,

²²³ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5, s. 17.

²²⁴ M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 2, s. 50.

²²⁵ E. Nowak, *Zawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003, s. 266.

których istotą jest pozyskiwanie informacji, a celem – wykorzystanie tych informacji do korekty procesów lub zachowań ludzi poddawanych kontroli²²⁶.

W szerokim rozumieniu kontrola finansowa stanowi rodzaj kontroli wyodrębniony ze względu na jej przedmiot, tj. zjawiska i procesy finansowe. Kontrola finansowa w rozumieniu ustawy o finansach publicznych z 2005 r., zwana również kontrolą finansową w sektorze publicznym lub kontrolą finansów publicznych, obejmowała zjawiska i procesy finansowe mające za przedmiot gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych oraz gospodarowanie publicznym mieniem²²⁷.

Kontrola finansowa (dokładniej: wewnętrzna kontrola finansowa) to element kontroli wewnętrznej, szczególnie istotny z punktu widzenia ochrony finansów publicznych oraz rzetelnego zarządzania finansowego²²⁸.

Przesłanką do wprowadzenia przedmiotowych zmian był m.in. fakt częstego utożsamiania kontroli finansowej z czysto finansowym aspektem działalności jednostek. Ponadto celem zmian było zapewnienie narzędzi skutecznego zarządzania przez organ nadrzędny lub nadzorujący procesy realizowane przez jednostki podległe lub nadzorowane, dotychczasowe przepisy bowiem w tym zakresie były niewystarczające²²⁹.

Kontrola zarządcza zastąpiła kontrowersyjny termin „kontrola finansowa”, ale jednocześnie nabrało nieco odmiennego charakteru poprzez wyraźniejsze, bo zawarte w samej nazwie, odwołanie się do zarządzania. Tym samym ustawodawca powiązał zagadnienie zarządzania jednostkami (w tym przypadku jednostkami sektora finansów publicznych) z określonymi wymogami, jakie powinny spełniać stosowane systemy. Poprzez odwołanie się do Standardów kontroli zarządczej, określonych przez Ministra Finansów w drodze komunikatu, kontrola zarządcza została utożsamiona ze terminem „kontrola wewnętrzna” zdefiniowanym m.in. w modelu COSO²³⁰ (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) i standardach kontroli wewnętrznej dla sektora publicznego INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*).

²²⁶ B.R. Kuc, *Kontroling narzędzie wczesnego ostrzeżenia*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2006, s. 145.

²²⁷ C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Oficyna Wydawnicza Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 788–789.

²²⁸ Ministerstwo Finansów <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=350&id=3877&typ=news> (dostęp: 01.01.2015 r.).

²²⁹ Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. skierowane do stowarzyszeń audytorów wewnętrznych.

²³⁰ Internal Control – Integrated Framework, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992, <http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm> (dostęp: 01.01.2014 r.).

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission to nazwa amerykańskiej organizacji zajmującej się tworzeniem dobrych praktyk oraz edukacją w zakresie przejrzystości organizacji, która składa się z pięciu amerykańskich instytucji reprezentujących interesy różnych grup zawodowych (m.in. biegłych rewidentów i audytorów). W 1992 roku wydała ona dokument „Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Koncepcja Ramowa”, zwany potocznie *COSO I*. Raport ten stwierdzał, że istnieją poważne różnice w rozumieniu znaczenia i roli kontroli wewnętrznej, co sprawia, iż każdy widzi i rozumie tę funkcję na swój sposób. Często mylono system kontroli wewnętrznej z czynnością kontrolowania czy audytu. Niestety, nawet dzisiaj takie sytuacje mają miejsce. Raport *COSO* dążył zatem do ujednoczenia pojęć i sposobów funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach.

Model *COSO I* stał się pierwszym, ogólnie dostępnym i zaakceptowanym przez szerokie grono profesjonalistów modelem. Podstawę do jego zrozumienia stanowi zdefiniowana w dokumencie koncepcja, zgodnie z którą proces kontroli wewnętrznej zawiera te same elementy na różnych szczeblach organizacji. *COSO I* przykłada takie samo znaczenie do kontroli wewnętrznej na niższych szczeblach zarządzania, co na wyższych. Wynika to z przekonania, że jakość informacji przekazywanych przez kolejne szczeble wpływa na jakość informacji, które docierają na szczebel najwyższy, co z kolei wpływa na podejmowane decyzje zarządcze.

E. J. Sanders w „Przedmowie do wydania polskiego” omawianego dokumentu wskazuje, że raport *COSO I* nie dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw komercyjnych. Słowo „biznes” jest używane do określenia organizacji, nie tylko jako jednostek gospodarczych, ale również urzędów (lokalnych i państwowych) oraz jednostek niemających na celu osiągnięcia zysku²³¹. Aby pomóc przedsiębiorstwom i innym organizacjom w ocenie i usprawnieniu systemów kontroli wewnętrznej, Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję *Treadway* (*COSO*) opublikował w roku 2004 opracowanie *COSO II* – „Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. Struktura Ramowa” (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*)²³². Struktura *COSO II* została następnie wprowadzona do strategii, zasad i przepisów, a obecnie jest używana przez tysiące przedsiębiorstw do lepszej kontroli działań podejmowanych w celu osiągnięcia wyznaczonych celów. Wprowadzenie *COSO II* wynikało z zaobserwowanego zwiększonego zainteresowania zarządza-

²³¹ E. J. Sanders, *Wprowadzenie. Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa – COSO I*, PIKW, Warszawa 2008.

²³² *Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. Struktura ramowa – COSO II*, PIKW, Warszawa 2007.

niem ryzykiem i coraz bardziej oczywistej potrzeby posiadania mocnej struktury ramowej umożliwiającej efektywne identyfikowanie, ocenę i zarządzanie ryzykiem²³³. *COSO* definiowane jest jako proces, zależny od kierownictwa i pracowników jednostki, zaprojektowany w celu racjonalnego zapewnienia, że zostaną osiągnięte następujące cele (kierunki działania) dotyczące:

- efektywności i wydajności operacji – w tym skuteczności, zyskowności oraz ochrony zasobów;
- prawdziwości sprawozdań finansowych – w szczególności prawidłowego przygotowania oraz publikacji oświadczeń finansowych, w tym sprawozdań okresowych oraz innych wybranych danych dotyczących finansów jednostki;
- zgodności z obowiązującym prawem i regulacjami, którym podlega jednostka²³⁴.

Właśnie z wykorzystaniem terminologii oraz struktury działania zawartej w tym opracowaniu jednostka może usystematyzować wszelkie rodzaje ryzyka oraz zorganizować sposób postępowania z nim. Należy przy tym dodać, że kontrola wewnętrzna opisana została dokładniej w pierwszym wydaniu standardu *COSO I*, podczas gdy *COSO II* obejmuje dobre praktyki z zakresu zarządzania ryzykiem korporacyjnym. Mimo że struktura ramowa zarządzania ryzykiem korporacyjnym w zamierzeniach nie miała zastępować, lecz raczej zawierać w sobie strukturę kontroli wewnętrznej, jednostki mogą zechcieć ją przyjąć zarówno w celu spełnienia swoich potrzeb w dziedzinie kontroli wewnętrznej, jak i w celu pełniejszego zarządzania ryzykiem. Jednym z najważniejszych wyzwań stojących przed zarządem jest określenie poziomu ryzyka, jaki organizacja jest gotowa przyjąć w swojej działalności. *COSO II* jest obecnie najpopularniejszym modelem zarządzania ryzykiem, który w sposób przejrzysty i prosty, krok po kroku, przybliży czytelnikowi mechanizmy zarządzania ryzykiem korporacyjnym. Raport składa się z dwóch części. Część pierwsza zawiera strukturę ramową, która definiuje zarządzanie ryzykiem korporacyjnym oraz opisuje zasady i koncepcje stanowiące wskazówki do oceny i zwiększenia efektywności zarządzania ryzykiem na wszystkich szczeblach organizacji. Główną część opracowania stanowi opis komponentów systemu koniecznych do osiągnięcia wcześniej założonych celów strategicznych i operacyjnych. Druga część ilustruje technikę zastosowaną w poszczególnych elementach struktury ramowej. Jest to materiał mający

²³³ J. Flaherty, T. Maki, *Wstęp. Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. Struktura ramowa – COSO II*, PIKW, Warszawa 2007.

²³⁴ Ministerstwo Finansów, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_2_kompendium_wiedzy.pdf (dostęp: 01.01.2015 r.).

w zamierzeniu przybliżyć zastosowanie w praktyce technik zarządzania ryzykiem korporacyjnym, jednak przedstawione techniki nie są kompletne i odnoszą się jedynie do niektórych elementów.

Na wytyczne zawarte w standardzie *COSO I* składa się pięć połączonych ze sobą elementów:

- środowisko wewnętrzne,
- ocena ryzyka,
- czynności kontrolne,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie²³⁵.

INTOSAI jest definiowany jako integralny proces zależny od kierownictwa i pracowników jednostki, zaprojektowany oraz zorientowany na wszelkie zagrożenia realizacji jej zadań. Jednocześnie daje racjonalne zapewnienie, że misja jednostki będzie realizowana poprzez:

- należyte, etyczne, oszczędne, efektywne i wydajne wykonywanie czynności;
- odpowiedzialność i rozliczalność;
- zgodność z obowiązującymi prawami i regulacjami;
- zapobieganie marnotrawieniu, nadużyciom oraz stratom zasobów²³⁶.

Zgodnie ze standardami kontroli *INTOSAI*:

- kontrola wykonania zadań – to kontrola, której celem jest ocena zarządzania jednostką lub prowadzenia określonej działalności pod kątem przyjętych kryteriów;
- kontrola prawidłowości – to kontrola, której celem jest uzyskanie pewności, co do tego, że:
 - przygotowane sprawozdania finansowe są poprawne i kompletne, a transakcje stanowiące podstawę ich sporządzenia zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami;
 - decyzje/postanowienia podjęte przez jednostkę kontrolowaną są poprawne pod względem prawnym i rzetelne²³⁷.

²³⁵ NIK, *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym*, INTOSAI GOV 9100, <http://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf> (dostęp: 01.01.2015 r.).

²³⁶ Ministerstwo Finansów, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_2_kompendium_wiedzy.pdf (dostęp: 01.01.2015 r.).

²³⁷ Podział na kontrolę wykonywania zadań i kontrolę prawidłowości wraz z ich definicjami stanowią również treść „Standardów kontroli w administracji rządowej”.

Zdaniem E. Kowalczyk kontrola w ujęciu zarządczym jest zespołem działań, który pozwala sformułować nie tylko wnioski o zaistniałych zdarzeniach, lecz także i zalecenia potrzebne do projektowania przyszłych zdarzeń²³⁸.

Środowisko wewnętrzne jest pierwszym z elementów „piramidy COSO”. To tu zawiera się cała filozofia jednostki i sposób podejścia do zarządzania. Na środowisko wewnętrzne składają się między innymi: wartości etyczne, kompetencje pracowników, ich uczciwość, sposób oraz styl kierowania i zarządzania przez poszczególnych kierowników wyższego i średniego szczebla, zasady delegowania uprawnień. Fundamentalne znaczenie ma także odpowiednia atmosfera w zakresie kontroli finansowej oraz zrozumienie konieczności sprawowania takiej kontroli przez wszystkich pracowników.

Kontrola finansowa nie ogranicza się do weryfikacji i kontroli dokumentów finansowo-księgowych (na co wskazywałaby jej nazwa), ale stanowi całościowy system zapewniający prawidłowe funkcjonowanie jednostki. Pojęcie kontroli finansowej utożsamiano z pojęciem kontroli wewnętrznej w ujęciu międzynarodowych standardów, a zamienne stosowanie nazw „kontrola finansowa” oraz „kontrola wewnętrzna” uważano za uprawnione²³⁹. Kontrola wewnętrzna może pomóc jednostce w osiągnięciu jej celów dotyczących działalności i zyskowności oraz zapobiec utracie zasobów. Pomaga uzyskać wiarygodną sprawozdawczość finansową. Pomaga również zapewnić, że jednostka spełni wymagania przepisów prawnych i regulacji, unikając utraty reputacji i innych konsekwencji. Jednakże nawet efektywna kontrola może jedynie pomóc w osiągnięciu tych celów, istnieje wiele przesłanek, takich jak np. zmowa czy oszustwo, które mimo prawidłowego systemu kontroli zarządczej umożliwiają powstanie nieprawidłowości²⁴⁰. Jak zauważa B.R. Kuc: „prawda o przeszłości, której dostarczała kontrola wewnętrzna, wypierana jest przez identyfikowanie, szacowanie i zarządzanie ryzykiem, a więc zdarzeniami przyszłymi”²⁴¹.

Kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem jednostki. Obejmowała również zapewnienie przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzanie wstępnej oceny

²³⁸ E. Kowalczyk, *Procedury kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory i przykłady*, PRESSCOM, Wrocław 2011, s. 21.

²³⁹ A. Kubik, *Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa – efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2004, nr 1, s. 76.

²⁴⁰ Opracowano i przytoczono fragmenty Raportu PIKW z 2008, Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa – COSO I.

²⁴¹ B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009, s. 19.

celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, pobieranie i gromadzenie środków publicznych, zaciąganie zobowiązań finansowych i dokonywanie wydatków ze środków publicznych, udzielanie zamówień publicznych, prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie odpowiednich procedur. Wprawdzie kontrola koncentruje się na wyszukiwaniu negatywnych cech przebiegu określonych procesów finansowych i ich eliminacji, jednakże konstrukcja jurystyczna instytucji kontroli finansowej wskazuje, że ma ona charakter prospektywny (kontrola wstępna określonych działań). W ujęciu ustawowym kontrola finansowa dotyczyła każdej operacji gospodarczej i finansowej, a od jej wyników była uzależniona realizacja tych operacji.

Nieuprawnione jest twierdzenie, spotykane w niektórych opracowaniach, że kontrola zarządcza wprowadzona ustawą o finansach publicznych w 2009 r. zastąpiła instytucję kontroli finansowej znaną z ustawy o finansach publicznych z 2005 r. Przyjęcie tej hipotezy oznaczałoby akceptację poglądu, że od 1 stycznia 2010 r. przestała funkcjonować kontrola finansowa w rozumieniu art. 47 ustawy o finansach publicznych z 2005 r. Kontrola zarządcza nie zastąpiła kontroli finansowej, ale ją wchłonęła, czyniąc kontrolę procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych jednym, ale nie jedynym elementem kontroli zarządczej. Można przyjąć, że kontrola finansowa dotyczyła dwóch spośród ośmiu wyliczonych w art. 3 ustawy o finansach publicznych z 2005 r. procesów składających się na normatywne pojęcie finansów publicznych, natomiast kontrola zarządcza dotyczy wszystkich procesów tworzących finanse publiczne, określonych w art. 3 obowiązującej ustawy²⁴².

Kontrolę zarządczą na gruncie ustawy należy utożsamiać z terminem „kontrola wewnętrzna”, funkcjonującym w międzynarodowych standardach. Wypracowana przez *INTOSAI* (*The International Organisation of Supreme Audit Institutions*) definicja kontroli wewnętrznej określa ją jako narzędzie zarządzania wykorzystywane do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Kontrolę wewnętrzną stanowią środki funkcjonalne, za pośrednictwem których kierownictwo jednostki zdobywa rozsądne zapewnienie, że działania jednostki są skierowane na wypełnianie jej misji, pomagają również w prowadzeniu uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności, w wypełnianiu obowiązków związanych z odpowiedzialnością, zgodnością z prawem i przepisami oraz chronią zasoby przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem

²⁴² Pamiętając, że i w ustawie o finansach publicznych z 2005 r., i w obowiązującej ustawie procesy składające się na kategorię finansów publicznych są wymienione jedynie przykładowo („w szczególności”).

i zniszczeniem. Kontrola wewnętrzna stanowi środki funkcjonalne, za pośrednictwem których kierownictwo jednostki zdobywa pewność ze źródeł wewnętrznych, że procesy, za które ono odpowiada, przebiegają w sposób minimalizujący prawdopodobieństwo wystąpienia oszustwa, błędu czy nieekonomicznych lub nieskutecznych praktyk²⁴³.

Ustawowa definicja kontroli zarządczej znacznie odbiega od klasycznego, omówionego wyżej, rozumienia terminu „kontrola”. Jest kategorią dotyczącą procesu zarządzania, łączy elementy władztwa i odpowiedzialności w sektorze publicznym²⁴⁴. Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych obejmuje pięć grup zagadnień, tj. środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informację i komunikację, monitorowanie i ocenę. Katalog celów kontroli zarządczej ma charakter otwarty i wymaga określenia przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych celów dodatkowych jednostki uwzględniających specyfikę, przedmiot działalności i warunki funkcjonowania kierowanej przez niego jednostki²⁴⁵.

Zastosowanie przez ustawodawcę określenia „zarządcza” w miejsce „wewnętrzna” ma akcentować – jak podkreślano w toku prac nad ustawą – że kontrola nie stanowi jedynie systemu przyjętego na poziomie jednostek (a zatem nie ma charakteru wyłącznie wewnętrznego), ale dotyczy również działów administracji rządowej lub większych „grup” jednostek (np. działów administracji rządowej, jednostek samorządu terytorialnego)²⁴⁶.

Redefiniowanie funkcji kontroli i wskazanie jako priorytetu zapewnienia realizacji celów i zadań ma wprowadzić do jednostek sektora finansów publicznych element planowania będącego podstawowym warunkiem zarządzania ryzykiem w sektorze publicznym. Realizacji tych założeń służy obowiązek wyznaczania celów i przygotowania planów działalności na rok następną (art. 70). Odniesienie do kontroli zarządczej klasycznych podziałów rodzajów kontroli, przeprowadzanych w literatu-

²⁴³ INTOSAI, *Standardy kontroli wydane przez Komisję Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli*, NIK, Warszawa 2000, s. 74.

²⁴⁴ E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Lexis Nexis, Warszawa 2011, s. 90.

²⁴⁵ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwers Polska, Warszawa 2011.

²⁴⁶ Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. (DA6/065/36/SUR/08/713, www.mf.gov.pl), adresowane do Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych Szkół Wyższych, Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych Jednostek Sektora Finansów Publicznych, Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, ISACA – Stowarzyszenia do spraw audytu i kontroli systemów informatycznych oraz Społecznej Grupy Integracyjnej.

rze przedmiotu, podkreśla uniwersalny charakter tej instytucji²⁴⁷. Kontrola zarządcza zawiera bowiem elementy kontroli – ze względu na czas realizacji w stosunku do przebiegu procesu kontrolnego – wstępnej, bieżącej i następczej²⁴⁸. Kontrola wstępna (prewencyjna, uprzednia, *ex ante*, *a priori*), realizowana przed wykonaniem decyzji, obejmuje dokumenty ujmujące treść przyszłych operacji gospodarczych, z których wynika projekt decyzji albo zamiar zapłaty za wstępnie parafowaną umowę. Kontrola bieżąca, realizowana jednocześnie z czynnością w toku jej wykonywania, ułatwia korygowanie błędów w miarę ich występowania (rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, autoryzacja operacji finansowych przez kierownika lub osobę przez niego upoważnioną). Kontrola następcza (zwaną kontrolą następną, kontrolą *ex post*, kontrolą *a posteriori*), polega na kontroli czynności dokonanych oraz dokumentów po zakończeniu procesu działania (weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych po realizacji)²⁴⁹.

Kontrola zarządcza jest definiowana jako ogół działań podejmowanych w jednostce dla zapewnienia realizacji jej celów i zadań. Ustawa nie wskazuje jednak, o jakiego rodzaju działania chodzi, nie określa także chociażby przykładowego katalogu tych zadań. Sformułowanie takiego katalogu byłoby zresztą znacznie utrudnione, jeżeli nie niemożliwe, z uwagi na pojmowanie instytucji kontroli zarządczej jako działań ukierunkowanych na realizację celów i zadań określonej, spersonalizowanej jednostki sektora finansów publicznych. Działania te są różne, nie tylko ze względu na różny przedmiot działalności podmiotów tworzą-

²⁴⁷ Podstawowym podziałem typów kontroli, przeprowadzanym na podstawie usytuowania podmiotów kontrolujących wobec kontrolowanych, jest rozróżnienie na kontrolę wewnętrzną, realizowaną przez służby kontrolne usytuowane poza kontrolowaną jednostką, oraz kontrolę wewnętrzną, gdy funkcjonują – jak np. główny księgowy – wewnątrz jednostki. O względności rozróżnienia kontroli wewnętrznej i zewnętrznej, K. Winiarska, A.J. Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, s. 336.

²⁴⁸ L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 53; J. Eysmont, *Zasady kontroli państwowej, wykłady wygłoszone na kursach skarbowości państwowej, zorganizowanych przez Królewsko-Polskie Ministerstwo Skarbu*, Warszawa 1918, s. 12.

²⁴⁹ Inne przeprowadzane w literaturze rozróżnienia kontroli obejmują: kontrolę faktyczną, polegającą na osobistym ustaleniu przez kontrolującego stanu faktycznego na podstawie informacji innych niż dokumenty, oraz kontrolę dokumentalną. Ze względu na zakres kontroli rozróżnia się kontrolę finansową (kontrolę gospodarki finansowej) oraz ogólną. Ze względu na charakter czynności kontrolnych wyróżnia się kontrolę merytoryczną, badającą zasadność operacji wynikającej z dokumentu, w szczególności jej zgodności z planem, możliwości sfinansowania w danym okresie oraz celowości, kontrolę formalną i rachunkową. Kontrola formalna obejmuje badanie ogólnej zgodności dokumentacji oraz sposobu jej sporządzania, przekazywania i przesyłania z przepisami, dobór formularzy i prawidłowość ich wypełniania, prawidłowość dokonywania podpisów dokumentów przez upoważnione osoby, kompletności i trafności doboru pieczęci oraz prawidłowości oznaczania daty sporządzenia dokumentu. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, op. cit., s. 57. Celem kontroli rachunkowej jest sprawdzenie matematycznej poprawności operacji określonej w dokumencie.

cych sektor finansów publicznych czy wielkość środków, jakimi dysponują, ale nawet w jednej jednostce cele i zadania priorytetowe mogą być różne w kolejnych latach budżetowych. Kontrolą zarządczą powinny być objęte w szczególności zagadnienia, takie jak: ustalenie odpowiedniej struktury jednostki, zatrudnianie właściwych osób, analiza szans i zagrożeń związanych z realizowaniem zadań, wdrożenie odpowiednich procedur, sprawowanie nadzoru.

Kontrola zarządcza zakłada, że wynik działalności jest możliwy do zidentyfikowania i porównania z ustalonymi celami, a także to, że informacja może zostać wykorzystana do przekierowania wysiłków do tych obszarów działalności jednostki, które są istotne. „Mierzalny” oznacza „wymierny”, co w ostatecznym przypadku może być wyrazem „kwantyfikacji” pytania: czy planowane wydarzenie wystąpiło, czy nie (kwantyfikacja „jedynkowa” lub „zerowa”). Jednakże wiele działalności, zarówno w organizacjach prywatnych, jak i publicznych, uzyskuje wyniki w kategoriach jakościowych. Jak np. określić ilościowo wyniki wojska w czasie pokoju, wyniki działu public relations, wyniki działań zarządczych i personelu, wyniki ministerstwa edukacji? W tych przypadkach jedynie zasoby ułokowane w działalności mogą zostać zmierzone, ale nie wyniki²⁵⁰.

Wydaje się, że objaśniając pojęcia związane z kontrolą, należy przywołać opisany przez J. Langa podział na kontrolę wewnętrzną instytucjonalną i kontrolę wewnętrzną funkcjonalną²⁵¹. Pod pojęciem kontroli wewnętrznej instytucjonalnej rozumie się te czynności kontroli, które są wykonywane przez upoważnionego pracownika, zespół ludzki lub specjalnie wyodrębnioną w strukturze organizacyjnej danej organizacji komórkę kontrolną. Kontrola wewnętrzna funkcjonalna to działanie wykonywane na każdym etapie zarządzania przez kierowników różnych szczebli. Pojęcia związane z kontrolą wewnętrzną funkcjonalną czy instytucjonalną nie są precyzyjnie sformułowane w polskim prawodawstwie. Jak wskazuje M. Antoniak, pojęcie kontroli wewnętrznej pojawia się w około 20 aktach prawnych obowiązujących w Polsce²⁵². Można z pełną odpowiedzialnością powiedzieć, że ich definicje ewaluują. Pojęcie kontroli wewnętrznej, niestety, niejednokrotnie jest mylone i utożsamiane z pojęciem audytu wewnętrznego, odwołując się do angielskiego określenia *internal audit*. Trzeba mieć jednak na uwadze, że definicja audytu wewnętrznego jest już ugruntowana w polskiej rzeczywistości i trzeba dbać o odrębność bytów definicyjnych audytu wewnętrznego.

²⁵⁰ K. Winiarska, *Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze zagranicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 718 „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012 nr 53, s. 11–20, http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/53-2012/FRFU-53-11.pdf (dostęp: 01.01.2015 r.).

²⁵¹ J. Lang, *Kontrola Administracji*, [w:] *Prawo administracyjne*, M. Wierzbowski (red.), Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 2001, s. 350.

²⁵² M. Antoniak, *Kontrola rządowa w administracji publicznej*, C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 21.

nego i najczęściej z nim mylonego pojęcia kontroli wewnętrznej instytucjonalnej. Zgodnie z dzisiejszym stanem rzeczy pojęcie kontroli zarządczej zastąpiło pojęcie kontroli wewnętrznej oraz wchłonęło pojęcie kontroli finansowej. Ta ostatnia występowała w ustawie o finansach publicznych, ale wraz z nowelizacją z 2009 r. została z niej wyparta. Zgodnie z nową filozofią kontrola zarządcza ma obejmować wszelkie procesy kontrolne w jednostce, w tym kontrolę finansową. Kontrola finansowa, zresztą zawsze była traktowana jako szczególny rodzaj kontroli (najczęściej wewnętrznej), której przedmiotem są zjawiska i procesy finansowe. Była wyodrębniana ze względu na przedmiot kontroli. Kontrola zarządcza, zgodnie z intencją ustawodawcy, ma być systemem, który rozciąga się nie tylko w ramach jednostek, lecz również dotyczy działów administracji rządowej. Pod pojęciem kontroli zarządczej należy rozumieć zarówno pojęcie instytucjonalnej, jak i funkcjonalnej kontroli wewnętrznej²⁵³.

Podstawową funkcją kontroli zarządczej jest realizacja celów i zadań jednostki zgodnie z kryteriami wyliczonymi w ust. 1 art. 68 ustawy o finansach publicznych. Określenie, a następnie osiągnięcie celów i zadań ma charakter podstawowy i zindywidualizowany dla każdej jednostki sektora finansów publicznych. Nie spełnia warunku indywidualizacji odwołanie się do celów i zadań jednostki określonych w ustawie stanowiącej podstawę jej funkcjonowania²⁵⁴.

Cele i zadania powinny być określone na poziomie wystarczającym, a nie absolutnym, według określonych zasad:

1. Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Cele powinny spełniać warunek SMART, czyli być konkretne, wymierne, osiągalne, stosowne i określone w czasie (*specific, measurable, achievable, relevant, timed*)²⁵⁵.

²⁵³ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp?id=EA653CD0193CB79BC1257A-5A002F1B7A&litera=K> (dostęp: 30.06.2014 r.). Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.) art. 68 ust. 1.

²⁵⁴ Na przykład w odniesieniu do gminy odwołanie się do ustawowo określonego zakresu zadań, do których należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (art. 7 ust. 1 u.s.g.) z punktu widzenia zadań określanych dla potrzeb realizacji kontroli zarządczej, jako zbyt ogólne, nie spełni żadnej funkcji.

²⁵⁵ Zgodnie z art. 27 Rozporządzenia Rady (WE, EURATOM) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz. U. L 248 z 16.09.2002, s. 1) zdefiniowane, wymierne, osiągalne, odpowiednie i określone w czasie cele powinny być wyznaczone we wszystkich obszarach działalności objętych budżetem. Osiągnięcie tych celów jest monitorowane wskaźnikami wydajności dla każdej działalności, przy czym informacje są dostarczane władzy budżetowej przez organ dokonujący wydatków. Środki budżetowe wykorzystuje się zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami, a mianowicie zgodnie z zasadami gospodarności, efektywności i skuteczności. Zasada gospodarności oznacza, że zasoby wykorzystywane przez instytucję w celu wykonywania jej działalności zostają udostępnione w wymaganym czasie, we właściwej ilości i jakości oraz po najlepszej cenie. Stosowanie zasady efektywności oznacza dążenie do osiągnięcia jak najlepszego związku między zaangażowanymi zasobami a osiągniętymi wynikami. Zasada skuteczności oznacza osiągnięcie określonych wyznaczonych celów oraz zamierzonych rezultatów.

2. Wykonanie celów i zadań należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników.
3. W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej powinien funkcjonować odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane.
4. Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań, uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności.
5. Określając cele i zadania, należy wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji.
6. Należy rozważyć możliwość wskazania celu istnienia jednostki w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji²⁵⁶.

Przy określaniu celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych należy stosować te same kryteria, które stanowią standardy w definiowaniu celów w zadaniowym planie wydatków²⁵⁷, nakazujące określanie celów w sposób istotny i określony w czasie, precyzyjnie, konkretnie, spójnie, mierzalnie oraz realistycznie. Cele należy określać do realizacji w każdym roku budżetowym, wskazywać mierniki wyjściowe, mierniki planowane do osiągnięcia, zasady monitorowania stanu ich osiągnięcia oraz zasady sprawozdawczości z realizacji planów²⁵⁸. Określenie celów powinno spełniać warunek istotności, czyli obejmować najważniejsze obszary działalności dysponenta środków publicznych (jednostki). Cel jest określony precyzyjnie i konkretnie, gdy odnosi się do podstawowego, zamierzonego wyniku realizacji zadań i podzadań, jest sformułowany w sposób jasny i zapewniający jednoznaczną interpretację, zawiera opis przedmiotu lub stanu rzeczy, które mają być wynikiem realizacji zadania. Precyzyjnie i konkretnie określony cel nie zawiera zbyt szczegółowych i obszernych definicji ani technicznych skrótów. Spójność oznacza wzajemną zgodność celów, bez powielania m.in.: nazwy, treści oraz kierunku interwencji. Warunek mierzalności jest spełniony wówczas, gdy stopień osiągnięcia celu jest możliwy do zmierzenia za pomocą mierników. Cel określony w czasie uwzględnia okres, w którym jest realizowany. Termin, w którym możliwa jest realizacja celu, jest precyzyjnie określony, a cel niemający

²⁵⁶ L. Lipiec, *Ustawa o finansach publicznych, Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 367.

²⁵⁷ Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów definiowania celów dla jednostek sektora finansów publicznych w zadaniowym planie wydatków na rok 2011 (Dz. Urz. MF nr 5, poz. 22).

²⁵⁸ K. Puchacz, *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2009, s. 40.

zapewnionej odpowiedniej perspektywy czasowej uznaje się za niemożliwy do osiągnięcia. Realistyczne sformułowanie celu oznacza uwzględnienie ryzyka jego realizacji na etapie planowania. Tak określony cel powinien oscylować wokół spodziewanych pozytywnych wyników wykonania zadania, a nie minimum zakładającego pewność osiągnięcia celu. Przy określaniu celów należy zakładać postęp i rozwój wyników w obszarze danej polityki, a nie jedynie utrzymywać stan obecny w tym zakresie.

Obowiązek formalnego wyznaczania celów, wymuszony przez instrumenty kontroli zarządczej określone w art. 70 ustawy o finansach publicznych, tj.: plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, jest jednym z warunków właściwego zarządzania jednostką, a w konsekwencji efektywnego wykorzystania środków publicznych. Tak określone cele i zadania jednostki powinny być realizowane w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Legalność oznacza ocenę kontrolowanej działalności z punktu widzenia jej zgodności z prawem materialnym, proceduralnym oraz ustrojowym, określającym zadania i kompetencje kontrolowanych podmiotów. Legalność realizacji celów i zadań jednostki jest oceniana na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego (konstytucji, ratyfikowanych umów międzynarodowych, ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego, obowiązujących na obszarze działania organów, które je ustanowiły), a także z uwzględnieniem przepisów wewnętrznych regulujących działanie poszczególnych jednostek. Chodzi w szczególności o statuty (jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych – art. 12 ust. 2, agencji wykonawczych – art. 19), regulaminy organizacyjne itp.²⁵⁹.

Kryterium efektywności realizacji celów i zadań jednostki polega przede wszystkim na badaniu wysokości poniesionych nakładów (finansowych, rzeczowych, organizacyjnych) i rezultatów osiągniętych z ich udziałem. Efektywność służy racjonalizacji kosztów, oznaczającej wydajność i skuteczność wydatkowania środków publicznych w związku z realizacją zamierzonego zadania oraz dążenie do uzyskania największych oszczędności w nakładach, przy porównywalnym efekcie²⁶⁰. Oszczędność oznacza, że zasoby wykorzystywane do realizacji zadań muszą być dostępne w odpowiednim czasie, odpowiedniej ilości oraz jakości, a także po najlepszych cenach. Według kryterium terminowości realizacja celów

²⁵⁹ Nie straciły aktualności procedury funkcjonujące w jednostkach przed dniem 1 stycznia 2010 r.

²⁶⁰ Przez efektywność rozumie się osiągnięcie danych wyników najmniejszym kosztem lub osiągnięcie dużego produktu z danej ilości materiałów. J. Black, *Słownik ekonomii*, PWN, Warszawa 2008, s. 96.

i zadań, w tym czynności składające się na prowadzenie przez nią gospodarki finansowej, powinna następować w terminach wynikających z przepisów prawa, aktów kierownictwa wewnętrznego oraz zawartych zobowiązań.

Prowadzenie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych podlega dokumentowaniu. Dokumentację systemu kontroli zarządczej tworzą procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników, a także inne dokumenty wewnętrzne.

Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych obejmuje pięć grup zagadnień, takich jak: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena. Ogólne cele kontroli zarządczej, określone w ustawie, są wyliczone grupami i obejmują zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, czyli legalności działania;
- 2) skuteczności i efektywności działania;
- 3) wiarygodności sprawozdań dotyczących kwestii finansowych (np. sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych, sprawozdania z działalności merytorycznej jednostki);
- 4) ochrony zasobów (mechanizmy kontroli) poprzez zadbanie, aby dostęp do zasobów jednostki miały tylko osoby upoważnione. W każdej jednostce należy wprowadzić zasady gospodarowania mieniem oraz przeprowadzać metodą inwentaryzacji okresową kontrolę stanu zasobów, a osobom zarządzającym i pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania (środowisko wewnętrzne). Osoby zarządzające i pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań. Osoby zarządzające powinni wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami;
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji (informacja i komunikacja). Osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. Efektywny system komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym, a także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców. Należy zapewnić, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań, efektywne mechanizmy przekazywania ważnych infor-

macji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i JST (komunikacja wewnętrzna), a także efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiąganie celów i realizację zadań (komunikacja zewnętrzna);

- 7) zarządzania ryzykiem (cele i zarządzanie ryzykiem), które ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa i realizacji zadań. Proces zarządzania ryzykiem powinien być dokumentowany²⁶¹.

Jednym z celów kontroli zarządczej jest zapewnienie skuteczności oraz efektywności działania. Organizacja działa skutecznie i efektywnie wówczas, gdy osiąga założone cele, zarówno te strategiczne, jak i te na poziomie operacyjnym. Właściwe zrozumienie celów przez pracowników i zaangażowanie sprzyja efektywnej ich realizacji. W nauce o zarządzaniu występuje metoda zarządzania przez cele. Idea metody bazuje na założeniu, iż „skuteczne zarządzanie musi kierować wizję i wysiłek całej kadry kierowniczej ku wspólnemu celowi”²⁶².

Środowisko wewnętrzne ma istotny wpływ na jakość kontroli zarządczej. W tym zakresie liczą się przede wszystkim: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, właściwa struktura organizacyjna i optymalne delegowanie uprawnień. Środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy determinuje jakość kontroli zarządczej w jednostce. Te wszystkie elementy – często nie będąc bezpośrednio związane z realizacją celów kontroli zarządczej – stanowią bazę do właściwego wdrożenia mechanizmów kontroli zarządczej i ich funkcjonowania²⁶³.

Cele i zarządzanie ryzykiem łączą się z jasnym określeniem misji, co sprzyja ustaleniu hierarchii celów i zadań, oraz z efektywnym systemem zarządzania ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Prawidłowo zidentyfikowane ryzyko poddaje się analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Następnie wyznacza się akceptowany poziom ryzyka i określa rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie). W końcowym etapie określa się działania, które muszą być podjęte w celu zmniejszenia danego ryzyka do poziomu akceptowanego. Zarządzanie ryzykiem w aspekcie wdrażanej kontroli zarządczej stanowi centralny element systemu. Jest to związane z tym, iż zarządzanie ryzykiem, jako proces, jest zdetermino-

²⁶¹ Ministerstwo Finansów, Biuletyn 2013 nr 4(9), http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_1_zarządzanie_ryzykiem.pdf (dostęp: 30.06.2014 r.).

²⁶² P.F. Ducker, *Praktyka zarządzania*, Wydawnictwo Ekonomiczne, Kraków 1992.

²⁶³ K. Puchacz, *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2010, s. 22.

wane przez środowisko wewnętrzne, wizję, misję i cele organizacji. Jednocześnie w wyniku tego procesu otrzymujemy mechanizmy kontroli, monitoringu, kanałów komunikacyjnych, czym w rezultacie możemy dokonać oceny systemu kontroli zarządczej, a w efekcie końcowym zarządzanie ryzykiem jest w ciągłej interakcji ze wszystkimi pozostałymi komponentami systemu kontroli zarządczej²⁶⁴.

Mechanizmy kontroli wskazują na przebieg czynności sprawdzających. Standardy w tym zakresie stanowią zestawienie podstawowych mechanizmów (rozwiązań proceduralnych), które mogą funkcjonować w ramach systemu kontroli zarządczej. Mechanizmy kontroli powinny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko.

Informacja i komunikacja to warunek sprawnej kontroli. Osobom zarządzającym oraz pracownikom zapewnia się dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania powierzonych im obowiązków. System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w układzie pionowym, jak i poziomym. Efektywny system komunikacji umożliwia nie tylko przepływ informacji, lecz także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców.

Monitorowanie i bieżąca ocena funkcjonowania kontroli zarządczej są niezbędne do wnioskowania o jej skuteczności i efektywności. Źródłem pewności o rzeczywistym stanie kontroli zarządczej powinny być przede wszystkim wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Standardy zalecają coroczne potwierdzenie uzyskania oświadczenia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok²⁶⁵.

Wymienione powyżej cele nie są katalogiem zamkniętym, poszczególne jednostki mogą rozbudowywać cele dodatkowe, które będą uwarunkowane charakterystyką danej jednostki. Zatem projektując system kontroli zarządczej, należy uwzględnić specyfikę tych jednostek i różne podejście do zarządzania nimi. Do podstawowych czynników wpływających na kształt systemu kontroli zarządczej należy zaliczyć: wielkość jednostki gospodarczej, przedmiot jej działalności, strukturę organizacyjną, sposób organizacji pracy, metody zarządzania. Istota procesu wdrażania kontroli zarządczej powinna uwzględniać takie procedury czy metody działania, które będą praktyczne i dzięki którym jednostka osiągnie założone cele. Ponadto kontrola zarządcza powinna umożliwiać weryfikację sprawności zarządzania w ujęciu kompleksowym, obejmując całą działalność jed-

²⁶⁴ A. Bela, *Mierniki oceny systemu kontroli zarządczej w Polsce*, PIKŹ, Warszawa 2011. s. 11.

²⁶⁵ A. Sulikowska, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych jako koncepcja zarządzania i pomiaru efektywności funkcjonowania organizacji*, http://zif.wzr.pl/pim/2012_1_1_24.pdf (dostęp: 30.06.2014 r.).

nostki organizacyjnej. Z uwagi na bezpośredni związek z zarządzaniem wykacza ona poza ramy tradycyjnie pojętej kontroli²⁶⁶.

Podstawową zarządzania ryzykiem korporacyjnym jest założenie, że każdy podmiot gospodarczy istnieje po to, aby przynosić korzyści swoim udziałowcom. Ryzyko, traktowane jako źródło zarówno zagrożeń, jak i szans, zwiększa zdolność do budowania wartości poprzez wykorzystywanie możliwości oraz radzenie sobie z ryzykiem. Według *COSO II* zdarzenia występujące w przedsiębiorstwie mogą mieć skutki pozytywne, negatywne lub oba jednocześnie. Zdarzenia o negatywnych skutkach oznaczają ryzyko, które może uniemożliwić tworzenie wartości lub zmniejszyć istniejącą wartość.

Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym składa się z ośmiu powiązanych elementów, które wykorzystuje się do osiągnięcia celów wynikających ze strategii organizacji²⁶⁷. Te elementy to:

- środowisko wewnętrzne – obejmuje charakter organizacji i stanowi podstawę postrzegania i reagowania na ryzyko przez pracowników, filozofię zarządzania ryzykiem i dopuszczalny poziom ryzyka, uczciwość i wartości etyczne oraz środowisko pracy;
- ustalanie celów – cele muszą zostać ustalone zanim kierownictwo przejdzie do identyfikacji potencjalnych zdarzeń wywierających wpływ na ich osiągnięcie. Zarządzanie ryzykiem zapewnia, że kierownictwo posiada procedury ustalania celów, które odwołują się do misji i wizji oraz odpowiadają poziomowi ryzyka dopuszczonego przez organizację;
- identyfikacja zdarzeń – zdarzenia wewnętrzne i zewnętrzne wpływające na osiągnięcie celów muszą zostać zidentyfikowane z rozróżnieniem zagrożeń i szans, które w dalszym etapie są uwzględniane w procesie ustalania celów i budowania strategii organizacji;
- ocena ryzyka – analiza i ocena prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka;

²⁶⁶ E. Chojna-Duch, C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009 nr 12.

²⁶⁷ Amerykańska organizacja sektora prywatnego COSO we wrześniu 2004 roku wydała opracowanie „Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa” zwane również *COSO II*, które jest dostępne w języku polskim. Obecnie jest to najpopularniejszy model zarządzania ryzykiem, który w sposób przejrzysty i prosty, krok po kroku przybliża czytelnikowi mechanizmy zarządzania ryzykiem korporacyjnym. Składa się z dwóch części. Pierwsza część zawiera strukturę ramową, która definiuje zarządzanie ryzykiem korporacyjnym oraz opisuje zasady i koncepcje stanowiące wskazówki do oceny i zwiększenia efektywności zarządzania ryzykiem na wszystkich szczeblach organizacji. Główną część opracowania stanowi opis komponentów systemu koniecznych do osiągnięcia wcześniej założonych celów strategicznych i operacyjnych. Druga część ilustruje techniki zastosowania poszczególnych elementów struktury ramowej.

- reakcja na wystąpienie ryzyka – kierownictwo wybiera rodzaj reakcji (unikanie, akceptacja, ograniczanie lub dzielenie się ryzykiem), by w dalszej kolejności opracować zestaw działań mających na celu powiązanie zidentyfikowanego ryzyka z akceptowalnym poziomem;
- działania kontrolne – polityki i procedury ustalone oraz realizowane w celu efektywnej realizacji reakcji na ryzyko;
- informacja i komunikowanie się – odpowiednie informacje powinny być zbierane i przekazywane w formie i ramach czasowych umożliwiając pracownikom wykonywanie swoich obowiązków; skuteczna komunikacja musi także mieć miejsce w szerszym zakresie – w dół, w poprzek i w górę hierarchii organizacyjnej,
- monitorowanie – monitorowanie poszczególnych obszarów ryzyka jest realizowane poprzez stałe działania kierownictwa, niezależne oceny lub poprzez kombinację obu tych czynników; zintegrowane zarządzanie ryzykiem jest procesem dynamicznym oraz wielokierunkowym i interaktywnym, w którym prawie każdy komponent może wpływać na inne komponenty²⁶⁸.

Najczęstsze obszary działania, w ramach których są realizowane komponenty kontroli zarządczej, zostały przedstawione poniżej:

1. **Ocena ryzyka.** Ocena ryzyka polega na identyfikacji i ocenie zdarzeń (przyporządkowanych do ustalonych celów i zadań) w jednostce, które mogą wpłynąć pozytywnie albo negatywnie na osiągnięte wyniki. Podstawowym warunkiem oceny ryzyka jest ustanowienie celów powiązanych na różnych poziomach i wewnętrznie ze sobą spójnych. Organizacja powinna wypracować mechanizmy identyfikacji ryzyka w poszczególnych procesach, ich oceny pod względem skutku i prawdopodobieństwa wystąpienia.
2. **Mechanizmy kontrolne.** Czynności kontrolne występują na wszystkich szczeblach i we wszystkich obszarach działania jednostki. W myśl zapisów Standardów Kontroli Zarządczej, najważniejsze niezbędne działania kontrolne powinny być ujęte w obowiązujących politykach i procedurach. Szczególny nacisk powinien być położony na podział obowiązków. Inny aspekt związany z działaniami kontrolnymi, na który należy zwrócić uwagę, to odpowiednie zarządzanie bezpieczeństwem informacji oraz wszelkie procedury kontroli finansowej zapewniające wiarygodność sprawozdań. Inne instrumenty kontrolne to zezwolenie, autoryzacja, weryfikacje, uzgadnianie, przeglądy, ochrona zasobów, określenie zasad bezpieczeństwa informatycznego czy też szeroko pojęta kontrola finansowa.

²⁶⁸ T. Mechelewski, *COSO II – standard nie tylko popularny*, <http://www.pbsg.pl/coso-ii-standard-nie-tylko-popularny> (dostęp: 30.06.2014 r.).

3. **Informacja i komunikacja.** Informacja i komunikacja to proces wymiany informacji w celu wykonywania, zarządzania oraz kontroli nad działaniami operacyjnymi jednostki. Odpowiednie jego funkcjonowanie ma znaczny wpływ na podejmowanie decyzji przez najwyższe kierownictwo oraz na wiarygodność publikowanych sprawozdań finansowych. Standard w tym obszarze wskazuje na konieczność zapewnienia, że na podstawie obowiązujących procedur odpowiednie informacje są przekazywane w określonym czasie do wyznaczonych osób. Efektywność komunikacji pracowników z zarządem i najwyższym kierownictwem ma duże znaczenie dla działania organizacji – pracownicy niższego szczebla powinni móc przysyłać informacje na wyższe szczeble organizacyjne, a reakcje ze strony kierownictwa powinny odbywać się w uprzednio określonym przedziale czasu. Stąd też efektywna komunikacja powinna być rozumiana szerzej – jako pionowy i poziomy przepływ informacji w ramach jednostki. Efektywna wymiana informacji wewnątrz jednostki pozwala na szybszą i efektywniejszą odpowiedź na zmiany zachodzące np. w otoczeniu prawnym przedsiębiorstwa. Oprócz komunikacji wewnętrznej ważne jest również przekazywanie informacji na zewnątrz, np. o stosowanych procedurach i zasadach postępowania.
4. **Monitoring.** Polega na identyfikacji punktów krytycznych mających kluczowe znaczenie dla oceny skuteczności kontroli wewnętrznej, a w dalszej części – na wdrożeniu mechanizmów nadzorowania realizacji poszczególnych elementów i działań kontroli wewnętrznej. Punkty, w których taka czynność sprawdzająca jest wykonywana, są poddawane testom w zakresie efektywności oraz dostosowania do zmian zachodzących w otoczeniu. W razie wykrycia nieprawidłowości w przeprowadzanych działaniach kontrolnych lub niższej efektywności tych działań są wdrażane odpowiednie działania korekcyjne. Operacyjny monitoring ma miejsce w zwykłym toku wykonywania zadań. Składają się nań zwykle czynności zarządzania i nadzoru oraz inne działania podejmowane przez pracowników podczas wykonywania ich obowiązków. Zakres i częstotliwość osobnych ocen przede wszystkim będzie zależeć od oceny rodzajów ryzyka oraz efektywności procedur monitoringu operacyjnego.

3.2. Wprowadzenie do regulacji kontroli zarządczej

Pojęcie kontroli zarządczej zastąpiło funkcjonującą na gruncie ustawy o finansach publicznych z 2005 r. kontrolę finansową (art. 47 ustawy o finansach publicznych z 2005 r.)²⁶⁹. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy o finansach

²⁶⁹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 249, poz. 2104).

publicznych, kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych została wprowadzona w miejsce kontroli finansowej²⁷⁰. W nowym ujęciu kontrola zarządcza obejmuje wszystkie aspekty działalności jednostki, a obowiązkiem kierownika jednostki jest wdrożenie i monitorowanie jej elementów, tak aby jednostka osiągała cele określone w planie działalności w sposób zgodny z prawem, oszczędny, efektywny i terminowy²⁷¹. System kontroli zarządczej to sposób spojrzenia na organizację, który ma ułatwić zarządzanie nią w uporządkowany sposób²⁷².

Obowiązek wdrożenia kontroli zarządczej obejmuje wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, niezależnie od ich przynależności do sektora rządowego lub samorządowego²⁷³, niezależnie od formy prawnej, w jakiej funkcjonują (państwowe lub samorządowe osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), wielkości środków gromadzonych i rozdysponowanych w trakcie roku budżetowego oraz przedmiotu działalności.

Charakterystyczną cechą kontroli zarządczej jest jej funkcjonowanie na dwóch poziomach, tj. pojedynczej jednostki sektora finansów publicznych oraz grupy jednostek, w dziale administracji rządowej albo w jednostce samorządu terytorialnego realizującej wyznaczone cele i zadania. Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli

²⁷⁰ Zgodnie z ustawową definicją art. 47 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 249, poz. 2104), kontrola finansowa, dotycząca procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem, obejmowała: przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych, a także prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych.

²⁷¹ Termin „kontrola zarządcza” w polskim prawodawstwie występuje coraz częściej. Poza przepisami ustawy o finansach publicznych pojęciem „kontrola zarządcza” posługuje się również: ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ustawa o działach administracji rządowej, rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. nr 21, poz. 108), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz. U. nr 226, poz. 1826).

²⁷² Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania i otoczenie. Kompendium wiedzy*. Warszawa, luty 2012.

²⁷³ Ustawa zrezygnowała z podziału sektora finansów publicznych na trzy podsektory: rządowy, samorządowy oraz ubezpieczeń społecznych, uregulowanego w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.

zarządczej). Zawsze za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik.

W ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego (II poziom kontroli zarządczej). Podmiotami odpowiedzialnymi za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie są odpowiednio: minister kierujący danym działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego²⁷⁴. Należy zaznaczyć, że kontrola zarządcza I poziomu podlega systematycznej ocenie w ramach audytu wewnętrznego (art. 272 ust. 1), dokonywanej przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce albo usługodawcę²⁷⁵.

Pojęcie kontroli zarządczej ma swoje źródło w naukach o zarządzaniu oraz w nauce administracji. Kontrola zarządcza stanowi podstawę zarządzania w sektorze finansów publicznych opartą na regule „3 E” (*economy* – gospodarność, *efficiency* – efektywność, *effectiveness* – skuteczność)²⁷⁶.

W ujęciu teoretycznym kontrola składa się z czterech etapów.

1. Ustalenia stanu obowiązującego (zgodnego z przepisami) – obejmuje zarówno prawo powszechnie obowiązujące, jak i akty prawa wewnętrznego (przepisy wewnętrzne funkcjonujące w jednostce).
2. Ustalenia stanu rzeczywistego (faktycznego), w tym realizacji zasad gospodarności, rzetelności i celowości działania, wyznaczających sposób funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych.
3. Porównanie stanu rzeczywistego, będącego istotą kontroli, ze stanem obowiązującym. Etap ten obejmuje zjawiska, z których jedno (stan obowiązujący) jest wyznacznikiem dla drugiego (stan rzeczywisty). Jego wynikiem może być wykonanie lepsze niż wzorzec, równe wzorcowi lub gorsze niż wzorzec.

²⁷⁴ Oznacza to, że minister kierujący działem administracji rządowej oraz wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego odpowiedzialny jest w podwójnej roli za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej – raz jako kierownik jednostki, a drugi raz jako nadzorujący odpowiedni dział administracji rządowej lub jednostkę samorządu terytorialnego.

²⁷⁵ Akcentując różnice pomiędzy instytucjami, w literaturze przedmiotu podkreśla się, że „kontrola jest nieodzownym elementem funkcjonowania organizacji, za którą odpowiedzialne jest całe kierownictwo. Audyt wewnętrzny interweniuje tylko w drugim etapie (weryfikacyjnym), aby skontrolować istnienie i skuteczność rozwiązań kontrolnych. Dobrze zorganizowany system kontroli wewnętrznej może być jednym z celów audytu. W długim przedziale czasu audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia kontroli, szacuje i ocenia sprawność wszystkich jej form, ale on sam nie jest kontrolą” – B.R. Kuc, *Audyt wewnętrzny, teoria i praktyka*, Warszawa 2002, s. 80.

²⁷⁶ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 361.

4. Wyjaśnienia przyczyn stwierdzonej niezgodności stanu rzeczywistego z obowiązującym. Etap ten stanowi najbardziej skomplikowaną część kontroli. Obejmuje ustalenie pierwotnych przyczyn stwierdzonych podczas kontroli zjawisk, umiejscowienie ich w strukturze organizacyjnej jednostki oraz ustalenie zakresu odpowiedzialności. Przyczyny niezgodności dzielą się na obiektywne i subiektywne, zewnętrzne lub wewnętrzne oraz główne lub uboczne²⁷⁷. Ten etap kontroli służy likwidacji stwierdzonych nieprawidłowości oraz optymalnemu doborowi środków i działań zmierzających do właściwego zaadaptowania w danej jednostce obowiązujących wzorców ogólnych. Kontrola jest procesem, w czasie którego dokonuje się porównania stanu rzeczywistego danej rzeczy lub sprawy ze wzorcem. Jeśli stan rzeczywisty jest gorszy od wzorca, należy zidentyfikować przyczyny, ustalić osoby odpowiedzialne i doprowadzić do zgodności stanu rzeczywistego ze wzorcem²⁷⁸.

Tak pojmowana kontrola w jednostkach sektora finansów publicznych opiera się na zasadzie legalności, zasadzie prawdy oraz zasadzie równości stron. Przez legalność rozumie się zgodność zakresu przedmiotowego, podmiotowego, terminu i sposobu prowadzenia kontroli z przepisami, nie tylko aktów prawa powszechnie obowiązującego (ustawy, rozporządzenia), lecz także aktów prawa wewnętrznego regulujących funkcjonowanie danej jednostki (regulaminy, instrukcje, zarządzenia). Zasada prawdy (zwana także zasadą prawdy obiektywnej) oznacza zgodność poczynionych ustaleń ze stanem faktycznym, z uwzględnieniem poprawnie stwierdzonego stanu wymaganego. Jest ona fundamentem rzetelnie przeprowadzonej kontroli. Wspomagająca ją zasada równości stron gwarantuje prawo składania wyjaśnień oraz dowodów przez kontrolowanego, a na kontrolującego nakłada obowiązek odniesienia się do przedstawionych argumentów.

Z zasadami prowadzenia postępowania kontrolnego są związane kryteria, na podstawie których dokonuje się oceny kontrolowanych podmiotów. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że wśród z góry określonych kryteriów kontroli finansowej podstawowe znaczenie mają kryteria legalności, celowości, rzetelności i gospodarności²⁷⁹. Kryterium celowości opiera na ocenie stopnia realizacji celów i zadań, dla których realizacji jednostka została utworzona, poprzez usta-

²⁷⁷ S. Kałużny, T. Zawadzak, *Kontrola gospodarcza w jednostkach budżetowych*, Kwantum, Warszawa 1999, s. 105.

²⁷⁸ K. Winiarska, A.J. Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2014, s. 333.

²⁷⁹ J. Jagielski, *Kontrola w administracji publicznej*, Lexis Nexis, Warszawa 1999, s. 21.

lenie, czy jej działanie jest racjonalne, pozytywne oraz przynoszące spodziewane efekty. Rzetelność obejmuje ocenę funkcjonowania jednostki z punktu widzenia zachowania przez nią należytej staranności, stosowania istniejących standardów, reguł i parametrów przyjętych w danej działalności. Gospodarność oznacza optymalne wykorzystanie posiadanych środków finansowych i gospodarczych, czyli osiągnięcie jak najlepszych wyników z danych nakładów.

Termin „kontrola” w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych jest używany wielokrotnie. Samo pojęcie kontroli nie jest natomiast w żadnym artykule wyjaśnione. „Kontrola” występuje w art. 1 (kontrola procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem), art. 54 (wstępna kontrola zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych, dokonywana przez głównego księgowego), art. 74 (kontrola nad sektorem finansów publicznych sprawowana przez Ministra Finansów), art. 114 (bieżąca kontrola dochodów i wydatków), art. 150 (kontrola wykonania zadania będąca elementem umowy dotacyjnej przyznającej dotację z budżetu państwa).

Ustęp 4 i 5 art. 69 formułują delegację do ogłoszenia dodatkowych dokumentów dotyczących kontroli zarządczej. Na Ministra Finansów został nałożony obowiązek określenia w formie komunikatu standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodnych z międzynarodowymi standardami. Standardy kontroli zarządczej opracowane przez Ministra Finansów powinny być zgodne ze standardami międzynarodowymi²⁸⁰.

Wytyczne *INTOSAI GOV 9100*, obok raportów *COSO* oraz „Zmienionych Standardów Kontroli wewnętrznej służących skutecznemu zarządzaniu” Komisji Europejskiej, stanowiły podstawę do opracowania „Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”²⁸¹.

²⁸⁰ Formułując delegację do określenia i publikacji standardów kontroli zarządczej, ustawodawca – przy obowiązku ich zgodności z międzynarodowymi standardami – zrezygnował z dookreślenia, że standardy te mają mieć charakter powszechnie uznawanych (tak jak czynił to art. 63 ust. 1 pkt 1 Ustawa o finansach publicznych z 2005 r. w zakresie standardów kontroli finansowej). Kryterium zgodności z „powszechnie uznawanymi standardami” ustawodawca pozostawił dla standardów audytu wewnętrznego (art. 273 ust. 1).

²⁸¹ http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zaradcza-i-audit-wewnetrzny/kontrola-zaradcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy/-/asset_publisher/SVp7/content/baza-wiedzy1/pop_up;jsessionid=2F5C5BC8B860B860C7E2C-CA72912C918?_101_INSTANCE_SVp7_viewMode=print (dostęp: 12.09.2015 r.).

W tab. 4 zawarto porównanie głównych elementów standardów kontroli w oparciu o ustawę z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych i ustawę z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych są określone w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.). Przy ich opracowywaniu uwzględniono następujące międzynarodowe standardy:

- „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*)²⁸²;
- „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*The International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*);
- „Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu” Komisji Europejskiej przyjęte w 2007 r. (*The Revised Internal Control Standard for Effective Management SEC (2007) 1341 appendix 1*)²⁸³.

Standardy kontroli zarządczej nie mają charakteru przepisów prawa powszechnego. Należy je traktować jak wskazówki Ministra Finansów dotyczące zasad budowania systemów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Standardy formułujące katalog podstawowych zasad, na jakich powinien opierać się system kontroli zarządczej, stanowią układ odniesienia dla systemów kontroli funkcjonujących w jednostkach sektora finansów publicznych i ich oceny przez kierowników jednostek i audytorów wewnętrznych, a także wyznaczą obszary i kierunki zmian lub uzupełnienia tych systemów.

Standardy zostały sformułowane w sposób jak najbardziej ogólny i zwięzły, mają bowiem zastosowanie do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, zróżnicowanych pod względem organizacyjnym, prawnym i funkcjonalnym. Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej, takich jak: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena.

²⁸² http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/sip/sip16-2009/SiP-16-317.pdf (dostęp: 01.01.2014 r.).

²⁸³ Ibidem.

Tabela 4. Porównanie uregulowań kontroli finansowej w oparciu o ustawę z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych i kontroli zarządczej w oparciu o ustawę z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych

Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych	Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych
<p>Art. 44. ust. 1. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych, zwany dalej „kierownikiem jednostki”, jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej.</p>	<p>Art. 53. ust. 1. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych, zwany dalej „kierownikiem jednostki”, jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki.</p>
<p>Art. 47. ust. 1. Kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem.</p>	<p>Art. 68. ust. 1. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.</p>
<p>Art. 47. ust. 2. Kontrola finansowa obejmuje:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków; 2. badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych; 3. prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt. 2. 	<p>Art. 68. ust. 2. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2. skuteczności i efektywności działania; 3. wiarygodności sprawozdań; 4. ochrony zasobów; 5. przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; 6. efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7. zarządzania ryzykiem.
<p>Art. 47. ust. 3. Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej procedury, o których mowa w ust. 2, biorąc pod uwagę standardy, o których mowa w art. 63 ust. 1 pkt. 1, oraz zapewnia ich przestrzeganie.</p>	<p>Art. 69. ust. 1. Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, zwanego dalej „ministrem kierującym działem”, z zastrzeżeniem ust. 2; 2. Wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego; 3. Kierownika jednostki.

Źródło: opracowanie własne w oparciu o ustawę z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych i ustawę z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Celem standardów jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa. Standardy stanowią upowszechniony zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia jej systemu. Są one więc swego rodzaju wyznacznikiem sposobu jakości organizacji i zarządzania jednostką sektora finansów publicznych.

W tab. 5 tabeli dokonano porównania standardów kontroli finansowej i standardów kontroli zarządczej.

Tabela 5. Porównanie standardów kontroli finansowej i standardów kontroli zarządczej

Standardy kontroli finansowej			Standardy kontroli zarządczej		
Lp.	Standard	Obszar	Lp.	Standard	Obszar
1.	Uczciwość i wartości etyczne	Środowisko wewnętrzne	1.	Przestrzeganie wartości etycznych	Środowisko wewnętrzne
2.	Kompetencje zawodowe		2.	Kompetencje zawodowe	
3.	Struktura organizacyjna		3.	Struktura organizacyjna	
4.	Identyfikacja zadań wrażliwych		4.	Delegowanie uprawnień	
5.	Powierzenie uprawnień				
6.	Określanie celów i monitorowanie realizacji zadań	Zarządzanie ryzykiem	5.	Misja jednostki	Cele i zarządzanie ryzykiem
7.	Identyfikacja ryzyka		6.	Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji	
8.	Analiza ryzyka		7.	Identyfikacja ryzyka	
9.	Reakcja na ryzyko i działania zaradcze		8.	Analiza ryzyka	
			9.	Reakcja na ryzyko	

Standardy kontroli finansowej			Standardy kontroli zarządczej			
Lp.	Standard	Obszar	Lp.	Standard	Obszar	
10.	Dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych	Mechanizmy kontroli	10.	Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej	Mechanizmy kontroli	
11.	Zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych		11.	Nadzór		
12.	Podział obowiązków		12.	Ciągłość działalności		
13.	Weryfikacje		13.	Ochrona zasobów		
14.	Nadzór		14.	Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych		
15.	Rejestrowanie odstępstw		15.	Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych		
16.	Ciągłość działalności					
17.	Ochrona zasobów					
18.	Kontrola dostępu					Mechanizmy kontroli
19.	Kontrola oprogramowania systemowego					
20.	Kontrola tworzenia i zmian w aplikacjach					
21.	Podział obowiązków					
22.	Ciągłość działalności					
23.	Kontrole aplikacyjne					
24.	Bieżąca informacja	Informacja i komunikacja	16.	Bieżąca informacja	Informacja i komunikacja	
25.	Komunikacja wewnętrzna		17.	Komunikacja wewnętrzna		
26.	Komunikacja zewnętrzna		18.	Komunikacja zewnętrzna		
27.	Monitorowanie systemu kontroli finansowej	Monitorowanie i ocena	19.		Monitorowanie i ocena	
28.	Ocena systemu kontroli finansowej		20.	Samoocena		
			21.	Audyt wewnętrzny		
			22.	Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej		

Źródło: opracowanie własne w oparciu o Standardy Kontroli Finansowej i Standardy Kontroli Zarządczej.

3.3. Rola kierownictwa w realizacji kontroli zarządczej

Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych odpowiedzialny jest jej kierownik. Nie jest możliwe powierzenie odpowiedzialności za zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce innym osobom, na podstawie art. 53 ust. 2, jako że działania podejmowane w ramach zapewnienia kontroli zarządczej nie mieszczą się w pojęciu gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych. Obowiązki w zakresie kontroli zarządczej mogą być nałożone na każdego pracownika jednostki sektora finansów publicznych (np. opracowanie projektu procedur obiegu dokumentów księgowych przez głównego księgowego jednostki)²⁸⁴, natomiast za kontrolę zarządczą, rozumianą jako całość działań, odpowiedzialność ponosi wyłącznie kierownik jednostki.

Jak zapisano w podrozdziale 2.1 kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Kontrolę zarządczą należy wiązać z zarządzaniem jednostką lub grupą jednostek, zaś za najistotniejszy jej element należy uznać system wyznaczania celów i zadań oraz monitorowanie stopnia ich realizacji. Warto podkreślić, że efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania kierownika jednostki i wszystkich pracowników, szczególnie zatrudnionych na stanowiskach kierowniczych²⁸⁵.

Jeżeli na skutek niewłaściwego wypełniania przez kierownika obowiązków w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej dojdzie do naruszenia dyscypliny finansowej (przede wszystkim przez pracownika, któremu powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej w trybie art. 53 ust. 2), odpowiedzialność za wybrane delikty finansowe, związane z wadliwym funkcjonowaniem kontroli, będzie ponosić kierownik jednostki. Z tytułu zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych obejmuje:

- dopuszczenie do dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w rocznym planie finansowym jednostki – art. 11 ust. 2

²⁸⁴ Każdy pracownik jednostki jest również zobowiązany do samokontroli na swoim stanowisku pracy.

²⁸⁵ Pismo Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2010 r. znak: DA6/4095/NWX/2010/776 – www.mofnet.gov.pl (dostęp: 05.01.2015 r.).

ustawy z dnia 17 grudnia 2013 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁸⁶;

- dopuszczenie do niewykonania zobowiązania jednostki, którego termin płatności upłynął – art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2013 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁸⁷.

Warunkiem karalności jest zaistnienie nieprawidłowości w gospodarce finansowej wskutek zaniedbania lub niewypełnienia przez kierownika obowiązków w zakresie kontroli zarządczej²⁸⁸, przy czym nie ma znaczenia, że nieprawidłowości (pierwotne) zostaną zakwalifikowane jako naruszenie dyscypliny finansowej.

Nowelizacja ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw²⁸⁹ z dniem 11 lutego 2012 r. wyodrębniła w art. 18c odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych związanych z naruszeniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Nie zawiera ona jednak regulacji całkowicie nowych, odpowiedzialność kierownika z tytułu kontroli zarządczej wprowadzono już do ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z dniem 1 stycznia 2010 r., czyli z dniem wejścia w życie ustawy o finansach publicznych. Przepis art. 18 c nie określa, jakie obowiązki mogły zostać niewykonane lub nienależycie wykonane przez kierownika jednostki, natomiast wskazuje katalog trzynastu czynów, na dokonanie których ma wpływ niewykonanie lub nienależycie wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależycie wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obo-

²⁸⁶ Ustawa z dnia 17 grudnia 2013 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013, poz. 168).

²⁸⁷ Ustawa z dnia 17 grudnia 2013 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013, poz. 168).

²⁸⁸ Na podstawie art. 47 Ustawy o finansach publicznych z 2005 r. GKO wyraziła pogląd, że w zakresie sprawowania kontroli finansowej uprawnienia kierownika jednostki dotyczą ustalenia pisemnych procedur kontroli, prowadzenia kontroli w jednostce, delegowania niektórych obowiązków w zakresie kontroli finansowej pracownikom tej jednostki oraz podejmowania decyzji rozstrzygających (orzeczenie GKO z dnia 31 marca 2003 r., DF/GKO/Odw.-155/200-201/2002, LEX nr 80081). Ponieważ jednak obowiązująca ustawa w żadnym przepisie nie nakłada obowiązku ustalania pisemnych procedur kontroli zarządczej dla danej jednostki, ich brak nie przesądza o spełnieniu znamienia naruszenia dyscypliny finansowej.

²⁸⁹ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2011, nr 240, poz. 1429).

wiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ na:

- 1) uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego;
- 2) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki;
- 3) zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych;
- 4) niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku;
- 5) nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
- 6) zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania – terminu jej zawarcia;
- 7) niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych;
- 8) unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania;
- 9) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- 10) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia skargi na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej – terminu jej zawarcia;
- 11) odwołanie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- 12) dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi,

czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności;

- 13) Działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁹⁰.

Za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 c odpowiedzialność ponosi wyłącznie kierownik jednostki sektora finansów publicznych, gdyż to do jego obowiązków na podstawie art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych należy zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż funkcjonowanie kontroli zarządczej obejmuje swoim zasięgiem nie tylko najwyższe kierownictwo, lecz również kierowników niższych szczebli, a także wszystkich pracowników²⁹¹.

Kierownik jest zwierzchnikiem danego zespołu ludzi. Jego rola polega na osiągnięciu celów, które wyznaczono danemu zespołowi. Zadania wykonywane przez kierowników są różne od tych, które realizują inni członkowie organizacji, czyli tzw. wykonawcy. Większość ludzi w organizacji produkuje określone dobra lub świadczy usługi. Kierownicy natomiast kierują pracą innych i również za nią odpowiadają.

System sprawowania naczelnego kierownictwa w przedsiębiorstwie przez zawodowego menedżera wraz z towarzyszącą temu systemowi teorią zarządzania oraz ideologią. Pojęcie menedżeryzmu charakteryzuje się zatem trzema właściwościami: organizacyjnymi, teoretycznymi i ideologicznymi²⁹².

Jakość i skuteczność kontroli zarządczej zależała będzie od sposobu realizowania obowiązków przez kierownictwo i pracowników, ponieważ system kontroli zarządczej powinien być wbudowany w strukturę jednostki, a efektywność kontroli zarządczej wymaga, aby zadania z nią związane dotyczyły bieżącej działalności jednostki, tj. stanowiły część codziennych zadań wykonywanych przez pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych²⁹³.

²⁹⁰ Katalog 13 czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej – zawarty w art. 31 oraz 32 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. 2012, poz. 1529).

²⁹¹ K. Kapuścińska, M. Matejum, *Rola naczelnego kierownictwa w procesie kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej, Organizacja i Zarządzanie” 2013 nr 50, s. 187–198.

²⁹² J. Tudrej, *Menedżer efektywny*, WSHiP, Warszawa 1998, s. 54–57.

²⁹³ E. Kowalczyk, *Procedury kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory i przykłady*, PRESSCOM Sp. z o.o., Wrocław 2011, s. 21.

Wprowadzane procedury powinny być wcześniej omówione i zweryfikowane wspólnie z osobami, które będą odpowiadały za funkcjonowanie systemu. Wydaje się, że opracowany system kontroli zarządczej powinien m.in.:

- doprowadzić do ponownego określenia sposobów realizacji założonych celów;
- wskazać na nowe możliwości rozwiązania problemów pojawiających się w ramach bieżącego monitorowania realizacji celów;
- cyklicznie dokonywać przeglądu otoczenia jednostki, w celu wyboru optymalnych rozwiązań realizacji celów;
- ukierunkować zarządzanie ryzykiem na bieżące analizy na każdym szczeblu organizacji;
- umożliwić reakcję na ryzyko związane z uzyskaną informacją zwrotną;
- pomóc weryfikować środowisko wewnętrznego równocześnie z określaniem celów;
- zapewnić jego ocenę w ramach audytu wewnętrznego, ale również wskazywać na możliwe, nowe rozwiązania poprzez ciągłą analizę funkcjonowania systemu kontroli zarządczej;
- zawierać samoocenę, jako główny element w określaniu stanu kontroli zarządczej²⁹⁴.

Rola i zadania kierownika jednostki w systemie kontroli zarządczej wynikają przede wszystkim z kompetencji, w które wyposażają go przepisy prawa. Kierownik przewodzi jednostce oraz odpowiada za realizacją nałożonych zadań. System kontroli zarządczej powinien być przez niego stale monitorowany, oceniany i usprawniany.

²⁹⁴ B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009, s. 345.