

## Sprawozdawczość budżetowa oraz nadzór i kontrola gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego

### **6.1. Istota i funkcje sprawozdawczości budżetowej w optymalnym zarządzaniu środkami publicznymi**

Obowiązek sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych sprawozdań z wykonania procesów obejmujących gromadzenie dochodów oraz wydatkowanie środków publicznych wynika z przepisów prawa finansowego. Minister finansów, wypełniając delegację prawną wyrażoną w treści art. 41 ust. 2 u.f.p., wydał Rozporządzenie z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>174</sup>. Przedmiotowe rozporządzenie określa rodzaje, formy i sposoby sporządzania sprawozdań, jednostki obowiązujące do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań oraz ich odbiorców a także rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów o partnerstwie publiczno-prywatnym. Powszechnie sprawozdawczość budżetowa określana jest jako zestawienia liczbowe, sporządzane według podziałek klasyfikacji budżetowej w sumach narastających od początku roku do końca okresu sprawozdawczego na podstawie danych wynikających z rachunkowości budżetowej<sup>175</sup>. Zakres pojęciowy został również ukształtowany w orzecznictwie administracyjnym. Otóż zdaniem Komisji Orzekającej określenie „sprawozdanie z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdyspo-

<sup>174</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 119.

<sup>175</sup> K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, eMPi2, Poznań 2001, s. 129.

nowania” jest tożsamy z pojęciem „sprawozdania budżetowego” (Orzeczenie Komisji Orzekającej z dnia 12.09.2011 r. BDF 1/4900/59/65/11/52, SIP LEX nr 1053110). Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości sprawozdanie jednostki jest zestawieniem liczbowym (uzupełnionym niekiedy o część opisową) sporządzonym na podstawie ewidencji księgowej, charakteryzującym sytuację majątkową i finansową jednostki prowadzącej rachunkowość według stanu na określony dzień, a także efekty jej działalności, z uwzględnieniem elementów składających się na osiągnięty wynik finansowy<sup>176</sup>. W literaturze przedmiotu spotyka się stwierdzenia, zgodnie z którymi sprawozdawczość obejmuje zestawienia liczbowe, sporządzane jednorazowo lub okresowo dla celów statystycznych i kontroli działalności, przekazywane głównie na zewnątrz w formie wypełnionych formularzy sprawozdawczych oraz meldunków i raportów<sup>177</sup>. Można ją także określić jako zasadniczy produkt systemu rachunkowości, który przedstawia użyteczną informację w przedmiocie realizacji założeń dotyczących nade wszystko gromadzenia dochodów, przychodów oraz wydatków i rozchodów w danym okresie czasu. Z uwagi na przyjęte rozwiązania prawne zobowiązujące j.s.t. do publikowania w szczególności wysokości deficytu albo nadwyżki budżetowej oraz informacji o wykonaniu budżetu – sprawozdawczość budżetowa pojmowana jest jako immanentny element przyczyniający się do realizacji zasady jawności finansów publicznych. Niezależnie od rodzaju sporządzanej sprawozdawczości, tj. finansowej, budżetowej czy też opisowej, należy brać pod uwagę jej ścisły związek z ewidencją księgową. Wynika to z faktu ekspediowania z systemu rachunkowości do poszczególnych pozycji sprawozdań. Dlatego też użyteczność informacji pochodzącej ze sprawozdawczości budżetowej uzależniona jest od przyjętych w j.s.t. zasad i organizacji systemu sporządzania, ekspedycji sprawozdań oraz rzetelności rejestracji zdarzeń gospodarczych. W procedurze sporządzania sprawozdań ważny jest aspekt bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Jest to wymóg ustawy sformułowany w przepisach ustawy o rachunkowości. Uznaje się, że bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych umożliwia sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań. Użyteczność informacji czerpanej ze sprawozdawczości możliwa jest przez stosowanie jednolitych zasad klasyfikacji budżetowej. Konkludując, można stwierdzić, że sprawozdania budżetowe (kasowe) obrazują procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych w danym okresie sprawozdawczym, ale zawsze

---

<sup>176</sup> W. Miemieć, *Ustawa o finansach publicznych – Komentarz*, Presscom, Poznań 2010, s. 130.

<sup>177</sup> *Sprawozdawczość finansowa*, K. Winiarska (red.), Wydawnictwo PK, Koszalin 2010, s. 7.

w ujęciu roku budżetowego i z uwzględnieniem zasady roczności budżetu<sup>178</sup>. Sprawozdawczość budżetowa w optymalnym zarządzaniu gospodarką finansową spełnia wiele użytecznych funkcji. Istnieje kilka funkcji sprawozdawczości, lecz do zasadniczych należy zaliczyć funkcję: informacyjną, analityczną, dokumentacyjną oraz oceniającą-kontrolną.

W literaturze przedmiotu ugruntowany został pogląd, zgodnie z którym sprawozdawczość dostarcza danych liczbowych niezbędnych do analizy, kontroli i planowania gospodarczego, do podejmowania decyzji zarządczych oraz zabezpieczenia prawidłowego wykorzystania środków budżetowych<sup>179</sup>. Pierwsza, a zarazem najistotniejsza funkcja ma charakter informacyjny. Wynika to z faktu przydatności informacji dla poszczególnych grup odbiorców, tj. zarówno wewnętrznych (zarząd j.s.t., organ stanowiący oraz pracownicy jednostki), jak i zewnętrznych (kontrahentów, instytucje finansowe i ubezpieczeniowe, organy nadzoru i kontroli, organy skarbowe czy społeczeństwo danej wspólnoty samorządowej). Przydatność informacji czerpanej ze sprawozdawczości można sprowadzić do dwóch podstawowych funkcji. Mianowicie są to: prognostyczna funkcja informacyjna oraz potwierdzająca funkcja informacyjna<sup>180</sup>. W dużym uproszczeniu można przyjąć, że funkcja prognostyczna wyraża się przydatnością informacji przy przeprowadzaniu różnych analiz oraz prognoz ekonomiczno-finansowych. W dalszej kolejności dokonywana ocena *ex ante* stanowi podstawę podejmowania decyzji zarządczych odnośnie zamierzeń na płaszczyźnie inwestycyjnej j.s.t. Funkcja potwierdzająca dotyczy w głównej mierze wszelkiej działalności skupiającej się na czynnościach rozliczalności decydentów samorządowych oraz ocenie zdarzeń gospodarczych i finansowych w wymiarze *ex post*.

Funkcja analityczna związana jest głównie z wykorzystaniem treści sprawozdań do procesu decyzyjnego. W wyniku konfrontacji danych bardziej wiarygodny staje się proces planowania finansowego. Ma to znaczenie chociażby w przeprowadzanych analizach na potrzeby przygotowania projektu budżetu samorządowego, gdzie organ wykonawczy wykorzystuje liczne dane, m.in. pochodzące ze sprawozdawczości budżetowej. Oczywiście zagregowane dane historyczne mogą być wykorzystywane na etapie sporządzania analiz, prognoz gospodarczych o różnym profilu użyteczności, w tym także w przedmiocie analizy zamierzeń inwestycyjnych czy oceny wykonania budżetu. Z uwagi na

<sup>178</sup> Por.: E. Czołpińska, *Sprawozdawczość, kontrola i nadzór oraz dyscyplina finansów publicznych w J.S.T.*, [w:] *Finanse samorządowe 580 pytań i odpowiedzi*, C. Kosikowski, Joanna M. Salachna (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 655.

<sup>179</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Sprawozdawczość i kontrola finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Finanse samorządowe 2006. 400 pytań i odpowiedzi*, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2006, s. 452.

<sup>180</sup> *Sprawozdawczość finansowa, op. cit.* s. 27.

możliwość przeprowadzania oceny osiągniętych przez j.s.t. rezultatów, a także respektowania prowadzonej działalności w sposób zgodny z prawem, funkcja ta niejednokrotnie przybiera postać funkcji kontrolnej lub w dużej mierze uzupełnia założenia funkcji analitycznej. Umożliwia ona również stały monitoring bazy dochodowej oraz ustalenie odpowiedzialności za wykonywanie poszczególnych zadań i ewentualne błędy<sup>181</sup>. Do kolejnej funkcji sprawozdawczości należy wymienić aspekty kontrolne. Jest ona realizowana przez zestawianie w ustalonych okresach danych o gromadzonych dochodach i przychodach oraz wydatkowaniu środków publicznych, a następnie poddawana ocenie przez organ nadzoru i kontroli w tym także przez przedstawicieli organu stanowiącego samorządu terytorialnego. Na podstawie danych prezentowanych w sprawozdaniach kontrolowany jest proces realizacji budżetu w ujęciu częściowym lub pełnym. W koncepcji kontroli zarządczej sprawozdawczość z uwagi na swoje liczne funkcje zaliczana jest do katalogu skutecznych mechanizmów kontroli. Funkcja kontrolna i analityczna sprawozdawczości budżetowej wpisuje się na trwałe w proces zarządzania jednostką. W procesie zarządzania jednostką sprawozdawczość spełnia także funkcje określaną jako dokumentacyjna. Realizowana jest ona przez grupowanie danych liczbowych o procesach gromadzenia i rozdysponowania publicznych zasobów finansowych, wyniku budżetu (saldo), a także sytuacji majątkowej w jednym dokumencie. Prezentowanie danych liczbowych w jednym dokumencie pozwala w szybkim czasie rozpoznać ewentualne odstępstwa od przyjętych założeń planistycznych. Funkcja ta pozwala także na bieżące śledzenie zmian w planie finansowym jednostki. Nie sposób pominąć roli sprawozdawczości w wypełnianiu zasady przejrzystości i jasności gospodarowania środkami publicznymi. Jak zauważa S. Owsiak, zasady przejrzystości i jawności powinny zapewnić sprawne i racjonalne funkcjonowanie budżetu, zapewniając, aby układ budżetu był przejrzysty i pozwalał na rozpoznanie procesów w nim zachodzących, zasada jawności zaś zobowiązuje do prezentowania dochodów i wydatków społeczeństwu<sup>182</sup>. W zależności od poszczególnych grup użytkowników, tj. wewnętrznych i zewnętrznych, sprawozdawczość spełnia następujące funkcje<sup>183</sup>:

- 1) pozwala określić stan faktyczny gromadzonych dochodów budżetowych w podziale na konkretne źródła dochodów,

---

<sup>181</sup> M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe – narzędzia, decyzje, procesy* PWN, Warszawa 2006, s. 134.

<sup>182</sup> Zob. szerzej w: S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2005, s. 124.

<sup>183</sup> Por.: P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 211–212.

- 2) ujawnia stan procesów rozdysponowania środków budżetu samorządowego,
- 3) pozwala określić stan nadwyżki lub deficytu budżetu lokalnego,
- 4) ukazuje realizację planu finansowego jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego,
- 5) odsłania stan środków na rachunku bankowym j.s.t.,
- 6) pozwala spełniać funkcję narzędzia do dokonywania analizy i ewaluacji działalności i ustalać rozbieżności od przyjętych założeń,
- 7) stanowi ważne źródło wiedzy przy planowaniu finansowym, w tym w procedurze opracowania projektu budżetu lub innych zamierzeń finansowo-gospodarczych,
- 8) stanowi źródło poznawczo-analityczno-kontrolne realizacji procesów ekonomiczno-finansowych,
- 9) ukazuje rzetelność, skuteczność i umiejętność zarządzania publicznym zasobem finansowym z obowiązującymi zasadami, wzorcami, normami i regulacjami prawa,
- 10) wykorzystywana jest w procedurze oceny wykonania budżetu – absolution samorządowym,
- 11) stanowi dowód w postępowaniu karnych lub odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Konkludując, należy stwierdzić, iż sprawozdawczość budżetowa w procesie zarządzania gospodarką finansową j.s.t. pełni wiele użytecznych funkcji. Na podstawie danych czerpanych ze sprawozdawczości sprawowana jest bieżąca kontrola w zakresie poziomu założonego planu dochodów według poszczególnych źródeł, a także realizacji planu wydatków budżetowych, przyczyniając się do utrzymania w planie finansowym przyjętych limitów. Stanowi ona cenne źródło użytecznej informacji na potrzeby planowania finansowego i zarządzaniem długiem lokalnym.

### **6.1.1. Charakterystyka wybranych sprawozdań budżetowych**

**Sprawozdanie Rb-27S** z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego. Sprawozdanie jednostkowe sporządzane jest z zastosowaniem podziałek klasyfikacji budżetowej: dział, rozdział i paragraf klasyfikacji budżetowej. Dane wyszczególnione w rozdziałach podlegają sumowaniu. Zgodnie z wytycznymi zamieszczonymi w instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów j.s.t. – stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie

sprawozdawczości budżetowej – j.s.t. sporządza sprawozdanie jednostkowe z następujących dochodów budżetowych<sup>184</sup>:

- 1) z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez j.s.t., oraz pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz j.s.t. dochodów jednostki budżetowej,
- 2) udziałów j.s.t. we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, przekazanych z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa na rachunek budżetu j.s.t.,
- 3) dotacji celowych i subwencji ogólnej otrzymanych z budżetu państwa,
- 4) dotacji celowych z państwowych funduszy celowych oraz dotacji celowych na zadania realizowane przez j.s.t. na podstawie porozumień pomiędzy j.s.t.

Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają zbiorcze sprawozdania z wykonania planu dochodów budżetowych, w pełnym zakresie informacji wynikających ze sprawozdań jednostkowych z wykonania planu dochodów budżetowych. Jest to sprawozdanie sporządzane za poszczególne miesiące.

**Sprawozdanie Rb-27ZZ** z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych j.s.t. ustawami. Sprawozdanie jednostkowe sporządza się zgodnie z treścią formularza: dział, rozdział, paragraf określający źródło dochodów. Sumowaniu podlegają kwoty wyszczególnione w rozdziałach. Sporządzane jest kwartalnie.

**Sprawozdanie Rb-PDP** z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu. Prezentuje się w nim dane z wykonania dochodów podatkowych dotyczących: dochodów pobieranych przez urzędy skarbowe i przekazywane na rzecz budżetu j.s.t. – dochody powinny być zgodne z danymi wykazanymi w sporządzonych przez urzędy skarbowe. Jest sporządzane rocznie.

**Sprawozdanie Rb-28S** z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego. Jednostkowe sprawozdania sporządza się zgodnie z treścią formularza: dział, rozdział i paragraf. Kwoty wyszczególnione w rozdziałach podlegają sumowaniu. Jest to podstawowe sprawozdanie budżetowe wykorzystywane w procesie kontroli wydatków ponoszonych przez jednostki samorządowe. Szczegółowemu sprawdzeniu podlegają dane wykazane w kolumnie „Plan (po zmianach)”, gdzie wykazane są dane o planowanych wydatkach. Dane te powinny być zgodne z zatwierdzonym planem wydatków po dokonanych zmianach. Ustalając wysokość wydatków, które zostały już zaangażowane, przedstawiciele komisji rewizyjnej dokonują weryfikacji danych wykazanych w kolumnie „zaangażowanie”. W kolumnie tej

<sup>184</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 119.

należy wykazywać kwoty wynikające z umów, decyzji i innych postanowień których wykonanie powoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym. Wydatki, które zostały zrealizowane, wykazuje się w kolumnie „Wydatki wykonane”. Muszą one być zgodne z danymi księgowości analitycznej prowadzonej do rachunku bieżącego. W sprawozdaniu rocznym w kolumnie „Wydatki wykonane” wykazuje się zrealizowane wydatki, w tym wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego oraz wydatki zrealizowane w ramach funduszu sołeckiego. Ustalając stan zobowiązań ogółem, przedmiotem kontroli są wartości wykazane w kolumnie „Zobowiązania ogółem”. Jest to istotna pozycja sprawozdania, gdyż w tej kolumnie wykazuje się wszystkie bezsporne zobowiązania niespłacone do końca okresu sprawozdawczego. W trakcie prowadzonej kontroli szczególną uwagę należy zwrócić na wartości, które są prezentowane w kolumnie „Zobowiązania wymagalne”. Wykazuje się w niej zobowiązania, których termin zapłaty minął przed upływem okresu sprawozdawczego, a nie są ani przedawnione, ani umorzone, z wyróżnieniem zobowiązań powstałych w latach ubiegłych i zobowiązań powstałych w roku bieżącym. Przedmiotem szczegółowej kontroli prowadzonej przez przedstawicieli komisji rewizyjnej, a zwłaszcza w trakcie prac związanych z oceną wykonania budżetu samorządowego, są wartości wykazane w kolumnie „Wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego”. Pozycja ta jest zarezerwowana dla wydatków, których wykaz organ stanowiący j.s.t. może ustalić stosownie od dyspozycji art. 263 ust. 2 u.f.p. Kolumna ta może zostać wypełniona tylko w sprawozdaniu rocznym. W tych j.s.t., gdzie utworzony został fundusz sołecki, zostają wykazane wydatki zgodnie z przepisami Ustawy z dnia 21 lutego 2014 r. o funduszu sołec-kim<sup>185</sup>. Wartości w tej kolumnie są wykazywane tylko w sprawozdaniu rocznym. Zbiorcze sprawozdania j.s.t. sporządzają z wykonania planu wydatków budżetowych, w pełnym zakresie informacji wynikających ze sprawozdań jednostkowych z wykonania planu wydatków, w tym wydatków budżetowych związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych j.s.t. Sprawozdanie sporządzane jest za poszczególne miesiące.

**Sprawozdanie Rb-28NWS** z wykonania planu wydatków samorządowej jednostki budżetowej/j.s.t., które nie wygasły z upływem roku budżetowego. Zgodnie z wytycznymi instrukcji przedmiotowe sprawozdanie sporządzania się z zachowaniem wymogów klasyfikacji budżetowej: dział, rozdział i paragraf klasyfikacji budżetowej. Przy sporządzaniu sprawozdania obowiązują konkretne zasady. Ustalony przez organ stanowiący j.s.t. plan finansowy wykazuje się w kolumnie zatytułowanej „Plan”. Natomiast zrealizowane wydatki wykazuje się w kolumnie „Wydatki wykonane”.

<sup>185</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 301.

**Sprawozdanie Rb-NDS** o nadwyżce/deficycie j.s.t. Dla przedstawicieli komisji rewizyjnej sprawozdanie to prezentuje ważne informacje, które powinny być poddane wnikliwej analizie w trakcie oceny wykonania budżetu z uwagi na fakt, że prezentuje ono wynik budżetu. Ustalenie wyniku następuje zarówno w zakresie planowanego, jak i faktycznie zrealizowanego. Konfrontacji podlegają dochody w podziale na bieżące i majątkowe oraz wydatki z wyszczególnieniem na bieżące i majątkowe. Rezultatem tych działań jest ukształtowanie się nadwyżki lub deficytu budżetowego. Dla celów zarządczych zaleca się rzetelną analizę treści ekonomicznej deficytu budżetowego. Sprawozdanie sporządzane jest kwartalnie.

**Sprawozdanie Rb-30S** z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych. Zostaje sporządzone z zachowaniem klasyfikacji: dział, rozdział i paragraf klasyfikacji budżetowej. Przedmiotowe sprawozdanie sporządzane jest za poszczególne kwartały.

**Sprawozdanie Rb-34S** z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 u.f.p. Przepis ten stwarza prawne możliwości gromadzenia na wydzielonym rachunku dochody. Warunkiem utworzenia tego rachunku jest prowadzenie przez samorządową jednostkę oświatową działalności określonej w ustawie o systemie oświaty. Sprawozdanie sporządzane jest z zachowaniem klasyfikacji: dział, rozdział i paragraf klasyfikacji budżetowej. Sporządzane jest kwartalnie.

**Sprawozdanie Rb-50** o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych j.s.t. ustawami. W trakcie kontroli tego sprawozdania przedstawiciele komisji rewizyjnej szczególnie uwagę powinni zwrócić na kolumnę „Wykonanie” – wykonane w danym roku wydatki z dotacji, w przypadku gdy na mocy odrębnych przepisów j.s.t. realizują zadania z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami, na finansowanie których otrzymują j.s.t. dotacje przeznaczone na zwrot wydatków. Sprawozdania sporządzane są według poszczególnych dysponentów środków budżetu państwa przekazujących dotacje. Podobnie jak w przypadku innych sprawozdań budżetowych są sporządzane w szczególności: dział, rozdział i paragraf klasyfikacji budżetowej. Wykonywane są kwartalnie.

**Sprawozdanie Rb-ST** o stanie środków na rachunkach bankowych j.s.t. Istotą tego sprawozdania jest wykazanie stanu środków znajdujących się na rachunku, budżetu samorządowego. Podstawą sporządzenia sprawozdania są dowody bankowe, które powinny być zgodne z zapisami księgowości banku oraz danymi wynikającymi z ewidencji księgowej budżetu. W świetle wytycznych instrukcji dotyczącej sporządzania sprawozdań budżetowych, w części określonej jako „Informacja o stanie środków na rachunkach bankowych j.s.t.” – wykazuje się stan środków pieniężnych na rachunku środków na niewygasające



wydatki na podstawie dowodów bankowych, zgodnie z zapisami w księgowości banku. Jest to sprawozdanie roczne.

Sprawozdania budżetowe, aby mogły spełniać funkcję informacyjną oraz analityczno-kontrolną, powinny być sporządzane na podstawie danych czerpanych z ewidencji księgowej. Należy podkreślić, że według obecnych regulacji prawa wykazywanie danych w sprawozdaniach budżetowych jest zróżnicowane<sup>186</sup>. Przy czym głównym kryterium przy wypełnianiu sprawozdań jest rodzaj tego dokumentu. Zasady wypełniania sprawozdań budżetowych sformułowane zostały w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2004 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Do podstawowych należy zaliczyć takie zasady, jak<sup>187</sup>:

- 1) w sprawozdaniach jednostkowych dane wyraża się w złotych i groszach, stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych, z wyjątkiem sprawozdań jednostkowych placówek, w których dane wyraża się w walucie, w jakiej jest prowadzona rachunkowość,
- 2) w sprawozdaniach łącznych i zbiorczych dane wyraża się w złotych i groszach,
- 3) w sprawozdaniach skonsolidowanych zbiorczych i łącznych dane wyraża się w tysiącach złotych, z wyjątkiem sprawozdań dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia, sporządzających sprawozdania skonsolidowane łączne, w których dane wyraża się w złotych i groszach.

Ugruntowane przez regulacje prawa wymienionego rozporządzenia zasady uwzględniają, co następuje:

- 4) sprawozdania należy sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym,
- 5) kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej,
- 6) nieprawidłowości ujawnione w sprawozdaniach powinny być usunięte przez kierowników jednostek sporządzających sprawozdania jednostkowe przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych.

W samorządzie terytorialnym sprawozdania budżetowe sporządza się w formie dokumentu elektronicznego. Przy czym przyjęto rozwiązania, zgodnie z którymi zarząd j.s.t. określa, w jakiej formie poszczególni kierownicy jednostek

<sup>186</sup> Por.: P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, op. cit., s. 217–218.

<sup>187</sup> Zob. § 8 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

organizacyjnych będą przekazywać sprawozdania do j.s.t. Mogą więc przekazywać sprawozdania w formie dokumentu lub w postaci elektronicznej. Z uwagi na powszechnie przyjętą przez samorządy terytorialne formę przekazywania sprawozdań – jako dokument elektroniczny – warto przybliżyć zakres pojęciowy tej współczesnej formy ekspediowania danych.

Otóż w słowniczku zamieszczonym w Ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>188</sup> ustawodawca zdefiniował pojęcie dokumentu elektronicznego. Został on określony jako dokument stanowiący odrębną całość znaczeniową, jako zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Regulacje prawa wymagają, aby sprawozdanie zostało podpisane przez głównego księgowego (skarbnika) i kierownika jednostki, przewodniczącego zarządu j.s.t. Aby sprawozdania sporządzone w formie pisemnej spełniały wymogi formalne, powinny być podpisane odręcznie w miejscu oznaczonym na formularzu. Należy także pod podpisem umieścić pieczętkę z imieniem i nazwiskiem osoby podpisującej przedmiotowe sprawozdanie. Należy też zaznaczyć, że sprawozdania mogą być przekazywane w formie dokumentu elektronicznego, jedynie gdy ich autentyczność zostanie potwierdzona bezpiecznym podpisem elektronicznym w rozumieniu Ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym<sup>189</sup>. Zakres pojęciowy podpisu elektronicznego wynika z wymienionej ustawy. Uznaje się, że są to dane w postaci elektronicznej, które wraz z innymi danymi, do których zostały dołączone lub z którymi są logicznie powiązane, służą do identyfikacji osoby składającej podpis elektronicznych. Warto też dodać, że zgodnie z wytycznymi zawartymi w instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych, pliki sprawozdań przekazywanych w formie dokumentu elektronicznego powinny być zgodne ze strukturami opracowanymi przez Ministerstwo Finansów i zamieszczonymi na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej, o którym mowa w Ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej<sup>190</sup>. Wymaga się, aby sprawozdania w formie dokumentu elektronicznego były przekazywane przez zarządy j.s.t. do organu nadzoru – r.i.o. z wykorzystaniem aplikacji wskazanej przez Ministerstwo Finansów. Do realizacji tego celu jest wykorzystywany system BeSTi@.

Terminy przekazywania sprawozdań oraz odbiorców sprawozdań w zakresie budżetów j.s.t. określa załącznik nr 44 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Przykładowo, jednostki budżetowe sprawozdania miesięczne Rb-27 S, Rb-28 S przekazują do zarządów j.s.t. po

---

<sup>188</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 1114.

<sup>189</sup> Dz.U. z 2013 r., poz. 262, z późn. zm.

<sup>190</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 2058, z późn. zm.

upływie okresu sprawozdawczego nie później niż 10 dni. W takim terminie zostają także przekazywane sprawozdania Rb-50, Rb-30 S, Rb-34 S za I, II i III kwartał. Sprawozdania roczne, np. Rb-ST, zarządy j.s.t. przekazują do r.i.o. do 20 lutego, a sprawozdanie Rb-PDP wójt (burmistrz, prezydent miasta) przekazuje do r.i.o. po upływie okresu sprawozdawczego nie później niż do 20 lutego. Nieprzestrzeganie terminów ustalonych w rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości budżetowej generuje poważne ryzyko skutkujące naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

## 6.2. Prawne aspekty nadzoru i koncepcja kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym

W literaturze prawno-finansowej wyraźnie oddzielone zostało pojęcie nadzoru od kontroli, pomimo że potocznie pojęcia te są używane zamiennie. Spotykane są opinie, że nadzór jest pojęciem wyraźnie szerszym od kontroli, obejmującym m.in. również czynności kontroli, które stanowią tylko część składową, jeden z etapów wykonywania nadzoru obejmującego zarówno kontrolę, jak i prawo wydawania zarządzeń i poleceń w celu usunięcia stwierdzonych błędów<sup>191</sup>.

Można także spotkać definicję, wedle której przez nadzór rozumie się oparte na upoważnieniu ustawowym uprawnienie do władczo wkraczania przez organ nadzorczy w samodzielną działalność organu nadzorowanego<sup>192</sup>. Zdaniem B. Dolnickiego przez pojęcie „nadzór” należy rozumieć czynność prawną, dokonywaną w formie określonych środków prawnych, zwanych środkami nadzoru, przy czym czynność ta zawsze pociąga za sobą uregulowane w przepisach określone skutki prawne<sup>193</sup>. Natomiast Z. Leoński pojęciem „nadzór” obejmuje środki kontroli oraz środki korygujące działalność jednostek nadzorowanych<sup>194</sup>. Nadzór nad samorządem terytorialnym ma na celu zabezpieczyć przestrzeganie przepisów prawa przez organa wykonawcze i stanowiące, ale z tego faktu nie można wyciągnąć wniosku, że w jakimkolwiek – nawet najmniejszym – stopniu nadzór

<sup>191</sup> L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 22.

<sup>192</sup> *Gospodarka samorządu terytorialnego*, A. Miszczuk, M. Miszczuk, K. Żuk (red.), PWN, Warszawa 2007, s. 47.

<sup>193</sup> Por.: B. Dolnicki, *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, Katowice 1993, s. 42, [za:] J. Stroczyński, *Nadzór Regionalnej Izby Obrachunkowej nad samorządem terytorialnym*, Branta, Bydgoszcz–Chorzów 2006, s. 47–48.

<sup>194</sup> Z. Leoński, *Samorząd terytorialny w RP*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 175, [za:] J. Stroczyński, *Nadzór Regionalnej Izby Obrachunkowej*, *op. cit.*, s. 47.

może być rozumiany jako współadministrowanie czy współodpowiedzialność organu<sup>195</sup>. W działalności samorządu terytorialnego najczęściej nadzór występuje w następujących formach<sup>196</sup>:

- 1) **w formie prewencyjnej**, która polega na obowiązku instancji niższej bądź osoby podległej uzgadniania z instytucją wyższą bądź zwierzchnikiem służbowym decyzji jeszcze przed jej powzięciem albo na obowiązku przedkładania projektu decyzji do aprobaty instytucji wyższej,
- 2) **w formie następczej**, która polega na uprawnieniu instytucji wyższej lub przełożonego do uchylania w każdym stadium już podjętej decyzji przez instytucję niższą bądź osobę podległą,
- 3) **w formie represyjnej**, która stanowi uzupełnienie poprzednich form i uwagi na swój charakter ma zastosowanie wyjątkowe. Polega na korzystaniu przez zwierzchników z prawa do wyciągania konsekwencji służbowych wobec osób podległych.

Nadzór sprawowany jest na podstawie określonych zasad i kryteriów wynikających z przepisów prawa. Podkreślić należy, że prawo jednoznacznie przesądza o możliwości wkraczania przez organy nadzoru w działalność samorządu terytorialnego, ale tylko w przypadkach określonych w przepisach ustaw. W celu zachowania rzetelności i obiektywizmu w postępowaniu nadzorczym ustawodawca zagwarantował organowi nadzoru pewne prawa. Jest to przede wszystkim prawo żądania informacji i danych, dotyczących organizacji i funkcjonowania danej jednostki. Obowiązuje prawnie ustanowiona zasada, zgodnie z którą j.s.t. przekazuje informację, ale tylko i wyłącznie w zakresie niezbędnym do wykonywania przysługujących organowi uprawnień nadzorczych. Obecnie nadzór nad samorządem terytorialnym sprawowany jest przez wymienione poniżej organy.

### Nadzór Prezesa Rady Ministrów

Prawo nadzoru Prezesa Rady Ministrów nad działalnością samorządu terytorialnego zostało zagwarantowane w ustawie zasadniczej, uznając, że organem nadzoru jest Prezes Rady Ministrów. Nadzór ten sprawowany jest na podstawie kryterium zgodności z prawem. Wyraźne kompetencje Prezesa Rady Ministrów w przedmiocie nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego znajdują swój wyraz w ustawie ustrojowej o samorządzie gminnym. Jak wynika bowiem

<sup>195</sup> J. Stoczyński, *Nadzór Regionalnej Izby Obrachunkowej nad samorządem terytorialnym*, Branta, Bydgoszcz 2005, s. 48.

<sup>196</sup> S. Kałużny, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie*, Kwantum, Warszawa 1997, s. 58.

z treści art. 96 u.s.g., w razie powtarzającego się naruszenia przez radę gminy Konstytucji lub ustaw, Sejm, na wniosek Prezesa Rady Ministrów, może w drodze uchwały rozwiązać radę gminy. W przypadku rozwiązania organu stanowiącego j.s.t. ustawowym obowiązkiem wynikającym z funkcji nadzorczej jest wyznaczenie osoby, która do czasu wyboru rady pełnić będzie jej funkcję. Dodać należy, że Prezes Rady Ministrów wyboru tej osoby dokonuje na wniosek ministra właściwego do spraw administracji publicznej.

### **Nadzór Regionalnej Izby Obrachunkowej**

Ustawa zasadnicza wymienia także jako państwowy organ nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego regionalne izby obrachunkowe. Zgodnie z ustawą o r.i.o. izby są organami nadzoru i kontroli gospodarki finansowej j.s.t. Przedmiotem zainteresowania r.i.o. są podmioty wymienione we wspomnianej ustawie, mianowicie:

- 1) jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) związki międzygminne,
- 3) stowarzyszenia gmin oraz stowarzyszenia gmin i powiatów,
- 4) związki powiatów,
- 5) stowarzyszenia powiatów,
- 6) samorządowe jednostki organizacyjne, w tym samorządowe osoby prawne,
- 7) inne podmioty w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Nadzór sprawowany przez r.i.o. dotyczy wyłącznie spraw finansowych j.s.t., a zakres działalności nadzorczej określony został w ustawie. W ramach nadzoru właściwa izba bada pod względem zgodności z prawem uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy j.s.t. Zakres sprawowanego nadzoru nie może wykraczać poza ustawowo określone przesłanki. Działalność nadzorcza izby obejmuje takie sprawy, jak:

- 1) procedury uchwalania budżetu i jego zmian,
- 2) budżet i jego zmiany,
- 3) zaciąganie zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jednostki samorządu terytorialnego oraz udzielanie pożyczek,
- 4) zasady i zakres przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 5) podatki i opłaty lokalne, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa,
- 6) absolutorium,
- 7) wieloletnie prognozy finansowe i jej zmiany.

Wymieniony katalog nie jest zamknięty. Zdaniem bowiem NSA „katalog spraw poddanych nadzorowi regionalnych izb obrachunkowych na podstawie art. 11 ustawy o r.i.o. choć można uznać za wyczerpujący w stosunku do podstawowych zagadnień finansowych (przede wszystkim budżetowych) samorządu terytorialnego, nie jest katalogiem całkowicie zamkniętym” (Wyrok NSA w Warszawie z dnia 29.11.2007 r. II GSK 261/07 SIP LEX 415965). W zdecydowanej większości przedmiotem sprawowanego nadzoru przez r.i.o. są uchwały organu stanowiącego dotyczące budżetu lub jego zmian. Z bogatego orzecznictwa r.i.o. wynika, że „rozstrzygnięcie nadzorcze stwierdzające nieważność uchwały rady gminy ma charakter deklaratoryjny i działa wstecz (*ex tunc*). Oznacza to, że dana uchwała w zakresie, w jakim odnosi się orzeczenie kolegium, jest nieważna z mocy prawa od daty jej podjęcia. Każde rozstrzygnięcie kolegium r.i.o. stwierdzające nieważność postanowień jakiegokolwiek uchwały organu samorządu terytorialnego pozbawia jej mocy obowiązującej, nie można zatem takiej uchwały ani zmieniać, ani uchylać” (Uchwała r.i.o. w Rzeszowie z dnia 20.03.2012 r. VI/1265/12 OwSS 2012/3/126/126).

W wyniku postępowania nadzorczego izba uznaje za nieważną całość uchwały lub też tylko jej część – wskazując jednocześnie podstawę prawną stwierdzonej nieprawidłowości. Jest to konieczne w procedurze postępowania nadzorczego, gdyż r.i.o. sprawuje nadzór pod względem kryterium legalności. Realizując przepisy ustawowe, w przypadku stwierdzenia uchwały za nieważną w całości lub w części izba ma obowiązek wskazać sposób i termin ich usunięcia. W przypadku niedoprowadzenia do zgodności z prawem – przez usunięcie ustalonej nieprawidłowości w badanej uchwale, organ izby – Kolegium orzeka o nieważności uchwały w całości lub w części. Uznanie przez Kolegium Izby danej uchwały organu stanowiącego za nieważną w całości rodzi automatycznie skutek prawny, zgodnie z którym uchwała przestaje funkcjonować w obrocie prawnym. Tym samym podejmowanie jakichkolwiek działań przez organ stanowiący j.s.t. w celu stwierdzenia nieważności takiej uchwały nie znajduje uzasadnienia prawnego. Jak wynika z rozstrzygnięcia nadzorczego r.i.o., „rada gminy nie jest uprawniona do uchylania swej uchwały, jeżeli kolegium regionalnej izby obrachunkowej stwierdziło już nieważność uchwały w całości. Zatem uchylanie uchwały, która została wcześniej wyeliminowana z obrotu prawnego, jest bezprzedmiotowe” (Uchwała r.i.o. w Poznaniu z dnia 16.11.2011 r. 22/1856/11 SIP LEX 1099732). Zakres zadań izby w zakresie działania gospodarki finansowej jednostek samorządowych jest dość szeroki. I tak, w świetle ustawy o r.i.o. do zadań izby należy:

- 1) wydawanie, na wniosek organu wykonawczego j.s.t., opinii o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych,
- 2) wydawanie opinii o przedkładanych projektach uchwał budżetowych j.s.t.,

- 3) wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy powiatów i województw oraz przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) informacjach o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze,
- 4) wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy powiatów i województw oraz przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) sprawozdaniach z wykonania budżetu wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t. z objaśnieniami,
- 5) wydawanie opinii o wnioskach komisji rewizyjnych organów stanowiących j.s.t. w sprawie absolutorium oraz opinii w sprawie uchwały rady gminy o nieudzieleniu wójtowi absolutorium,
- 6) rozpatrywanie spraw dotyczących powiadomień przez skarbnika (głównego księgowego budżetu j.s.t.) o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika, zgodnie z odrębnymi ustawami,
- 7) rozpatrywanie innych spraw określonych w odrębnych ustawach,
- 8) udzielanie wyjaśnień na wystąpienia uprawnionych podmiotów w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych,
- 9) wydawanie opinii o przedkładanych projektach uchwał o wieloletnich prognozach finansowych,
- 10) wydawanie opinii o programach postępowań naprawczych j.s.t.

### **Nadzór sprawowany przez wojewodę**

Uprawnienia nadzorcze wojewody w odniesieniu do samorządu terytorialnego wynikają z Ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie<sup>197</sup>. Wojewoda sprawuje nadzór nad działalnością j.s.t. i ich związków pod względem legalności. Nadzór sprawowany jest na zasadach określonych w poszczególnych samorządowych ustawach ustrojowych, tj. u.s.g. (art. 85–96), u.s.p. (art. 76–89) oraz u.s.w. (art. 78–88a). Wymienione przepisy prawa wyznaczają, w jakich terminach organy wykonawcze j.s.t. mają obowiązek przedłożenia właściwym organom nadzoru podjętych uchwał. W przypadku uchwał podjętych przez rady gminy ustawodawca zobowiązał wójta do przedłożenia ich organowi nadzoru, jakim jest wojewoda w ciągu 7 dni od dnia ich podjęcia. Natomiast gdy są to akty ustanawiające przepisy porządkowe, termin ten jest zdecydowanie krótszy, gdyż przekazanie następuje w ciągu 2 dni od ich ustanowienia (art. 90 u.s.g.). Takie same terminy ustawodawca wyznaczył staroście oraz marszałkowi województwa odnośnie przekazywania podjętych uchwał celem objęcia ich procedurą nadzorczą przez wojewodę. Zakres spraw objętych nadzorem wojewody z zakresu działalności

---

<sup>197</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 525.

organów j.s.t. jest szeroki. Przykładowy katalog spraw będących w kompetencji nadzorczej wojewody obejmuje<sup>198</sup>:

- 1) diety oraz zwrot kosztów podróży służbowych radnym j.s.t., ustalanie zasad przyznawania diety radnemu oraz zwrotu kosztów podróży w przypadku samorządu gminnego,
- 2) wysokość stawek czynszu z tytułu gospodarowania mieniem komunalnym, np. najem i dzierżawa lokali użytkowych,
- 3) określenie zasad wnoszenia, cofania i zbywania udziałów i akcji przez wójta – podstawę prawną podjęcia uchwały,
- 4) uchwalenie programów gospodarczych.

W ramach sprawowanego nadzoru wojewoda został wyposażony także w prawo wnioskowania o odwołanie wójta.

Oprócz pojęcia „nadzór” w zarządzaniu gospodarką finansową j.s.t. występuje również termin „kontrola”. Posługiwanie się tymi pojęciami na przemian – bez wyraźnego ich rozdzielenia – jest nieuzasadnione. Pojęcia te mają jednak całkowicie odmienne znaczenie, co wynika chociażby z regulacji prawnych. W działalności praktycznej kontrola jest wykorzystywana do przeprowadzania ewaluacji procesów gospodarczych na podstawie ustalonych kryteriów. Jest to zazwyczaj kryterium legalności czy rzetelności. Zakres pojęciowy kontroli jest bardzo szeroki, co wynika z interdyscyplinarnego zastosowania tego terminu w poszczególnych obszarach nauki. Według definicji prezentowanej przez K. Winiarską kontrolę należy rozumieć jako nadzorowanie działań organizacji, które sprzyja łatwiejszemu osiągnięciu jej celów i zadań<sup>199</sup>. Autorka ta jednocześnie podkreśla, że kontrola jest ważną funkcją zarządzania, która pomaga organizacji przystosować się do warunków otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego, ogranicza możliwość powtarzania błędów, pomaga rozwiązać skomplikowane problemy oraz minimalizuje koszty realizacji strategii<sup>200</sup>. Można także spotkać w literaturze przedmiotu definicje wskazujące, że kontrola jest tym rodzajem działania, którego naczelnym celem jest regulowanie i korygowanie wszelkich czynności dla zapewnienia ich sprawności i skuteczności<sup>201</sup>. Przegląd definicji kontroli sprowadza się do ogólnego wniosku, zgodnie z którym kontrola jest nieodzownym elementem zarządzania organizacją, rozciągniętym na wszystkie

<sup>198</sup> A. Skibiński, *Otoczenie prawne gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, [w:] *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, B. Filipiak (red.) Difin, Warszawa 2009, s. 72–73.

<sup>199</sup> *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, K. Winiarska (red.), PWE, Warszawa 2010, s. 7.

<sup>200</sup> *Ibidem*, s. 7.

<sup>201</sup> S. Kałużny, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie*, *op. cit.*, s. 10.



procesy gospodarcze, pełniącym swoistą funkcję „bufora wczesnego ostrzegania” zarządu j.s.t. przed negatywnymi skutkami, marnotrawstwem, zagrożeniem w realizacji zadań i celów.

Cele kontroli można różnie formułować, co jest wynikiem wielorakiego znaczenia tego pojęcia. W sposób ogólny można przyjąć tezę, zgodnie z którą działania kontroli mają za zadanie na bieżąco ujawnić wszelkie odstępstwa od przyjętych kryteriów – zwłaszcza zasady legalizmu oraz pełnić swoistą funkcję prewencyjną – informując kierownictwo o czynnikach ryzyka, które w wyniku materializacji mogą spowodować szkody w gospodarce finansowej, wizerunku czy majątku jednostki. Przydatność kontroli jest niezbędna w procesie zarządzającym, gdyż daje racjonalne zapewnienie o takich aspektach, jak<sup>202</sup>:

- 1) sprawdzenie, czy wynik działania jest zgodny z założonymi celami,
- 2) czy zastosowane środki rzeczowe i finansowe były uzasadnione celem, jaki został osiągnięty,
- 3) czy przy danych środkach dołożono maksimum starań do osiągnięcia optymalnej efektywności.

W działalności samorządu terytorialnego kontrolę można ogólnie podzielić na kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną. Pierwsza realizowana jest przez wewnętrzny podsystem zarządczy, który ustanowiony zostaje przez kierownictwo jednostki. Jako przykład wymieni tu można wszelkiego rodzaju procedury wewnętrzne, których celem jest wspomaganie przebiegu procesów zarządczych. Uregulowania wewnętrzne, o ile są dostosowane do specyfiki działania jednostki, pełnią doniosłą funkcję polegającą przede wszystkim na pomocy w przeglądzie i stałym monitorowaniu funkcjonowania gospodarki finansowej. Realizacja czynności kontroli wewnętrznej, zwłaszcza w j.s.t. o dużym potencjale finansowym, organizacyjnym i kadrowym, odbywa się przez utworzone w strukturze organizacyjnej komórki ds. kontroli wewnętrznej lub też spotykane są rozwiązania polegające na wydzieleniu samodzielnego stanowiska pracy, tzw. kontrolera wewnętrznego lub rewidenta zakładowego. Wskazać należy, że dominującą rolę w rzetelnym i skutecznym funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej w j.s.t. odgrywa kierownik jednostki, główny księgowy – skarbnik jak również w wybranych jednostkach audyt wewnętrzny, który dokonuje oceny systemu kontroli zarządczej. Do tego licznego katalogu zaliczyć należy także obligatoryjnie tworzoną w każdym organie stanowiącym komisję rewizyjną. Doświadczenie pokazuje, że im skuteczniejsza kontrola wewnętrzna, tym dynamiczniej następuje realizacja zadań użyteczności publicznych, a także szybciej dokonywany jest proces decy-

---

<sup>202</sup> S. Kałużny, T. Zawadzak, *Kontrola gospodarcza w jednostkach budżetowych*, Kwantum, Warszawa 1999, s. 29.

zyjny. Znaczenie kontroli wewnętrznej dostrzegane jest w weryfikacji i ocenie zdarzeń gospodarczych, przyczyniając się do zwiększenia racjonalnego działania, tj. przestrzegania relacji uzyskanych efektów do poniesionych nakładów. To zadanie kontroli jest ponadczasowe, gdyż do wykonywania zadań użyteczności publicznej angażowane są finansowe środki publiczne pochodzące najczęściej z podatków i innych danin publicznych, dlatego społeczeństwo oczekuje rzetelnej i wnikliwej kontroli procesu zarządzania tymi środkami. Mieszkańcy i podmioty gospodarcze danej wspólnoty samorządowej, płacąc m.in. podatki, oczekują od decydentów, że przekazane pieniądze zostaną wykorzystane w sposób zgodny z prawem oraz jak najbardziej efektywnie przyczyniając się do rozwoju lokalnego.

Działalność kontroli wewnętrznej sprawia, że ewentualne negatywne zjawiska są na bieżąco identyfikowane, a następnie, po stosownej analizie, odbywa się raportowanie tych ryzyk do właścicieli celem skutecznego zarządzania, zwiększając w ten sposób szansę na realizację założonych zadań i celów.

Według M. Klimasa kontrola wewnętrzna powinna stanowić wszechstronnie powiązany system obejmujący wszystkich pracowników organizacji sprawujących, z uwagi na zajmowane stanowiska, funkcje nadzoru, pracowników mających obowiązek kontrolowania określonych zadań<sup>203</sup>. Autor ten podkreśla, że kontrola wewnętrzna stanowi rozległy system, który tworzą przede wszystkim osoby zarządzające, procedury i inne uregulowania wewnętrzne oraz personel pracowniczy wykonujący zadania na poszczególnych stanowiskach pracy. Jak stwierdził K. Adamiecki, kontrolę należy uznać za zasadę „nienaruszalną i zawsze niezbędną”<sup>204</sup> w każdej organizacji. W samorządzie terytorialnym przeprowadzane są również kontrole zewnętrzne przez podmioty ustawowo powołane do realizacji tych czynności. Najczęściej problematyka tych kontroli dotyczy gospodarki finansowej. Zgodnie z obecnym stanem prawnym kontrole zewnętrzne w zakresie gospodarki finansowej w j.s.t. mogą przeprowadzać takie organy, jak:

- 1) Regionalne Izby Obrachunkowe,
- 2) Najwyższa Izba Kontroli,
- 3) Urząd Kontroli Skarbowej,
- 4) Wojewoda.

<sup>203</sup> M. Klimas, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1985, s. 9, [za:] *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, op. cit., s. 18.

<sup>204</sup> Por.: K. Adamiecki, *O nauce organizacji*, PWN, Warszawa 1970, s. 231 oraz S. Kałużny, T. Zawadzak, *Kontrola gospodarcza w jednostkach budżetowych*, op. cit., s. 29.

### Kontrola Regionalnej Izby Obrachunkowej

Podstawę prawną przeprowadzania kontroli przez ten organ stanowi ustawa o r.i.o. Według tej ustawy izby kontrolują gospodarkę finansową podmiotów oraz realizację zobowiązań podatkowych a także zamówień publicznych podmiotów wymienionych w przepisach wymienionej ustawy. Inspektorzy r.i.o. przeprowadzają kontrolę na podstawie kryterium zgodności z prawem legalizmu oraz zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. Brak jest więc podstaw prawnych do badania stanu faktycznego przez r.i.o. pod względem kryterium celowości a także gospodarności. Ustawa ta stanowi, że kontrola gospodarki finansowej j.s.t. w zakresie zadań administracji rządowej, wykonywanych przez te jednostki na podstawie ustaw lub zawieranych porozumień, dokonywana jest również z uwzględnieniem kryterium celowości, rzetelności i gospodarności. Ustawowym obowiązkiem jest przeprowadzenie wszechstronnej kontroli gospodarki finansowej j.s.t. raz na cztery lata. Ponadto zadaniem r.i.o. jest także przeprowadzenie kontroli przekazanych przez organ wykonawczy sprawozdania z wykonania budżetu samorządowego. Przedmiotowa kontrola dokonywana jest pod względem rachunkowym i formalnym. Ustawodawca zobowiązał także r.i.o. do kontroli wniosków o przyznanie części rekompensaty subwencji ogólnej. Zakres kontroli prowadzonej przez Izbę jest dość szeroki. Obejmuje on następujące zagadnienia<sup>205</sup>:

- 1) ustalenia ogólnie-organizacyjne, w tym działanie kontroli wewnętrznej,
- 2) prowadzenie księgowości i sporządzanie sprawozdań budżetowych,
- 3) gospodarka pieniężna i sporządzanie sprawozdań budżetowych,
- 4) realizacja dochodów budżetowych, w tym dochodów z podatków i opłat lokalnych oraz gospodarowania mieniem,
- 5) dokonywanie wydatków budżetowych, w tym z tytułu wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń,
- 6) wydatki na inwestycje,
- 7) udzielanie zamówień publicznych,
- 8) gospodarowanie mieniem komunalnym, a zwłaszcza nieruchomości,
- 9) rzetelność przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji,
- 10) realizacja zadań z zakresu administracji rządowej zleconych i powierzonych j.s.t.,
- 11) rozliczenia finansowe z jej jednostkami organizacyjnymi.

---

<sup>205</sup> Por.: *Sprawozdanie z działalności r.i.o. i wykonania budżetu przez JST* – Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2010, s. 47.

Przedstawiciele r.i.o. w związku z realizowaniem czynności kontrolnych zostali wyposażeni w prawo do<sup>206</sup>:

- 1) żądania niezbędnych informacji dotyczących działalności kontrolowanych jednostek, zwłaszcza ich gospodarki finansowej z zakresu realizacji budżetu oraz gospodarki finansowej,
- 2) wstępu na teren i do pomieszczeń jednostek kontrolowanych,
- 3) wglądu w dokumentację związaną z dysponowaniem środkami pieniężnymi, łącznie z kontrolą stanu kasy,
- 4) wglądu w dokumentację związaną z gospodarką środkami rzeczowymi,
- 5) wglądu w dokumentację związaną z gospodarką finansową kontrolowanej jednostki,
- 6) zabezpieczania dokumentów i innych dowodów,
- 7) wglądu w indywidualną dokumentację podatkową podmiotów ponoszących ciężary publiczne na rzecz jednostek samorządu terytorialnego,
- 8) dostępu do danych osobowych dotyczących kwalifikacji i uposażenia pracowników samorządowych,
- 9) sporządzania lub zlecenia sporządzenia niezbędnych do kontroli odpisów oraz wyciągów z dokumentów.

Produktem końcowym z przeprowadzonej kontroli jest protokół. Dokument ten podpisywany jest przez inspektora kontroli oraz kierownika kontrolowanej jednostki. Podpis na protokole składa także skarbnik – główny księgowy budżetu. Regulacje prawa dopuszczają możliwość podpisania protokołu przez zastępców wymienionych osób. Kierownik jednostki kontrolowanej oraz jego zastępca zostali wyposażeni w prawo odmówienia podpisania protokołu z kontroli. Czynności takiej może dokonać w ciągu 3 dni od daty otrzymania protokołu. Jednak odmowa podpisu (przyczyny) musi zostać pisemnie wyjaśniona. System kontroli nad finansami samorządu terytorialnego będzie skuteczny i obiektywny tylko wtedy, gdy będzie realizowany przez instytucje niezależne politycznie. Na ten istotny problem uwagę zwrócił P. Swianiewicz, stwierdzając, że „r.i.o. jako jednej z niewielu instytucji życia publicznego w Polsce jak dotychczas udało się zahamować niezależność polityczną”<sup>207</sup>. Należy mieć nadzieję, że w dalszej działalności tej ważnej instytucji w systemie nadzoru i kontroli środków publicznych w samorządzie terytorialnym ta niezależność faktycznie zostanie zachowana.

<sup>206</sup> Zob. szerzej: art. 7a ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

<sup>207</sup> Zob. szerzej: P. Swianiewicz, *Finanse samorządowe, koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Municipium, Warszawa 2011, s. 46.

### **Kontrola Najwyższej Izby Kontroli**

Działalność samorządu terytorialnego może być także kontrolowana przez Najwyższą Izbę Kontroli. Organizację oraz zasady działania NIK określa Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>208</sup>. Według zapisów tej ustawy NIK może kontrolować działalność organów samorządu terytorialnego, samorządowych osób prawnych i innych samorządowych jednostek organizacyjnych. Najwyższa Izba Kontroli jako naczelny organ kontroli państwowej działalność samorządu terytorialnego kontroluje z uwzględnieniem kryterium legalności, gospodarności i rzetelności. W trakcie wykonywania czynności służbowych kontroler NIK ma prawo do swobodnego poruszania się na terenie jednostki, w której prowadzona jest kontrola. W tym celu jest zwolniony z obowiązku uzyskiwania przepustki, jeżeli jest wymagana. Ustawowym obowiązkiem kierownika jednostki, w której trwa kontrola, jest zapewnienie warunków i środków niezbędnych do sprawnego przeprowadzenia czynności kontrolnych. Podstawowym zadaniem kierownika jednostki jest niezwłoczne przedstawianie do kontroli żądanych dokumentów i materiałów. Ma także obowiązek terminowo udzielać wyjaśnień kontrolerom NIK. W świetle ustawy o NIK ocena wyrażona w wystąpieniu pokontrolnym może stanowić podstawę do wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, rozwiązania stosunku pracy z winy pracownika bez wypowiedzenia albo odwołania go z zajmowanego stanowiska lub pełnionej funkcji. Wspomniana ustawa stwarza kierownikowi kontrolowanej jednostki prawne możliwości zgłaszania umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego. Prawo takie przysługuje w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Przedmiotowe zastrzeżenia powinny być zgłoszone w formie pisemnej i skierowane do dyrektora właściwej jednostki kontrolnej NIK<sup>209</sup>.

### **Kontrola Urzędu Kontroli Skarbowej**

Podstawę przeprowadzania kontroli skarbowej stanowi Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>210</sup>. Podstawowym celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Równie istotnym celem tej kontroli jest badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych oraz zapobieganie i ujawn-

---

<sup>208</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 1096.

<sup>209</sup> Zob. szerzej: Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli.

<sup>210</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 553, z późn. zm.

nianie przestępstw z pełnieniem funkcji publicznej. Zakres kontroli skarbowej jest szeroki. Obejmuje taką problematykę, jak<sup>211</sup>:

- 1) kontrola celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych, z wyłączeniem kontroli celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych i subwencji ogólnej j.s.t.,
- 2) audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu UE oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z innych źródeł zagranicznych, w tym certyfikacja i wydawanie deklaracji zamknięcia,
- 3) badanie wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych,
- 4) kontrola oświadczeń o stanie majątkowym osób obowiązanych do ich składania,
- 5) w ramach kontroli skarbowej prowadzonej w badaniu może podlegać również rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód j.s.t.

W trakcie wykonywania zadań organy samorządowe są obowiązane współdziałać z przedstawicielami kontroli skarbowej. W ramach tej współpracy do obowiązku organu administracji samorządowej należy nieodpłatne udostępnianie informacji oraz udzielanie pomocy przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie o kontroli skarbowej. Inspektorzy kontroli skarbowej przy wykonywaniu swoich zadań zostali wyposażeni w uprawnienia polegające na korzystaniu z informacji gromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych oraz innych ewidencjach posiadanych przez samorządowe jednostki organizacyjne.

### **Kontrola wykonywana przez wojewodę**

Oprócz kompetencji nadzorczych wojewoda posiada prawo przeprowadzania w j.s.t. kontroli. Może ona być przeprowadzona w zakresie realizacji zadań z zakresu administracji rządowej, realizowanych przez samorząd terytorialny, zleconych na podstawie odrębnych ustaw lub porozumień z organami administracji rządowej. Przedmiotowa kontrola może być realizowana wyłącznie na podstawie ustawowo wskazanych kryteriów. Istnieje więc możliwość kontroli pod względem legalności, gospodarności i rzetelności. Oznacza to, że wojewoda, dokonując kontroli na podstawie kryterium legalności, sprawdza, czy

---

<sup>211</sup> Zob. szerzej: art. 2 ustawy o Kontroli Skarbowej.

prowadzona jest działalność zgodnie z regulacjami prawa i orzeczeniami sądów. Kryterium gospodarności sprowadza się do stosowania takich metod i środków, które w rezultacie spowodują osiągnięcie założonego celu przy optymalnych nakładach. Natomiast o realizacji zadań publicznych w sposób rzetelny możemy mówić wówczas, gdy są one wykonywane terminowo, a także udokumentowane, rozliczone zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi lub przepisami prawa powszechnie obowiązującego.

### 6.2.1. Pojęcie i przedmiot kontroli finansowej

Powszechnie kontrolę finansową definiuje się jako zaplanowane czynności mające na celu ustalenie i ocenę stanu zastanego – faktycznego do wymaganych kryteriów, powszechnie obowiązujących przepisów prawa lub zarządczych norm. Jak podkreśla Cz. Rudzka-Lorentz, zadaniem kontroli finansowej jest ustalenie stanu faktycznego w zakresie działalności jednostki poddanej kontroli, a także wyrażanie opinii w przedmiocie ocenianej działalności<sup>212</sup>.

Z analizy przepisów prawa wynika, że przedmiotem zainteresowania kontroli finansowej są obszary i procesy decyzyjne obejmujące gospodarowanie publicznym zasobem finansowym, zarządzanie długiem, majątkiem, a także udzielenie zamówień publicznych. Kontrola finansowa obejmuje nie tylko operacje finansowe, rozumiane dynamicznie jako czynności przesuwania zasobów pieniężnych, lecz także same zasoby pieniężne, w formie monet i znaków, rozumiane statystycznie jako faktyczny stan ich zapasu, gdy właśnie w określonym momencie są kontrolowane przez bezpośrednie ustalenie stanu rzeczywistego<sup>213</sup>. Kontrola finansowa w ujęciu procesowym obejmuje takie czynności, jak<sup>214</sup>:

- 1) badanie stanu faktycznego,
- 2) porównywanie stanu faktycznego z określonymi wzorcami,
- 3) wskazanie nieprawidłowości,
- 4) wskazanie przyczyn nieprawidłowości,
- 5) sformułowanie wniosków co do przeciwdziałania powstaniu nieprawidłowości w przyszłości.

<sup>212</sup> Cz. Rudzka-Lorentz, *Kontrolowanie samorządu terytorialnego przez Najwyższą Izbę Kontroli*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r.*, Warszawa 1997, s. 103.

<sup>213</sup> L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 40.

<sup>214</sup> J. Stroczyński, *Nadzór Regionalnej Izby Obrachunkowej nad samorządem terytorialnym*, *op. cit.*, s. 50.

Z uwagi na rozległy zakres zainteresowań kontroli finansowej, tj. najczęściej od momentu podejścia decyzji angażującej środki finansowe, aż do uzyskania najczęściej efektu końcowego – w płaszczyźnie praktycznej ten rodzaj kontroli jest traktowany jako kontrola gospodarcza. Przemawia za tym sam przedmiot badań kontroli finansowej, gdyż zazwyczaj swym zasięgiem obejmuje ona:

- 1) planowanie finansowe i prawidłowość realizacji – wykonania planu finansowego,
- 2) realizację inwestycji gminnych,
- 3) inwentaryzację i ochronę majątku jednostki,
- 4) poziom zadłużenia i zdolność jego obsługi,
- 5) zarządzanie środkami trwałymi,
- 6) prawidłowość ustalania i pobierania dochodów budżetowych,
- 7) celowość i rzetelność dokonywania wydatków budżetowych,
- 8) prawidłowość udzielania i rozliczania dotacji udzielanych z budżetu,
- 9) rozliczenia z jednostkami organizacyjnymi.

Z dyspozycji już nieobowiązującego art. 47 ust. 2 u.f.p. z 2005 r. wynika, że kontrola finansowa obejmowała następujące zagadnienia:

- 1) przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- 2) badanie i porównywanie 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) prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów wymienionych powyżej.

Podkreślić należy, że obecna u.f.p. w przeciwieństwie do poprzedniej ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. nie posługuje się w swej treści pojęciem kontroli finansowej. Rezygnacja przez ustawodawcę z tego terminu nie oznacza automatycznie likwidacji celów stawianych przed kontrolą finansową w jednostkach sektora publicznego. Stanowczo należy podkreślić, że nadal jest ona aktualna, a po dokonanych korektach procedur określających jej działanie, jest pomocna w racjonalnym zarządzaniu gospodarką finansową. Z dniem 1 stycznia 2010 r. – po wprowadzeniu zmian w przepisach u.f.p. – kontrola finansowa stała się jednym z elementów składowych tworzących system kontroli zarządczej.



### 6.2.2. Miejsce i cele kontroli zarządczej w administracji samorządowej

Konsekwencją wprowadzonych zmian w przepisach u.f.p. z 2009 r. było m.in. zdefiniowanie pojęcia „kontrola zarządcza” w miejsce występującego pod rządami ustawy o finansach publicznych z 2005 r. pojęcia „kontrola finansowa”. Jak wynika z treści uzasadnienia do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, „[...] dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem w przepisach pojęcia kontroli finansowej wykazała, była ona utożsamiana wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki. Dlatego też zamierzeniem ustawodawcy było objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich aspektów działalności jednostki sektora finansów publicznych”<sup>215</sup>.

Pojęcie kontroli zarządczej ustawodawca sprecyzował w treści art. 68 u.f.p. Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Zakres pojęciowy wskazuje, że zamierzeniem ustawodawcy jest wprowadzenie do administracji publicznej nowatorskich metod zarządzania powszechnie działających w podmiotach gospodarczych. Ogólnym wzorem do wdrożenia koncepcji kontroli zarządczej w administracji samorządowej mają być założenia ładu korporacyjnego. Realizacja tego założenia odbywać się ma przez system wyznaczania celów i zadań oraz monitoring i ocenę osiągniętych rezultatów. Immanentnym elementem funkcjonowania kontroli zarządczej jest identyfikowanie i zarządzanie ryzykiem. Umiejętność taka ma zapewnić działanie jednostki w sposób legalny, efektywny, skuteczny i gospodarny.

Należy podkreślić, że filozofia kontroli zarządczej sprowadza się generalnie do poprawy jakości zarządzania organizacją publiczną na każdym szczeblu jej struktury organizacyjnej. Postulat taki można uzyskać przez wprowadzenie nowatorskich technik planowania strategicznego, zarządzania ryzykiem oraz przeprowadzania co najmniej raz w roku wewnętrznych rozwiązań oceny zarządzania j.s.t. przez proces samooceny.

W wybranych j.s.t. ocena skuteczności, adekwatności i efektywności działania kontroli zarządczej dokonywana jest z wykorzystaniem działalności instytucji audytu wewnętrznego. Warto wskazać na zidentyfikowane przez K. Lisiecką kłopoty w dokładnym zrozumieniu, czym właściwie jest kontrola zarządcza. K. Lisiecka uznała, że „ustawa nie utożsamia kontroli zarządczej z systemem zarządzania, a koncepcja ta spełnia wszystkie klasyczne cechy takiego syste-

---

<sup>215</sup> Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, Druk Sejmowy nr 1181.

mu”<sup>216</sup>. Według K. Lisieckiej „należy przełamać istniejący kryzys pojęciowy i nazwać rzeczy po imieniu, tak żeby każdy wiedział z czym mamy do czynienia. Jest to po prostu system zarządzania publiczną instytucją”<sup>217</sup>. Efektywność działania systemu kontroli zarządczej w dużej mierze zależy będzie od kierownika jednostki, a także pracowników wykonujących wyznaczone obowiązki służbowe. Obecnie kontrola zarządcza zmusza kierowników do nowego spojrzenia na funkcjonowanie jednostki, gdyż do tej pory istotne było zapewnienie legalności, teraz natomiast głównym celem staje się skuteczność, nastawiona na osiąganie rezultatów przy zachowaniu legalności jako jednego z kryteriów działania. W świetle założeń koncepcyjnych kontrola zarządcza powinna być<sup>218</sup>:

- 1) adekwatna – tj. zgodna z zasadami określonymi w obowiązujących aktach prawnych oraz regulaminie określającym sposób prowadzenia kontroli zarządczej, dokładnie odpowiadająca założonym jej celom,
- 2) skuteczna – co należy rozumieć jako konieczność sformułowania zaleceń pokontrolnych lub wydanie rekomendacji po zakończeniu audytu wewnętrznego,
- 3) efektywna – tj. realizowana kontrola wewnętrzna powinna przyczynić się do wspomagania procesu zarządzania organizacją, w tym osiągnięcia założonych celów w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy.

Z wyjaśnień udzielonych przez Ministerstwo Finansów wynika, że „kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać do czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników komórek kontroli, mimo że takie podejście bywa łączone z pojęciem «kontroli». Kontrola zarządcza jest systemem bardziej złożonym, który ma za zadanie sprawić, aby samorządowa jednostka organizacyjna i j.s.t. osiągnęły cele przed nimi postawione. Przeprowadzanie czynności kontrolnych w samorządowej jednostce organizacyjnej będzie stanowiło tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej, pozwalając częściowo zdiagnozować stan obecny. Obowiązek zapewnienia kontroli zarządczej nie zastępuje też uchylonego obowiązku przeprowadzania corocznie kontroli co najmniej 5% wydatków jednostek podległych i nadzorowanych”<sup>219</sup>.

<sup>216</sup> Debata zorganizowana przez NIK *Sukcesy i porażki kontroli zarządczej*, www.nik.gov.pl [28.02.2016].

<sup>217</sup> *Ibidem*.

<sup>218</sup> Por.: M. Sola, *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej*, Minicipium, Warszawa 2009, s. 124–126.

<sup>219</sup> Pismo podsekretarza Stanu Ministerstwo Finansów z dnia 29.01.2010 r. DA6/4095/NWX/2010/775.

Każda jednostka sektora finansów publicznych działa w różnych przekrojach otoczenia wewnętrznego, co wynika ze specyfiki działania<sup>220</sup>. Dlatego mając na uwadze realizację funkcji zarządczych, ustawodawca określił ogólne cele kontroli zarządczej. Wymienione one zostały w treści art. 68 ust. 2 u.f.p. Podkreślić należy, że nie jest to katalog zamknięty, co oznacza, że może być w miarę potrzeb uzupełniany o inne postulaty. Przykładowe cele kontroli zarządczej to:

- 1) zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) przestrzeganie skuteczność i efektywność działania,
- 3) dbałość o wiarygodność sprawozdań,
- 4) zapewnienie ochrony zasobów,
- 5) przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- 7) zarządzanie ryzykiem.

Przedstawione powyżej cele kontroli zarządczej w każdym czasie mogą zostać poszerzone, jeżeli wystąpią przesłanki uzasadniające taką potrzebę. Kontrola zarządcza funkcjonuje na dwóch poziomach. Pierwszym podstawowym poziomem jest jednostka działająca w sektorze finansów publicznych. W tym przypadku odpowiedzialność za jej funkcjonowanie ponosi kierownik jednostki. Kontrola zarządcza w założeniach ustawodawcy powinna także funkcjonować na poziomie j.s.t., tj. gminy, powiatu oraz województwa samorządowego – jest to drugi poziom kontroli zarządczej. Za prawidłowe działanie kontroli zarządczej na tym poziomie odpowiedzialność ponosi wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa<sup>221</sup>.

Trwałym elementem tworzącym spójny system kontroli zarządczej w j.s.t. są procedury wewnętrzne. Realizując delegację prawną wyrażoną w treści art. 69 ust. 2 u.f.p., minister finansów w drodze Komunikatu nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych głosił standardy dla sektora finansów publicznych. Jak wynika ze wstępu tego komunikatu, standardy określają podstawowe wymagania dla kontroli zarządczej. Dla osób odpowiedzialnych za wdrażania i bieżące czuwanie nad prawidłowym działaniem systemu kontroli zarządczej stanowią one uporządkowany zbiór wskazówek, które mogą być wykorzystane w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej. Pokreślono także, że celem

---

<sup>220</sup> Zob. szerzej: P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 45–47.

<sup>221</sup> Zob. szerzej: Pismo Podsekretarza Stanu Ministerstwo Finansów z dnia 29.01.2010 r., DA6/4095/NWX/2010/775.

standardów jest promowanie spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej. Obecnie standardy zostały przedstawione w pięciu grupach. Mianowicie są to: A. Środowisko wewnętrzne, B. Cele i zarządzanie ryzykiem, C. Mechanizmy kontroli, D. Informacja i komunikacja oraz grupa ostatnia oznaczona jako E. Monitoring i ocena. Opracowując procedury wewnętrzne w j.s.t., warto wykorzystać wytyczne przedmiotowych standardów kontroli zarządczej.

### 6.2.3. Odpowiedzialność za kontrolę zarządczą

Jedyną osobą odpowiedzialną za funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na płaszczyźnie samorządu terytorialnego jest wójt, burmistrz, prezydent miasta oraz przewodniczący zarządu j.s.t. Ustawodawca w przepisach art. 69 ust. 1 pkt 3 u.f.p. odpowiedzialnego za kontrolę zarządczą wymienia także kierownika jednostki. Nie jest możliwe powierzenie odpowiedzialności za zapewnienie prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce innym osobom na podstawie dyspozycji art. 53 ust. 2 u.f.p., jako że działania podejmowane w ramach kontroli zarządczej nie mieszczą się w pojęciu gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych<sup>222</sup>. Dążąc do zapewnienia prawidłowego działania kontroli zarządczej kierownik jednostki wdraża stosowne procedury wewnętrzne, które tworzą mechanizmy kontroli, wspomagając w ten sposób funkcjonowanie tego systemu. Procedury, aby spełniały założone cele, powinny być elastyczne i dostosowane do specyfiki jednostki, co zwiększa szansę ograniczenia ryzyka niezgodności w działalności jednostki. Do zasadniczych procedur wewnętrznych, które kierownik jednostki powinien wdrożyć w celu zapewnienia skutecznego i adekwatnego działania kontroli zarządczej, należy zaliczyć: statut jednostki, regulamin organizacyjny, regulamin wynagradzania pracowników, przyjęte zasady – politykę rachunkowości oraz instrukcję obiegu i kontroli dowodów księgowych. Do innych procedur tworzących spójny system kontroli zarządczej w j.s.t. zaliczyć należy regulamin korzystania z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, regulamin udzielania zamówień poniżej 30 tys. euro oraz instrukcję – regulamin przeprowadzania inwentaryzacji. Procedury wewnętrzne będą spełniać tylko wtedy zakładane cele, jeżeli uwzględnią specyfikę jednostki, a także poddawane będą co najmniej raz w roku samoocenie mającej na celu rozpoznanie ewentualnych luk.

Obowiązek posiadania w jednostce samorządowej niektórych procedur wewnętrznych jest obligatoryjny. Konieczność ich opracowania, a następnie wdrożenia wynika wprost z przepisów obowiązującego prawa. Otóż przykładem

<sup>222</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, SIP LEX/el. 2015.

takiej procedury są zasady (polityka) rachunkowości. Posiadanie dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości zostało usankcjonowane w przepisach ustawy o rachunkowości. Regulacje tej ustawy stanowią, że kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje przedmiotową dokumentację. Ta dokumentacja ma zasadnicze znaczenia dla funkcjonowania całego systemu rachunkowości, wiarygodności sprawozdań budżetowych i finansowych, przez co wpisuje się trzon podstawowych procedur w strukturze systemu kontroli zarządczej.

Do obowiązków kierownika należą także sprawy dotyczące przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Dążąc do ograniczenia ryzyka związanego z procesem udzielania zamówień publicznych, kierownik powołuje komisję do przeprowadzenia tego postępowania. W praktyce dla ograniczenia możliwości pojawienia się znacznego ryzyka niezgodności w procedurze udzielania zamówień publicznych w jednostkach wdrażane są stosowne regulaminy normujące reguły i zasady przeprowadzania przetargów.

Pomimo że z dniem wejścia w życie przepisów u.f.p. z 2009 r. brak jest prawnego obowiązku przeprowadzania w każdym roku budżetowym tzw. kontroli 5% wydatków w podległych i nadzorowanych jednostkach organizacyjnych, to w dalszym ciągu kierownik jednostki może podjąć decyzję o dokonywaniu kontroli w przedmiocie przestrzegania przez podległe i nadzorowane przez siebie jednostki w ramach działania systemu kontroli zarządczej.

Jeżeli w jednostce zostanie podjęta decyzja o dokonywaniu wydatków z budżetu za pomocą kart płatniczych w celu zapewnienia realizacji tego procesu w sposób zgodny prawem (wymogi w tym zakresie zostały określone w art. 44 u.f.p.), obowiązkiem zarządu j.s.t. jest określenie szczegółowych zasad, sposobu i trybu przyznawania i korzystania ze służbowych kart płatniczych. Przedmiotowa procedura powinna określać zasady rozliczania płatności dokonywanych przy wykorzystaniu kart płatniczych z uwzględnieniem konieczności zapewnienia prawidłowości i gospodarności dokonywania wydatków publicznych. Obowiązek wdrożenia przedmiotowej procedury wynika z treści art. 247 ust. 2 u.f.p.

Obligatoryjnie w każdej jednostce zaliczanej do sektora finansów publicznych tworzone jest stanowisko głównego księgowego. Osoba, której powierzono funkcję głównego księgowego, musi być pracownikiem tej jednostki. Ustawodawca nie dopuszcza możliwości zajmowania stanowiska głównego księgowego w jednostce sektora finansów publicznych na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło. Uprawnienia i zadania głównego księgowego zostały określone w przepisach u.f.p. Zgodnie z dyspozycją art. 54 ust. 1 u.f.p. głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

- 1) prowadzenia rachunkowości jednostki,
- 2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi,
- 3) dokonywania wstępnej kontroli:
  - a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
  - b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

W ramach działania systemu kontroli zarządczej zadania głównego księgowego sprowadzają się m.in. do opracowania i wdrożenia w komórce finansowo-księgowej wewnętrznych mechanizmów kontroli, które będą ograniczać możliwość pojawiania się znaczącego ryzyka związanego z działaniem gospodarki finansowej, zarządzania mieniem lub przeprowadzaniem operacji gospodarczych i finansowych. Główny księgowy jest zobowiązany do przeprowadzania wstępnej kontroli. Jest to jeden z elementów kontroli prewencyjnej w systemie kontroli zarządczej przejawiającej się zapobieganiem wystąpienia negatywnego zdarzenia. Kontrola prewencyjna powinna być silna w tych obszarach, gdzie skutek negatywnego zdarzenia będzie miał poważne konsekwencje dla realizacji zadań. Przedmiot tej kontroli obejmuje zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Na dowód przeprowadzonej kontroli główny księgowy składa podpis na dokumentach dotyczących danej operacji. W świetle regulacji prawa złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że<sup>223</sup>:

- 1) nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem,
- 2) nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji,
- 3) zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Ujawnienie przez głównego księgowego nieprawidłowości skutkuje zwrotem dokumentu do pracownika, a gdy nie zostaną usunięte dostrzeżone nieprawidłowości, wówczas główny księgowy odmawia podpisu tego dokumentu. Każdorazowa odmowa podpisania dokumentu przez głównego księgowego powinna być raportowana do kierownika jednostki. Główny księgowy musi rzetelnie uzasadnić przyczyny odmowy. Ostateczną decyzję podejmuje jednak kierownik jednostki, który jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej. Ma on prawo wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji finansowej lub gospodar-

---

<sup>223</sup> Art. 54 ustawy o finansach publicznych.

czej albo wydać polecenie jej realizacji. Jednak taka decyzja musi być wyrażona w formie pisemnej.

Aby główny księgowy mógł w pełni realizować swoje zadania, ustawodawca wyposażył go w następujące prawo<sup>224</sup>:

- 1) żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielenia w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień,
- 2) wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Reasumując, stwierdzić należy, że skuteczne działania kontroli zarządczej w dużej mierze uzależnione jest od zaangażowania się głównego księgowego w proces kontroli wstępnej operacji finansowych i gospodarczych. Z mocy prawa główny księgowy zaliczany jest do kadry kierowniczej, co zobowiązuje go do inicjowania określonych działań mających na celu zwiększenie bieżącego monitoringu, bieżącej kontroli realizacji zadań. Szczególną rolę powinien odgrywać w procesie zarządzania ryzykiem, identyfikując ryzyka w działach finansowo-księgowych. Efekty zaniedbań w zarządzaniu ryzykiem mogą okazać się dotkliwe dla kadry kierowniczej, gdyż będą skutkować wystąpieniem przesłanek prowadzących do naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub czynów karnych wyrażonych w art. 77 ustawy o rachunkowości.

Uznać też należy, że kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym jest nowoczesnym modelem zarządzania, którego istota w szczególności tkwi w planowaniu działań, orientacji na cele, doborze mierników do bieżącej oceny działania tego systemu. Przez ustawowo sformułowane cele wymusza się zmianę metod i stylu zarządzania, opierając się przede wszystkim na wynikach czerpanych z szacowania ryzyka.

### **6.3. Wybrane aspekty audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego**

Problematyka audytu wewnętrznego w j.s.t. określona została w przepisach u.f.p. Pojęcie audytu wewnętrznego jest różnie definiowane, co wynika z imponującego zakresu jego działalności w jednostkach sektora finansów

---

<sup>224</sup> *Ibidem.*

publicznych. Wśród licznych definicji na uwagę zasługuje sformułowana przez E. Saundersa, według którego audyt wewnętrzny należy pojmować jako niezależny instrument służący do dokonywania obiektywnej ewaluacji systemu kontroli wewnętrznej, a także przeprowadzania oceny efektywności procesów zarządzania ryzykiem, wnosząc tym samym wartość dodaną do jednostki<sup>225</sup>. Według K. Czerwińskiego audyt wewnętrzny jest narzędziem służącym organizacji w sposób profesjonalny i niezależny, wspomagając ją w realizacji wyznaczonych celów i zadań<sup>226</sup>. Podobnie pojęcie audytu wewnętrznego definiuje *The Institute of Internal Auditors*, wskazując, że jest to „działalność ekspercka świadcząca usługi zapewniające i doradcze których celem jest przysporzenie wartości usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Międzynarodowy Instytut Audytu Wewnętrznego podkreśla, że misją audytu wewnętrznego jest systematyczne i uporządkowane przeprowadzanie oceny procesów zarządzania ryzykiem i kontroli pomagając w ten sposób organizacji realizować założone cele”<sup>227</sup>. Definicja audytu została określona także w art. 272 ust.1u.f.p., uznając, że audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej. Obecne regulacje prawa ukierunkowały funkcję audytu bardziej w stronę doradztwa. Następuje przez to zwiększona szansa na ograniczenie znacznego ryzyka niezgodności w gospodarce finansowej jeszcze przed podjęciem decyzji zarządczej. Usługi doradcze mają zasadniczo zwiększyć szanse na realizację celów w sposób zgodny z prawem oraz procedurami wewnętrznymi. Ich podstawowym celem jest wniesie wartości dodanej w dany obszar działalności przez zdiagnozowanie znaczącego ryzyka. W ten sposób następuje usprawnienie systemu zarządzania ryzykiem, który to współcześnie jest immanentnym elementem procesu zarządzania j.s.t. Zdecydowanie w tym miejscu należy podkreślić, że działalność audytu wewnętrznego nie jest tożsama z pojęciem kontroli wewnętrznej. Są to bowiem dwa odrębne narzędzia różniące się: misją, celem działania, aspektami organizacyjnymi oraz samą metodyką pracy. Działalność audytu wewnętrznego oparta jest na założeniach udokumentowanego planowania, po ówczesnym uwzględnieniu celu działalności j.s.t., możliwość pojawienia się ryzyka, a także jego wpływu na założone cele. Nieuprawnione jest więc stawianie znaku równości pomiędzy instytucją audytu

---

<sup>225</sup> Por.: E. Saunders, *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Edukator, Częstochowa 2002, s. 36–37.

<sup>226</sup> Por.: K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, Infoaudit, Warszawa 2004, s. 9–12.

<sup>227</sup> Por.: Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF z 2013 r., nr 15.



a kontrolą wewnętrzną. Art. 274 u.f.p. prezentuje podmioty zobowiązane do wdrożenia obligatoryjnie audytu wewnętrznego. Przepis ten stwarza możliwość prowadzenia audytu w innych organizacjach publicznych, lecz pod warunkiem przekroczenia w planie finansowym tzw. kwoty progowej. W świetle obecnych regulacji prawa przedmiotowa kwota wynosi 40 000 tys. zł. Z literalnego brzmienia przepisów u.f.p. wynika, że działalność audytu wewnętrznego w j.s.t. jest obligatoryjna, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekracza wysokość kwoty granicznej, czyli 40 000 tys. zł. Obecnie kwota graniczna, od której istnieje prawny obowiązek wdrożenia w j.s.t. audytu wewnętrznego, wynika z dyspozycji art. 274 ust. 3 u.f.p. Dodać należy, że w świetle przepisów prawa istnieje także możliwość wprowadzenia audytu wewnętrznego bez konieczności przekroczenia w planie finansowym tej jednostki wspomnianej powyżej kwoty granicznej. Co więcej, audyt może także być prowadzony w jednostce, jeżeli decydent samorządowy podejmie taką decyzję. Może ona być podjęta w odniesieniu do jednostek niewymienionych w art. 274 ust. 1 u.f.p. oraz nieprzekraczających kwot określonych u.f.p., w przeciwnym razie audyt wewnętrzny jest obligatoryjny z mocy prawa<sup>228</sup>.

### 6.3.1. Formy prowadzenia i odpowiedzialność za audyt wewnętrzny

Z punktu widzenia organizacji prowadzenia audytu wewnętrznego w administracji samorządowej wyróżnić możemy dwie formy. Pierwsza polega na realizacji audytu przez zatrudnionego w tej jednostce audytora wewnętrznego. W takim rozwiązaniu działalnością komórki audytu wewnętrznego kieruje audytor wyznaczony przez kierownika j.s.t. Druga forma sprowadza się do prowadzenia audytu przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. W świetle przepisów u.f.p. audyt może być prowadzony przez usługodawcę po spełnieniu określonego warunku. Jest on związany z kwotami ujętymi w planie finansowym jednostki. Forma prowadzenia audytu przez usługodawcę jest prawnie dopuszczalna, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej j.s.t. kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł. W samorządzie terytorialnego zadania związane z działaniem audytu wewnętrznego wykonują: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu j.s.t. Szczegółowy tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego określa Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu<sup>229</sup>. Jednocześnie podkreślić należy,

<sup>228</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, op. cit.

<sup>229</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 1480.

że zaniechanie obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawieranie umowy z usługodawcą, stanowi przesłankę skutkującą naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Z uwagi na funkcje, jakie ma do spełnienia współczesny audyt wewnętrzny w systemie zarządzania, zadania związane z jego działaniem zostały przypisane wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta, przewodniczącemu zarządu j.s.t. W szczególności kierownik jednostki ma ustawowy obowiązek zapewnić niezbędne warunki do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego. Wskazać tu należy, że standardy zawodowe audytu wewnętrznego wymagają, aby audytorzy realizujący zadania jak również świadczący usługi doradcze byli całkowicie niezależni i obiektywni. Zgodnie z ogólną wytyczną standardu zawodowego oznaczonego symbolem 1100 – „Niezależność i obiektywizm” niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny<sup>230</sup>. Jeśli natomiast chodzi o obiektywizm audytora wewnętrznego, to przejawia się przede wszystkim niepodporządkowaniem swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób<sup>231</sup>.

Do podstawowych zadań kierownika jednostki należy także zapewnienie organizacyjnej odrębności audytu. Wymaga tego standard oznaczony symbolem 1110 – „Niezależność organizacyjna”. Ma on również zapewnić ciągłość działań audytu wewnętrznego. Dla zachowania prawidłowości założeń metodycznych prac audytu kierownik jednostki wspólnie z audytorem na podstawie wyników analizy ryzyka przygotowuje roczny plan audytu. Dokument ten według wymogów określonych w u.f.p. ma być opracowany do końca roku i stanowi podstawę działania audytu wewnętrznego w roku budżetowym. Wyłącznie kierownik j.s.t. posiada prawo do upoważnienia audytora wewnętrznego do przeprowadzenia zadania zapewniającego<sup>232</sup> lub wykonania usług doradczych. Niezależna i obiektywna działalność audytu wewnętrznego w administracji samorządowej może odgrywać rolę doradcy przy wyborze i podejmowaniu decyzji gospodarczych oraz zarządczych.

---

<sup>230</sup> Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r., w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF z 2013 r., poz. 15.

<sup>231</sup> *Ibidem*.

<sup>232</sup> Zadanie zapewniające działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej – § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego.