Ministerstwo
Finansów

KONTROLA ZARZĄDCZA W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH. ISTOTA, UNORMOWANIA PRAWNE I OTOCZENIE.

KOMPENDIUM WIEDZY
(wersja 1.0)

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 30 93
fax :+48 22 694 33 74

www.mf.gov.pl

Warszawa, luty 2012 r.

Spis rozdziałów

Wykaz zastosowanych skrótów *8*

Bibliografia *13*

1. **WSTĘP** **16**
2. **WPROWADZENIE DO KONTROLI ZARZĄDCZEJ** **18**
3. **ELEMENTY KONTROLI ZARZĄDCZEJ OPISANE W STANDARDACH** **50**
4. **WYZNACZANIE CELÓW W ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ W RAMACH KONTROLI ZARZĄDCZEJ** **65**
5. **ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ I OBOWIĄZKI W RAMACH KONTROLI ZARZĄDCZEJ** **87**
6. **KOORDYNACJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ PRZEZ MINISTRA FINANSÓW** **94**
7. **KOMITETY AUDYTU** **97**
8. **OCENA STANU KONTROLI ZARZĄDCZEJ** **100**

Szczegółowy spis treści rozdziałów

Wykaz zastosowanych skrótów *8*
Źródła prawa i wskazówki *8*
Inne użyte skróty *11*
Bibliografia *13*

1. WSTĘP 16

1.1 CEL PUBLIKACJI 16
1.2 ZARYS TREŚCI PUBLIKACJI 16

2. WPROWADZENIE DO KONTROLI ZARZĄDCZEJ 18

2.1 CO TO JEST KONTROLA ZARZĄDCZA? 18
2.2 ŹRÓDŁA KONCEPCJI ORAZ EWOLUCJA KONTROLI FINANSOWEJ I ZARZĄDCZEJ W POLSKIM SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH 24
2.2.1 Modernizacja sektora publicznego, rozliczalność i kontrola 24
2.2.2 Implementacja publicznej kontroli wewnętrznej w państwach kandydujących – 3 filary 27
2.2.3 Publiczna kontrola wewnętrzna w Polsce – implementacja PWKF i zmiany 29
2.2.4 Kontrola zarządcza – porównanie z kontrolą finansową 31
2.3 MODELE KONTROLI WEWNĘTRZNEJ 33
2.3.1 Charakterystyka modelu COSO 33
2.3.2 Charakterystyka standardów INTOSAI 34
2.4 ZAKRES PODMIOTOWY KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH A ORGANIZACJA ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ 35
2.4.1 Jednostki organizacyjne obsługujące naczelne organy państwa a zastosowanie przepisów dotyczących kontroli zarządczej 35
2.4.2 Organizacja administracji rządowej a zakres podmiotowy przepisów dotyczących kontroli zarządczej 36
2.4.2.1 Działy administracji rządowej 36
2.4.2.2 Administracja rządowa nie objęta działami administracji rządowej 38
2.4.3 Organizacja administracji samorządowej a zakres podmiotowy przepisów dotyczących kontroli zarządczej 39

2.4.4 Pojęcie sektora finansów publicznych i jednostki sektora finansów publicznych ... 40
2.5 DWA POZIOMY KONTROLI ZARZĄDCZEJ ... 44
2.6 RAMOWY CHARAKTER KONCEPCJI KONTROLI ZARZĄDCZEJ ... 45
2.7 CZY NALEŻY UTWORZYĆ ODRĘBNĄ KOMÓRKĘ KONTROLI ZARZĄDCZEJ? ... 48

3. ELEMENTY KONTROLI ZARZĄDCZEJ OPISANE W STANDARDACH ... 50

3.1 ŚRODOWISKO WEWNĘTRZNE ... 50
3.1.1 Standard A.1: Przestrzeganie wartości etycznych ... 50
3.1.2 Standard A.2: Kompetencje zawodowe ... 51
3.1.3 Standard A.3: Struktura organizacyjna ... 52
3.1.4 Standard A.4: Delegowanie uprawnień ... 52
3.2 CELE I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM ... 52
3.2.1 Standard B.5: Misja ... 53
3.2.2 Standard B.6: Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji ... 53
3.2.3 Standard B.7: Identyfikacja ryzyka ... 54
3.2.4 Standard B.8: Analiza ryzyka ... 55
3.2.5 Standard B.9: Reakcja na ryzyko ... 55
3.2.6 Podsumowanie ... 55
3.3 MECHANIZMY KONTROLI ... 56
3.3.1 Standard C.10: Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej ... 56
3.3.2 Standard C.11: Nadzór ... 56
3.3.3 Standard C.12: Ciągłość działalności ... 58
3.3.4 Standard C.13: Ochrona zasobów ... 58
3.3.5 Standard C.14: Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych ... 59
3.3.6 Standard C.15: Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych ... 59
3.3.7 Podsumowanie ... 60
3.4 INFORMACJA I KOMUNIKACJA ... 61
3.4.1 Standard D.16: Bieżąca informacja ... 61
3.4.2 Standard D.17: Komunikacja wewnętrzna ... 62
3.4.3 Standard D.18: Komunikacja zewnętrzna ... 62

3.5 MONITOROWANIE I OCENA 63
3.5.1 Standard E.19: Monitorowanie systemu kontroli zarządczej 64
3.5.2 Standard E.20: Samoocena 64
3.5.3 Standard E.21: Audyt wewnętrzny 64
3.5.4 Standard E.22: Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej 64

4. WYZNACZANIE CELÓW W ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ W RAMACH KONTROLI ZARZĄDCZEJ 65

4.1 PLAN DZIAŁALNOŚCI 65
4.2 SPORZĄDZANIE PLANU DZIAŁALNOŚCI 66
4.3 REALIZACJA PLANU - PRZEGLĄDY OKRESOWE. MONITORING REALIZACJI CELÓW 69
4.4 SPRAWOZDANIE Z WYKONANIA PLANU DZIAŁALNOŚCI 69
4.5 PODSYSTEM PLANOWANIA STRATEGICZNEGO W RAMACH POLITYKI ZARZĄDZANIA ROZWOJEM – KONTEKST PLANU DZIAŁALNOŚCI 70
4.5.1 Układ dokumentów planistycznych w planowaniu strategicznym w ramach zarządzania rozwojem 70
4.6 PLANOWANIE I SPRAWOZDAWCZOŚĆ W UKŁADZIE ZADANIOWYM BUDŻETU W ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ 75
4.6.1 Wprowadzenie: budżet zadaniowy i układ zadaniowy budżetu państwa i planów finansowych niektórych jsfp 75
4.6.2 Układ zadaniowy a wyznaczanie celów 77
4.6.2.1 Wyznaczanie celów w układzie zadaniowym a standardy kontroli zarządczej 77
4.6.2.2 Jednostki klasyfikacyjne, cele i mierniki w układzie zadaniowym budżetu państwa i planów finansowych jsfp 78

5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ I OBOWIĄZKI W RAMACH KONTROLI ZARZĄDCZEJ 87

5.1 ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNIKA JEDNOSTKI 87
5.2 ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNIKA JEDNOSTKI ZA NARUSZENIA DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH POLEGAJĄCE NA NIEWYKONANIU LUB NIENALEŻYTYM WYKONANIU OBOWIĄZKÓW W ZAKRESIE KZ OBOWIĄZKÓW W ZAKRESIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ 88
5.3 ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNIKA JEDNOSTKI ZA FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ A ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA CAŁOŚĆ GOSPODARKI FINANSOWEJ JEDNOSTKI ORAZ ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA OBOWIĄZKI W ZAKRESIE RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTKI 90
5.4 ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZARZĄDZAJĄCEGO DZIAŁEM ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ LUB JEDNOSTKĄ SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO 91
5.5 OBOWIĄZKI PRACOWNIKÓW JEDNOSTKI 92
5.6 OBOWIĄZKI AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO 93

6. KOORDYNACJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ PRZEZ MINISTRA FINANSÓW 94

7. KOMITETY AUDYTU 97

7.1 CEL I ZADANIA DZIAŁALNOŚCI KOMITETÓW AUDYTU 97
7.2 ORGANIZACJA, SKŁAD I OBSŁUGA KOMITETÓW AUDYTU 98

8. OCENA STANU KONTROLI ZARZĄDCZEJ 100

8.1 OŚWIADCZENIE O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ 100
8.1.1 Konstrukcja oświadczenia o stanie kontroli zarządczej 101
8.1.2 Źródła oceny kontroli zarządczej 102
8.1.3 Samoocena 104
8.1.4 Monitoring realizacji celów i zadań oraz system zarządzania ryzykiem jako źródła informacji do oceny 107
8.2 AUDYT WEWNĘTRZNY 108
8.2.1 Cel wprowadzenia, definicja i znaczenie audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny kontroli zarządczej 108
8.2.2 Regulacje prawne dotyczące działania audytu wewnętrznego 109
8.2.3 Definicja audytu wewnętrznego 111
8.2.4 Organizacja prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych 114
8.2.4.1 Zakres podmiotowy audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych 114
8.2.4.2 Szczególne cechy organizacji audytu wewnętrznego w dziale administracji rządowej, jst, wojewódzkiej administracji zespolonej i wobec jednostek podległych i nadzorowanych przez inne jednostki 116
8.2.4.3 Powiadomienie o prowadzeniu audytu wewnętrznego 117
8.2.4.4 Organizacja komórki audytu wewnętrznego w jednostce. Usługodawca 117
8.2.5 Planowanie działalności audytu wewnętrznego 119
8.2.5.1 Program zadania audytowego 120
8.2.6 Przekazywanie informacji o wynikach pracy audytu wewnętrznego i realizacja zaleceń 121
8.2.6.1 Wykonanie i monitorowanie wykonania zaleceń. Czynności sprawdzające 121
8.2.7 Udostępnianie informacji o prowadzeniu audytu wewnętrznego 123
8.2.8 Kwalifikacje zawodowe audytora wewnętrznego 123
8.2.9 Koordynacja audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych 124
8.2.9.1 Zadania Ministra Finansów w zakresie koordynacji. Uprawnienia MF 124
8.2.10 Uwagi do roli audytu wewnętrznego w przygotowaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej 127

8.3 WEWNĘTRZNA KONTROLA INSTYTUCJONALNA 129
8.3.1 Rodzaje, rola, podstawowe zasady prowadzenia wewnętrznej kontroli instytucjonalnej 129
8.3.2 Planowanie i działania doraźne w działaniu komórki kontrolnej 131
8.3.3 Przekazywanie informacji o wynikach kontroli. 132
8.3.4 Kwalifikacje zawodowe kontrolerów 132
8.3.5 Koordynacja kontroli w administracji rządowej 133
8.4 OGLĄD JEDNOSTKI Z ZEWNĄTRZ (KONTROLA I AUDYT ZEWNĘTRZNY) 134
8.4.1 NIK 135
8.4.2 Kontrola skarbowa 138
8.4.3 Regionalne izby obrachunkowe 140

Wykaz zastosowanych skrótów

Źródła prawa i wskazówki

- ⇒ Konstytucja RP = Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.;)
- ⇒ **TWE** lub Traktat o Wspólnocie Europejskiej = Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz.UE. C 1992, Nr 224);

[ustawy]:

- ⇒ **kks** lub kodeks karny skarbowy = ustawa z dnia 4 czerwca 2007 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 111, poz. 765, z późn. zm.);
- ⇒ **udip2001** lub ustawa o dostępie do informacji publicznej = ustawa *z* dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198);
- ⇒ **udzar** lub ustawa o działach administracji rządowej = ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2007, Nr 65, poz. 437, z późn. zm.);
- ⇒ **ufp1998** lub ustawa o finansach publicznych z 1998 r. = ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (t.j.: Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, z późn. zm.);
- ⇒ **ufp2005** lub ustawa o finansach publicznych z 2005 r. = ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz. U. Nr 249, poz. 2104, z późn. zm.);
- ⇒ **ufp2009 =**ustawa o finansach publicznych z 2009 r. = ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.)
- ⇒ **ugk** lub ustawa o gospodarce komunalnej = ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 45, poz. 236)
- ⇒ **uks** lub ustawa o kontroli skarbowej = ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, z późn. zm.);
- ⇒ **uNIK** lub ustawa o NIK = ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701, z późn. zm.);.
- ⇒ **uoin1999** lub ustawa o ochronie informacji niejawnych = ustawa z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 196, poz. 1631, z późn. zm.) (nie obowiązuje);
- ⇒ **uoin2010** lub ustawa o ochronie informacji niejawnych lub = ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 182, poz. 1228);
- ⇒ **uokar** lub ustawa o kontroli w administracji rządowej = ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185 poz. 1092);
- ⇒ **uondfp2004** lub ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych lub = ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr.14, poz.114, z późn. zm.);
- ⇒ **uOP** lub ustawa Ordynacja Podatkowa = ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.);

- ⇒ **ups2008** lub ustawa o pracownikach samorządowych = ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. Nr 223. poz. 1458, z późn. zm.);
- ⇒ **upup** = ustawa o pracownikach urzędów państwowych = ustawa z dnia 16 września 1982 r. o finansach publicznych (t.j: Dz. U. z 2001 r. Nr 86, poz. 953, z późn. zm.);
- ⇒ **uPwufp2009 =** ustawa Przepisy wprowadzające ... z 2009 r. = ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241);
- ⇒ **urach** lub ustawa o rachunkowości = ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz.1223, z późn. zm.);
- ⇒ **uRIO** lub ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych = ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tj. Dz. U. 2011 r., Nr 55 poz.577, z późn. zm.);
- ⇒ **uRM** lub ustawa o Radzie Ministrów lub = ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2003 r. Nr 24, poz. 199, z późn. zm.);
- ⇒ **usamgm** lub ustawa o samorządzie gminnym = ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591, z późn. zm.);
- ⇒ **usampow** lub ustawa o samorządzie powiatowym = ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2001 r., Nr 142 poz. 1592, z późn. zm.);
- ⇒ **usamwoj** lub ustawa o samorządzie województwa = ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590, z późn. zm.);
- ⇒ **usc2008** lub ustawa o służbie cywilnej z 2008 r. lub = ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz. U. Nr 227, poz. 1505, z późn. zm.)
- ⇒ **uwoj** lub ustawa o wojewodzie... = ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz. U. Nr 31, poz. 206, z późn. zm.);
- ⇒ **uzNIK2010** lub ustawa o zmianie ustawy o NIK = ustawa z dnia 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2010 r. Nr 227 poz.1482);
- ⇒ **uzppr2006** lub ustawa o zasadach planowania polityki rozwoju = ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach planowania polityki rozwoju (t.j. Dz. U. z 2009 r. Nr 84 poz.712);
- ⇒ **uzufp2001** lub ustawa o zmianie ustawy o finansach publicznych z 2001 r. = ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. Nr 102, poz. 1116);

[rozporządzenia Rady Ministrów lub ministrów]

- ⇒ **rka** lub rozporządzenie w sprawie komitetu audytu = Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz. U. Nr 226, poz. 1826);

- ⇒ **rm2010** lub rozporządzenie metodyczne z 2010 r. = Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108);
- ⇒ **rnb 2012** lub nota budżetowa = Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012. (Dz. U. Nr 21, poz. 108);
- ⇒ **rokz** lub rozporządzenie w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej = Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. nr 238 poz. 1581);
- ⇒ rozporządzenie w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli przez KPRM = Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad i trybu przeprowadzania kontroli przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 lipca 2003 r. (Dz. U. Nr 146, poz. 1414) (nie obowiązuje od momentu wejścia w życie ***uokar***);
- ⇒ **rplandz** lub rozporządzenie w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania = Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254);
- ⇒ **rsbz** lub rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości w układzie zadaniowym **=** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości w układzie zadaniowym (Dz. U. Nr 298, poz. 1766);

[uchwały Rady Ministrów]

- ⇒ **WPFP 2011-2014** = Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2011-2014, załącznik do Uchwały Rady Ministrów nr 36 w sprawie aktualizacji Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2011-2014 (M.P. Nr 29 poz. 324[1];

[standardy i inne wytyczne]

- ⇒ **mszpzaw2011** lub Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego = Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Załącznik do Komunikatu Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 5, poz. 23);
- ⇒ **skz2009** lub standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych = Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Załącznik do Komunikatu 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);

[1] Dostępne także na stronie internetowej MF w zakładce *Biuletyn Informacji Publicznej / Publikacje / Programy i strategie* pod adresem:
http://www.mofnet.gov.pl/index.php?const=6&dzial=330&wysw=4&sub=sub22; data dostępu: 1 lutego 2012r.

- ⇒ Szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jsfp z 2011 r. = Szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych. Załącznik do Komunikatu Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11)[2].

W zależności od kontekstu użycia nazwy ustawy w opracowaniu będą używane skróty nazwy aktów prawnych w formie bardzie rozwiniętej lub z użyciem inicjałów wyrazów z nazwy. Te ostatnie będą używane zwłaszcza przy przywoływaniu poszczególnych przepisów danego aktu prawnego. Niektóre skróty nazw aktów prawnych z użyciem inicjałów wyrazów z nazwy zawierają datę roczną uchwalenia aktu prawnego. Zabieg ten ma dwojaki cel:

- ⇒ służy rozróżnieniu kilku aktów o tej samej nazwie, do których odwołuje się tekst;
- ⇒ służy wskazaniu, że odwołanie dotyczy przepisów najnowszego, obowiązującego aktu prawnego, jeśli w przeszłości wydawano kilkakrotnie akt prawny o tej samej nazwie (np. ustawę o służbie cywilnej).

Odstępstwo od zasady, że data roczna oznacza datę publikacji aktu prawnego zastosowano przy skrócie nazwy rozporządzenia Ministra Finansów tzw. noty budżetowej – ***rnb2012***. Data roczna – 2012 oznacza w powyższym przypadku rok budżetowy, dla którego będzie sporządzany projekt ustawy budżetowej i projekt budżetu państwa.

Inne użyte skróty

- ⇒ AICPA = American Institute of Certified Public Accountants (pol. Amerykański Instytut Biegłych Rewidentów[3]);
- ⇒ aw = audyt wewnętrzny;
- ⇒ COSO = Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (pol. Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya);
- ⇒ Dz. Urz. MF = Dziennik Urzędowy Ministra Finansów ;
- ⇒ EFTA = European Free Trade Agreement (pol. Europejskie Porozumienie o Wolnym Handlu);
- ⇒ GIKS = Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej;
- ⇒ GUS = Główny Urząd Statystyczny;
- ⇒ IIA = The Institute of Internal Auditors (pol. Instytut Audytorów Wewnętrznych)

[2] Wytyczne dostępne także na stronie internetowej MF w zakładce *Biuletyn Informacji Publicznej / Publikacje / Dzienniki Urzędowe Ministra Finansów* pod adresem:
http://www.mofnet.gov.pl/_files_/bip/bip_dzienniki/2011/20110311_dz_urz_min_fin_nr_2.pdf lub
w zakładce *Bezpieczeństwo finansowe / Kontrola zarządcza w sektorze publicznym / Metodyka i dobre praktyki* pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=6&dzial=5526&id=263936.

[3] Polski przekład nazwy Instytutu za: *Angielsko-polski słownik skrótów ekonomicznych* dostępny na stronie internetowej Państwowego Wydawnictwa Naukowego PWN Biznes pod adresem: http://biznes.pwn.pl/haslo/4971251/aicpa.html; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

- ⇒ INTOSAI = International Organization of Supreme Audit Institutions (pol. Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli[4]);
- ⇒ jsfp = jednostka / jednostki sektora finansów publicznych;
- ⇒ jst = jednostka / jednostki samorządu terytorialnego;
- ⇒ ka = komitet / komitety audytu;
- ⇒ KE = Komisja Europejska;
- ⇒ ks = kontrola skarbowa;
- ⇒ kz = kontrola zarządcza;
- ⇒ KPRM = Kancelaria Prezesa Rady Ministrów;
- ⇒ MF = Ministerstwo Finansów;
- ⇒ MRR = Ministerstwo Rozwoju Regionalnego;
- ⇒ MSWiA = Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji;
- ⇒ NIK = Najwyższa Izba Kontroli;
- ⇒ OECD = Organisation for Economic Co-operation and Development (pol. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju);
- ⇒ RIO = Regionalna Izba Obrachunkowa;
- ⇒ RM = Rada Ministrów;
- ⇒ s. = strona;
- ⇒ ss. = strony;
- ⇒ std = standard;
- ⇒ s.v. = *sub verbo* [pod hasłem];
- ⇒ t.j. = tekst jednolity;
- ⇒ UE = Unia Europejska;
- ⇒ UKS = Urząd Kontroli Skarbowej;
- ⇒ WPFP = Wieloletni Plan Finansowy Państwa.

[4] Polski przekład nazwy organizacji za stroną internetową NIK: www.nik.gov.pl ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

Bibliografia

Chojna – Duch (2010) = Chojna – Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego* ustawy *o* finansach publicznych Kontrola Państwowa, 1/2010, ss.59-60.

COSO I (1992) = COSO*, Internal Control - Integrated Framework*, AICPA, 1992.

COSO II (2004) = *COSO, Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa > Streszczenie dla kierownictwa,* wrzesień 2004, Warszawa, 2007 *(tytuł oryginału Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Executive Summary and Framework, Enterprise Risk Management – Application Techniques)*

Europejski kodeks dobrej praktyki administracyjnej (2001) = *Europejski kodeks dobrej praktyki administracyjnej,* dostępny na stronie internetowej Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich, pod adresem: http://www.ombudsman.europa.eu/pl/resources/code.faces ; data dostępu 1 lutego 2012 r.

Glosariusz (2006) = Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Warszawa 2006.

Robaczyński, Gryska, Robaczyński (2006) = Robaczyński T., Gryska P., *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006.

GUS, *Rachunki narodowe* (2010) = GUS, *Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych 2005-2008*, Warszawa 2010 r., dostępne pod adresem: http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/PUBL_rn_rach_narod_wg_sek_i_podsek_2005-2008.pdf ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

Hellich (2009) = Hellich E, *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2009.

Hellin (2009) = Hellin A.S., *Ustawa o rachunkowości 2009. Komentarz*, Warszawa 2009.

INTOSAI GOV 9120 (2001) = INTOSAI, *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. An introduction to internal control for managers in governmental organizations* (INTOSAI GOV 9120), Wiedeń 2001, dostępne na stronie internetowej *www.issai.org* w zakładce: *INTOSAI Guidelines for Good Governance*, pod adresem: http://www.issai.org/composite-194.htm; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

INTOSAI GOV 9100 (2004) = INTOSAI, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (INTOSAI GOV 9100), Wiedeń 2004, dostępne na stronie internetowej *www.issai.org* w zakładce: *INTOSAI Guidelines for Good Governance*, pod adresem: http://www.issai.org/composite-194.htm; data dostępu 1 lutego 2012r.[5]

Komisja Europejska (2006), *PIFC* = Komisja Europejska, *Welcome to the World of PIFC - Public*

[5] Należy pamiętać, że ww. wskazówki dotyczące standardów kontroli wewnętrznej INTOSAI, pochodzące pierwotnie z 1992 r., są dokumentem żywym i podlegają zmianom. Aktualna wersja, zmieniona po raz ostatni w 2004 r., jest dostępna na ww. stronie internetowej INTOSAI poświeconej standardom wypracowanym przez tą organizację została zmieniona po raz ostatni w 2004.

Internal Financial Control, dostępne pod adresem: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf, data dostępu: 1 lutego 2012 r.

de Koning (1999) = de Koning R., *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, *Public Management Forum*, SIGMA-OECD, vol. 5 (1999) nr 5. dostępny na stronie internetowej inicjatywy SIGMA OECD pod adresem: *http://www.sigmaweb.org/document/55/0,3746,en_33638100_34612958_35253047_1_1_1_1,00.html* ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

Komisja Europejska, *Compendium* (2011) = European Commission, *Compendium of the public control systems in the EU Member States 2012*, Luksemburg 2011 ; dostępny na stronie internetowej Komisji Europejskiej pod adresem: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf ; doi:10.2761/72506, data dostępu: 1 lutego 2012r.

Kosikowski (2010) = Kosikowski C., *Nowa ustawa o finansach publicznych*, *Komentarz*, Warszawa 2010.

Kryczko (2005) = Kryczko P., *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Kraków 2005.

Lachowicz (2010) = Lachowicz W.[red.], *Finanse publiczne, Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010.

Lewandowski (2004) = Lewandowski R.,: *Znaczenie i funkcja badania „due diligence" w ramach sprzedaży przedsiębiorstwa.* Monitor Prawniczy nr 6/2004.

Lipiec-Warzecha (2011) = Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.

Malinowska-Misiąg, Misiąg (2007) = Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne*, Warszawa 2007.

Marcinkowski (2010) = Marcinkowski L. *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych - polemika, Kontrola Państwowa*, 6/2010, ss. 106-113.

MF, *Sprawozdanie* (2011) = Ministerstwo Finansów. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. *Sprawozdanie. Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym w 2010 roku*. Publikacja na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce *Bezpieczeństwo finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Sprawozdawczość* pod adresem: http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=677&id=273453 ; data dostępu: 1 lutego 2012r.

MF, *Zasady wdrażania* (2003) = Ministerstwo Finansów, *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej,* Warszawa 2003.[6]

Moeller (2011) = Moeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Warszawa 2011.

[6] Aktualnie dokument nie jest już dostępny na stronie internetowej MF.

Nolan Committee (1998) = Nolan Committee, *The Seven Principles of Public Life*, dostępne pod adresem http://www.archive.official-documents.co.uk/document/parlment/nolan/nolan.htm ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

OECD *Glossary* (2007) = *OECD Glossary of Statistical Terms,* dostępne pod adresem: http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2199 ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

Postuła, Perczyński (2009) = Postuła M., Perczyński P (red.), Ministerstwo Finansów, *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, Warszawa 2009.

Postuła, Perczyński (2010) = Postuła M., Perczyński P (red.), Ministerstwo Finansów. *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, wyd. II, Warszawa 2010.

RM*, Plan uporządkowania strategii rozwoju* (2011) = *Rada Ministrów*, Plan uporządkowania strategii rozwoju, Warszawa kwiecień 2011 r., dostępny na witrynie internetowej MRR w zakładce: *Rozwój regionalny/Polityka rozwoju/System zarządzania rozwojem/Porządkowanie dokumentow_strategicznych* pod adresem: http://www.mrr.gov.pl/rozwoj_regionalny/Polityka_rozwoju/System_zarzadzania_rozwojem/Porzadkowanie_dokumentow_strategicznych/Documents/Plan_uporzadkowania_strategii_rozwoju_reasumpcja_decyzji_RM_10032010.pdf ; data dostępu 1 lutego 2012 r.

RM, *Uzasadnienie do projektu ufp* (2008) = Rada Ministrów, *Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych,* Warszawa 2008.

RM, *Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2012* (2011) = Rada Ministrów, *Ustawa Budżetowa na rok 2012. Uzasadnienie. Tom II. Omówienie wydatków w układzie zadaniowym*, Warszawa 2011.

RM, *Założenia* (2009) = Rada Ministrów, *Założenia systemu zarządzania rozwojem Polski*, dostępny na witrynie internetowej MRR w zakładce: *Rozwój regionalny/Polityka rozwoju /System zarządzania rozwojem* pod adresem: http://www.mrr.gov.pl/rozwoj_regionalny/Polityka_rozwoju/System_zarzadzania_rozwojem/Documents/Zalozenia_SZR_wersja_przyjeta_przez_RM_270409.pdf ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

Szpor (2011) = Szpor. A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej. Alternatywne Metody rozwiązywania konfliktów. Kontrola Państwowa*, 5/2011, ss. 8 – 28.

Szostak (2010) = Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, *Kontrola Państwowa*, 5/2010, ss. 3 - 20.

Wierzbowski (2009) = Wierzbowski M. [i inni], Prawo administracyjne, pod red. M. Wierzbowskiego, Warszawa 2009.

1. Wstęp

1.1 Cel publikacji

Minęły dwa lata od rozpoczęcia obowiązywania przepisów ***ufp2009*** określających kształt kontroli zarządczej w polskiej administracji publicznej, ujętej w ramy sektora finansów publicznych. Niniejsze opracowanie prezentuje syntetycznie istotę kontroli zarządczej, a także źródła, kontekst i cel powstania przepisów dotyczących kz. W sposób uporządkowany przedstawia zasób podstawowych aktów prawnych i innych dokumentów rządowych dotyczących kz. Ma ułatwić korzystanie z nich oraz w miarę możliwości przedstawić odpowiedzi na podstawowe kwestie problemowe**.** Jego opracowanie jest także odpowiedzią na formułowane wobec Ministerstwa Finansów oczekiwania związane z koniecznością przybliżenia zagadnienia kontroli zarządczej w sposób szerszy oraz kompleksowo prezentujący dotychczasowy dorobek Ministerstwa. Stąd zawarte tu odwołania do publikacji dostępnych na stronie internetowej MF.

Celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększanie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, działów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego. W rezultacie ma zatem służyć zwiększeniu efektywności i skuteczności działania całej polskiej administracji publicznej.

Opracowanie jest kierowane przede wszystkim do pracowników administracji publicznej, którzy w ramach obowiązków wykonują zadania związane z zastosowaniem tej koncepcji w zarządzaniu jednostką, np. koordynują zadania z przeprowadzeniem jej całościowej oceny lub budową niektórych elementów kz. Nie stanowi jednak przeszkody, by inne osoby, w tym kierownicy jednostek, audytorzy, kontrolerzy i inne osoby pracujące w administracji i poza nią również zapoznały się z tym opracowaniem.

Opracowanie ma pomóc w zrozumieniu koncepcji kontroli zarządczej. Nie ma natomiast charakteru wytycznych czy podręcznika jej wdrażania i nie należy traktować go jako źródła dla bezrefleksyjnie dokonywanych adaptacji.

1.2 Zarys treści publikacji

Opracowanie obejmuje łącznie z niniejszym wstępem 8 rozdziałów.

Rozdziały 2-7 zawierają:

- ⇒ wprowadzenie podstawowych pojęć dotyczących kz i próbę wyjaśnienia pytań związanych z ww. koncepcją;
- ⇒ zarys ewolucji koncepcji wewnętrznej kontroli finansowej i kz;
- ⇒ charakterystykę najważniejszych międzynarodowych dokumentów, które wpłynęły na kształt koncepcji kz w Polsce;
- ⇒ opis podmiotów, których dotyczy reżim prawny kz, a także jak zakres podmiotowy organizacji, których dotyczą przepisy o kontroli zarządczej, ma się do zakresu podmiotowego pojęć „administracja publiczna", „sektor finansów publicznych" oraz „jsfp";
- ⇒ opis elementów kz zgodnie z przyjętymi w sektorze finansów publicznych w Polsce standardami, które nie tylko dopełniają definicje, ale stanowią również punkt odniesienia dla oceny skuteczności jej działania;

- ⇒ opis podstawowych sposobów i trybu wyznaczania celów dla administracji rządowej, w tym w ramach budżetu zadaniowego;
- ⇒ opis zagadnień związanych z odpowiedzialnością za kz;
- ⇒ opis zagadnień związanych z koordynacją kz w polskiej administracji publicznej;
- ⇒ opis działania komitetów audytu.

Pragniemy podkreślić, że w niniejszym opracowaniu w sposób szczególny uwzględniony zostanie system zarządzania ryzykiem, a nim wyznaczanie celów ze względu na to, że należy uznać go za obszar zaniedbany w polskiej administracji publicznej, wymagający zastosowania porządkujących rozwiązań.

Szczegółowo zostaną omówione w rozdziale 8 również najważniejsze narzędzia oceny kz w administracji publicznej. Zostaną ujęte w kontekście ich wykorzystania w celu sporządzenia oświadczeń o stanie kz (obowiązkowych dla działów administracji rządowej). Sposób prezentacji narzędzi oceny ma także służyć ilustracji kluczowej dla zrozumienia koncepcji kz tezy, że prowadzanie aw to tylko element oceny kz, a prowadzenie kontroli czy inspekcji można i należy wykorzystać jako inne narzędzia oceny kz.

W opracowaniu nie zostanie opisane zagadnienie dotyczące organizacji kz (czy raczej używając właściwej dla nich nomenklatury: systemów zarządzania finansowego i kontroli) dla programów współfinansowanych ze środków budżetu UE i innych środków zagranicznych nie podlegających zwrotowi. Podejście do budowania i oceny procesów zarządczych w ww. programach ma wiele wspólnego z rozwiązaniami w ramach kz. Jednak systemy zarządzania finansowego i kontroli ww. programów stanowią odrębny temat[7], a ponadto opisanie ich rozsadziłoby ramy i rozmiary tego opracowania.

Opracowanie zawiera teksty ujęte w ramkach, w których ujęte są zagadnienia stanowiące dygresję w stosunku do treści rozdziału lub jej uszczegółowienie.

Zespół Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych, który przygotowywał niniejsze opracowanie pragnie zachęcić do przekazywania nam uwag, komentarzy i wskazówek co do treści kolejnych wersji opracowania. Kompleksowość materii będącej przedmiotem dokumentu, który - z czego zdajemy sobie sprawę - wciąż niewyczerpująco prezentuje kontrolę zarządczą, mogła spowodować, iż w treść wkradły się nieścisłości i błędy. Będziemy bardzo wdzięczni za uwagi, które pozwolą je skorygować, a braki uzupełnić. Warto także zastrzec, iż omówienia zagadnień nie będących podstawowym obszarem działalności Departamentu zostały opisane wyłącznie w celu zarysowania kontekstu i w związku z tym, nie mogą być traktowane jako podstawowe źródło informacji. W tych przypadkach konieczne jest odwołanie się do dokumentów źródłowych i literatury, powoływanych w Bibliografii, traktując treści zawarte w nin. opracowaniu jako materiał poglądowy, który nie może w żadnym stopniu być prezentowany jako oficjalne stanowisko Ministerstwa Finansów.

[7] Por. Komisja Europejska, *Compendium* (2011), s. 7. Komisja zauważa, że publiczna kontrola wewnętrzna w państwach UE dotyczy raczej zarządzania środkami krajowymi (wydatki i dochodami) niż środkami z budżetu UE.

2. Wprowadzenie do kontroli zarządczej

2.1 Co to jest kontrola zarządcza?

System kz to sposób spojrzenia na organizację, który ma ułatwić zarządzanie nią w uporządkowany sposób.

Jeżeli można by było organizację porównać do samochodu, jej działalność do podróży do miejscowości X w określonym czasie, a jej kierownika do kierowcy, to system kontroli zarządczej będzie obejmował konstrukcję samochodu, sposób jego eksploatacji i utrzymania, przepisy prawa ruchu drogowego, kompetencje, umiejętności i doświadczenie kierowcy, ewentualnych pasażerów lub ładunek i co bardzo istotne, zestaw wszystkich instalacji, które na bieżąco dokonują pomiarów najważniejszych parametrów jazdy i działania urządzeń (jak chociażby pomiar prędkości, praca świateł), a w przypadku pojawienia się zagrożenia, że nie osiągniemy celu podróży, informują o nich.

Będąc wyrazem nastawienia administracji publicznej na skuteczność, kz to rozwiązanie uwypuklające znaczenie jasno i przejrzyście wyartykułowanych celów dla złożonego procesu zarządzania organizacją. Kontrola zarządcza wskazuje, iż dobrze zarządzana organizacja (czyli mówiąc językiem ustawy taka, w której zapewniono funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej) to organizacja, która m.in. osiąga postawione przed nią cele, wykonuje swoje zadania w sposób wydajny i efektywny, zgodnie z obowiązującymi regulacjami, a jej sprawozdania odpowiadają stanu rzeczywistemu. Obok orientacji na realizację celów i zadań rysem charakterystycznym kontroli zarządczej jest akcentowanie indywidualnej odpowiedzialności kierownika (rozliczalności publicznej).

Kontrola zarządcza zakłada samodoskonalenie organizacji, ciągłość diagnozowania, monitorowania i poprawiania realizowanych przez organizację procesów. **Nie sposób więc uznać, że istnieje ujednolicona, wspólna dla wszystkich jednostek ścieżka wdrażania kz oraz iż kiedykolwiek będzie możliwe osiągnięcie etapu „wdrożenia" kz. Zarządzanie jednostką nie jest bowiem projektem, który można kiedykolwiek uznać za zakończony**.

Jako że kz jest nowym pojęciem w przepisach prawnych, dotyczących działania polskiej administracji publicznej, każdemu, kto zapoznaje się z nim, w sposób naturalny nasuwają się następujące pytania:

Po co kontrola zarządcza? Czy koncepcja kz prowadzi do rewolucyjnych zmian w pracy administracji publicznej?

Choć nazwa „kontrola zarządcza" jest nowa w przepisach prawa powszechnie obowiązującego, to przeważająca większość elementów kz, w tym cele kz i standardy kz nie są nowością w polskiej administracji publicznej. Kz nie tworzy co do zasady nowych i dotąd nieznanych wymagań w zakresie zarządzania w administracji.

*W taki sposób instytucję kz opisuje również dwoje niezależnych od MF komentatorów przepisów **ufp2009**:*

„Kontrola zarządcza, jako instytucja normatywna, stanowi – jak już wskazano – nowy element w systemie finansów publicznych, czego nie można już powiedzieć o działaniach podejmowanych w jej ramach. Kierowanie jednostkami sektora finansów publicznych wymagało wypracowania określonych procedur, mechanizmów, instrumentów czy też

standardów, stosowanych w procesie zarządzania danym podmiotem, tak jak w przypadku każdej struktury organizacyjnej funkcjonującej dla realizacji określonych celów.
Immanentną częścią procesów zarządzania były i pozostaną mechanizmy kontrolne, pozwalające na zapobieganie negatywnym zjawiskom oraz na skuteczne reagowanie w sytuacji pojawienia się zakłóceń w kierowanej strukturze. Mechanizmy kontroli zarządczej służyć mają wspieraniu wykonywania zadań i celów przez podmioty sektora finansów publicznych, z zachowaniem kryteriów wykonywania zadań publicznych. Mechanizmy takie kształtowały się we wszystkich jednostkach sektora publicznego przez lata jego funkcjonowania. Ogłoszone przez Ministra Finansów standardy kontroli zarządczej w znaczącym zakresie są realizowane, a dzień 1.1.2010r. nie jest początkiem drogi do ich osiągnięcia. Kontrola w tym ujęciu jest jedną z funkcji zarządzania, obok planowania, organizowania i kierowania, pełniąc wobec nich rolę wspomagającą[8]"

„Aktualne pozostają przy tym procedury ustalone przed 1 I 2010 r. finansowe i niefinansowe, nawet te, w których nie został użyty zwrot kontrola zarządcza[9]."

Wprowadzenie koncepcji kz nie jest równoznaczne z koniecznością budowy działającej już organizacji od początku. Koncepcja kz umożliwia opisanie czy wręcz zinwentaryzowanie aktualnego stanu zarządzania organizacją i podjęcie tylko takich działań, które zostaną uznane za konieczne, bo uzupełniające system o brakujące elementy. Dzięki usystematyzowanym standardom kz stanowi model opisujący kluczowe obszary zarządzania organizacją, umożliwiający monitorowanie i ocenę jej działalności. Kryteriami służącymi ocenie kontroli zarządzania w owych kluczowych obszarach są jej cele opisane w art. 68 ***ufp2009***.

Dlatego ponownie należy podkreślić, wbrew dość często formułowanym opiniom, że kz nie można „wdrożyć", gdyż nie ma ona charakteru nowego zadania czy projektu. Realizacja tej koncepcji oznacza tyle, co stałe dokonywanie oceny organizacji pod kątem zdolności do osiągania wyznaczonych celów oraz poprawianie narzędzi zarządzania. „Wdrożenie" tej koncepcji oznacza tylko w niewielkim zakresie wprowadzenie obowiązku stosowania określonych narzędzi służących usunięciu słabości zidentyfikowanych *a priori* przez ustawodawcę (np. w zakresie obowiązkowego planowania działalności w działach administracji rządowej). Nie sposób jednak utrzymywać, że są to narzędzia „nowe", i co podkreślają niektórzy kierownicy jednostek, były stosowane przez nich od dawna mimo braku wyraźnie sformułowanego obowiązku prawnego.

Co warto mocno podkreślić, w zamierzeniach twórców tej koncepcji funkcjonowanie kz nie powinno oznaczać tworzenia martwej, formalnej struktury angażującej pracowników w tworzenie dokumentów wypełnionych treścią oderwaną od prawdziwych zadań, problemów kierownictwa i pracowników. Można powiedzieć więcej: organizacja, która dba jedynie o stworzenie formalnej struktury obowiązków i odpowiedzialności związanych np. ze sporządzeniem planu działalności, sprawozdania czy oświadczenia o stanie kz dowodzi już choćby tylko takim podejściem niskiej jakości funkcjonującej tam kontroli zarządczej.

Zastosowanie koncepcji kz daje szansę na usprawnienie działanie każdej jednostki i struktur wyższego rzędu (działów administracji rządowej oraz jednostek samorządu

[8] Walczak P., *Kontrola zarządcza* [w:] Lachowicz (2010), s. 486.
[9] Lipiec - Warzecha (2011), ad art.69, s.377.

terytorialnego). Warto jednak pamiętać, że kz nie daje gwarancji, iż wyznaczone cele zostaną na pewno zrealizowane, ani zbiór uniwersalnych recept likwidujących każdy problem. Dzięki zastosowaniu koncepcji kz kierownictwo może sprawnie uzyskiwać informacje na temat tego co i z jakiego powodu może się nie udać. Kontrola zarządcza nie chroni jednak przed nieudanymi decyzjami co do wyboru celów[10] czy przed celowym działaniem stanowiącym obejście zastosowanych mechanizmów. Kontrola zarządcza na pewno nie poprawi zarządzania jednostką bez realnego i szczerego zaangażowania wszystkich pracowników, w tym kierownictwa każdego szczebla. Realizacja tej koncepcji w pełni wymaga odwagi, bo oznacza gotowość do zmierzenia się z podstawowymi problemami twarzą w twarz.

Jakie ma cele kontrola zarządcza?

W myśl art. 68 ust. 1 ***ufp2009*** kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Interpretując tą definicję warto powtórzyć zatem, że kontrola zarządcza to ogół działań zarządczych w jednostce/jst/dziale administracji rządowej zorientowanych na osiągnięcie celów i zadań organizacji. Zapewnienie osiągnięcia celów i zadań oznacza nacisk na skuteczność działania. W myśl powyższej definicji **cele organizacji** mają być osiągnięte w sposób:

- ⇒ zgodny z prawem,
- ⇒ efektywny, co oznacza zapewnienie najlepszej możliwej relacji pomiędzy ponoszonymi nakładami i osiąganymi efektami,
- ⇒ oszczędny, co oznacza zapewnienie najniższego możliwego kosztu realizacji celów i zadania przy założeniu odpowiedniej jakości wykonania,
- ⇒ terminowy, co oznacza wykonanie celów i zadań w odpowiednim czasie bez wzrostu nakładów lub utraty jakości.

Art. 68 ust. 2 ***ufp2009***, zawiera wyszczególnienie celów kontroli zarządczej w organizacji (zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań[11], ochrona zasobów[12]), jak również wskazuje na konieczność zapewnienia działania niektórych niezbędnych elementów kz (przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji, zarządzanie ryzykiem).

Należy zwrócić uwagę, że art. 69 ust. 1 ***ufp2009*** nakazuje ministrowi, wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta, przewodniczącemu zarządu jst lub kierownikowi jednostki zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kz. Warto zatrzymać się nad trzema podstawowymi kryteriami istotnymi w ocenie i kształtowaniu kz. Adekwatność kz oznacza dostosowanie funkcjonujących rozwiązań, przede wszystkim, do rozmiaru organizacji i zakresu wykonywanych zadań[13]. Skuteczność kz oznacza koncentrację na zapewnianiu osiągania przez organizację jej celów. Efektywność kz oznacza jej sprawność

[10] W przypadku sektora prywatnego powiedzielibyśmy, że także świetnie zarządzana jednostka może ponieść porażkę biznesową wskutek nietrafionych decyzji co do strategii produkcji, sprzedaży czy marketingu.
[11] Por. cele kontroli wewnętrznej w COSO I(1992).
[12] Por. ostatni z warunków zapewnienia misji jednostki w INTOSAI GOV 9100 (2004): zapobieganie marnotrawieniu, nadużyciom oraz stratom zasobów. Zob. dalej s. 33-34.
[13] Podobnie, Kosikowski (2010), ad. art. 69 pkt. 1, s. 210.

– dobre działanie wszystkich jej elementów opisanych w standardach kz połączone z minimalizowaniem poświęconych temu nakładów.

Czym kontrola zarządcza różni się od zarządzania?

Sposób zdefiniowania kontroli zarządczej wskazuje, iż *de facto* jest tożsama z zarządzaniem.

Czym kontrola zarządcza różni się od tradycyjnie pojmowanej kontroli?

Koncepcja kz znacznie wykracza poza potoczne rozumienie kontroli[14]. Kontrola w administracji publicznej w tradycyjnym rozumieniu to sprawdzenie czy porównanie stanu wyznaczonego (najczęściej w przepisach obowiązującego prawa) ze stanem faktycznym faktycznego poprzez ustalenie stanu faktycznego i udokumentowanie uchybień i podstaw do odpowiedzialności. Kontrola w tradycyjnym rozumieniu jest często wykonywana przez wyspecjalizowanych pracowników – kontrolerów w ramach sformalizowanego postępowania kontrolnego, w czasie którego kontrolowany musi się poddać czynnościom kontrolnym[15]. Taka kontrola może być nastawiona przede wszystkim wyszukiwanie nieprawidłowości oraz przypadków łamania przepisów prawa i innych procedur. Zadaniem kontrolerów może być również mierzenie stopnia skuteczności działań czy oceny adekwatności działań z perspektywy wyznaczonych celów. Natomiast należy jasno stwierdzić, że prowadzona wewnątrz organizacji kontrola w ww. rozumieniu jest jednym z elementów kz jako jeden ze sposobów dostarczenia informacji potrzebnej do zarządzania oraz narzędziem reakcji na ryzyka występujące w działalności jednostki**.** Natomiast kontrola zarządcza jest pojęciem zdecydowanie szerszym i opartym na modelu kontroli wewnętrznej COSO[16].

Dlaczego kontrola zarządcza a nie kontrola wewnętrzna?

Koncepcja kz ujęta w przepisach ***ufp2009*** i standardach (***skz2009***) za sprawą modelu kontroli wewnętrznej COSO[17] oraz wskazówek dla standardów kontroli wewnętrznej INTOSAI[18] jest znana w sektorze prywatnym gospodarki, w administracjach publicznych innych państw oraz w administracji KE jako kontrola wewnętrzna (*internal control*). KE stosuje w stosunku do rozwiązań stosowanych w państwach członkowskich nazwę Publiczna Kontrola Wewnętrzna. Pojęciem kontroli wewnętrznej zbliżonym do kz posługuje się NIK w *Podręczniku kontrolera*[19]. Należy odnotować, że obydwie nazwy „system kontroli wewnętrznej" i „kontrola zarządcza" zostały uznane za równoznaczne w *Glosariuszu terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej* opublikowanym przez NIK, KPRM, MF oraz MSWiA[20]. Ministerstwo Finansów jako projektodawca ***ufp2009*** jak też ustawodawca zdecydowali się jednak na przyswojenie tej koncepcji pod inną nazwą z dwóch powodów. Po pierwsze istniało i istnieje poważne ryzyko mylenia nazwy instytucji z działalnością komórek wewnętrznej kontroli instytucjonalnej urzędów, nazywanych

[14] Por. *Glosariusz* (2006) s.v. *Kontrola* oraz Chojna – Duch (2010), s. 59-60, Kosikowski (2010) ad art. 68, s. 207 oraz Szostak (2010), s.4, Marcinkowski (2010), s.106-107.
[15] Por. Chojna – Duch (2010), s. 47, Szostak 2010), s. 3
[16] COSO I (1992).
[17] Tamże.
[18] INTOSAI GOV 9100 (2004).
[19] Por. *Podręcznik Kontrolera. A.4 Słowniczek* cytowany w: Marcinkowski (2010), s. 107.
[20] Glosariusz (2006) por. s.v. *Kontrola zarządcza*, *System kontroli wewnętrznej* oraz *Kontrola*.

tradycyjnie w Polsce kontrolą wewnętrzną. Po drugie warto było podkreślić związek kontroli zarządczej z zarządzaniem jednostkami w administracji publiczną, nie ograniczający się wyłącznie do kontrolowania poszczególnych aspektów ich działalności.

Jaki jest status kontroli zarządczej w świetle doktryny prawa administracyjnego?

Charakter prawny koncepcji kz ujęta w przepisach ***ufp2009*** jest przedmiotem dyskusji i dociekań prawników – specjalistów od prawa administracyjnego oraz problematyki zarządzania w administracji. W tej teoretycznej dyskusji pojęcie kz jest najczęściej porównywane i odnoszone do instytucji prawa administracyjnego takich jak kierowanie, nadzór i kontrola (ta ostatnia w ww. ujęciu tradycyjnym). W niniejszym opracowaniu podkreślamy związek kz z zarządzaniem. Podzielamy przekonanie, że kz w sektorze finansów publicznych nie można ująć jak o formy jednej z tych instytucji. Zwracamy uwagę, że status kz w sektorze finansów publicznych trafnie wydaje się oddawać A. Szpor, określając ją jako „szczególny reżim prawny".

A. Szpor określił reżim prawny jako: „zespół wyodrębnionych norm mających zastosowanie do określonej kategorii osób, rzeczy bądź sytuacji zdefiniowanej w prawie pozytywnym. Pojęcie reżimu jest pokrewne z pojęciem instytucji prawnej (zespół norm). O ile jednak pojęcie instytucji prawnej służy przede wszystkim zwróceniu uwagi na cel i funkcjonalność norm, o tyle pojęcie reżimu wskazuje na występowanie w przepisach określonej, wyodrębnionej kategorii osób, rzeczy bądź sytuacji, których cechy skłoniły ustawodawcę do ustanowienia specyficznego zestawu norm[21]."

Czym kontrola zarządcza różni się od audytu wewnętrznego?

Audyt wewnętrzny jest jednym z elementów kz. Jego rolą jest niezależna ocena funkcjonowania kz dla najwyższego kierownictwa organizacji i doradzanie mu. Należy pamiętać, że właśnie dlatego komórka aw nie powinna mieć bezpośredniego wpływu na zarządzanie jednostką, jeśli efektem jej pracy mają być obiektywne zalecenia dotyczące elementów kz.

Co ma wspólnego kontrola zarządcza z systemem zarządzania jakością?

Bez odwoływania się do obszernej literatury przedmiotu można uznać, że system zarządzania jakością dotyczy procesów służących wytworzeniu przez organizację pewnych produktów i w tym sensie cel jego wdrożenia jest bliski celom kz. Systemy zarządzania jakością zgodne z wymaganiami norm ISO zostały wdrożone przez niektóre jednostki administracji publicznej, w tym jednostki administracji rządowej (np. Ministerstwo Gospodarki, niektóre urzędy wojewódzkie, izby i urzędy skarbowe). Istotna różnica koncepcji kz *w* stosunku do systemów zarządzania jakością polega na umocowaniu jej w przepisach prawa powszechnie obowiązującego (***ufp2009***), podczas gdy wdrożenie systemu zarządzania jakością to samodzielna inicjatywa zarządzających. Wdrożenie systemu zarządzania jest usługą świadczoną poszczególnym klientom przez prywatnych przedsiębiorców zajmujących się ulepszaniem działalności organizacji.

Kontrola zarządcza ma charakter horyzontalny i kompleksowy dlatego, że przepisy jej dotyczące zakładają zarówno harmonizację rozwiązań przyjmowanych w administracji

[21] Szpor (2011) s. 22-23.

rozwiązań zarówno w całym sektorze finansów publicznych, jak również w dziale administracji rządowej albo jednostce samorządu terytorialnego oraz funkcjonowanie rozwiązań w każdej jsfp, dziale i jst adekwatnych do prowadzonej działalności. Wdrożenie systemu zarządzania jakością dokonuje się również zgodnie z ujednoliconą metodą zgodną z wymaganiami odpowiednich norm.

Należy podkreślić, że wdrożenie systemu zarządzania jakością w jednostce może pomóc w doskonaleniu kz**.** Stanowi jeden ze sposobów na ulepszenie zarządzania jednostką. Wewnętrzna ocena dokonywana w ramach systemu zarządzania jakością może stanowić element kompleksowej oceny stanu kz**.**

Skoro kontrola zarządcza jest tożsama z zarządzaniem, to jaki sens zapisywać taki obowiązek w przepisach? Czy właściwe zarządzanie nie jest oczywistym obowiązkiem każdego kierownika?

Wobec polskiej administracji publicznej, w ślad za popularyzacją koncepcji *New Public Management* czy *good governance*[22], formułowane są postulaty odejścia od kultury stosowania przepisów na rzecz kultury osiągania rezultatów. Oznacza to także odejście od tradycyjnego nastawienia na realizację przepisów prawnych, czyli dbałości w pierwszym rzędzie o legalność, w kierunku uwzględniania innych kryteriów jak oszczędność, efektywność i skuteczność (sprawność). Jak jednak pokazały doświadczenia z rozumieniem i stosowaniem regulacji dotyczących kontroli finansowej, niezwykle trudno w sposób jednolity upowszechnić określone pojęcia bez sformułowania ich w przepisach prawnych, wciąż dla istotnej większości kierowników jednostek (i co równie istotne - organów kontrolnych) stanowiących podstawowy wyznacznik realizowanych powinności.

Większość osób zajmujących się kontrolą finansową (zarządczą) czy audytem wewnętrznym pamięta, że elementy kontroli finansowej, określone w standardach kontroli finansowej, były niemal identyczne z zasadami określonymi w obecnie obowiązujących standardach kontroli zarządczej. Jednakże zarówno użycie określenia „finansowa", jak i zastosowane w przepisach odniesienie do gospodarki finansowej powodowało, iż powszechnie zawężano zakres kontroli finansowej do sfery finansów i rachunkowości. Równie częste były argumenty negujące konieczność realizacji postulatów zawartych w standardach ze względu na ich brak mocy prawnej. W takim kontekście, rezygnacja z choćby minimalnego uregulowania w przepisach prawa powszechnie obowiązującego kwestii zarządzania jednostką mogłaby zatrzymać powolną acz obserwowalną tendencję do upowszechniania się wśród kadry zarządzającej administracją publiczną świadomości obowiązków menedżerów publicznych.

Dodatkowo, planowanie działalności, monitorowanie jakości zarządzania jednostką i sporządzanie na tej bazie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz sprawozdania z wykonania planu nie miałoby charakteru działań jednolitych bez regulacji ustawowych.

[22] Por. opracowanie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego z 2008 roku dostępne pod adresem http://www.mrr.gov.pl/aktualnosci/fundusze_europejskie_2007_2013/documents/koncepcja_good_governance.pdf; data dostępu 8 lutego 2012 r.

2.2 Źródła koncepcji oraz ewolucja kontroli finansowej i zarządczej w polskim sektorze finansów publicznych

2.2.1 Modernizacja sektora publicznego, rozliczalność i kontrola

Zwiększenie się zakresu i skomplikowania zadań państwa w ostatnich stuleciach, rozrost administracji publicznej, wydłużenie procesu decyzyjnego oraz komplikacja procedur współbieżnie z rozwojem demokracji w wielu państwach doprowadziły do powstania systemu kontroli nad realizacją zadań państwa oraz rozliczania z ich efektów. W krajach anglosaskich fundamentem dla kontrolowania działań rządzących stała się zasada rozliczalności (ang. *accountability*). Zasada ta statuuje odpowiedzialność polityków i urzędników za realizację nałożonych zadań. Jest ona rozumiana przede wszystkim jako obowiązek przedstawiania sprawozdania ze swojej działalności oraz rozliczenia się z nałożonych zadań. Nie można go ograniczać do wymagania rozliczenia finansowego czy przedstawiania sprawozdania finansowego. Należy mieć na uwadze szersze rozumienie pojęcia „rozliczenia się", obejmujące odpowiedź na pytania o skuteczność, oszczędność, legalność, terminowość i adekwatność podjętych działań oraz ich efektów w stosunku do celów i potrzeb.

Opisanemu wyżej ujęciu rozliczalności w administracji anglosaskiej towarzyszy rozumienie kontroli jako panowania nad wykonaniem powierzonych zadań, działalnością podległych podmiotów i nad rozliczeniem ich z zadań[23]. Inaczej jest rozumiane pojęcie kontroli w Europie kontynentalnej, zwłaszcza we Francji. Pojęcie „kontrola" oznaczało tu nie panowanie, a przede wszystkim sprawdzenie stanu faktycznego z planowanym czy wymaganym przez prawo i znalezienie uchybień w stosunku do stanu zakładanego. Takie też jest tradycyjne rozumienie kontroli w Polsce. Przy tym podejściu kontrola polega na badaniu i aprobowaniu przez uprawnione osoby działań jednostki kontrolowanej jeszcze przed ich faktycznym podjęciem (*ex ante*) lub po ich przeprowadzeniu (*ex post*). W tym rozumieniu kontrola wewnętrzna będzie kontrolą (albo jeszcze inaczej: inspekcją) wykonywaną przez uprawniony do tego zespół lub osobę umiejscowione wewnątrz badanej organizacji. Kontrola wewnętrzna (*internal control*) w anglosaskim rozumieniu tego słowa, używanym zarówno w przedsiębiorstwach, jak i administracji publicznej, oznacza zespół rozwiązań znajdujących się wewnątrz poszczególnych instytucji, dopasowanych do charakteru jednostki oraz realizowanych przez nią zadań, zabezpieczający przed niewykonaniem zadań, marnotrawieniem zasobów oraz wbudowany w bieżącą działalność.

Niniejszemu opracowaniu bliskie jest rozumienie kontroli wewnętrznej jako związanej z zarządzaniem i takim rozumieniem tego pojęcia będziemy operować. To właśnie tak rozumiana kontrola znajduje również odzwierciedlenie w art. 68 ***ufp2009***. Jednak już zaznaczono to wyżej, polski ustawodawca w celu uniknięcia nieporozumień na tle językowym

[23] Por. Chojna – Duch (2010), s.60 o kz: „W literaturze przedmiotu „kontrola zarządcza" to kategoria dotycząca samego procesu zarządzania, łącząca elementy władztwa i stosownej odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych. Jest to także sprawowanie przez kierownika jednostki funkcji regulatora oraz wykonywanie zadań kierowniczych czy administratora. Pojęcie to wykracza poza klasyczne rozumienie kontroli w języku polskim, odpowiada bardziej angielskiemu określeniu *„to control"*. Oznacza więc *„możliwość sprawowania kontroli nad odrębną jednostką prawną, […] kierowania jej strategią, działalnością operacyjną i wyborem kadry zarządzającej" zawiera czynności z zakresu władztwa i nadzoru."*

podkreśla zarządczy charakter kontroli wewnętrznej i używa pojęcia „kontroli zarządczej”.

Pojęcie kontroli wewnętrznej w ujęciu doktrynalnie bliskim kz, lecz nieco od niego węższym, bo ograniczonym do kwestii sprawozdawczości finansowej, jest używane przy prowadzeniu rachunkowości przez wskazane przez przepisy prawa podmioty i ocenie sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. Autor komentarza do art. 65 ustawy o rachunkowości stwierdza:

„Odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości zgodnie z przepisami prawa dającą rzetelny obraz jednostki i jej sytuacji finansowej oraz za sporządzenie rocznych sprawozdań finansowych ponosi kierownik jednostki.

Do obowiązków kierownictwa należy także opracowanie i wdrożenie szeroko rozumianej efektywnej kontroli wewnętrznej zabezpieczającej majątek przedsiębiorstwa oraz prawidłową bieżącą rejestrację transakcji gospodarczych.

System rachunkowości i kontroli wewnętrznej jest powszechnie zdefiniowany (podkreślenie Dep. DA MF) jako szereg czynności wykonywanych przez jednostkę, dzięki którym jednostka jest w stanie zebrać, sklasyfikować i przetworzyć oraz poprawnie zinterpretować dane finansowe.

System rachunkowości i kontrola wewnętrzna obejmuje m.in. racjonalną strukturę organizacyjną, systemy przetwarzania danych finansowych, efektywną kontrolę przyjmowania i wydawania posiadanych zasobów oraz wszystkie inne czynności mające wpływ na zmiany majątkowe przedsiębiorstwa”[24].

Kamieniem milowym w opisaniu formuły i zakresu kontroli wewnętrznej było sformułowanie w 1992 r. przez COSO modelu kontroli wewnętrznej. W publikacji przedstawiającej model COSO przedstawił ogólnie przyjętą definicję oraz sformułował standardy kontroli wewnętrznej, w tym dotyczące zasady jej oceny. Standardy te zostaną szerzej omówione w dalszej części niniejszej publikacji.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (pol. Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya)[25]*, komitet utworzony w Stanach Zjednoczonych w 1985 r. przez 5 wielkich organizacji zawodowych skupiających dyrektorów finansowych, księgowych oraz audytorów wewnętrznych i zewnętrznych*[26]*. Komitet został powołany w celu poparcia Krajowej Komisji ds. Oszustw w Sprawozdawczości Finansowej*[27]*, kierowanej przez Jamesa C. Treadwaya (młodszego). Był niezależną od instytucji publicznych inicjatywą, mającą na celu badanie czynników umożliwiających wykrycie i raportowanie oszustw finansowych.*

[24] Hellin (2009) ad art. 65, s. 551 pkt 8.

[25] Więcej informacji o organizacji na stronie internetowej: www.coso.org .

[26] Były to: American Accounting Association (AAA), AICPA, Financial Executives International (FEI), IIA, i the National Association of Accountants (obecnie Institute of Management Accountants – IMA). Więcej o zdarzeniach prowadzących do powołania komisji oraz o jej raporcie można przeczytać w: Moeller (2011) ss. 53 -57

[27] Ang. National Commission on Fraudulent Financial Reporting, przekład za: Moeller (2011), s.57.

Rekomendacje COSO miały mieć charakter uniwersalny. Specyfikę sektora publicznego w szerszym stopniu uwzględniają jednak wydane przez INTOSAI na podstawie standardów COSO po raz pierwszy w 1992 r. i wciąż aktualizowane wskazówki do standardów kontroli wewnętrznej dla sektora publicznego (dalej nazywane w niniejszym opracowaniu standardami INTOSAI)[28].

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions (pol. Międzynarodowa Organizacji Najwyższych Organów Kontroli)– utworzona w 1953 r. jest międzynarodową, niezależną i pozarządową organizacją najwyższych instytucji audytowych. Obecnie skupia 188 ww. instytucji krajowych, w tym polską Najwyższą Izbę Kontroli (NIK), Europejski Trybunał Obrachunkowy oraz ma 4 członków stowarzyszonych, w tym IIA i Bank Światowy. Działalność INTOSAI obejmuje cztery obszary: opracowywanie profesjonalnych standardów oraz metodyki kontroli, umacnianie kompetencji instytucji kontrolnych (członków organizacji), wymiana wiedzy i doświadczenia oraz działanie organizacji na arenie międzynarodowej[29].

Warto zwrócić uwagę na to, że definicja kontroli wewnętrznej zawarta w standardach INTOSAI wskazuje, że kontrola wewnętrzna jako proces dotyczy zarządzania całością działalności organizacji, mając w tle konieczność wykonania misji przez jednostkę i reakcję na wszystkie rodzaje ryzyk[30]. Jeszcze bardziej dobitnie INTOSAI zaznaczyła to w wydanym w 2001 r. krótkim dokumencie: wprowadzeniu do kontroli wewnętrznej przeznaczonym dla kierownictwa organizacji w administracji publicznej[31].

Od początku XXI wieku obserwujemy widoczną ewolucję w postrzeganiu kontroli wewnętrznej. Zaznacza się powolne przesunięcie uwagi z aspektów czysto finansowych na obszar związany z zarządzaniem i planowaniem. Szczególne miejsce w kontroli wewnętrznej poświęca się właściwemu wyznaczaniu celów oraz ocenie ryzyka. W 2004 r. COSO uzupełniło standardy o opracowanie poświęcone zarządzaniu ryzykiem *Zarządzanie Ryzykiem Korporacyjnym - Zintegrowana Struktura Ramowa*[32]. Opracowanie to omawia kluczowe zasady i pojęcia, proponuje metodykę dla zarządzania ryzykiem.

Konsekwentnie INTOSAI w 2004 r. dokonało rewizji swoich wskazówek dla standardów dotyczących kontroli wewnętrznej. Aktualna wersja standardów posiada rozbudowaną część poświęconą etyce, wartościom i służbie publicznej, zwalczania nadużyć finansowych oraz mechanizmów kontrolnych dotyczących systemów informatycznych[33].

Należy pamiętać, że równolegle do standardów kontroli wewnętrznej formułuje się standardy audytu wewnętrznego. Podstawowa rola audytu wewnętrznego to stworzenie wartości dodanej w organizacji poprzez niezależną, profesjonalną i systematyczną ocenę systemu kontroli wewnętrznej.

[28] Por. INTOSAI GOV 9100 (2004).
[29] Więcej informacji o organizacji na jej stronie internetowej: www.intosai.org
[30] INTOSAI GOV 9100 (2004), ss. 6- 11, zwł. s. 7-8. Takie podejście prezentowała również polska koncepcja „kontroli finansowej" ujętej *w **ufp1998.***
[31] Zob. INTOSAI GOV 9120 (2001) s. 5: "*Simply defined, internal control is the process by which an organization governs its activities to effectively and efficiently accomplish its mission".*
[32] Zob. COSO II(2004).
[33] INTOSAI GOV 9100 (2004), ss. 3-4.

2.2.2 Implementacja publicznej kontroli wewnętrznej w państwach kandydujących – 3 filary

Instytucje UE zastosowały i zaleciły stosowanie koncepcji kontroli wewnętrznej w działalności administracji publicznej. Działanie to było powiązane ze wzrostem zainteresowania kryteriami skuteczności, wydajności, legalności i terminowości w zarządzaniu oraz budżetowaniu zadań. Działanie to było skierowane zarówno do wewnątrz, w związku z reformą Komisji Europejskiej na przełomie XX i XXI wieku, oraz do państw członkowskich i kandydujących do członkostwa.

Od drugiej połowy lat dziewięćdziesiątych XX wieku trwał proces negocjacji o członkostwo we Wspólnotach Europejskich (a potem w UE) kilkunastu państw Europy Wschodniej i Południowej. Kluczową kwestią w negocjacjach stała się poprawa sposobu zarządzania środkami publicznymi przez administrację publiczną w kontekście wykonywania zadań publicznych, poprawa skuteczności działania instytucji państwowych zajmujących się kontrolą oraz poprawa przeciwdziałania nadużyciom finansowym. Nie bez znaczenia był tu fakt, że administracje państw kandydujących miały zarządzać, wydawać i kontrolować wydawanie znacznych środków publicznych pochodzących z budżetu UE. Dyrekcja Generalna ds. Budżetu KE opracowała uniwersalną koncepcję systemu kontroli wewnętrznej. znaną jako *Public Internal Financial Control - w skrócie PIFC* (Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa – w skrócie PWKF)[34]. Była ona rekomendowana do wdrożenia wszystkim państwom kandydującym do Unii Europejskiej dla spełnienia wymagań ustanowionych w wyodrębnionym rozdziale negocjacyjnym „kontrola finansowa. PWKF w ujęciu KE, w ślad za rozumieniem nadanym temu pojęciu w niektórych państwach Europy[35], definiowana jest jako system organizacyjny, kontroli, zasad, procedur i regulacji ustanowiony dla racjonalnego zapewnienia ekonomicznego, efektywnego i wydajnego wykorzystania środków finansowych[36]. Analizując powyższą nazwę wypada zatrzymać się nad znaczeniem poszczególnych słów. Użycie słowa „wewnętrzny" miało oznaczać, że dotyczy ona systemów i działalności kontrolnej wewnątrz scentralizowanej czy zdecentralizowanej administracji w opozycji do zewnętrznej działalności kontrolnej państwowych kontrolerów/audytorów

[34] W materiałach UE pod akronimem PIFC (obecnie PIC – Public Internal Control, por. wyjaśnienie niżej na s. 29). Publikacje poświęcone koncepcji PIFC (w języku angielskim) są liczne. Dość wspomnieć tu prace zaangażowanych *w* zagadnienie urzędników Komisji Europejskiej, w tym Roberta de Koninga, a zwłaszcza jego kompendium wiedzy o PIFC opublikowane w 2007 r. na stronie internetowej www.pifc.eu oraz artykuły publikowane, począwszy od 1998 r., *w* biuletynach OECD.

[35] Zwłaszcza w Wielkiej Brytanii i innych państwach północnej Europy. a w przeciwieństwie do państw takich jak Francja, Włochy czy Hiszpania, w których w pierwszych latach XXI wieku stosowano koncepcję kontroli finansowej wykonywanej przez wyspecjalizowane jednostki organizacyjne państwa. Podział państw UE na dwie grupy inaczej rozumiejące pojęcie kontroli zaczyna się w ostatnich latach zacierać wskutek coraz szerszego wdrażania rozwiązań zawartych w koncepcji PWKF. Warto tu odnotować, że podobne rozwiązania wdraża począwszy od 2010 r. administracja rządowa Francji, kraju z wzorcowym modelem kontroli instytucjonalnej, w ramach programu reform polityk publicznych.. Reforma realizowana we Francji obejmuje utworzenie w ciągu trzech lat audytu wewnętrznego. Zmiany są podyktowane wieloma czynnikami, w tym przede wszystkim: (1) oddziaływaniem wzorów systemów zarządzania finansowego w przedsiębiorstwach, (2) oddziaływaniem wzorów systemów zarządzania finansowego administracji organizacji międzynarodowych jak NATO, (3) oddziaływaniem narzuconych przepisami prawa wspólnotowego schematów zarządzania środkami z budżetu Unii Europejskiej, (4) działalnością edukacyjno-promocyjną służb Komisji Europejskiej.

[36] de Koning (1999), s. 4.

oraz do zewnętrznej działalności kontrolnej parlamentu. Użycie słowa „kontrola" oznaczało wszystkie rodzaje działalności administracji i władzy związane z nadzorem nad zarządzaniem finansowym, mającym na celu „trzymanie pod kontrolą" własnych finansów. Użycie słowa „finansowy" odnosiło się do zaakcentowania zarówno finansowego, ale również administracyjnego, zarządczego czy budżetowego aspektu działalności administracji[37].

Warto tu odnotować, że podobną nazwę („wewnętrzna kontrola finansowa") zawarto w pierwszej polskiej regulacji ustawowej dotyczącej implementacji ww. koncepcji. Podstawą jej konstruowania były wspomniane już model COSO i standardy INTOSAI dotyczące kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. Aktualna koncepcja kz w sektorze finansów publicznych to następstwo wdrożenia koncepcji KE.

PWKF[38] opiera się na trzech filarach:

- ⇒ pierwszy to rozliczalność zarządzających (*managerial accountability*) w administracji publicznej połączona z odpowiednim zarządzaniem finansowym wspartym przez system kontroli;
- ⇒ drugi to funkcjonowanie niezależnego audytu wewnętrznego;
- ⇒ trzeci obejmuje powołanie i działanie centralnej jednostki harmonizującej, która zajmuje się m.in. rozwijaniem standardów oraz metodyki w zakresie dwóch poprzednich filarów.

Forma organizacyjna prawna implementacji systemu zależy zawsze od poszczególnych państw, jednak KE zarekomendowała następujący model implementacji[39]:

- ⇒ opracowanie koncepcyjne systemu kontroli wewnętrznej;
- ⇒ organizacja centralnej jednostki harmonizującej;
- ⇒ sprecyzowanie polityki i założeń kontroli wewnętrznej;
- ⇒ opracowanie i wdrożenie sytemu rozwiązań i procedur umożliwiających rozliczanie z nałożonych zadań;
- ⇒ ustanowienie niezależnego audytu wewnętrznego;
- ⇒ zapewnienie odpowiedniego umocowania ustawowego dla wytworzonych rozwiązań w celu zachowania ich niezależności;
- ⇒ stałe podnoszenie jakości systemu poprzez szkolenia kierownictwa i kadry audytorów;
- ⇒ monitoring, analiza i proponowanie usprawnień systemu;
- ⇒ wymiana doświadczeń wewnątrz i z instytucjami zewnętrznymi (*networking*).

Obecnie Dyrekcja Generalna ds. Budżetu KE dba o wdrażanie koncepcji PWKF w kolejnych państwach kandydujących (Islandii, państwach Bałkanów Zachodnich i Turcji), nie zaniechawszy zainteresowania kontroli wewnętrzną w państwach członkowskich. Należy pamiętać, że w odniesieniu do rozwiązań stosowanych w wszystkich państwach członkowskich (w tym tych, które wdrażały PWKF) KE posługuje się nazwą publiczna kontrola wewnętrzna, a nazwę PWKF należy stosować w odniesieniu do rozwiązań przedstawionych do zastosowania państwom kandydującym do UE[40].

---

[37] Tamże.
[38] Por. przypis 49 wyżej.
[39] Por. Komisja Europejska (2006), *PIFC*.
[40] Por. Komisja Europejska, *Compendium* (2011), s. 7 przypis 1.

Dyrekcja Generalna ds. Budżetu ściśle współpracowała i współpracuje w zakresie wdrażania publicznej wewnętrznej kontroli finansowej z ekspertami Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, IIA, Banku Światowego, a zwłaszcza z ekspertami OECD w ramach inicjatywy SIGMA.

Program SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries) jest wsparciem doskonalenia zarządzania w krajach Europy Środkowo-Wschodniej i stanowi wspólną inicjatywę Unii Europejskiej oraz OECD (www.sigmaweb.org). Został uruchomiony w 1992 r. i działał w oparciu o komórkę organizacyjna OECD zajmującą się zarządzaniem w administracji publicznej (PUMA). Jego podstawowe zadanie to wspieranie transformacji administracji publicznej w 13 europejskich krajach postkomunistycznych[41]. SIGMA oferuje szeroki dostęp do wiedzy z zakresu zarządzania publicznego, w tym w zakresie koncepcji, jak i szczegółowych rozwiązań z dziedziny kz. Analizy oraz raporty są przygotowywane przez doświadczonych ekspertów, przedstawiają również przykłady najlepszych praktyk w ramach Unii Europejskiej.

2.2.3 Publiczna kontrola wewnętrzna w Polsce – implementacja PWKF i zmiany

Podczas przygotowań do wstąpienia do Unii Europejskiej Polska została zobowiązana do ustanowienia odpowiedniego systemu zarządzania finansami publicznymi i ochrony środków publicznych przed nadużyciami. Obowiązek ten został nałożony w ramach negocjacji przedakcesyjnych (rozdział 28 *Kontrola finansowa*) i znalazł swoje prawne umocowanie w art. 280 ***TWE***, który nakłada na kraje członkowskie obowiązek ochrony wspólnotowych interesów finansowych i wymusza zapewnienie efektywnego poziomu ich zabezpieczenia.

Podstawowe zasady i elementy polskiej implementacji koncepcji PWKF zostały zawarte w obszernym dokumencie *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publiczne*, przygotowanym przez Ministra Finansów i przyjętym przez Komitet Integracji Europejskiej Rady Ministrów w grudniu 2001 r.[42]. Podstawowe elementy definicji ww. systemu i przepisy dotyczące jego wdrażania znalazły miejsce w uchwalonej 27 lipca 2001 r. nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 1998 r. (por. ***uzufp2001***). Nowelizacja ta weszła w życie 1 stycznia 2002 r. i tę datę należy uznać za początek funkcjonowania koncepcji kontroli PWKF w polskim sektorze finansów publicznych.

Koncepcja wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, połączona z odpowiedzialnością kierownika jednostki lub dyrektora generalnego (w jednostkach, w których istniało takie stanowisko) oraz ujęta w przepisach ustawy miała realizować wymagania związane z pierwszym filarem koncepcji PWKF.

Dla realizacji wymagań II filaru w przepisach zawarto obowiązek ustanowienia audytu wewnętrznego w określonych jednostkach sektora finansów publicznych oraz opisano podstawowe wymagania dotyczące statusu i metodyki pracy audytorów.

---

[41] Albania, Bośnia i Hercegowina, Bułgaria, Czechy, Estonia, była Jugosławia, Węgry, Litwa, Łotwa, Polska, Rumunia, Słowacja i Słowenia. Aktualnie eksperci SIGMA oceniają i wspierają także administrację publiczną w nie kandydujących aktualnie do UE państwach objętych programami partnerstwa i sąsiedztwa UE.

[42] Dokument ten został zaktualizowany i ponownie przyjęty przez Komitet Integracji Europejskiej RM *w* 2003 r.

Dla realizacji wymagań III filaru określono w przepisach ustawy jako odpowiedzialnego za koordynację kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych Ministra Finansów, działającego przy pomocy Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego i odpowiedniej komórki organizacyjnej w MF (był to ówcześnie Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego).

Rola Ministra Finansów zdefiniowana w przepisach ustawy polegała na określaniu i upowszechnianiu standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami oraz współpracy z zagranicznymi instytucjami, zajmującymi się kontrolą finansową i audytem wewnętrznym. Ponadto minister uzyskiwał, gromadził, przetwarzał i analizował informacje oraz podejmował działania w celu poprawy funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Minister Finansów wydał na podstawie upoważnienia zawartego w przepisach ***uzufp2001***:

a) trzy rozporządzenia dotyczące zawierające:
   - ⇒ szczegóły metodyki prowadzenia audytu wewnętrznego;
   - ⇒ kwotę progu wydatków lub dochodów ze środków publicznych w niektórych jsfp determinującego prowadzenie audytu wewnętrznego;
   - ⇒ zasady przeprowadzania egzaminu zawodowego dla audytorów wewnętrznych jsfp oraz działania komisji egzaminacyjnej;

b) ww. standardy dotyczące wewnętrznej kontroli finansowej w jsfp oraz standardy audytu wewnętrznego w jsfp.

Standardy były zupełnie nowym typem regulacji. Co do zasady nie były zbiorem przepisów powszechnie obowiązujących, jednakże, w myśl przepisów art.35a ust. 3 ***ufp1998,*** powinny były być brane pod uwagę przez kierowników jednostek przy ustalaniu procedur wchodzących w skład sytemu kontroli finansowej jsfp.

Wykonywane przez Ministra Finansów zadania w zakresie koordynację kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych obejmowały także działalność o charakterze edukacyjnym (m.in. wydanie *Podręcznika audytu wewnętrznego* w 2002 r.), prowadzenie przez Komisję Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów egzaminów dla kandydatów na audytorów wewnętrznych, prowadzenie szkoleń dla audytorów wewnętrznych i kierowników jednostek w ramach kilku projektów współfinansowanych ze środków UE), jak również z dokonywaniem oceny prowadzenia kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wybranych jsfp.

Przepisy ustawowe w zakresie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego zmieniały się w ostatniej dekadzie kilkakrotnie (w 2003, 2005, 2006 i ostatnio w 2009 r.)[43]. Pierwsze z trzech opisanych zmian regulacji ustawowej dotyczyły przede wszystkim zasad prowadzenia aw. Szczególnie istotna spośród trzech wymienionych zmian przepisów prawa była nowelizacja ***ufp2005*** uchwalona w 2006 r. Jej najistotniejszymi elementami były: całkowita zmiana wymagań dotyczących kwalifikacji dla audytorów wewnętrznych jsfp (zniesiono egzamin przed Komisją Egzaminacyjną w Ministerstwie Finansów), wprowadzenie

[43] Wejście w życie przepisów nowych ustaw – ***ufp2005*** i ***ufp2009*** pociągnęło za sobą konieczność ponownego wydania przez Ministra Finansów rozporządzeń oraz komunikatów wprowadzających ww. standardy.

procedury audytów zleconych oraz likwidacja instytucji Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego[44]. Od 2006 r. na mocy porozumienia Ministra Finansów i Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska standardami audytu wewnętrznego w jsfp są standardy wydawane przez ww. organizację.

Doświadczenia koordynatora – Ministerstwa Finansów związane z wprowadzaniem koncepcji publicznej kontroli wewnętrznej w Polsce spowodowały przygotowanie projektu najistotniejszej zmiany regulacji prawnej. Wraz z wejściem w życie nowej ***ufp2009*** instytucja wewnętrznej kontroli finansowej została zastąpiona przez szerzej rozumianą kontrolę zarządcza. Główna zmiana polegała na przesunięciu akcentów z zarządzania *stricte* finansowego na zarządzanie całą działalnością organizacji.

2.2.4 Kontrola zarządcza – porównanie z kontrolą finansową

Analizując zmiany zachodzące w treści regulacji dotyczących publicznej kontroli wewnętrznej w kolejnych regulacjach ustawowych uchwalonych od 2001 do 2009 r., należy zauważyć zmiany w zakresie jej oddziaływania.

Koncepcja wewnętrznej kontroli finansowej ujęta w art. 35a ***ufp1998*** (po nowelizacji dokonanej przez ***uzufp2001***) dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Obejmowała zapewnienie przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków oraz kontrolę pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciąganie zobowiązań finansowych i ich wydatkowanie, w tym zamówienia publiczne oraz zwroty środków publicznych. Ostatnim z wymienionych w przepisach ww. artykułu elementów kontroli finansowej było prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur finansowych. Implementacja pojęcia kontroli wewnętrznej dokonana w powyższy sposób miała istotną wadę, gdyż ograniczała zakres spraw objętych ww. przepisami. Ustawodawca skoncentrował bowiem obowiązki kierownika jednostki na sprawach związanych z procedurami i czynnościami dotyczącymi sfery finansów i mienia jednostki, słabo zaznaczając kluczową dla pojęć kontroli wewnętrznej i rozliczalności odpowiedzialność za całość zarządzania organizacją w kontekście jej celów.

Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych opisana w ***ufp2009*** obejmuje swoim zakresem również zdefiniowaną wcześniej w przepisach ***ufp1998*** i ***ufp2005*** wewnętrzną kontrolę finansową w jsfp

Kontrola finansowa obejmowała jedynie enumeratywnie wyliczone procesy „związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowanie mieniem". Nowe podejście definiujące kz jako „ogół działań dla zapewnienia realizacji celów i zadań" jest bardziej ogólne. Dotyczy wszystkich procesów jednostki, w tym związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych, ale ma zdefiniowane również cele szczegółowe (art. 68 ust. 2 ***ufp2009***). Umożliwia to również pełne uwzględnienie standardów kz, które *de facto* nie uległy istotnej zmianie w porównaniu z wcześniejszymi standardami kontroli finansowej w jsfp, ogłaszanymi w latach 2003 i 2006.

[44] Ustawa *z* dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy *o* finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1832). Należy dodać, że obsługująca GIAW w latach 2002-2006 komórka organizacyjna MF od 2008 r. działa pod nazwą: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych.

Poza tym warto odnotować za komentatorką ustawy E. Hellich, że „kontrola finansowa wpisana jest w zakres rachunkowości, która ma być tak prowadzona w jednostce, aby wiernie i rzetelnie odzwierciedlić sytuację majątkową i finansową danej jednostki. Obowiązek dokumentowania operacji gospodarczych, kontroli dokumentów księgowych, inwentaryzacji jest przedmiotem regulacji ustawy o rachunkowości, do której stosowania w podstawowym wymiarze zobowiązane są jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych”[45]. A zatem pojęcie kontroli finansowej tym bardziej stanowi element kz na poziomie jsfp, że obejmuje sprawy związane z mechanizmami kontrolnymi w zakresie finansów i dotyczy przed wszystkim celu dla jednostki określonego w art. 68 ust. 2 pkt. 3 ***ufp2009*** – zapewnienia wiarygodności sprawozdań.

Przepisy ***ufp2009*** przewidują funkcjonowanie kz na dwóch poziomach. W konsekwencji rozszerzeniu uległ również zakres odpowiedzialności za funkcjonowanie kz. O ile w przypadku wykonywania zadań z zakresu kontroli finansowej osobą odpowiedzialną był tylko i wyłącznie kierownik jednostki sektora finansów publicznych, to kz funkcjonuje na dwóch poziomach. Pierwszy jest to poziom jednostki sektora finansów publicznych, którego już od dawna dotyczyły regulacje dotyczące kontroli finansowej. Natomiast nowością jest rozwiązanie systemowe polegające na wprowadzeniu drugiego poziomu kz (szerzej o tym zagadnieniu dalej, zwłaszcza w rozdziale 2.5 i 2.6).

Podstawowe różnice w regulacji kontroli finansowej i kz zostały zamieszczone w syntetycznej postaci w poniższej tabeli:

	Kontrola finansowa (do 31.XII.2009 r.)	**Kontrola zarządcza (od 1.I.2010 r.)**
Podstawa	*art. 35a* ***ufp1998*** oraz *art. 47* ***ufp2005;***	art. 68 ***ufp2009;***
Definicja – zakres przedmiotowy	Procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowanie mieniem. Odnosi się w szczególności do pewnych rodzajów działalności jednostki: 1) zapewnienia przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków; 2) badania i porównania stanu faktycznego ze stanem wymaganym, pobierania i gromadzenia środków	Ogół działań dla zapewnienia realizacji celów i zadań . Odnosząc się do ogółu działalności dotyczy w szczególności zapewnienia: a) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; b) skuteczności i efektywności działania; c) wiarygodności sprawozdań; d) ochrony zasobów; e) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; f) efektywności i skuteczności przepływu informacji; g) zarządzania ryzykiem;

[45] Tamże.

	publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych; 3) prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur kontroli;	
Zakres podmiotowy odpowiedzialności	Jsfp (tylko I poziom);	Jsfp (I poziom) oraz dział administracji rządowej albo jst (II poziom);
Podmiot odpowiedzialny	Kierownik jednostki;	Kierownik jednostki (I poziom); minister w dziale albo zarządzający jst (II poziom).

2.3 Modele kontroli wewnętrznej

W tym rozdziale zostanie przedstawiony zarys uznanych międzynarodowych modelu kontroli wewnętrznej COSO i standardów kontroli wewnętrznej INTOSAI stanowiących podstawę dla stworzenia koncepcji kz.

2.3.1 Charakterystyka modelu COSO

W modelu COSO kontrola wewnętrzna została opisana 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 jednostka[46].

Obok celów, w ramach modelu COSO zostało równolegle sformułowanych pięć powiązanych ze sobą elementów, w ramach których wyznaczono stan postulowany. Zostały one wyodrębnione zgodnie z praktyką zarządzania i w założeniu mają odzwierciedlać sposób kierowania każdą organizacją, zwłaszcza przedsiębiorstwem. Twórcy modelu COSO położyli nacisk na uniwersalność tego rozwiązania i zaznaczali, że w mniejszych organizacjach można zastosować bardziej elastyczny i mniej sformalizowany model kontroli. Standardy wyróżniają następujące elementy kontroli wewnętrznej:

[46] Por. cele kontroli zarządczej ujęte w art. 68 ust. 2 pkt 1-3 ***ufp2009.***

- ⇒ Środowisko kontroli – jest to obraz organizacji jako całości, przedstawia jej charakter, filozofię i styl działania, wartości etyczne i inne zwyczaje widoczne w działalności organizacji i poszczególnych pracowników. Jest to również sposób zorganizowania jednostki w kontekście oceny jej zdolności do realizacji zadań, dlatego stanowi podstawę dla pozostałych elementów kontroli.
- ⇒ Ocena ryzyka – służy wskazaniu i usystematyzowaniu wszystkich ryzyk, które są związane z realizacją zadań. Polega na niezależnej i obiektywnej identyfikacji oraz analizie ryzyka towarzyszącemu funkcjonowaniu każdej jednostki. Ocena ryzyka powinna być przeprowadzana na bieżąco, ponieważ nawet jeżeli organizacja się nie zmienia i nie zmieniają się cele, to zawsze mamy do czynienia z ciągłą zmianą jej otoczenia.
- ⇒ Czynności kontrolne – są to działania, procedury i polityki nakierowane na upewnienie się, czy jednostka minimalizuje zdefiniowane ryzyka i realizuje postawione zadania. Czynnościom kontrolnym podlegają wszystkie procesy w jednostce i każdy pracownik (od kierownika po referenta) jest włączony w ich dokonywanie szczególnie w zakresie swoich codziennych obowiązków.
- ⇒ Informacja i komunikacja – informacje, które są szczególnie istotne dla funkcjonowania organizacji i w szczególności wpływają na planową realizację celów, powinny być w odpowiednim czasie przechwycone, przeanalizowane i zakomunikowane właściwym organom. Ten element obejmuje systemy dostarczania informacji oraz produkty dostarczane w ich ramach: sprawozdania z wykonywania zadań, sprawozdania finansowe oraz wszystkie inny dokumenty umożliwiające sprawowanie faktycznego kierownictwa (kontroli) nad organizacją. Obejmuje również informację z zewnątrz, a także informacje nieformalne, które wpływają na funkcjonowanie jednostki. Kierownictwo ma ciągle zaznaczać potrzebę uzyskania informacji oraz samo winno komunikować swoje oczekiwania. Kluczowe w tym kontekście pozostaje przygotowanie odpowiednich kanałów komunikacji i to nie tylko w ramach organizacji, ale również z podmiotami zewnętrznymi.
- ⇒ Monitorowanie (monitoring) – działalność organizacji musi podlegać przeglądowi i ocenie oraz procesowi doskonalenia. W tym obszarze największą rolę odgrywa kierownictwo, które monitoruje wszystkie krytyczne procesy oraz niezależnie dokonuje ewaluacji wyników, także samej kontroli wewnętrznej. Zakres i charakter tych czynności powinna określić wcześniej przeprowadzona analiza ryzyka.

Wszystkie wymienione elementy są ze sobą powiązane i składają się na jeden spójny system.

2.3.2 Charakterystyka standardów INTOSAI

Standardy INTOSAI rozszerzają definicję ujętą w modelu COSO[47]:

„Kontrola wewnętrzna jest integralnym procesem zależnym od kierownictwa i pracowników jednostki, zaprojektowanym oraz zorientowanym na wszelkie zagrożenia

[47] Por. COSO I (1992).

realizacji jej zadań. Jednocześnie daje racjonalne zapewnienie, że misja jednostki będzie realizowana poprzez:

- ⇒ należyte, etyczne, oszczędne, efektywne i wydajne wykonywane czynności,
- ⇒ odpowiedzialność i rozliczalność,
- ⇒ zgodność z obowiązującymi prawami i regulacjami,
- ⇒ zapobieganie marnotrawieniu, nadużyciom oraz stratom zasobów"[48].

Standardy INTOSAI wzbogacają pojęcie kontroli wewnętrznej i przybliżają ją do specyfiki sektora publicznego. Państwo w odróżnieniu od biznesu będzie realizować pewne zadania niezależnie od wyniku finansowego, na przykład w takich obszarach działalności jak ochrona zdrowia, zabezpieczenie społeczne czy obrona narodowa. Jako że zysk sam w sobie nigdy nie będzie celem i kryterium oceny działania administracji publicznej, inne zatem muszą być kryteria sukcesu i porażki. Definicja INTOSAI w tym ujęciu uzupełnia kontrolę wewnętrzną o kwestie związane z zagrożeniami dla realizacji zadań (ryzykiem), wartościami etycznymi, zasadami odpowiedzialności i rozliczalności, a także ochroną posiadanych zasobów – wcześniej te elementy były nieobecne lub słabo zaakcentowane. Standardy INTOSAI podobnie jak model COSO wskazują jako podstawowe płaszczyzny działania elementy kontroli wewnętrznej. Jako że stanowią one podstawę polskich standardów, które zostaną przedstawione dalej, w tym miejscu nie będą szczegółowo omawiane.

2.4 Zakres podmiotowy kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych a organizacja administracji publicznej

Dla właściwego zrozumienia kz należy poznać organizację środowiska, w którym ta koncepcja funkcjonuje. W tej części opracowania zajmiemy się kwestiami, w jaki sposób organizacja administracji publicznej i sektora finansów publicznych wiąże się z obowiązkami w zakresie kz (czyli innymi słowy gdzie obowiązuje reżim prawny kz).

W niniejszym opracowaniu przez administrację publiczną będziemy rozumieć układ organizacji składający się z organów i jednostek organizacyjnych, skupionych wokół organów, utworzonych w celu wykonywania zadań publicznych określonych przez przepisy prawa[49].

Podstawowym obszarem zainteresowania będą organizacje wchodzące w skład administracji rządowej i samorządowej.

Obok nich omówione zostaną krótko kwestie dotyczące zastosowania przepisów dotyczących kz w jednostkach organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa (zwłaszcza zakres podmiotowy i przedmiotowy ich stosowania), nawet jeśli owe jednostki niekoniecznie można zaliczyć do administracji publicznej.

2.4.1 Jednostki organizacyjne obsługujące naczelne organy państwa a zastosowanie przepisów dotyczących kontroli zarządczej

Wyodrębnienie jednostek organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa pozwala uwzględnić ustrojową rolę naczelnych organów państwowych, które nie mogą być zaliczone do systemu administracji rządowej czyli kierowanej lub nadzorowanej przez Radę

[48] INTOSAI GOV 9100 (2004), s. 6.
[49] Por. definicja administracji w: Wierzbowski (2009), s. 17.

Ministrów, a czasem nie do mogą zostać w ogóle przypisane do władzy wykonawczej. Do tej grupy organów i instytucji należy zaliczyć m.in.: kancelarie Prezydenta, Sejmu i Senatu, Krajową Radę Radiofonii i Telewizji, Rzecznika Praw Obywatelskich, Krajową Radę Sądownictwa, organy Narodowego Banku Polskiego, w tym Radę Polityki Pieniężnej czy podległe Sejmowi instytucje: Najwyższą Izbę Kontroli oraz Państwową Inspekcję Pracy. Kz znajdzie zastosowanie we wszystkich tych instytucjach, jeśli są one urzędami (jednostkami organizacyjnymi) bądź w jednostkach organizacyjnych, które ww. instytucje obsługują[50]. Jeśli jednostki obsługujące naczelne organy państwa są jsfp, dotyczą ich przepisy kształtujące obowiązki w zakresie kz, z wyłączeniem przepisów dotyczących planów działalności i sprawozdań z ich realizacji. Niektóre z nich (Narodowy Bank Polski) nie należą do sektora finansów publicznych, a zatem kształtowanie kz w ich ramach nie jest zdeterminowane przepisami ustawy, zaś wykorzystanie rozwiązań wypracowanych dla sektora finansów publicznych może odbywać się w ramach korzystania z dobrej praktyki.

2.4.2 Organizacja administracji rządowej a zakres podmiotowy przepisów dotyczących kontroli zarządczej

Administrację rządową tworzy system organów, instytucji, urzędów oraz innych jednostek organizacyjnych, które podlegają odpowiednio Prezesowi Rady Ministrów lub ministrom na mocy Konstytucji, ustaw lub rozporządzeń i wykonują zadania administracji publicznej.

2.4.2.1 Działy administracji rządowej

Administracja rządowa została zorganizowana w specjalistyczne działy odpowiadające podstawowym funkcjom, jakie realizuje państwo. W przepisach ustawy o działach administracji rządowej określono ich zakres oraz właściwość ministra kierującego danym działem. Obecnie ***udzar*** wyróżnia 35 działów[51]. Przypisanie zadań państwa do konkretnego działu umożliwia bardziej elastyczne zarządzanie nimi. W razie zmiany organizacji pracy w RM (np. przy zmianie zadań dla poszczególnych ministrów) wystarczy tylko przypisać im odpowiednie działy bez ingerencji w pozostałe ustawy. Prezes Rady Ministrów po powołaniu RM lub powołaniu ministra ma obowiązek niezwłocznie (w odpowiednim rozporządzeniu ustalając szczegółowy zakres działania ministra[52]) wskazać dział lub działy, którymi kieruje minister. Dla obsługi ministrów kierujących działami w drodze rozporządzenia tworzy się ministerstwa, które mają obsługiwać ministrów[53].

W niniejszym opracowaniu zajmujemy się zagadnieniami dotyczącymi obowiązków ministrów kierujących odpowiednio jednym lub więcej działów administracji rządowej poprzez ministerstwa. Rolą ministra w stosunku do kierowanego działu jest inicjowanie i opracowywanie polityki RM, a także przedkładanie w tym zakresie inicjatyw oraz projektów aktów normatywnych. Minister musi również wykonywać politykę RM oraz koordynować jej

[50] Jednostką pomocniczą Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji, do której stosuje się przepisy dotyczące kz w jsfp jest Biuro Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji; jednostką pomocniczą Rzecznika Praw Obywatelskich, do której stosuje się przepisy dotyczące kz w jsfp jest Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich.
[51] Pełny katalog działów znajduje się w art. 5 ***udzar***.
[52] Jedynym ograniczeniem jest wymaganie wyrażone w art. 4 ust. 5 ***udzar*** by działami: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe kierował ten sam minister.
[53] Por. art. 33 ust. 1 i 1a ***uRM.***

wykonywanie przez podległe lub nadzorowane jednostki. Minister kieruje, nadzoruje i kontroluje działalność podporządkowanych w ramach działu organów, urzędów i jednostek.

Ufp2009 w rozdziale 6 *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* oraz w dziale VI *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* posługuje się pojęciem „jednostki w dziale". Art. 2 pkt ***ufp2009*** definiuje jednostkę w dziale jako jednostkę sektora finansów publicznych podległą ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej lub przez niego nadzorowaną lub jednostkę sektora finansów publicznych obsługującą organ podległy lub nadzorowany przez ministra. W świetle przytoczonej definicji, kluczowym warunkiem prawidłowego i pełnego określenia zakresu podmiotowego II poziomu kz jest istnienie relacji nadzoru lub nadrzędności między ministrem kierującym działem a poszczególnymi jednostkami. Należy tu dodać, że w świetle powyższej definicji jednostką w dziale nie jest ministerstwo.

Zatem z punktu widzenia opisania zakresu stosowania reżimu prawnego dotyczącego kz w administracji publicznej, określenie położenia jednostki organizacyjnej w strukturze administracji publicznej jest zagadnieniem podstawowym. Gdy przygotowuje się katalog jednostek organizacyjnych administracji rządowej, które są objęte reżimem prawnym w zakresie kz czasem trudno zorientować się, czy i do jakiego działu administracji należy dana jednostka oraz czy istnieją relacje nadzoru lub kierowania pomiędzy ministrem (i ministerstwem) a daną jednostką.

W myśl art. 36 ***udzar*** zadania i kompetencje ministra kierującego określonym działem w stosunku do organów jemu podległych lub przez niego nadzorowanych określają przepisy odrębne czyli szczegółowe przepisy administracyjnego prawa materialnego. Zastanawiając się nad zakresem podmiotowym danego działu - podległością jednostki lub nadzorem nad nią sprawowanym przez ministrów kierujących działami administracji rządowej, za każdym razem warto sięgnąć do następujących przepisów:

- ⇒ ustawy o Radzie Ministrów;
- ⇒ wydanych na podstawie delegacji zawartej w ww. ustawie rozporządzeń Prezesa Rady Ministrów określających szczegółowy zakres działania ministra, w tym określających organy jemu podległe lub przez niego nadzorowane;
- ⇒ wydanych na podstawie delegacji zawartej w ww. ustawie obwieszczeń ministrów zawierających wykazy jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych;
- ⇒ ustawy o działach administracji rządowej;
- ⇒ przepisów odrębnych, w zasadniczej mierze ustaw, opisujących zasady działania określonych jednostek, nad którymi wyznaczony został nadzór odpowiednich ministrów oraz zasady sprawowania nadzoru przez ministra (mogą one obejmować kompetencje do zatwierdzania pewnych dokumentów sporządzonych przez jednostkę nadzorowaną, możliwość dokonania zmian osób kierujących jednostką nadzorowaną, możliwość dokonania kontroli, możliwość wydania ściśle określonych poleceń).

Wobec mnogości uregulowań dotyczących kompetencji ministrów kierujących działami administracji rządowej co do kierowania i nadzoru nad spełniającymi definicyjne warunki jednostki w dziale urzędów i innych jednostek organizacyjnych, wyznaczenie kompletnej listy jednostek w działach nastręcza wielu trudności. Problemem jest często ustalenie, czy organ i/lub obsługująca go jednostka podlegają ministrowi (czyli są przez niego kierowane) czy też

są przez niego nadzorowane i na czym polega nadzór (jaki jest jego zakres i narzędzia). Kolejną kwestią budzącą wątpliwości są kompetencje nadzorcze ministrów kierujących działami administracji rządowej względem „pośrednio" podległych im jednostek (czyli jednostek podległych jednostkom podległym ministrowi) - w przypadku występowania złożonej struktury podległości lub nadzoru. Choć każdy z ministrów ma obowiązek stworzenia kompletnej listy jednostek podległych lub nadzorowanych (w myśl art. 33 ust. 1d ***uRM*** minister kierujący określonym działem administracji rządowej ustala, w drodze obwieszczenia, listę jednostek organizacyjnych jemu podległych lub przez niego nadzorowanych), w praktyce nie przedstawiają one wszystkich jednostek w kierowanych działach administracji rządowej. Wracając do definicji streszczonej na początku niniejszego rozdziału należy pamiętać, że dział administracji rządowej jest instytucją, która ma uporządkować zakres spraw w obrębie działalności Rady Ministrów, za które odpowiedzialny jest minister. Nie jest jednak pojęciem, które usuwa wszelkie trudności opisu struktury organizacyjnej administracji rządowej. Przystępując do ww. opisu należy pamiętać, że struktura ta w niektórych swych fragmentach jest hierarchiczna, zaś w innych jednostki posiadają znaczącą autonomię wobec organów, które je nadzorują.

2.4.2.2 Administracja rządowa nie objęta działami administracji rządowej

W myśl przepisów ustawy o działach administracji rządowej oraz przepisów innych ustaw określone centralne urzędy administracji rządowej czy inne instytucje pozostają poza działami i podlegają Prezesowi Rady Ministrów lub są przez niego nadzorowane[54]. Należy tu wskazać przede wszystkim:

- ⇒ Główny Urząd Statystyczny;
- ⇒ Urząd Zamówień Publicznych;
- ⇒ Polski Komitet Normalizacyjny;
- ⇒ Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów;
- ⇒ Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego;
- ⇒ Agencję Wywiadu;
- ⇒ Centralne Biuro Antykorupcyjne;
- ⇒ oraz
- ⇒ Komisję Nadzoru Finansowego[55];
- ⇒ Centralną Komisję do Spraw Stopni i Tytułów[56];
- ⇒ Polską Akademię Nauk;
- ⇒ Krajową Szkołę Administracji Publicznej[57].

Należy pamiętać, że przepisy ***ufp2009*** nie nakładają na Prezesa Rady Ministrów odpowiedzialności za funkcjonowanie kz w jednostkach mu podległych lub przez niego

[54] Charakterystyka zadań Prezesa Rady Ministrów *w* zakresie nadzoru nad organami i jednostkami administracji rządowej została opisana na witrynie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej KPRM w zakładce *BIP Kancelarii Prezesa Rady Ministrów / Nadzór / Podstawy prawne* pod adresem:¶ http://bip.kprm.gov.pl/portal/kpr/57/581/Podstawy_prawne.html ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

[55] Jednostką organizacyjną obsługującą Komisję jest Urząd Komisji Nadzoru Finansowego.

[56] Jednostką organizacyjną obsługującą Komisję jest Biuro Centralnej Komisji do spraw Stopni i Tytułów

[57] W niniejszym zestawieniu pominięto instytucje lub organy jak Rada do Spraw Uchodźców czy Szef Służby Cywilnej, których obsługą zajmują się komórki organizacyjne KPRM.

nadzorowanych. Obowiązki nadzorcze Premiera wobec jednostek nadzorowanych wynikają jedynie z przepisów prawa, które taki stosunek ustanawiają.

Podobnie należy patrzeć na obowiązki szefów urzędów lub instytucji ujętych w powyższym wyliczeniu, którym podlegają lub którzy nadzorują jednostki organizacyjne. Oni także nie są odpowiedzialni za funkcjonowanie kz na II poziomie. Dotyczy to przede wszystkim Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w odniesieniu do powołanych przez niego i podległych mu urzędów statystycznych oraz Prezesa Polskiej Akademii Nauk w stosunku do nadzorowanych przez niego jednostek naukowych i innych jednostek organizacyjnych Akademii.

Działy administracji rządowej nie obejmują z zasady ogólnej terenowej administracji rządowej – czyli jej organu - wojewody i podległego mu urzędu wojewódzkiego, obejmują zaś często jednostki specjalistycznej administracji zespolonej i niezespolonej.

2.4.3 Organizacja administracji samorządowej a zakres podmiotowy przepisów dotyczących kontroli zarządczej

Pod pojęciem administracji samorządowej będziemy rozumieć jst oraz jednostki organizacyjne utworzone w ramach jst dla wykonania ich zadań.

Ufp2009 w rozdziale 6 *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* rozpatruje organizację administracji publicznej w jst w kontekście odpowiedzialności za zapewnienie funkcjonowania kz na dwóch poziomach:

- ⇒ wyższym (II poziom) – całej administracji jst w kontekście odpowiedzialności jednoosobowego organu wykonawczego gminy lub przewodniczącego wieloosobowego organu wykonawczego powiatu lub województwa;
- ⇒ niższym (I poziom) – jednostek organizacyjnych jst będących jednocześnie jsfp w kontekście odpowiedzialności kierowników ww. jednostek.

Organizacja administracji publicznej w jst ma szczególny i wyróżniający się element. W każdej z ww. jednostek na każdym z poziomów istnieje na mocy przepisów ustawowych urząd obsługujący organy stanowiący i wykonawczy jednostki (czyli odpowiednio: urząd gminy/miasta, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski). Jego kierownikiem jest jednoosobowy organ wykonawczy gminy lub przewodniczący wieloosobowego organu wykonawczego powiatu lub województwa. Z tego powodu komórki organizacyjne lub pracownicy wykonują zadania w zakresie nadzorowania lub kontrolowania innych jednostek organizacyjnych. Patrząc z punktu widzenia zastosowania przepisów dotyczących kz ww. urząd jest również jednostką na I poziomie kz***.***

Należy pamiętać, że miasto na prawach powiatu to gmina wykonująca na swoim terytorium zadania powiatu (art. 92 ust. 2 ***usampow***), a zatem obowiązują ją przepisy dotyczące kz. Szczególnym miastem na prawach powiatu jest Warszawa, której ustrój został określony w przepisach odrębnej ustawy. Organem wykonawczym w ww. jst jest prezydent miasta.

Przepisy prawa powszechnie obowiązującego przewidują również możliwość tworzenia związków międzygminnych lub międzypowiatowych. Przepisy natomiast nie przewidują związku między województwami. W świetle ***ufp2009*** związki jst są częścią sektora finansów publicznych (art. 9 pkt. 2 ***ufp2009***) i są jsfp.

2.4.4 Pojęcie sektora finansów publicznych i jednostki sektora finansów publicznych

Koncepcja kz została ujęta w jednym z najważniejszych aktów organizujących większość sektora publicznego, czyli ustawie o finansach publicznych, która zasięgiem swojego oddziaływania obejmuje znaczną część administracji publicznej i ustanawia podstawowe zasady dysponowania środkami publicznymi. Kz poświęcono rozdział w pierwszym dziale ustawy, określającym podstawowe zasady finansów publicznych. Takie usytuowanie świadczy o znaczeniu kz dla prawidłowego funkcjonowania sektora finansów publicznych.

Decydujący wpływ na wykonywanie obowiązków wynikających z funkcjonowania kz ma określenie miejsca jednostki względem systemu finansów publicznych i jej statusu w systemie finansów publicznych.

Sektor finansów publicznych można określić jako zbiór instytucji, które podlegają organom władzy publicznej i wykonują zadania publiczne na zasadach niekomercyjnych[58]. Nie należy zapominać, że pojęcie sektora pochodzi z zakresu statystyki publicznej i odpowiada stosowanemu powszechnie w statystce w krajach OECD pojęciu *general government*, które w ślad za GUS można przetłumaczyć na język polski jako „sektor instytucji rządowych i samorządowych". Pojęcie sektora instytucji rządowych i samorządowych, które odpowiada sektorowi finansów publicznych znajduje się też w systemie statystyki publicznej ESA95[59].

W ślad za opracowaniem W.Misiąga i E. Malinowskiej-Misiąg należy zwrócić uwagę na różnicę pomiędzy pojęciami „sektor publiczny" i „sektor finansów publicznych"[60]. To drugie bez wątpienia jest pojęciem węższym. Z kolei do sektora publicznego (nie jest to w Polsce pojęcie zdefiniowane w przepisach prawa) zalicza się zarówno cały „sektor finansów publicznych" jak również inne nie zaliczane do niego instytucje (komercyjne lub nie) stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Dla przykładu Narodowy Bank Polski można umieścić w sektorze publicznym, jednak nie znajduje się on w zakresie sektora finansów publicznych[61].

Model finansowania działalności organów państwa i jego jednostek organizacyjnych wykonujących zadania publiczne określają przepisy prawa, przede wszystkim przepisy ***ufp2009.***

Organy władzy publicznej oraz jednostki organizacyjne przez nie utworzone działają przede wszystkim odpowiednio w imieniu i na rzecz albo państwa - Rzeczypospolitej Polskiej - reprezentowanej przez osobę prawną Skarb Państwa albo w imieniu i na rzecz jst. Jednak

[58] Definicja za: Malinowska-Misiąg, Misiąg, (2007), s.32.

[59] Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych - międzynarodowy standard metodyczny i rachunkowy dla szczegółowego opisu gospodarki (tj. regionów, krajów czy grup krajów), jej składowych oraz relacji z innymi gospodarkami. Jest podstawą odniesienia dla statystyki społecznej i gospodarczej w UE. Szczegółowe zasady systemu zostały przedstawione *w* Rozporządzeniu Rady (WE) nr 2223/96 *z* 25 czerwca 1996 r. *w* sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (Dz. Urz. WE nr 310).

[60] Za: Malinowska-Misiąg, Misiąg, (2007), s.32

[61] Zobacz definicję zaproponowaną przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w jej słowniku pojęć statystycznych w: OECD *Glossary* (2007) s.v. *Public Sector*,. Zob również: Malinowska-Misiąg, Misiąg, (2007), s.32.

oprócz tych podstawowych podmiotów publicznych, w sektorze finansów publicznych istnieją inne, posiadające z woli ustawodawcy osobowość prawną i wykonujące zadania publiczne[62].

Sektor finansów publicznych można podzielić się na części - „podsektory": rządowy i samorządowy[63].

Specyfika definicji polskiego sektora finansów publicznych polega jednak na tym, że jego formalna definicja, stosowana w kolejnych regulacjach ustawowych począwszy od 1998 r., opiera się na wyliczeniu form organizacyjnych, które zaliczamy do tego sektora. W definicjach stosowanych międzynarodowo jako kryterium zaliczenia do pojęcia *general government* przyjmuje się charakter działalności, a nie sposób organizacji jednostki wykonującej zadania publiczne[64].

Pojęcie jednostki sektora finansów publicznych nie zostało sprecyzowane w ***ufp 2009***, a zatem potrzeba ustalić, posiłkując się poglądami komentatorów ustawy, co ono oznacza i jakie jednostki obejmuje.

Art. 9 ***ufp2009*** r. wylicza podmioty, które tworzą sektor finansów publicznych. W tym katalogu można wyróżnić instytucje dwojakiego rodzaju[65]:

- ⇒ organy władzy publicznej[66] – adresaci zadań publicznych (art. 9 pkt 1 ***ufp2009***);
- ⇒ jednostki, powoływane w celu wykonania zadań organów publicznych i działające w ich imieniu i na ich rzecz.

Jak słusznie zauważa komentator przepisów ustawy M. Głuch, chociaż formalnie nie ma ku temu przeszkód, trudno byłoby uznać organy władzy publicznej (w tym organy administracji rządowej, organy kontroli) za jsfp. Zdaje to potwierdzać przepis art. 10 ***ufp2009***, który nie odnosi się w ogóle do podmiotów wymienionych w art. 9 pkt 1 i 2

[62] Za: Malinowska-Misiąg, Misiąg, (2007) s.33.

[63] Ponadto do obliczania rachunków narodowych według sektorów i podsektorów instytucjonalnych *w* ramach sektora rządowego, zgodnie w myśl ESA'95 Główny Urząd Statystyczny wyodrębnia podsektor ubezpieczeniowy, obejmujący instytucje ubezpieczeń społecznych. Za*:* GUS, *Rachunki narodowe* (2010), aneks nr 1, s.379.

[64] Malinowska-Misiąg, Misiąg, (2007), s.34.

[65] Malinowska-Misiąg, Misiąg, (2007), s.33.

[66] Jeśli chodzi o określenie, czym są organy władzy publicznej, doktryna uznaje pogląd, że organem władzy publicznej staje się każdy podmiot, któremu Konstytucja lub ustawa przyznaje prawo do wyrażania woli państwa poprzez przyznane kompetencje w celu realizacji jego zadań. Natomiast kodeks postępowania administracyjnego określa organ administracji poprzez wskazanie właściwych podmiotów: tj. ministrów, centralne organy administracji rządowej, wojewodów, działające w ich lub we własnym imieniu inne terenowe organy administracji rządowej (zespolonej i niezespolonej), organy jst oraz inne organy i podmioty powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania spraw indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych. W tej definicji pod pojęciem ministrów należy rozumieć również przewodniczących komitetów wchodzących w skład RM, kierowników centralnych urzędów administracji rządowej podległych, podporządkowanych lub nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów lub właściwego ministra, a także kierowników innych równorzędnych urzędów państwowych załatwiających sprawy z zakresu administracji rządowej. Pod pojęciem organów jst z kolei ustawodawca wymienia organy gmin, powiatów, województwa, związków gmin, związków powiatów, wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starostę, marszałka województwa oraz kierowników służb, inspekcji i straży działających w imieniu wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty lub marszałka województwa, a ponadto samorządowe kolegia odwoławcze. Należy oczywiście zastrzec, że powyższą definicję sformułowano przede wszystkim na potrzeby i użytek postępowania administracyjnego, a nie finansów publicznych.

ufp2009. [67] Wydaje się raczej, że ustawodawca w art. 9 pkt 1 ***ufp2009*** chciał jedynie zakreślić ramy sektora finansów publicznych. Zatem organy wymienione w art. 9 pkt 1 ***ufp2009*** nie są podmiotami, w których należy zapewnić funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kz[68].

Nie ma też potrzeby ustalenia, czy jsfp są jst wymienione w art. 9 pkt 2 ***ufp2009***. Przepisy dotyczące kz sytuują je jasno na II poziomie kz, a zatem nie wśród jsfp.

Jednostki wymienione w art. 9 ***ufp2009*** i wykonujące zadania organów państwa są bardzo zróżnicowane pod względem organizacyjnym i prawnym. Mogą być tworzone zarówno na podstawie ***ufp2009,*** jak i ustaw szczegółowych. W myśl przepisów rozdziału 3 działu 1 ***ufp2009*** wyróżnia następujące formy organizacyjne, które należy uznać za jsfp[69]:

- ⇒ jednostki budżetowe (art. 9 pkt 3 oraz art. 10 ust.1 ***ufp2009***);
- ⇒ inne typy form organizacyjno – prawnych wymienione w art. 9 pkt. 4-7 i art. 10 ust. 1 ***ufp2009***, które stosują zasady gospodarki finansowej określone w ***ufp2009***: samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fundusze celowe;
- ⇒ inne typy form organizacyjno - prawnych wymienione w art. 9 pkt. 8-14 ***ufp2009***, których zasady działania **nie** są opisane w przepisach ww. ustawy:

  1. Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze;
  2. Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
  3. Narodowy Fundusz Zdrowia;
  4. samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
  5. uczelnie publiczne;
  6. Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
  7. państwowe i samorządowe instytucje kultury;
  8. państwowe instytucje filmowe;
  9. inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Podstawową, klasyczną dla sektora formą organizacyjną sektora finansów publicznych jest jednostka budżetowa, których istota i zasady działania opisane są w art. 11 ***ufp2009***. Jednostki budżetowe są tworzone i przekształcane przez ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów, organy stanowiące jst lub inne organy działające na podstawie odrębnych przepisów.

Za cechę wspólną innych typów form organizacyjno - prawnych niż jednostki budżetowe należy uznać, że ich wydatki z reguły nie są ujęte jako wydatki budżetu państwa czy jst i dysponują na ogół własną wyodrębnioną kwotą dochodów publicznych. Działają one często w sposób autonomiczny[70].

---

[67] Por. Głuch M., *Reorganizacja w sektorze finansów publicznych* [w:] Lachowicz (2010), s.89.
[68] Tamże.
[69] W myśl art. 8 ust. 1 ***ufp2009*** ustawodawca nie dopuszcza się innych form jsfp niż opisane w rozdziale 3 działu I ***ufp2009*** jednak w doktrynie nie zostało to do końca rozstrzygnięte. Por. Kosikowski (2010), s.77.
[70] Charakterystyka za: Malinowska-Misiąg, Misiąg (2007), s.34.

Warto pamiętać, że liczba państwowych jednostek budżetowych i liczba jednostek organizacyjnych administracji rządowej, których działalność jest finansowana z budżetu państwa, nie musi być taka sama. Państwowe jednostki budżetowe to tylko takie jednostki, które występują w roli dysponenta budżetowego, tworzą i wykonują własne plany finansowe.

Przykładem są urzędy celne, które posiadają odrębność organizacyjną, samodzielne zadania, pewien zakres przekazanych kompetencji. Pomimo tego nie są jednak jsfp, ponieważ w strukturze organizacyjnej Służby Celnej nie przewidziano dla nich roli jednostki budżetowej (dysponenta budżetowego) i związanych z tą rolą zadań dotyczących tworzenia i wykonywania planów finansowych. Jednostką sektora finansów publicznych jest natomiast izba celna, która posiada wyższą pozycję w strukturze Służby Celnej, a kierujący nią dyrektor jest dysponentem ostatniego – trzeciego stopnia klasyfikacji budżetowej. Zatem urzędy celne, choć mieszczą się w zakresie sektora finansów publicznych, nie stanowią jego jednostki w rozumieniu ***ufp2009***.

Podobne rozwiązanie jest coraz szerzej stosowane, jeśli chodzi o część jednostek wojskowych. W przepisach wewnętrznych wydanych przez Ministra Obrony Narodowej postanowiono, że kilka wymienionych w nich jednostek, które nie tracą swojej odrębności w rozumieniu przepisów dotyczących powstawania i działania jednostek wojskowych, stanowi od początku 2012 r. jedną jednostkę budżetową[71].

W myśl przepisów prawa środki budżetu państwa przekazuje się w sposób hierarchiczny w ramach trójstopniowego podziału. Dysponentów części budżetowych nazywamy dysponentami głównymi lub pierwszego stopnia. Ustanawiają oni bezpośrednio podległych im dysponentów drugiego i trzeciego stopnia. Dysponenci drugiego stopnia mogą ustanawiać i przekazywać środki wyłącznie dysponentom trzeciego stopnia. Warto wiedzieć, że ta sama jednostka organizacyjna może wykonywać zadania kilku dysponentów różnych stopni równocześnie.

W celu identyfikacji podmiotu jako jednostki sektora finansów publicznych –podmiotu wykonującego obowiązki w zakresie kz - powinno się zbadać, czy spełnia wszystkie poniższe warunki:

- ⇒ czy podmiot jest objęty zakresem sektora finansów publicznych (art. 9 ***ufp2009***);
- ⇒ czy podmiot posiada formę organizacyjno-prawną wymienioną w art. 9 ***ufp2009*** lub jego forma organizacyjno-prawna jest przewidziana w rozdziale 3 Działu I ***ufp2009*** lub czy przepis aktu prawnego tworzącego jednostkę stwierdza, że jest ona jsfp.

[71] Por. Decyzja Nr 244/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie połączenia jednostek budżetowych (Dz. Urz. Ministra Obrony Narodowej z 15 lipca 2011 r. Nr 13, poz. 192). Przepisy ww. decyzji wskazują wyraźnie jaką nazwę ma „nowa" jednostka budżetowa i jakie jednostki wojskowe wchodzą w jej skład.

Dodatkowo warto zdawać sobie sprawę i uchwycić różnice pomiędzy pojmowaniem omawianych pojęć tzn. „przynależności do działu administracji rządowej" a „przynależności do sektora finansów publicznych". Trudność polega przede wszystkim na tym, że pojęcia te często przenikają się w praktyce. Występują sytuacje, w których jednostka organizacyjna należąca do działu administracji rządowej nie należy do sektora finansów publicznych[72].

2.5 Dwa poziomy kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza ujęta w przepisach ***ufp2009*** funkcjonuje na dwóch poziomach.

I poziom kz obejmuje jednostkę sektora finansów publicznych. Jest to ten sam poziom na którym wcześniej operowała kontrola finansowa, a za jego funkcjonowanie odpowiedzialny jest kierownik jednostki.

II poziom został ustanowiony w przepisach ***ufp2009*** i obejmuje odpowiednio dział administracji rządowej oraz jst. Za funkcjonowanie kz na tym poziomie odpowiada minister kierujący danym działem administracji rządowej albo wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa.

Podstawą podziału na dwa poziomy jest art. 69 ust. 1 ***ufp2009***. Powierza on ministrowi kierującemu działem podwójną rolę, ponieważ minister zapewnia adekwatną, skuteczną i efektywną kz w ministerstwie (jako kierownik jednostki) oraz w dziale administracji rządowej (jako minister kierujący działem). Podobnie wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta oraz marszałek województwa są odpowiedzialni za funkcjonowanie kz w jsfp (urząd gminy, miasta, starostwo powiatowe lub urząd marszałkowski), a także w całej jst.

Kwestia odpowiedzialności za funkcjonowanie kz zostanie rozwinięta dalej w rozdziale 5.

Przepisy ***ufp2009*** różnicują sposób działania osób odpowiedzialnych w ramach działu administracji rządowej i w jst.

Pierwszym tego przejawem jest przepis art. 69 ust. 5 ***ufp2009***, który zezwala ministrowi kierującemu działem na określenie w formie komunikatu szczegółowych wytycznych w zakresie kz**.** Nie znajdziemy podobnej regulacji w odniesieniu do zarządzającego jst, co oczywiście nie stanowi przeszkody dla wystosowania odpowiednich wytycznych w formie aktu wewnętrznego np. zarządzenia, jeśli w danej sferze działalności i w odniesieniu do danej jednostki nadzorowanej pozwalają na to kompetencje wójta (burmistrza, prezydenta) lub przewodniczącego zarządu jst. Wytyczne, o których mowa w art. 69 ust. 5 ***ufp2009,*** mogą istotnie różnić się charakterem od wytycznych Ministra Finansów, o których mowa w art. 69 ust. 4 ***ufp2009*** (szerzej o nich w rozdziale 2.6 i 6). Te ostatnie mają bowiem charakter niewiążących wskazówek. Wytyczne ministra kierującego działem mogą stanowić formę realizacji jego uprawnień w zakresie kierowania podległymi mu jednostkami w dziale dla ujednolicenia rozwiązań w zakresie kz**,** czyli potencjalnie mogą dotyczyć każdej sfery działalności jednostek.

Ponadto za obowiązkiem sporządzania planu działalności (art. 70 ust. 1 ***ufp2009***), sprawozdania z tego planu oraz oświadczenia o stanie kz (art. 70 ust. 3 ***ufp2009***) w zakresie kierowanych przez siebie działów kryje się zadanie koordynacji planowania, monitorowania

[72] Nie należy do niego aktualnie (stan na 1 lutego 2012 r.) np. Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe zawierające rozbudowaną hierarchiczną strukturę państwowej administracji leśnej.

realizacji zadań i oceny kz nie tylko w zakresie zadań wykonywanych przez ministerstwo, lecz także jednostki w dziale. Właśnie dla pełniejszej harmonizacji i koordynacji kz wyposażono ministra w prawo do zobowiązania kierownika każdej jednostki w dziale do sporządzenia ww. dokumentów (art. 70 ust. 4 ***ufp2009***). Kolejnym narzędziem przygotowanym dla ministra w zakresie harmonizacji kz jest instytucja komitetów audytu (szerzej o niej w rozdziale 9).

Ustawodawca konsekwentnie pozostawia zarządzającym jst pewną swobodę w interpretacji standardów i formach realizacji obowiązków dotyczących zapewnienia funkcjonowania kz***.*** Oczywiście nic nie stoi na przeszkodzie aby wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jst również skorzystał z rozwiązań planów działalności, sprawozdań i oświadczeń o stanie kz, adaptując je do specyfiki zadań publicznych wykonywanych w danej jst. Takie rozwiązanie będzie stanowić dobrą praktykę i co więcej, można wskazać przykłady jst, w których sporządzane są ww. dokumenty. W takim wypadku wdrożenie ww. rozwiązań powinno nastąpić na podstawie właściwego aktu normatywnego.

2.6 Ramowy charakter koncepcji kontroli zarządczej

Dokonując analizując przepisów ***ufp2009*** dotyczących kz nie znajdziemy uregulowań dotyczących jej funkcjonowania ani wielu nowych kompetencji dla osób odpowiedzialnych za kz na obydwu poziomach. Nie jest to niedopatrzenie, ale celowe działanie ustawodawcy. Dzieje się tak z powodu istotnej cechy koncepcji kz, o którym była już mowa wcześniej. Kz nie można „wdrożyć" jako nowego zadania czy projektu. Jest ona koncepcją dotyczącą oceny, udoskonalania aktualnego stanu zarządzania organizacją, którego elementem jest stosowanie już istniejących przepisów. Ustawodawca nie chce narzucać szczegółowego sposobu zastosowania norm dotyczących poszczególnych elementów kz. Ustawodawca oraz Minister Finansów stworzyli ograniczoną grupę norm przepisów zawartą w ***ufp2009*** oraz rozporządzeniach wydanych na podstawie jej przepisów. Za A. Szporem można nazwać je ogólnym reżimem prawnym kontroli zarządczej[73]***.*** Poza przepisami ***ufp2009*** oraz rozporządzeń Ministra Finansów liczne (a nawet znacznie liczniejsze) rozwiązania i wymagania stanowiące część reżimu prawnego na I i II poziomie kz są zawarte w przepisach prawa powszechnie obowiązującego (zarówno ustrojowego, jak proceduralnego i materialnego) oraz prawa wewnętrznego. Przykładowo można tu wskazać, że na I poziomie kz przepisy prawa dotyczące zamówień publicznych czy rachunkowości kształtują we wszystkich jsfp te same silne mechanizmy kontrolne w zakresie zamówień towarów i usług oraz prowadzenia rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, zaś przepisy prawa pracy wpływają na rozwiązania istotne dla środowiska wewnętrznego. Pełnego zestawienia konkretnego reżimu prawnego danej jsfp[74] można dokonać po podsumowaniu wszystkich obowiązków nałożonych przepisami, wpływających na realizację celów i zadań organizacji. Powoduje to konieczność identyfikowania wszystkich przepisów i innych zasad, będących podstawą działalności danej jsfp i obowiązków kierownika jednostki (i jego odpowiedzialności z tytułu ww. obowiązków). Należy zakładać także, że na II poziomie kz aparat ministra powinien identyfikować wszystkie przepisy i zasady będące podstawą

[73] Por. Szpor (2011), s. 22.
[74] Określenie również za A. Szporem. Tamże, s.23.

obowiązków i zadań ministra, a urząd jst wszystkie przepisy i zasady będące podstawą obowiązków i zadań wójta/burmistrza/prezydenta miasta, starostę oraz marszałka województwa. Dokonanie oceny kontroli zarządczej organizacji na obydwu poziomach kz zawiera w sobie w znacznej mierze ocenę stopnia wykonania przepisów współtworzących konkretny reżim prawny dla danej jsfp, działu administracji rządowej oraz jst.

Jednym z kryteriów dotyczących funkcjonowania kz na obydwu poziomach jest jej adekwatność. W dziedzinach, które nie podlegają szczegółowej regulacji w przepisach prawa na obydwu poziomach kz, ustawodawca nie chce narzucać dodatkowych szczegółowych rozwiązań. Ustawodawca zakłada, że na I poziomie kz ewentualne dodatkowe przepisy prawa mogą być uzupełnione dwojako: przez przepisy wewnętrzne stanowione przez kierownika jsfp lub poprzez:

- ⇒ wytyczne ministra, o których mowa w art. 69 ust. 5 ***ufp2009;***
- ⇒ inne przepisy wydane przez ministra;
- ⇒ inne przepisy wydane przez organ kierujący daną jednostką;
- ⇒ w przypadku jst - przepisy wydane przez organ stanowiący lub wykonawczy jst.

Podobnie, ewentualne dodatkowe przepisy prawa uznane za konieczne dla prawidłowego funkcjonowania kz na II poziomie mogą być uzupełnione poprzez:

- ⇒ wytyczne ministra, o których mowa w art. 69 ust. 5 ***ufp2009***;
- ⇒ inne przepisy wydane przez ministra;
- ⇒ inne przepisy wydane przez organ kierujący grupą jednostek działających w obrębie działu / działów administracji rządowej;
- ⇒ w przypadku jst - przepisy wydane przez organ stanowiący lub wykonawczy jst.

Jeśli chodzi o kompetencje kierownika jednostki do działania w ramach kz, w tym do stanowienia przepisów, należy zauważyć, że wynikają one bezpośrednio z kompetencji kierowniczych wobec pracowników jednostki opisanych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego lub wewnętrznego, które takie kompetencje opisują.

Jeśli chodzi o kompetencje ministra oraz wójta/burmistrza/prezydenta miasta, starostę oraz marszałka województwa do działania w ramach kz, w tym do stanowienia przepisów, należy zauważyć, że wynikają one również z ich kompetencji kierowniczych lub nadzorczych właściwych dla zajmowanego stanowiska, opisanych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego lub wewnętrznego, które owe kompetencje zawierają. W przypadku II poziomu kz należy pamiętać, że dotyczą one relacji nadzoru lub kierowania organami oraz jednostkami organizacyjnymi obdarzonymi odrębnością organizacyjną oraz zadaniami i kompetencjami.

Zatem kz nie tworzy nowych konstrukcji, ale opiera się na wykorzystaniu już istniejących.

Przykładem takiej kompetencji do działania w ramach II poziomu kz mogą być przepisy art. 34 i 34a ***uRM*** *dotyczące uprawnień i obowiązków ministrów wobec podporządkowanych im jednostek, opisane niżej w rozdziale 3.1.3.*

Ocena kz może przynieść wnioski *de lege ferenda,* dotyczące zmian w przepisach prawa koniecznych do poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej na obydwu poziomach (w tym wnioski dotyczące przepisów, które może zmienić kierownik jednostki lub minister lub organ wykonawczy jst w odniesieniu do odpowiedniego poziomu kz) np. wzmacniających

kompetencje kierownicze lub nadzorcze ww. osób.

Należy przy tym pamiętać, że rola zarządzających w koncepcji kz nie polega tylko na prawotwórstwie. Przepisy prawa stanowiące cześć reżimu prawnego kz powinny być we właściwy, skuteczny sposób wykonywane.

Kolejny wymiar ramowego charakteru koncepcji kz uwidacznia się również w jej standardach (***skz2009***), które opisują elementy systemu wpływające na działalność organizacji i zawierają wskazówki co do obszarów i przepisów, na które należy zwrócić uwagę. Nie zawierają one natomiast nowych przepisów. Każdy szukający w standardach całościowej superregulacji prawnej dotyczącej działania jednostki może się czuć rozczarowany. Co ważne, zastosowanie standardów powinno być adekwatne, co należy rozumieć w ten sposób, że nie wyznaczają one jednolitego szczegółowego sposobu i kształtu wdrożenia każdego standardu w każdej jednostce. Szczegółowy sposób realizacji poszczególnych standardów musi być przedmiotem świadomej decyzji.

Unikać zatem należy mechanicznego wykorzystywania standardów czy ich uszczegółowień (np. wytycznych w sprawie samooceny kz) w celu oceny prawidłowości działalności danej jednostki czy też wypełniania przez kierownika wszystkich obowiązków z zakresu kz bez uwzględnienia środowiska, w którym działa organizacja, jej celów i zadań.

Badanie sposobu realizacji danego standardu powinno uwzględniać:

- ⇒ swobodę w określeniu tego sposobu;
- ⇒ wpływ sposobu wdrożenia standardu na podstawowy cel kz, czyli zapewnienie realizacji celów i zadań.

Prowadzi to do konkluzji, że każda organizacja w inny sposób może realizować poszczególne standardy i jest to sytuacja dopuszczalna i prawidłowa, zgodna z zamiarami ustawodawcy i twórcy standardów.

Minister Finansów w świetle przepisu art. 69 ust. 4 ***ufp2009*** ma prawo wydać wytyczne w sprawie kz, które mogą zawierać wskazówki skierowane do wszystkich lub wybranych jsfp, dotyczące całości kz lub jej wybranego elementu czy też obszaru lub zagadnienia wchodzącego w zakres funkcjonowania kz. Biorąc pod uwagę mnogość jednostek organizacyjnych, ich form prawnych, celów, zadań oraz różnorodność i skalę działalności - taka swoboda w wybraniu zakresu przedmiotowego lub podmiotowego wytycznych jest niezbędna. Wytyczne mogą zawierać wskazówki uzupełniające lub interpretujące ramowe przepisy dotyczące kz, standardy lub inne regulacje.

Jak zatem można wykonać zadanie wprowadzenia koncepcji, która jest po pierwsze ogólną ramą odnoszącą się do każdej organizacji, a po wtóre wypełnieniem tej ramy stanowią istniejące instrumenty i elementy zarządzania (przepisy, mechanizmy, jak również kultura organizacji) ? Czy jest tu coś do zrobienia albo czy cały system należy budować od zera?

Warto powtórzyć: Dla realizacji zadań związanych z kz nie trzeba budować organizacji od zera i nie trzeba zawsze tworzyć nowych rozwiązań. Kontrola zarządcza obejmuje już istniejące przepisy prawa, procedury, polityki, regulaminy, instrukcje, zakresy czynności albo reguły bezpieczeństwa[75]. Oczywiście istnieją tu wyjątki – nowościami w pracy jednostki może

[75] RM, *Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych* (2008) oraz Marcinkowski (2010), s. 110.

być sformalizowany system zarządzania ryzykiem. W administracji rządowej taką nowością może być realizacja wymagań dotyczących planów działalności wymaganych czy to na mocy przepisu art. 70 ust. 1 ***ufp2009*** czy polecenia ministra, o którym mowa w art. 70 ust. 4 ***ufp2009***.

Standardy pomogą kierownikowi jednostki spojrzeć na swoją organizację z nowej perspektywy, dostrzec i w razie potrzeby zreformować w jednostce dobrze znane mechanizmy, które od lat powinny przyczyniać się do „realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

2.7 Czy należy utworzyć odrębną komórkę kontroli zarządczej?

Na zakończenie rozdziału dotyczącego kz warto postawić pytanie, jak podzielić obowiązki i zorganizować działania związane z wprowadzaniem koncepcji kz na I i na II poziomie kz.

Praktyka i doświadczenie każą zadać sobie pytanie, czy dla wykonania nowego zadania nie warto wyznaczyć nowej, wyspecjalizowanej komórki organizacyjnej. Jest ono tym bardziej aktualne, że w urzędach administracji publicznej raczej nie ma praktyki i zwyczaju wyodrębniania komórek odpowiedzialnych za zarządzanie organizacją i wspomagających kierownictwo w tym zakresie. Natomiast w niemal każdym urzędzie istnieją komórki odpowiadające za poszczególne elementy kz, m.in. organizację urzędu i ustanawianie wewnętrznych procedur, kadry, sprawy finansowo - księgowe, systemy informatyczne, ochronę, prowadzenie archiwum, komunikację zewnętrzną i wreszcie za kontrolę i audyt. Wdrażanie koncepcji kz stwarza możliwość dokonania oceny wspólnego efektu pracy tych komórek i przez to tym bardziej ważne jest, kto tą sprawą się zajmie.

Warto przypomnieć, że przepisy ***ufp2009*** nie zobowiązują nikogo do utworzenia odrębnych komórek organizacyjnych do spraw kz.

Jeśli będzie istnieć taka potrzeba, podjęcie decyzji o utworzeniu takiej komórki należy do kompetencji kierownika jsfp/ministra/zarządzającego jst**.** Podejmując taką decyzję, należy uwzględnić następujące kwestie:

- ⇒ wielkość jednostki (zatrudnienie, wysokość dochodów/przychodów i wydatków);
- ⇒ złożoność działalności (np. czy system kz obejmuje tylko jednostkę czy też jednostki podległe i nadzorowane);
- ⇒ wyniki wstępnej oceny (przeglądu) funkcjonowania kz, jeśli taka została przeprowadzona;
- ⇒ konieczność wdrożenia nowych rozwiązań (np. zarządzania ryzykiem);
- ⇒ ewentualny obowiązek sporządzania planów działalności, sprawozdań z ich wykonania oraz oświadczeń o stanie kz.

W przypadku utworzenia komórki do spraw kz, jej funkcją nie powinno być wykonywanie wszystkich zadań z zakresu kz, gdyż zadania te będą wykonywać w praktyce wszystkie komórki organizacyjne w zakresie swojej właściwości. Funkcją takiej komórki może być natomiast koordynowanie działań w zakresie kz podejmowanych w jednostce/resorcie. W szczególności komórce takiej można przypisać następujące zadania:

- ⇒ dokonanie wstępnego przeglądu funkcjonowania kz;
- ⇒ wdrożenie i monitorowanie systemu zarządzania ryzykiem;
- ⇒ opracowywanie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania;

- ⇒ przygotowanie oświadczenia o stanie kz;
- ⇒ gromadzenie i analiza informacji świadczących o stanie kz (wyniki audytów, kontroli wewnętrznych i zewnętrznych, artykułów prasowych, skarg i wniosków itp. – w zakresie, w jakim zawierają informację o funkcjonowaniu kz);
- ⇒ przeprowadzanie samooceny kz;
- ⇒ monitorowanie realizacji zadań przez jednostkę (np. zaplanowanych w planie działalności).

W przypadku utworzenia takiej komórki w jsfp, najbardziej korzystnym rozwiązaniem wydaje się podporządkowanie jej bezpośrednio kierownikowi jednostki. W przypadku mniejszych jednostek, w których utworzenie odrębnej komórki organizacyjnej nie byłoby uzasadnione, warto rozważyć utworzenie samodzielnego stanowiska pracy ds. kz. Najważniejszym czynnikiem potrzebnym dla skutecznego działania ww. komórki lub stanowiska jest uzyskanie jasnego i silnego mandatu od kierownika jednostki dla podejmowanych działań .

Jeżeli taka komórka nie zostanie utworzona, wówczas należy rozważyć rozwiązanie polegające na przypisaniu odpowiedzialności za koordynację działań w jednostce (resorcie, jat) w zakresie kz istniejącej komórce organizacyjnej. Biorąc pod uwagę definicję kz, w praktyce, w wykonywanie zadań związanych z jej funkcjonowaniem będą w różnym stopniu włączone wszystkie osoby na stanowiskach kierowniczych. Jednak aby zapewnić jednolite podejście do tych zagadnień (np. zarządzania ryzykiem), spójność pomiędzy nimi, a także możliwość realizacji działań o charakterze przekrojowym (horyzontalnym), wyznaczenie komórki właściwą za koordynację kz wydaje się niezbędne.

Nie należy natomiast przypisywać zadań z zakresu kz komórkom ds. instytucjonalnej kontroli (wewnętrznej, resortowej). Takie rozwiązanie może utwierdzić pracowników jednostki, a w szczególności kadrę zarządzającą, w błędnym przekonaniu, że kz to inna forma tradycyjnej kontroli o charakterze instytucjonalnym.

3. Elementy kontroli zarządczej opisane w standardach

Standardy kontroli zarządczej - ***skz2009*** - prezentują spójny i jednolity model kz, który ma uwzględnić specyficzne zadania organizacji implementującej.

Standardy definiują elementy kz - pięć najważniejszych płaszczyzn czy obszarów zarządzania. Stan każdego z nich ma wpływ na realizację wszystkich celów i zadań jsfp, jst czy działu administracji rządowej w sposób zgodny prawem, oszczędny i terminowy. Każdy z nich występuje we wszystkich komórkach organizacyjnych w jednostce. Każdy z nich można ocenić pod względem kryteriów adekwatności, efektywności i skuteczności. Należy zwrócić uwagę, że kolejność elementów nie jest przypadkowa i podobna powinna być kolejność oceny kz. Wszystkie elementy powinny być monitorowane, ocenianie i poprawiane w sposób ciągły i jednoczesny.

3.1 Środowisko wewnętrzne

Podstawą dla funkcjonowania kz w każdej organizacji jest jej środowisko wewnętrzne. Tworzy je zbiór wszystkich, sformalizowanych lub nieformalnych rozwiązań, regulacji, powiązań i zachowań, które kształtują strukturę, styl działania, charakter i mentalność organizacji. Środowisko wewnętrzne obejmuje 4 poniższe standardy.

3.1.1 Standard A.1: Przestrzeganie wartości etycznych

Dotyczy ono wszystkich pracowników, którzy powinni przestrzegać przepisów prawa (zwłaszcza stosować w praktyce konstytucyjne i ustawowe normy dotyczące działania administracji publicznej oraz unikać i zapobiegać popełnianiu przestępstw i wykroczeń), znać i stosować ogólnie przyjęte zasady moralności i etyki, jak również obowiązujące ich standardy etyki zawodowej, szczególne dla obszaru działalności jednostki. W zakresie przestrzegania wartości etycznych mieści się również kultura osobista pracowników (w tym np. przestrzeganie wymagań dotyczących formalnego ubioru), kultura załatwiania spraw z klientami urzędu, kultura współpracy wewnętrznej w jednostce.

Porządkowanie i usystematyzowanie najważniejszych zasad etycznych może wymagać wydania regulacji wewnętrznej. Warto w tym miejscu wskazać zbiory ogólnych zasad etycznych dla urzędników, które mogą również stać się podstawą dla ww. regulacji[76]. Są to m.in. dokument obejmujący siedem zasad życia publicznego sformułowanych przez komitet Lorda Nolana[77], *Międzynarodowy Kodeks funkcjonariuszy państwowych ONZ*[78], *Europejski kodeks dobrej praktyki administracyjne*j przyjęty przez Parlament Europejski w 2001 r.[79] oraz Zarządzenie Nr 70 Prezesa Rady Ministrów *z* dnia 6 października 2011 r. w sprawie wytycznych w zakresie przestrzegania zasad służby cywilnej oraz zasad etyki korpusu służby cywilnej[80] i kodeksy etyczne pracowników samorządowych wydane w niektórych jst. Można też wykorzystać bardziej wyspecjalizowany poradnik, służący ochronie przed popełnianiem

[76] Często takie przepisy mogą być podstawą do dokonania samooceny przez kierownika jednostki, pracowników, zespoły.
[77] Por. Nolan Committee (1998).
[78] Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne (A/RES/51/59) 82 spotkanie plenarne, 12 grudnia 1996.
[79] Europejski kodeks dobrej praktyki administracyjnej (2001).
[80] M.P. Nr 93, poz. 953.

przestępstw korupcyjnych wydany przez Centralne Biuro Antykorupcyjne[81]. Istnieją także kodeksy obejmujące działaniem określone resorty lub służby[82].

Ogólne zbiory zasad etycznych obejmują normy, które są uniwersalne dla pracowników administracji publicznej, takie jak: godne zachowanie się, lojalność, neutralność polityczna, bezstronność i rzetelność.

Odpowiednie ukształtowanie środowiska wewnętrznego nie zamyka się wydaniem zbioru przepisów wewnętrznych w zakresie etyki. Rozwiązanie problemów związanych z obszarem środowiska wewnętrznego wymaga często także innych sposobów działania. Może to być zastosowanie szczegółowego mechanizmu kontrolnego np. przepisów dotyczących zakazu określonego zachowania, ale też bardziej „miękkich", nie związanych z działalnością prawotwórczą sposobów oddziaływania na współpracowników: pokazania dobrego wzoru, nagradzania i karania za określone zachowanie, przeprowadzenia rozmowy odpowiedzialnego kierownika z daną osobą lub zespołem, przeprowadzenia szkolenia czy treningu.

Kluczowe dla obowiązywania norm etycznych w pracy jednostki jest zachowanie kierownictwa. Od niego zależy, w jakim zakresie odpowiednie standardy zostały wyznaczone i zakomunikowane. Rolą kierownictwa jest również wspieranie, promowanie i przestrzeganie wartości etycznych biorąc pod uwagę fakt, iż to postawy i wartości przestrzegane i prezentowane przez kierownictwo w istotnej mierze wyznaczają postawy i wartości naśladowane przez pracowników.

3.1.2 Standard A.2: Kompetencje zawodowe

Standard dotyczy kompetencji zawodowych wszystkich osób zaangażowanych w działalność organizacji. Należy zadbać, aby zarówno osoby zarządzające, jak i pracownicy posiadali wystarczającą wiedzę, umiejętności i kompetencje. Pracownikom należy stworzyć możliwości rozwoju zawodowego realizowane chociażby poprzez potrzebne im szkolenia, kursy, studia, jak i możliwości samorealizacji zawodowej. Dla panowania nad ww. obszarem należy ustanowić właściwy system zarządzania zasobami ludzkimi oparty o właściwe dla danej części administracji publicznej przepisy prawa, w tym przepisy prawa pracy oraz ***usc2008*** lub, w administracji jst, ***ups2008***.

Obszar realizacji ww. standardu obejmuje również realizację polityki racjonalnego zatrudnienia i naboru na wolne stanowiska pracy. Istotne jest aby dopasować umiejętności,

[81] Centralne Biuro Antykorupcyjne, *Poradnik antykorupcyjny dla urzędników*, Warszawa 2010 r., dostępny *w* internetowym Serwisie Edukacji Antykorupcyjnej CBA pod adresem http://antykorupcja.edu.pl/index.php?mnu=349 ; data dostępu: 1 lutego 2012 r. W ww. serwisie w zakładce *Kodeksy etyczne* CBA udostępnia linki do przykładowych linków kodeksów etycznych różnych grup i korporacji zawodowych oraz instytucji, w tym związanych *z* administracją państwową np. radców prawnych oraz urzędników Miasta Stołecznego Warszawy.

[82] Np. *Kodeks etyczny postępowania pracowników i żołnierzy* wydany Decyzją Nr 125/MON Ministra Obrony Narodowej *w* sprawie wprowadzenia Kodeksu etycznego postępowania pracowników i żołnierzy z dnia 14 kwietnia 2011 r. (Dz.Urz. MON Nr 8, poz. 100) *w* celu wdrożenia rozwiązań *w* zakresie zapobiegania i zwalczania zjawisk korupcyjnych oraz realizacji polityki przejrzystości działań służbowych, czy *Kodeks etyki funkcjonariuszy Służby Celnej* wydany 21 września 2001 r dostępny na stronie internetowej MF w zakładce *Służba Celna / Organizacja służby celnej / Kodeks etyki* pod adresem: *http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=2&dzial=5243&id=258888&typ=news*, data dostępu: 1 lutego 2012 r.

wiedzę, doświadczenie i postawę etyczną kandydata pracownika do stanowiska, a nie odwrotnie. Z drugiej strony należy unikać sytuacji, w których kompetencje pracownika znacznie wykraczają poza wymagania stanowiska. Będzie to nie tylko marnowanie posiadanych zasobów, ale często prowadzić może do bagatelizowania czy też lekceważenia obowiązków przez tę osobę.

3.1.3 Standard A.3: Struktura organizacyjna

Stanowi ona jeden z najistotniejszych obszarów środowiska wewnętrznego, gdyż to właśnie ustalony szkielet organizacyjny umożliwia podział obowiązków i w decydujący sposób wpływa na kształt jednostki. Struktura powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań organizacji. Warto monitorować, czy wszystkie zadania jednostki mają swoich wykonawców, czy komórki organizacyjne lub jednostki nie dublują się w wykonaniu pewnych czynności, czy ww. komórki i jednostki organizacyjne nie znajdują się w konflikcie kompetencyjnym, czy nie ma komórek czy jednostek, których zadanie się zakończyło albo czy wreszcie w danym procesie nie uczestniczą komórki, które nie wnoszą do niego niczego twórczego.

Kształtując strukturę organizacyjną warto zwrócić uwagę na zalety powiązań organizacyjnych w aspekcie wertykalnym i horyzontalnym. Spłaszczenie tej struktury co prawda umożliwia szybszą i bardziej płynną realizację zadań, jednak w pewnym stopniu pozbawia kierownictwa efektywnej kontroli nad procesami, jeśli ilość osób zaangażowanych jest za duża. Z drugiej strony rozbudowa struktury wertykalnej i hierarchicznej może prowadzić także do zbytniej biurokratyzacji i rozmycia odpowiedzialności. Budując strukturę i określając zakres zadań uprawnień i odpowiedzialności jednostek należy podzielić pomiędzy komórki organizacyjne wszystkie zadania. Trzeba pamiętać również o potrzebie zachowania przejrzystości i utrwaleniu opisu struktury w postaci dokumentu. Ma to szczególne znaczenie dla zapobiegania sporom kompetencyjnym. Wymóg dokonania opisu w formie dokumentu powinien dotyczyć również zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla poszczególnych pracowników.

3.1.4 Standard A.4: Delegowanie uprawnień

Standard dotyczy obowiązku precyzyjnego opisu uprawnień i obowiązków przekazywanych poszczególnym osobom w organizacji. Zakres i przyznane kompetencje powinny odpowiadać wadze podejmowanych decyzji, stopniu ich skomplikowania oraz związanemu z nimi ryzyku. Należy mieć na uwadze, że osoby zarządzające nie zajmują się bieżącą działalnością jednostki, dlatego czynności o charakterze bieżącym powinny zostać delegowane pracownikom merytorycznym, oczywiście przy pozostawieniu kierownictwu kompetencji nadzorczych. Przyjęcie uprawnień, kompetencji lub obowiązków powinno być potwierdzone na piśmie przez przyjmującego.

Standard obejmuje również delegowanie w sposób właściwy obowiązków w sferze finansowo - księgowej właściwym pracownikom jsfp.

3.2 Cele i zarządzanie ryzykiem

Po właściwym ukształtowaniu środowiska wewnętrznego organizacji dysponujemy już odpowiednią bazą dla ustalenia kierunku działalności organizacji i określenia podstawowych szans lub zagrożeń dla planowanych działań. Standardy kz *w* tym obszarze wskazują dwie ściśle powiązane ze sobą kwestie. Pierwsza to wyznaczenie podstawowej misji organizacji,

określenie jej celów, planów i zadań oraz rzetelne monitorowanie stopnia ich realizacji. Drugie zagadnienie to rozpoznanie ryzyka związanego z planami, analiza oraz podjęcie odpowiedniej reakcji. Kwestię planowania podejmują następujące standardy kz:

3.2.1 Standard B.5: Misja

Misja to możliwie najbardziej syntetycznie ujęty opis wskazujący podstawową działalność jednostki. Określa ona powód istnienia organizacji oraz wyznacza podstawowy kontekst dla jej wszelkich działań. Misja jednostki organizacyjnej powinna odnosić się do obszaru którym się zajmuje, np. misja ministerstwa powinna nawiązywać do działów administracji rządowej, a misja urzędu jst odpowiednio do tej jednostki. Jasne określenie misji sprzyja ustaleniu hierarchii celów i zadań, jak również interpretacji ich treści oraz efektywniejszemu zarządzaniu ryzykiem.

Obok misji warto pomyśleć o sformułowaniu wizji organizacji - jest to równie syntetyczne przedstawienie postulowanego wzorcowego obrazu instytucji do którego zmierza organizacja. Jeżeli misja pomaga w określaniu właściwych celów jednostki to wizja pomaga w określeniu tego, jak powinna być postrzegana.

3.2.2 Standard B.6: Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji

Określanie celów i zadań powinno stanowić nieodłączny element działalności, jaką prowadzi organizacja. Jest to również najważniejszy proces kz oraz istotne kryterium dokonywania jej oceny. Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie, a ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników. Co najmniej roczna perspektywa oznacza tu, że podstawowy, operacyjny zbiór celów i zadań powinien dotyczyć roku, który jest podstawowym okresem planistycznym w administracji publicznej (ze względu choćby na roczność budżetu). Nie przeszkadza to w formułowaniu celów i zadań na okres dłuższy – w perspektywie średniookresowej, kilkuletniej. Kluczowe pozostaje, aby cele i zadania na dany rok były zgodne i wynikały z tych dotyczących perspektywy średniookresowej lub dłuższej.

Należy odróżniać planowane cele i zadania do realizacji w danym roku od zadań określanych w dokumentach statutowych jednostek. Zwykle na podstawie tych ostatnich nie jest możliwe dokonanie oceny skuteczności działania. Nie formułuje się ich w sposób, który powinien charakteryzować ustalanie celów według określonego zbioru zasad[83], np. nie przedstawiają stanu, który ma być osiągnięty w rezultacie działalności, nie odróżniają rezultatów od samego działania, nie można zmierzyć produktów czy rezultatów wytworzonych w określonym czasie trwania zadań.

Formułując cele należy zadbać, aby wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji. W administracji rządowej podstawą i punktem odniesienia w tym zakresie powinien być plan działalności, o którym mowa w art. 70 ust. 2 ***ufp2009*** oraz sprawozdanie z jego wykonania, o którym mowa w art. 70 ust. 3 ***ufp2009***. Minister Finansów

[83] Przykład wytycznych opartych na zasadach określanych jako SMART dotyczących formułowania celów można znaleźć w rozdziale 4.6.2. w opisie wytycznych dotyczących formułowania celów dla układu zadaniowego.

rozporządzeniem określił sposób sporządzania oraz elementy planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (por. ***rplandz***). Odnośnie do monitorowania efektów planowania standardy zalecają przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności. Planowi działalności oraz sprawozdaniu z jego wykonania jest szczegółowo poświęcony rozdział 4 niniejszej publikacji.

Zarządzanie ryzykiem to proces realizowany przez kierownictwo i innych pracowników, uwzględniony w strategii i w całej jednostce, którego celem jest identyfikacja potencjalnych zdarzeń, które mogą wywrzeć wpływ na jednostkę, utrzymanie ryzyka w ustalonych granicach oraz rozsądne zapewnienie realizacji celów organizacji[84].

Każda jednostka narażona jest na ryzyko (zagrożenia), które zagrażają w realizowaniu jej celów. Ryzyko to inaczej wpływ niepewności na cele jednostki. Efekt ten może mieć charakter pozytywny lub negatywny. Ryzyka mogą mieć swoje źródła wewnątrz jednostki jak również w środowisku, w jakim jednostka funkcjonuje, ponadto występuje na wszystkich szczeblach struktury organizacyjnej jednostki. Aby móc prawidłowo na nie reagować, konieczna jest ich wcześniejsza identyfikacja oraz ocena. Nie jest ani możliwe ani celowe zredukowanie ryzyka do zera. Istotne jest, aby decyzje podejmowane w jednostce te były podejmowane świadomie i uwzględniały ryzyko na możliwym do zaakceptowania poziomie. W zakresie kz zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Należy również pamiętać, że proces zarządzania ryzykiem powinien być dokumentowany. Kwestie związane z identyfikacją, analizą i oceną ryzyka zostały ujęte w następujących standardach:

3.2.3 Standard B.7: Identyfikacja ryzyka

Identyfikacja ryzyka powinna być procesem powtarzalnym (systematycznym) i zintegrowanym z procesem planowania działalności. Podczas tej oceny powinny być brane pod uwagę wszelkie możliwe ryzyka, które mogą się pojawić i tym samym wpływać na osiągnięcie założonych celów i zadań. W tym procesie ważna jest dokładna znajomość jednostki, jej otoczenia oraz zrozumienie celów i zadań oraz czynników kluczowych dla osiągnięcia sukcesu. W procesie identyfikacji ryzyka należy uwzględniać:

- ⇒ czynniki zewnętrzne, np. zmieniające się oczekiwania lub potrzeby klientów, zmiany przepisów prawa, naturalne zagrożenia, zmiany gospodarcze, naciski na jednostkę z zewnątrz oraz
- ⇒ czynniki wewnętrzne, np. charakter wykonywanej działalności, dostępne środki finansowe, komunikacja, systemy informatyczne, liczba pracowników i ich kwalifikacje, odpowiedzialność i postawy kierownictwa, liczba i rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych, przetwarzanie informacji.

Dokonując identyfikacji ryzyka można posługiwać się informacjami dotyczącymi negatywnych zdarzeń, które wystąpiły w przeszłości. Należy przy tym unikać sytuacji określania mianem ryzyka takich sytuacji, które nie mają wpływu na realizację celu lub są odwrotnością celów. Prawidłowy opis ryzyka powinien obejmować przede wszystkim przyczynę oddziaływania oraz jego wpływ na cel organizacji. W każdym przypadku ryzyko powinno dotyczyć celów/zadań. Ponadto powinno być identyfikowane na takim poziomie,

[84] Definicja na podstawie: COSO (2004).

aby można było podejmować konkretne działania w celu radzenia sobie z nim. Istotne jest, aby wszystkie ryzyka miały swojego indywidualnie określonego właściciela, który jest odpowiedzialny za zapewnienie, że ryzyko jest zarządzane i monitorowane. Co ważne, właściciel ryzyka powinien mieć odpowiednią władzę wystarczającą do zapewnienia efektywnego zarządzania swoim ryzykiem. W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka. Zidentyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków, następnie należy określić poziom ryzyka jaki jesteśmy w stanie zaakceptować.

3.2.4 Standard B.8: Analiza ryzyka

Analiza ryzyka polega na oszacowaniu istotności ryzyka poprzez określenie prawdopodobieństwa wystąpienia i możliwych jego skutków. Jednostka powinna sama dokonać wyboru sposobu analizy ryzyka, dostosowując go do swoich potrzeb[85]. Dokonanie tej analizy umożliwi sporządzenie mapy ryzyka, która w graficzny sposób określa, jak poszczególne ryzyka są oceniane i kieruje uwagę na te najistotniejsze, wobec których muszą zostać podjęte dodatkowe działania, te wymagające uważnego monitorowania oraz te, które oceniane są najniżej, więc nie wymagają szczególnej uwagi. Taka hierarchizacja ma zasadnicze znaczenie dla procesu zarządzenia ryzykiem i podjęcia odpowiedniej reakcji.

3.2.5 Standard B.9: Reakcja na ryzyko

Reakcja na ryzyko dotyczy ryzyk wrażliwych dla organizacji lub będących w szczególnym zainteresowaniu kierownictwa. Powinny one być utrzymywane na określonym przez system zarządzania tzw. akceptowalnym poziomie ryzyka. W tym celu podejmowane są działania, które można przyporządkować do jednej z poniższych grup:

- ⇒ tolerowanie (dopuszczenie ryzyka);
- ⇒ działanie (reagowanie na ryzyko poprzez mechanizmy kontroli);
- ⇒ przeniesienie (np. poprzez outsourcing pewnych działań);
- ⇒ wycofanie się (zakończenie działalności narażającej na ryzyko).

Sposób reakcji na ryzyko będzie zależał od poziomu akceptowanego ryzyka – tzw. apetytu na ryzyko (przykładowo ryzyko oceniane jako mało istotne może być przez jednostkę tolerowane) oraz relacji kosztów wdrożenia działań, które stanowiłyby odpowiedź na ryzyko oraz korzyści uzyskanych z tych działań (koszty podejmowanych działań nie powinny być wyższe niż spodziewane korzyści z tych działań).

3.2.6 Podsumowanie

Podsumowując, system wyznaczania oraz monitorowania celów i zadań dla jednostek finansów publicznych oraz system zarządzania ryzykiem stanowią kluczowy element kz. Budują one system planowania celów i zadań oraz mierników ich wykonania,

[85] Przykładowo skutek i prawdopodobieństwo mogą być oceniane w 5 stopniowej lub 3 stopniowej skali, w zależności od zidentyfikowanego ryzyka można przyjąć również indywidualne kategorie dostosowane do ryzyka, które pomogą dokonać oceny ryzyka. Możliwa jest również jednowymiarowa ocena istotności ryzyka. Zastosowana metoda powinna być dostosowana do jednostki i dobrze rozumiana przez wszystkie zainteresowane osoby.

które w efekcie wyznaczają zdolność jednostki do działania, przy jednoczesnym uwzględnieniu potencjalnych zagrożeń. Jest to więc podstawowa baza dla funkcjonowania kz, ponieważ bez znajomości celów i zadań nie można myśleć o podejmowaniu działań zapewniających ich wykonanie. Prawidłowe funkcjonowanie kz w tym obszarze daje gwarancję prawidłowej oceny skuteczności, efektywności i terminowości realizowanych zadań, ponadto wyznacza ramy dla podejmowania kolejnych działań i określania nowych celów w przyszłości.

3.3 Mechanizmy kontroli

Trzecia grupa elementów kz to mechanizmy kontroli, które umożliwiają wykonanie zaplanowanych celów i zadań oraz stanowią odpowiedź na ryzyka. Składa się na nie przede wszystkim przepisy proceduralne zawarte w aktach prawnych, rozwiązania zawarte w wewnętrznych procedurach porządkowych i organizacyjnych, czynności nadzorowania działalności oraz ochrona zasobów w szczególności finansowych i informatycznych. Standardy nie tworzą zamkniętego katalogu tych mechanizmów, ponieważ możliwych do zastosowania mechanizmów jest bardzo wiele.

Za ich pomocą zarządzający zapewniają realizację zadań jednostki, zatem powinny występować w zasadzie na wszystkich szczeblach zarządzania i odnosić się do wyników procesu analizy ryzyka - **ich celem jest ograniczanie zidentyfikowanego ryzyka, którego jednostka nie może zaakceptować. Innymi słowy mechanizmy kontroli powinny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko**. Koszty ich wdrożenia nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści. Dla zminimalizowania kosztów istnienia mechanizmów kontrolnych warto zwracać uwagę na potrzebę poprawiania istniejących mechanizmów i na to, aby nowe mechanizmy były wbudowane w bieżącą działalność organizacji. Mechanizmy kontrolne nie powinny istnieć dla samego ich posiadania, gdyż każdy mechanizm niesie za sobą koszty.

System mechanizmów kontroli określają następujące standardy:

3.3.1 Standard C.10: Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej

Podstawową dokumentację w ramach kz stanowią procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników. Dokumentacja ta powinna być pisemna, spójna, rzetelna i dostępna dla wszystkich osób, dla których jest niezbędna. Szczególnie powinny być dokumentowane i archiwizowane operacje krytyczne dla funkcjonowania jednostki, w tym operacje gospodarcze i finansowe. Szczególną uwagę należy zwrócić na możliwość odtworzenia ścieżki postępowania i indywidualizowania odpowiedzialności za podjęte działania (np. odpowiednie rejestry czy przypisanie czynności do konkretnych osób).

Nie warto dokumentować pewnych czynności w ramach procesów wykonywanych w jednostce, jeśli do ww. czynności przypisane jest niewielkie ryzyko, odbywają się one sprawnie, bez błędów i innych problemów. Może to dotyczyć wykonywania ustnych poleceń bezpośrednich przełożonych lub przekazywania informacji w ramach komórki organizacyjnej.

3.3.2 Standard C.11: Nadzór

Standard C.11 *Nadzór* zaleca wykorzystanie nadzoru jako jednego z podstawowych mechanizmów kontrolnych. Nadzór ma służyć wykonaniu celów i zadań . Ma stanowić odpowiedź na ryzyka związane z ich realizacją. Standard określa cel prowadzenia nadzoru (oszczędna, efektywna i skuteczna realizacja zadań).

Ww. standard nie może być uznany automatycznie za samoistną podstawę do prowadzenia nadzoru w dziale administracji rządowej. Powinien być natomiast potraktowany jako zalecenie dotyczące wykorzystania tego narzędzia w poszczególnych jsfp, w relacjach pomiędzy jednostkami organizacyjnymi czy też organami i jednostkami organizacyjnymi.

Standardy kontroli zarządczej głoszą, że system kontroli zarządczej, a zatem również mechanizm nadzoru, powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki, działu administracji rządowej albo jednostki samorządu terytorialnego. Warto w tym miejscu podnieść odmienne zasady zastosowania standardu C.11 *Nadzór* na I i II poziomie kontroli zarządczej, uwzględniające różne zależności organizacyjne istniejące na obydwu poziomach.

Realizacja standardu C.11 *Nadzór* na I poziomie - w jsfp - oznacza ustanowienie potrzebnych mechanizmów w stosunkach pomiędzy kierownikiem i podległymi mu pracownikami oraz pomiędzy pracownikami różnych szczebli (kierującym i kierowanymi lub nadzorującym i nadzorowanymi). Realizacja standardu służy odpowiedniemu ukształtowaniu obowiązków osób kierujących komórkami organizacyjnymi i samego najwyższego kierownictwa. Właściwy nadzór w ramach hierarchii służbowej umożliwia komunikację w obu kierunkach: zarówno na linii wykonawczej (nadzorujący-nadzorowany), jak i wykonawczo-kierowniczej (nadzorujący-kierownictwo), pomaga w przeglądzie działalności jednostki w kontekście występujących ryzyk oraz wiąże się z podejmowaniem działań prewencyjnych. W drodze nadzoru wykrywa się i eliminuje błędy, nieporozumienia i nieprawidłową praktykę oraz zapobiega się ich powtarzaniu w przyszłości.

W przypadku II poziomu kz realizacja standardu *Nadzór* dotyczy stosunków pomiędzy ministrem (lub wójtem/burmistrzem prezydentem miasta, starostą lub marszałkiem województwa) a organami oraz jednostkami organizacyjnymi obdarzonymi odrębnością organizacyjną oraz odmiennymi zadaniami i kompetencjami. Ich wzajemne relacje i możliwości oddziaływania władczego określają przepisy prawa. Z jednej strony zatem standard zaleca stosowanie narzędzia nadzoru i określa cele jego stosowania na II poziomie kz, z drugiej zaś przepisy prawa powszechnie obowiązującego określają zakres nadzoru, zadania, obowiązki i uprawnienia obydwu stron: nadzorującego oraz nadzorowanej lub podległej jednostki.

Z powyższego wynika, iż standard *Nadzór* na II poziomie nie może być zrealizowany bez prawidłowego stosowania przepisów prawa powszechnie obowiązującego czy aktów prawa wewnętrznego.

Takim przykładem jest kompetencja ministra dotycząca wykonywania nadzoru, kierowania i kontroli w stosunku do podporządkowanych organów, urzędów i jednostek, ujętego w art. 34 i 34a ***uRM***,. Przepisy opisują poszczególne środki ingerencji nadzorczej wiążące nadzorowanego. W przypadku przepisów art. 34 i 34a ***uRM*** środkami tymi są m.in. powoływanie i odwoływanie kierowników jednostek organizacyjnych, organizowanie kontroli sprawności działania, efektywności gospodarowania oraz przestrzegania prawa przez jednostki organizacyjne, wydawanie kierownikom urzędów centralnych oraz kierownikom innych urzędów i jednostek organizacyjnych wiążących ich wytycznych i poleceń w celu dostosowania do polityki ustalonej przez Radę Ministrów zasad i kierunków działania podległych lub nadzorowanych centralnych organów administracji rządowej, innych urzędów lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej.

3.3.3 Standard C.12: Ciągłość działalności

Należy zapewnić istnienie mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności na obydwu poziomach kz. Specyfika administracji publicznej w praktyce wyklucza możliwość zawieszenia prowadzonej działalności.

Istotne jest jednak stałe utrzymywanie odpowiedniej działalności jednostek. W tym kontekście kluczową rolę odgrywa zarządzanie zasobami ludzkimi, w szczególności polityka kadrowa. Należy zidentyfikować pracowników, którzy z uwagi na swoją szczególną wiedzę, doświadczenie lub umiejętności posiadają kluczowe znaczenie dla prawidłowej działalności jednostki oraz których utrata poważnie zagroziłaby osiąganiu celów jednostki. Sprawy dotyczące ww. pracowników powinny być objęte szczególną uwagą w jednostce. Równolegle należy zastosować odpowiednie środki zaradcze np. uruchomić szkolenia dla potencjalnych następców czy zadbać o przekazywanie wiedzy przez ww. doświadczonych lub posiadających kluczowe umiejętności pracowników - mentorów. Dla zachowania ciągłości działania wprowadza się również odpowiednie zasady udzielania urlopów, a także sporządza plany urlopów pracowników, w tym kadry kierowniczej. Wykonanie ww. planów powinno być monitorowane przez przełożonych. Wykorzystuje się inne narzędzia asekurujące przypadki nieobecności pracowników, np. ustalanie i opisywanie zastępstw.

Dla wykrycia czynników stwarzających zagrożenie dla ciągłości działalności warto posłużyć się wynikami analizy ryzyka. Jest ona szczególnie pomocna w przypadku większych zmian organizacyjnych lub logistycznych. Obowiązek utrzymania ciągłości działania i analiza ryzyka powinny być również fundamentem dla opracowania planu działania jednostki w sytuacjach nadzwyczajnych i kryzysowych.

3.3.4 Standard C.13: Ochrona zasobów

Ochrona zasobów obejmuje przede wszystkim trzy aspekty: ochronę fizyczną jednostki i jej pracowników, ochronę zasobów materialnych, ochronę środków finansowych oraz ochronę informacji.

Warto zastosować analizę ryzyka w celu zidentyfikowania zasobów o znaczeniu krytycznym dla funkcjonowania jednostki. W koniecznych przypadkach warto określić granice odpowiedzialności materialnej za ochronę i podjąć działania zabezpieczające lub wypracować inne mechanizmy kontrolne.

Należy zadbać, aby dostęp do zasobów jsfp miały wyłącznie upoważnione osoby. Osobom zarządzającym i pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki.

Ochrona fizyczna to konieczne środki ograniczenia i kontroli dostępu do budynków, obiektów i pomieszczeń oraz środki ich ochrony. Pomieszczenia o znaczeniu szczególnym (np. kasa, kancelaria tajna, magazyn czy pomieszczenia, w których znajdują się komputery-serwery) powinny podlegać również ścisłej ochronie, dostęp powinien mieć tylko uprawniony i nadzorowany pracownik. Cały czas wyznaczając granice dostępu należy analizować ryzyka związane z utratą chronionego dobra i istnieniem zabezpieczeń; warto także okresowo dokonywać przeglądu bezpieczeństwa. Koszt zabezpieczenia z reguły nie powinien przekraczać wartości zabezpieczonych dóbr.

Gospodarowanie zasobami materialnymi jednostki również powinno być nadzorowane. Ważne by pracownicy zdawali sobie sprawę z przeznaczenia przekazanego im mienia oraz jasnych i przejrzystych reguł gospodarowania nimi. Trzeba również zapewnić pracownikom możliwość prawidłowego używania rzeczy oraz jej zabezpieczenia. Narzędziem ochrony zasobów materialnych jest inwentaryzacja. Należy zwrócić zatem uwagę na procedurę jej przeprowadzania.

Ochroną powinny być objęte informacje wytwarzane i przechowywane w każdej formie, w tym w formie zapisu na nośnikach elektronicznych oraz drukowane. Należy zadbać również o zachowanie poufnego charakteru[86] wytwarzanych informacji, jeśli to konieczne. Ochrona zasobów obejmuje także ochronę informacji niejawnej, która jest realizowana m.in. poprzez przestrzeganie odpowiednich przepisów prawnych, jak również ochronę informacji opisanej w innych szczegółowych przepisach prawa.

3.3.5 Standard C.14: Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych

Najistotniejsze jest zachowywanie dokumentacji oraz jej prawidłowe zabezpieczenie przed osobami niepowołanymi. Ponadto zabezpiecza się dokumenty przed nieautoryzowanymi zmianami, a te autoryzowane posiadają określonego właściciela. Powinny istnieć przynajmniej następujące mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych:

- ⇒ rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych;
- ⇒ zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione;
- ⇒ podział kluczowych obowiązków;
- ⇒ weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji.

3.3.6 Standard C.15: Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych

Standard zwraca uwagę na aspekt zabezpieczenia informacji i dokumentów ujętych w systemach informatycznych. W przeciwieństwie do tradycyjnej formy utrwalania informacji, informacja elektroniczna posiada znacznie większe możliwości powielania i rozpowszechniania się, dlatego coraz bardziej istotna staje się potrzeba doskonalenia mechanizmów służących zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych. Należy opracować i wdrożyć odpowiednie procedury zabezpieczające (dotyczące bezpieczeństwa systemów informatycznych wymagane w ramach odpowiednich przepisów lub standardów).

Jeśli chodzi o poszczególne istotne mechanizmy przy udziale analizy ryzyka należy zbudować system przydzielania i ograniczania dostępu do systemu informatycznego, a następnie zbadać szczelność tego systemu z perspektywy osoby nieuprawnionej. Trzeba zabezpieczyć się przed możliwością nieuprawnionych lub niezatwierdzonych modyfikacji

[86] Przez poufny charakter należy rozumieć ograniczenie rozpowszechniania informacji do określonego kręgu osób, a nie nadawanie informacji klauzuli „poufne" w myśl przepisów o ochronie informacji niejawnych.

systemu, w tym działających aplikacji. Należy dokonać podziału obowiązków pomiędzy pracowników, tak aby żaden z nich nie mógł wykonywać wszystkich kluczowych operacji w ramach systemu. Kontrola systemu informatycznego powinna dać zapewnienie ciągłości jego działania. Ponadto w ramach systemu informatycznego warto wprowadzić mechanizmy samokontroli systemu.

Jeśli chodzi o wytyczne dotyczące mechanizmów kontrolnych w zakresie systemów informatycznych i kz w zakresie ww. systemów warto, w ślad za standardami INTOSAI[87], zwrócić uwagę na stworzoną i rozwijaną przez ISACA[88] metodykę COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) dotyczącą ładu informatycznego w zarządzaniu informacjami i zasobami informatycznymi[89].

3.3.7 Podsumowanie

Podsumowując obszar mechanizmów kontrolnych wprowadzonych w poszczególnych jednostkach należy stwierdzić, że mechanizmy na pewno będą różniły względem siebie, gdyż jednostki mają swoje specyficzne cele i zadania, funkcjonują w różnych środowiskach, różnią się wielkością i strukturą organizacyjną oraz mają różne doświadczenia i napotykają różne ryzyka. Nawet w przypadku jednostek, które mają takie same cele i zadania oraz podobne struktury organizacyjne, mechanizmy kontroli mogą się różnić z powodu odmiennego osądu kierownictwa czy stylu zarządzania. Czynnikiem wpływającym na unifikację ww. mechanizmów są przepisy prawa powszechnie obowiązującego np. w zakresie zamówień publicznych, gospodarki finansowej czy rachunkowości, które często determinują w szczegółach kształt takich mechanizmów. Jednak mimo występujących różnic, wszystkie mechanizmy kontroli powinny być zaprojektowane w taki sposób, aby wspomagać jednostkę w osiąganiu wyznaczonych celów.

Warto pamiętać, że każdy z ogromnej liczby mechanizmów kontrolnych stanowiących odpowiedź na ryzyko związane z wykonaniem celów i zadań jednostek jest częścią kontroli zarządczej w jednostce. Nie ma konieczności wpisywania w jego nazwie, że jest częścią kz. Incydentalne ujęcie w poszczególnych procedurach, że ujęte w niej mechanizmy są częścią kz może doprowadzić do błędnego przekonania, że inne mechanizmy opisane w innych procedurach nie mają nic wspólnego z kz.

Dla zilustrowania ww. spostrzeżenia posłużymy się następującym przykładem. Przepis art. 133a ***ufp2009*** *(obowiązujący od 1 stycznia 2011 r.) nakłada na jsfp obowiązek*

[87] INTOSAI GOV 9100 (2004), 2.3.1. *Information Technology Control Activities*, s. 35.

[88] ISACA jest międzynarodową organizacją (stowarzyszeniem) zajmującą się zagadnieniami kontroli i bezpieczeństwa systemów informatycznych oraz audytu ww. systemów, liczącą według danych przedstawionych przez nią samą 95 tysięcy członków w 160 krajach. Informacje o organizacji zawarte są na jej stronie internetowej: www.isaca.org. Nazwa organizacji nie została rozwinięta w spisie skrótów ani nie przedstawiono jej polskiego przekładu, gdyż od kilku lata stowarzyszenie nie posługuje się już dawniej stosowaną nazwą *Information System Audit and Control Association*.

[89] Por. Informacje na stronie internetowej ISACA w zakładce *Knowledge-Center/COBIT* pod adresem http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx (w jęz. angielskim), data dostępu: 1 lutego 2012 r.

przeprowadzania corocznej oceny stopnia realizacji założonych celów inwestycji finansowanych lub dofinansowanych z budżetu państwa w łącznej kwocie stanowiącej minimum 50% wartości kosztorysowej z wyjątkiem inwestycji, które są współfinansowane z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego. Ustawodawca stwierdza, że ocena ta mieści się w ramach kontroli zarządczej w jsfp. Dokonanie oceny wymaga istnienia mechanizmów nadzorowania wykonywanej inwestycji i monitorowania jej realizacji. Ocena stopnia realizacji celów inwestycji obejmuje uzyskanie rzetelnych danych w wyniku ich monitorowania. Należy jednak pamiętać, że ustanowienie ww. mechanizmu kontrolnego wchodzi w skład kontroli zarządczej w jsfp z założenia, tak samo zresztą jak monitorowanie wykonywania zadań jednostki. W każdej innej sytuacji, gdy ustawodawca nakazuje ustanowienie jakiegokolwiek mechanizmu kontrolnego w jsfp, nawet nie nazywając go elementem czy częścią kz (albo w inny sposób nie odwołując się do koncepcji kz), mechanizm ten będzie uznawany za element kz.

3.4 Informacja i komunikacja

Czwarta grupa standardów kz obejmuje zagadnienia związane z informacją i komunikacją. Funkcjonowanie efektywnego systemu informacyjnego jest jednym z warunków prawidłowego i efektywnego prowadzenia działalności przez jednostkę. Kierownictwo oraz pracownicy powinni otrzymywać w odpowiedniej formie i czasie właściwe i rzetelne informacje potrzebne im do wypełniania obowiązków. Niezbędny jest także efektywny system komunikacji wewnętrznej, który powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji do odpowiednich osób, ale również prawidłowe zrozumienie tych informacji przez odbiorców. Chodzi tu zwłaszcza o przekazywanie informacji dotyczących podstawowych zadań czy kluczowych danych i wskaźników – słowem tych informacji, które umożliwiają kierownictwu zarządzanie. Jednostce potrzebne są także efektywne kanały komunikacji z podmiotami zewnętrznymi (np. klientami, dostawcami, administracją rządową i samorządową, organami kontroli). Kierownik jednostki powinien na bieżąco monitorować jakość przetwarzanych i przekazywanych informacji oraz systemu ich komunikowania, pod względem przydatności do realizacji celów jednostki i celów kz. Ponadto system komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym jak i poziomym. Efektywny system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców. W tym obszarze znajdują się następujące standardy:

3.4.1 Standard D.16: Bieżąca informacja

Osobom zarządzającym i pracownikom należy zapewnić, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań. Dotyczy to w szczególności informacji wewnętrznych istotnych dla osiągnięcia celów jednostki, zwłaszcza celów priorytetowych, oraz informacji zewnętrznych, które mogą mieć znaczenie dla osiągnięcia celów jednostki, w szczególności informacji związane z nowymi przepisami prawa lub innymi regulacjami czy też zmianami politycznymi i ekonomicznymi. Istotne jest, aby przekazywane informacje były:

- ⇒ odpowiednie, tzn. ich zakres był adekwatny do zadań jednostki i jej działań;
- ⇒ aktualne, tzn. umożliwiające podjęcie odpowiednich działań w odpowiednim czasie;
- ⇒ rzetelne, tzn. zgodne z rzeczywistością;

- ⇒ kompletne, tzn. zawierające wszystkie potrzebne dane i szczegóły;
- ⇒ odpowiednio uogólnione lub sprecyzowane, stosownie do potrzeb, treści i adresata informacji.

Wszystkie zebrane informacje powinny być odpowiednio agregowane i prezentowane, a kierownictwo na bieżąco powinno monitorować ich jakość oraz identyfikować nowe potrzeby informacyjne.

3.4.2 Standard D.17: Komunikacja wewnętrzna

Należy zapewnić efektywne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jst.

System komunikacji wewnętrznej w jsfp musi zapewniać, że każdy pracownik będzie rozumiał cele jednostki i cele kz, sposób jej funkcjonowania, a także swoją rolę i zakres swojej odpowiedzialności. Powinny funkcjonować skuteczne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie całej struktury organizacyjnej. Dotyczy to łatwego, niezakłóconego przepływu informacji wewnątrz jednostki zarówno w kierunku pionowym - w dół i w górę struktury organizacyjnej - jak i poziomym.

Pracownikom określa się i wyraźnie komunikuje się ich obowiązki. Pracownicy jednostki powinni znać cele ogólne jednostki oraz cele szczegółowe swojej komórki organizacyjnej oraz rozumieć, w jaki sposób realizacja ich obowiązków wpływa na realizację tych celów. Najwyższe kierownictwo musi otrzymywać informacje o stanie realizacji zadań, o ryzykach, o stanie wykonania i skutkach działań podjętych dla ich minimalizowania. Najwyższe kierownictwo musi na bieżąco informować kierowników komórek organizacyjnych o planach ryzyku, nowych inicjatywach i innych ważnych zdarzeniach. W trakcie wykonywania zadań bardzo istotna jest sprawna komunikacja pomiędzy komórkami i osobami, których działalność jest ze sobą powiązana (np.: kadry i płace, zakupy i finanse).

Pracownicy powinni również mieć do dyspozycji mechanizm przekazywania propozycji ulepszeń działalności, a ich dobre sugestie i rekomendacje powinny być doceniane i nagradzane.

Pracownicy muszą mieć świadomość, że należy raportować każdy przypadek nieoczekiwanego lub nietypowego zdarzenia, który wpływa na ich pracę oraz realizację celów jednostki. Dlatego kierownictwo powinno zapewnić kanały komunikacji dla przekazywania informacji o potencjalnych nieprawidłowościach. Dobrze aby pracownicy, w sytuacjach również mieli zapewnioną możliwość komunikacji z osobą na wyższym szczeblu zarządzania w sytuacji awaryjnej również bez udziału bezpośredniego przełożonego. Równie istotne jest przeświadczenie, że nie spotkają ich żadne negatywne konsekwencje w przypadku przekazania informacji o niewłaściwym postępowaniu lub obejściu procedur kz przez innego pracownika lub przełożonego.

3.4.3 Standard D.18: Komunikacja zewnętrzna

Należy zapewnić efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiąganie celów i realizację zadań.

Dotyczy to w szczególności otwartych i efektywnych kanałów komunikacji z klientami, dostawcami, usługodawcami, ekspertami i innymi podmiotami, które mogą wpłynąć na poprawę jakości produktów, usług lub działalności jednostki. Wewnątrz jednostki powinny istnieć formalne zasady kontaktów pracowników z przedstawicielami zewnętrznych podmiotów. Każdy pracownik powinien znać i rozumieć te zasady czyli wiedzieć, czy i w jakim zakresie może takie kontakty utrzymywać. Wszystkie zewnętrzne podmioty współpracujące z jednostką powinny wiedzieć o zasadach etycznych obowiązujących w jednostce. Co więcej, winny zdawać sobie sprawę z tego, jakie mają uprawnienia i obowiązki wobec jednostki oraz w zakresie jej działalności. Uregulować należy sposób komunikacji, w szczególności: w jakim trybie i terminie załatwiane są określone sprawy, którzy pracownicy są uprawnieni do kontaktów, w jaki sposób podmiot może przedstawić swoje stanowisko i argumenty itp. Wszelkie skargi, sugestie, wnioski czy zapytania, powinny być zbierane i przekazywane odpowiednim komórkom organizacyjnym. Informacje przekazywane przez podmioty zewnętrzne muszą być skierowane na odpowiedni szczebel zarządzania. Kierownictwo wyższego szczebla powinno być świadome liczby i charakteru skarg, które muszą być załatwiane terminowo i w odpowiedni sposób. Podobnie kierownictwo powinno być informowane o dobrych ocenach działalności ze strony interesariuszy.

System informacyjny jednostki musi być monitorowany i modyfikowany, aby przekazywane i otrzymywane informacje były istotne, rzetelne, aktualne i kompletne oraz aby środki komunikacji były efektywne.

3.5 Monitorowanie i ocena

Ostatnia grupa standardów kz obejmuje zagadnienia związane z oceną skuteczności kz. Ocena ta może być prowadzona co najmniej dwojako:

- ⇒ w drodze bieżącego monitorowania oraz odrębnych ocen, prowadzonych w szczególności przez kierownika jednostki oraz innych pracowników na stanowiskach kierowniczych;
- ⇒ poprzez działalność wyspecjalizowanych osób lub komórek zajmujących się weryfikacją działalności i oceną: audytorów wewnętrznych, kontrolerów czy ewaluatorów.

Przy wykonywaniu codziennych obowiązków osoby kierownictwo powinno ciągle monitorować sposób funkcjonowania wszystkich elementów kz oraz jej poszczególne mechanizmy. Bogatym źródłem wiedzy o jakości i skuteczności kz mogą być wszelkie zauważone błędy, pomyłki lub nieprawidłowości. Ponadto monitorowanie kz powinno zapewniać, że zidentyfikowane problemy są na bieżąco rozwiązywane oraz że wyniki i rekomendacje audytu wewnętrznego lub samooceny są brane pod uwagę przez kierownictwo i szybko rozpatrywane.

Warto podkreślić potrzebę prowadzenia odrębnych okresowych ocen kz za pomocą różnych metod samooceny, np. za pomocą kwestionariuszy lub poprzez warsztaty samooceny. Kierownik jednostki powinien być świadomy zalet i ograniczeń metod samooceny. Ustawa wprowadziła również obiektywną i niezależną ocenę systemów kontroli i zarządzania przez audytora wewnętrznego (art. 272 ust 1 ***ufp2009***), jednak również dotyczy ona tylko części sektora finansów publicznych (art. 274 ***ufp2009***).

Wymagania dotyczące monitorowania i oceny zostały sformułowane w następujących standardach:

3.5.1 Standard E.19: Monitorowanie systemu kontroli zarządczej

Należy monitorować skuteczność poszczególnych elementów kz, co umożliwi bieżące rozwiązywanie zidentyfikowanych problemów. Monitorowanie systemu powinno być przede wszystkim domeną ścisłego kierownictwa, jednak do prawidłowego funkcjonowania kz powinny zostać zobowiązane także inne osoby pełniące w jednostce funkcje kierownicze. Skargi klientów jednostki, dostawców towarów i usług powinny sygnalizować potencjalne niedoskonałości, dlatego muszą być poważnie traktowane, zbadane, ocenione i właściwie załatwiane. Dotyczy to również uwag i zaleceń kierowanych przez organy i jednostki nadzorujące lub kontrolne. Efektem jest ustanowienie takich mechanizmów kontrolnych, aby zapobiec zdarzeniom negatywnym w przyszłości. Przy badaniu kz jednym z najważniejszych źródeł informacji zwrotnej powinny być regularne spotkania z pracownikami. W szczególności należy zbierać i wykorzystywać wszelkie użyteczne informacje dotyczące kz przekazywane przez pracowników na naradach, szkoleniach, seminariach i innych spotkaniach. Ważne jest, aby kierownictwo stale zachęcało pracowników do identyfikowania słabości systemu i zgłaszania ich do przełożonych.

3.5.2 Standard E.20: Samoocena

W jednostce, przynajmniej raz w roku, warto przeprowadzać proces samooceny kz. Może ona dotyczyć poszczególnych procesów zachodzących w jednostce a także poszczególnych elementów kz. W procesie samooceny biorą udział kierownicy oraz pracownicy jednostki bezpośrednio zaangażowani w daną działalność. Samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana.

3.5.3 Standard E.21: Audyt wewnętrzny

W przypadkach i na warunkach określonych w ustawie (dział VI ***ufp2009***) audytor wewnętrzny prowadzi obiektywną i niezależną ocenę kz. Audyt wewnętrzny prowadzą wykwalifikowani audytorzy, realizując roczny plan audytu opracowany na podstawie analizy ryzyka. Badając poszczególne obszary działalności jednostki, ocenia się wszystkie elementy kz. Stwierdzone poprzez audyt wady elementów kz powinny zostać szybko zakomunikowane pracownikom bezpośrednio odpowiedzialnym za dane zadanie oraz ich bezpośrednim przełożonym. Informacje o poważnych słabościach i problemach kz powinny być przekazywane najwyższemu kierownictwu, któremu podlega aw.

3.5.4 Standard E.22: Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kz przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Zaleca się coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kz za poprzedni rok.

Tematy samooceny, audytu wewnętrznego oraz uzyskania zapewnienie o stanie kz będą jeszcze poruszone i szczegółowo opisane w następnym dziale niniejszej publikacji poświęconym ocenie funkcjonowania kz.

4. Wyznaczanie celów w administracji rządowej w ramach kontroli zarządczej

Planowanie działalności oraz monitorowanie realizacji założonych celów ma podstawowe znaczenie dla kontroli zarządczej. Skoro podstawową rolą kz jest zapewnianie realizacji celów i zadań, to nie będzie ona prawidłowo funkcjonować, gdy te cele i zadania nie zostały wcześniej wyznaczone lub określono je wadliwie. Kluczową rolę w tym zakresie odgrywa zarządzanie ryzykiem, które w administracji rządowej powinno być, Plany działalności (o których mowa w art. 70 ust. 2 ***ufp2009***) i sprawozdania z ich wykonania wykonania (odpowiednio ust. 3 ww. przepisu) tworzą podstawową strukturę, dzięki której organy i jednostki administracji rządowej stały się prawnie zobowiązane do rozliczania się z osiągniętych celów i zrealizowanych zadań. Nie bez znaczenia pozostaje również walor informacyjny tych dokumentów, gdyż ich publikacja stanowi realizację zasady dostępu do informacji publicznej oraz jawności gospodarowania środkami publicznymi.

4.1 Plan działalności

Odpowiedzialność za sporządzenie planu działalności spoczywa na ministrze i obejmuje kierowane przez niego działy administracji rządowej. Plan jest sporządzany do końca listopada każdego roku i dotyczy roku następnego (art. 70 ust. 1 ***ufp2009***). Natomiast sprawozdanie obejmujące rok poprzedni należy przedstawić do końca kwietnia (art. 70 ust. 3 ***ufp2009***).

Minister w ramach działu może zobowiązać kierownika jsfp do sporządzenia planu działalności oraz sprawozdania (art. 70 ust. 4 ***ufp2009***). Dodatkowo, dyspozycja przepisu w ust. 5 nakłada obowiązek ich publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej – stanowi to jednocześnie wypełnienie zasady jawności gospodarowania środkami publicznym, o której mowa w art. 34 ust. 1 pkt 11 ***ufp2009***. Co do treści i formy omawianych dokumentów zastosowanie znajdą standard kz nr B.6 (ze zbioru ***skz2009)*** oraz rozporządzenie w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania.

Plan działalności sporządzany przez ministra ma stanowić uporządkowany zbiór najważniejszych celów i zadań realizowanych przez ministra w danym roku. Ma zawierać przede wszystkim te cele, które zostały sformułowane w innych dokumentach (projekcie ustawy budżetowej, WPFP, dokumentach strategicznych, a także innych planach zadań rządowych). może też zawierać też cele i zadania sformułowane po raz pierwszy. Cele i zadania ministra kierującego działem administracji rządowej na dany rok mogą zostać wskazane w różnego rodzaju rządowych dokumentach o charakterze planistycznym i operacyjnym. Nie zawsze znajdują czytelne odzwierciedlenie w postaci zadań sformułowanych w układzie zadaniowym budżetu.

MF jako projektodawca omawianych przepisów uznało, że opracowywanie planu działalności:

- ⇒ wprowadzi porządek i hierarchię w złożonej strukturze celów i zadań realizowanych przez ministrów oraz
- ⇒ w przejrzysty sposób wskaże najważniejsze kierunki działania na kolejny rok.

Publikacja na stronach Biuletynu Informacji Publicznej planów działalności, mających charakter dokumentów dość zwięzłych, których analiza nie wymaga specjalistycznej wiedzy (w przeciwieństwie do ustaw budżetowych czy kilkusetstronicowych strategii), ma stanowić dodatkowy czynnik wzmacniający rozliczalność ministrów przed obywatelami.

*Obowiązki sporządzania planu działalności oraz sprawozdania z jego wykonania w rozumieniu przepisów **ufp2009** dotyczą wyłącznie ministrów i kierowanych przez nich działów. Jeśli chodzi o pozostałe jednostki sektora rządowego oraz administrację jst, dla wypełnienia standardu kz w zakresie określania celów i zadań w co najmniej rocznej perspektywie mogą one skorzystać z ustawowych rozwiązań dotyczących. planu działalności oraz sprawozdania z jego wykonania lub wypracować własne rozwiązania, dostosowane m.in. do wielkości i zadań ww. jednostek.*

4.2 Sporządzanie planu działalności

Plan działalności zawiera zestawienia celów, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi wartościami, a także najważniejszych zadań służących realizacji tych celów.

Przepisy ***ufp2009*** zawierają wskazówkę co do zawartości planu ministra kierującego działem, która odnosi się do związku treści planu z układem zadaniowym budżetu państwa (por. niżej rozdział 4.6.2). W myśl art. 70 ust. 2 ***ufp2009*** plan działalności ministra kierującego działem zawiera w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości. Wskazówka ta determinuje jedynie treść jednej części planu ministra kierującego działem (części B w myśl § 2 pkt. 3 ***rplandz***, por. niżej na stronie 67).

Prawodawca założył, że w planach ministrów istnieć będzie szeroka paleta celów, a wykonanie niektórych z nich może nie wywoływać znaczących wydatków. Z tego powodu takie cele nie zostałyby ujęte w układzie zadaniowym budżetu jako zadania czy podzadania. Przykładowo: narzędziem realizacji celu może być przygotowanie projektu ustawy lub wydanie innej regulacji prawnej. Wydatki na realizację obejmują koszty zatrudniania i obsługi pracowników, ewentualnie koszty ekspertyzy i organizacji konsultacji społecznych i są nikłe w porównaniu z kwotą ogólnych wydatków ministerstwa.

Cel definiuje się jako stan w przyszłości, który zamierza osiągnąć organizacja.

Cele należy wskazywać w sposób jasny. Mają one być zgodne z polityką Rządu. § 5 ***rplandz*** przewiduje, że ministrowie mają obowiązek przedstawienia projektu planu na rok następny Prezesowi Rady Ministrów w terminie do dnia 31 października każdego roku. W założeniu ma to zapewnić spójność pomiędzy planami poszczególnych ministrów. Natomiast w myśl § 4 ust 5 ***rplandz*** cele ujęte w planach jednostek w dziale powinny zostać sporządzone z uwzględnieniem celów przyjętych do realizacji w planie sporządzonym przez właściwego ministra.

Należy pamiętać, że intencją prawodawcy rozporządzenia w sprawie planu i sprawozdania z jego wykonania jest to, aby cele w planach niższego rzędu dotyczyły realizacji przyjętych wcześniej celów planów wyższego rzędu, a nie odwrotnie.

Minister jest zobowiązany do sporządzenia jednego planu dla wszystkich kierowanych przez siebie działów administracji rządowej zawierającego cele, które minister zamierza osiągnąć przy pomocy podległych mu struktur, a więc urzędu obsługującego ministra oraz jednostek w dziale.

Plan działania w zasadzie dzieli się na trzy części. Wymagania dotyczące treści w nich zawartych ujęte zostały w § 2 i 4 ***rplandz***[90] oraz we wzorze planu stanowiącym załącznik nr 1 do ww. rozporządzenia.

W części A, obowiązkowej dla planu dzialania sporządzanego zarówno dla działu/działów jak również dla jednostki, należy przedstawić najważniejsze cele do realizacji w roku, którego dotyczy plan. W tej części planu wolno określić co najwyżej pięć celów i to bez względu na liczbę działów, którymi kieruje minister – dzięki temu można skuteczniej skupić się na monitorowaniu realizacji tych kluczowych celów. W ten sposób, z perspektywy informacji publicznej, uzyskujemy jasną i czytelną informację na temat najistotniejszych zamierzeń ministra lub kierownika jednostki w dziale. W tej części planu mogą również zostać ujęte cele z dwóch grup:

⇒ zdefiniowane w ramach zadań budżetowych ujętych w układzie zadaniowym

> *Należy pamiętać, że w ministerstwach i innych jsfp powyższe cele zostaną zdefiniowane już w trakcie corocznego procesu planowania budżetowego czyli wiosną roku poprzedniego. Zatem skoro projekt planu działalności jest przygotowywany we wrześniu lub w październiku, cele zadań budżetowych będą już od dawna zdefiniowane w projekcie ustawy budżetowej, który powinien zostać przyjęty przez RM do 30 września danego roku.*

⇒ inne cele uznane za priorytetowe, a które ze względu na swoją specyfikę nie zostały wcześniej wyodrębnione w budżecie zadaniowym.

Zakłada się, że cele wskazywane w tej części planu mają być najważniejszymi celami poszczególnych resortów, które mogą wynikać z innych dokumentów o charakterze strategicznym[91]. W tej części planu konieczne jest także wskazanie najważniejszych zadań planowanych do podjęcia, których realizacja ma służyć osiągnięciu poszczególnych celów. W przypadku wskazania w tej części celu wynikającego z zadania budżetowego, konieczne jest wpisanie w tej kolumnie odpowiadających mu podzadań. Trzeba również podać nazwę dokumentu o charakterze strategicznym, z którego wynika potrzeba realizacji celu wskazanego w tej części planu.

[90] Treść planu działalności sporządzanego przez ministra jest określa § 2 i 4 pkt. 1-2 ***rplandz***, a treść planu działalności sporządzanego przez kierownika jednostki określa § 2 i 4 pkt. 1 i 3 ***rplandz.***

[91] Dotyczy to przede wszystkim średniookresowej strategii rozwoju kraju lub zintegrowanych średniookresowych strategii rozwoju wynikających *z* ***uzppr2006***, innych aktualnych strategii sektorowych (które mają zostać włączone do strategii zintegrowanych lub uznane za dokumenty wykonawcze wobec nich), a także dokumentów strategicznych przyjmowanych w związku *z* realizacją polityk wspólnotowych. Por. dalej rozdział 4.5.

Część B planu zawiera zestawienie celów zadań budżetowych w budżecie państwa w układzie zadaniowym wskazanych jako priorytetowe na potrzeby opracowania projektu ustawy budżetowej na rok, którego dotyczy plan. Ponadto trzeba zamieścić zadania służące realizacji celów - odpowiednie podzadania budżetowe. W przypadku, gdy w części A planu zostaną wskazane przez ministra wszystkie cele zadań priorytetowych, plan nie będzie zawierał części B. Kierownicy jednostek nie sporządzają tej części planu, z uwagi na fakt, że działalność jednostek obejmuje przede wszystkim działania w ramach poszczególnych podzadań budżetowych, a nie zadania czy podzadania budżetowe.

W części C planu można wymienić inne cele przyjęte do realizacji, nie ujęte wcześniej w częściach A i B. Zamieszczanie tej części w planie jest fakultatywne. Takie rozwiązanie umożliwia rozbudowanie planu działalności, jeżeli minister lub kierownik jednostki stwierdzi taką potrzebę. Dotyczyć to będzie w szczególności przypadków, gdy cele uznane za priorytetowe dotyczyć będą np. tylko jednego z działów kierowanych przez ministra albo tylko niektórych obszarów działalności jednostki.

W każdej z ww. części planu, każdemu wskazanemu celowi musi towarzyszyć przynajmniej jeden miernik, za pomocą którego możliwe będzie określenie stopnia realizacji celu. Należy podać planowane wartości miernika. Z uwagi na uniwersalny charakter mierników opracowanych na potrzeby wdrażania budżetu zadaniowego, można pomocniczo korzystać z odpowiednich baz mierników dostępnych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów[92]. W przypadku wskazania w planie działalności celów wynikających z układu budżetu zadaniowego budżetu państwa, powinny im towarzyszyć te same mierniki, jakie znajdują się w projekcie ustawy budżetowej. Wskazówki do poprawnego tworzenia celów zawarte zostały w pkt. 81 załącznika nr 70 do noty budżetowej, poprzedzającej przygotowanie projektu ustawy budżetowej na rok 2012 (***rnb2012***). Zostaną one szczegółowo przedstawione dalej w rozdziale 4.6.2**.** Warto skorzystać z wytycznych zawartych w ww. dokumencie przy konstruowaniu celów na potrzeby planu działalności[93].

Zaproponowane elementy planu oraz ich układ tworzą możliwość dalszego uszczegóławiania planu i jego rozbudowy o elementy istotne dla zapewnienia skutecznego monitorowania realizacji celów przyjętych w planie zgodnie z potrzebami ministra lub kierownika jednostki, np. o wskazanie komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za realizację poszczególnych celów czy terminy realizacji.

[92] Dostępne na witrynie internetowej MF *w* zakładce *Finanse Publiczne/Budżet zadaniowy/Baza mierników* pod adresem: http://www.mf.gov.pl/index.php?const=5&dzial=2742&wysw=84&sub=sub2. ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

[93] W poprzednich latach wytyczne dotyczące poprawnego tworzenia celów dla układu zadaniowego budżetu państwa i planów finansowych niektórych jsfp były publikowane w formie komunikatu Ministra Finansów np. Komunikatu 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. Dostępne pod adresem *Finanse Publiczne/Budżet zadaniowy/Akty prawne:* http://www.mf.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/akty_prawne/komunikat_na_rok_2011.pdf; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

4.3 Realizacja planu - przeglądy okresowe. Monitoring realizacji celów

Trzeba pamiętać, że proces sporządzania planu i sprawozdania z działalności nie ma być jedynie rytuałem wypełnienia raz do roku obowiązku ustawowego. Nie można zapominać, że realizacja planu to forma uporządkowania działań ministra i narzędzie nadzoru ministra nad działaniami oraz decyzjami podporządkowanych mu organizacji,. Tym ważniejsza staje się potrzeba stałego monitorowania podejmowanych zadań w ramach okresowych przeglądów. Powinny one mieć charakter zbliżony do sprawozdania z wykonania planu działalności, jednak należy zachować pewną elastyczność i dokonując oceny mierników warto uwzględnić okres dokonywanego przeglądu. Efektem powinna być rekomendacja dotycząca prawdopodobieństwa realizacji założonych celów oraz aktualizacja mapy ryzyk. Jest to również podstawa dla ewentualnego podjęcia działań naprawczych. Dlatego z perspektywy kz oraz samego zarządzania, okresowe przeglądy mają większą wartość niż sprawozdania z wykonania planu działalności, które jest dokumentem sporządzanym *post factum*. Należy zauważyć, że ustawa w żaden sposób nie formalizuje przeglądów okresowych, procesu jego zorganizowania oraz częstotliwości. Te kwestie pozostawiono do decyzji ministra lub kierownika.

4.4 Sprawozdanie z wykonania planu działalności

Wymagania dotyczące treści sprawozdania zawarte zostały w §§ 6-8 ***rplandz*** oraz we wzorze sprawozdania stanowiącym załącznik nr 2 do ww. rozporządzenia.

Sporządzenie sprawozdania z działalności wymaga przygotowania informacji w układzie odpowiadającym elementom zawartym w planie. Informacja o stopniu realizacji przewidzianych celów będzie przede wszystkim wynikała z podanej w tabelach wartości miernika uzyskanej na koniec roku, którego dotyczy sprawozdanie. Należy również krótko opisać najważniejsze przyczyny niezrealizowania celów wskazanych w planie, wystąpienia istotnych różnic w planowanych i osiągniętych wartościach mierników oraz ewentualnym podjęciu innych niż planowane zadań służących realizacji celów.

Sprawozdanie oprócz wymogów formalnych (tytuł, data sporządzenia, podpis ministra albo kierownika jednostki) zawiera następujące elementy:

- ⇒ część A - obejmuje zestawienie celów wskazanych w części A planu działalności na rok, którego dotyczy sprawozdanie, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi i osiągniętymi wartościami, a także najważniejsze zadania (planowanych i podjętych) służące realizacji tych celów;
- ⇒ część B - obejmuje zestawienie celów wskazanych w części B planu na rok, którego dotyczy sprawozdanie, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi i osiągniętymi wartościami, a także planowanych i podjętych podzadań budżetowych służących realizacji tych celów;
- ⇒ część C - obejmuje zestawienie celów wskazanych w części C planu na rok, którego dotyczy sprawozdanie, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi i osiągniętymi wartościami, a także najważniejszych planowanych i podjętych zadań służących realizacji tych celów;

⇒ część D – nie znajduje odpowiednika w planie działalności; zawiera opis przyczyn niezrealizowania celów, wystąpienia istotnych różnic w planowanych i osiągniętych wartościach mierników lub podjęcia innych niż planowane zadań służących realizacji celów.

4.5 Podsystem planowania strategicznego w ramach polityki zarządzania rozwojem – kontekst planu działalności

Opis rozwiązań dotyczący planu działalności należy dopełnić informacją dotyczącą wdrażanego od kilku lat podsystemu planowania strategicznego w ramach systemu zarządzania rozwojem w Polsce. Dokumenty planistyczne powstałe w ramach planowania strategicznego niewątpliwie stanowią ważny kontekst dla przygotowania planów działalności.

Zgodnie z definicją przedstawioną przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, system zarządzania rozwojem to „zespół działań zmierzających do efektywnego wykorzystania zasobów ludzkich i środków materialnych, podejmowanych w skoordynowany sposób przez jednostki administracji publicznej różnych szczebli, we współpracy z przedstawicielami partnerów społeczno-gospodarczych oraz organizacji pozarządowych, w oparciu o zasadę partnerstwa, w celu osiągnięcia wcześniej założonych celów. W procesie zarządzania można wyróżnić następujące funkcje: planowanie, organizowanie, podejmowanie decyzji, delegowanie zadań, koordynację, monitorowanie i kontrolowanie[94]." Nowy system zarządzania rozwojem jest narzędziem polityki rozwoju (zdefiniowanej w przepisach ***uzppr2006***). Charakteryzuje się ·zintegrowanym, ponadsektorowym podejściem do problemów społeczno-gospodarczych, scalającym różne aspekty tych problemów i podkreślającym potrzebę skoordynowanych działań po stronie administracji publicznej. Odnosi się także do długookresowegohoryzontu czasowego wybiegającego poza siedmioletnie ramy planistyczne UE.[95]

4.5.1 Układ dokumentów planistycznych w planowaniu strategicznym w ramach zarządzania rozwojem

Podsystem programowania strategicznego ma w założeniu obejmować wszystkie najważniejsze dokumenty strategiczne. Ma być spójnym i wewnętrznie uporządkowanym zestawieniem celów o charakterze strategicznym.

Cele umieszczone w dokumentach ujętych w tym systemie mają być podstawowym odniesieniem dla innych dokumentów planistycznych, rocznych i średniookresowych planów finansowych (WPFP, budżet państwa i plany niektórych jsfp, por. dalej w rozdziale 4.6.2) oraz rocznych, a zatem operacjonalizujących cele strategiczne, planów działalności.

Systematyka programowania strategicznego (szczeble programowania i kategorie dokumentów strategicznych) została następująco przedstawiona w dokumencie Rady Ministrów *Założenia systemu zarządzania rozwojem Polski* i jednocześnie w przepisach

[94] Za informacjami na stronie internetowej MRR w zakładce *Rozwój regionalny/polityka rozwoju/System zarządzania rozwojem* pod adresem: http://www.mrr.gov.pl/rozwoj_regionalny/polityka_rozwoju/system_zarzadzania_rozwojem/strony/system_zarzadzania_rozwojem.aspx; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

[95] Por. WPFP 2011-2014, s. 6.

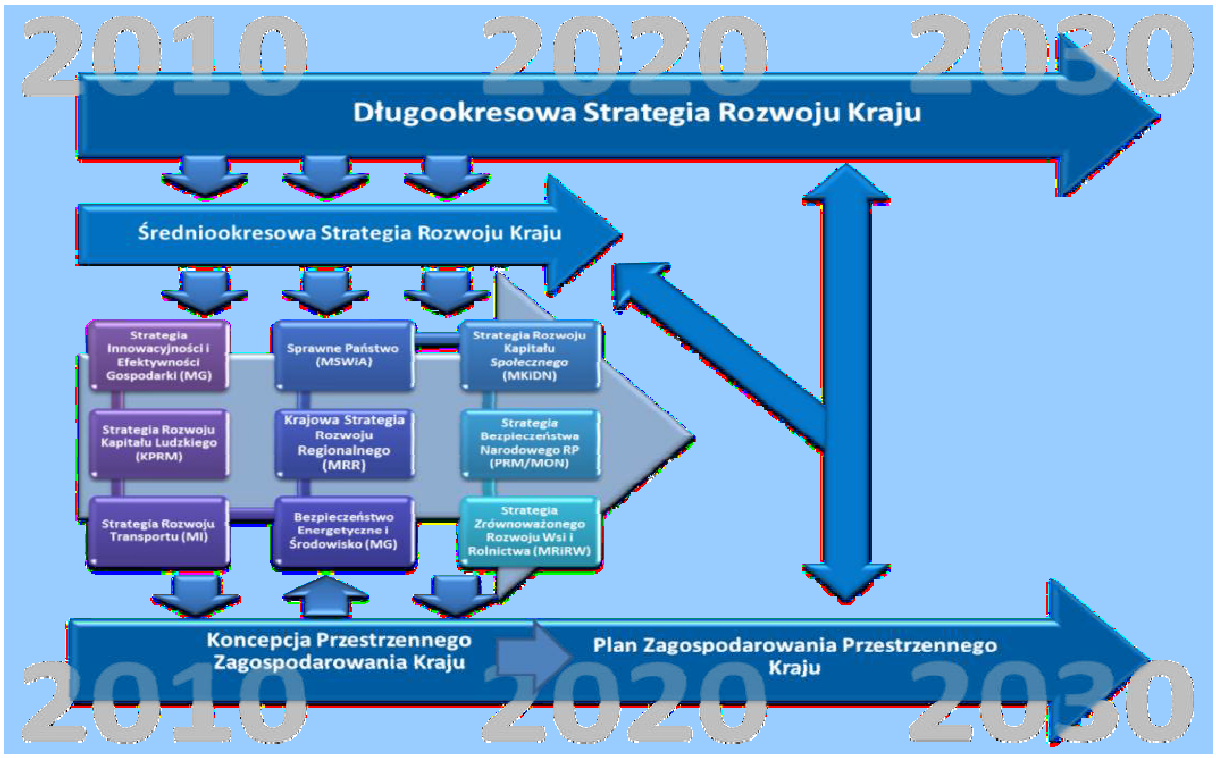
ujętych w rozdziale 2 i 3 **uzppr2006**[96]:

Szczebel programowania	*Kategoria dokumentu*	*Horyzont czasowy*	*Nazwa dokumentu*
I	Horyzontalne strategie długookresowe	Co najmniej 15 lat	Długookresowa Strategia Rozwoju Kraju
II	Horyzontalne strategie średniookresowe	4-10 lat	Średniookresowa Strategia Rozwoju Kraju (*Strategia Rozwoju Kraju na lata 2007-2015*[97]) Krajowa Strategia Rozwoju Regionalnego, Narodowa Strategia Spójności
III[98]	Inne strategie rozwoju	Strategie opracowywane przez administrację rządową szczebla centralnego na okres 4-10 lat, ale nie dłużej niż horyzont ŚSRK, chyba, że dłuższy horyzont czasowy wynika ze specyfiki rozwojowej w danym obszarze, np. transport, ochrona środowiska, itp. (strategie sektorowe, dziedzinowe, ponadregionalne). Strategie sporządzane przez jst na? wydzielony okres nie wykraczający poza okres objęty aktualnie obowiązującą ŚSRK (w tym strategie wojewódzkie).	Dokumenty, które powinny bezpośrednio korespondować z priorytetami zawartymi w ŚSRK

[96] Schemat jest wiernym odwzorowaniem tabeli 1 w dokumencie RM, *Założenia* (2009), s. 25.
[97] Według stanu na 1 lutego 2012 r.
[98] Warto dodać, że MRR rozważa uzupełnienie kategorii dokumentów strategicznych o dodatkowy szczebel polityk wieloletnich (pomiędzy II a III w ww. tabeli) obejmujących działania podejmowane i realizowane przez właściwego ministra odnoszącego się do określonego sektora lub sfery życia społeczno – gospodarczego i służących wykonaniu strategii sektorowych.

IV	Programy operacyjne, Programy rozwoju, w tym programy wieloletnie o których mowa w art. 136 ***ufp2009***	1 rok-kilka lat, ale nie dłużej niż horyzont ŚSRK lub odpowiedniej strategii rozwoju	Dokumenty będące narzędziami realizacji adekwatnych strategii rozwoju

Oprócz opracowania systematyki programowania strategicznego, Rada Ministrów realizuje proces porządkowania strategii rozwoju[99]. Dla realizacji planu uporządkowania strategii rozwoju, w myśl przepisów ***uzppr2006,*** Rada Ministrów zamierzała zamiast obowiązujących do tej pory 42 strategii przyjąć do końca 2011 r. 9 kompleksowych strategii rozwoju na lata 2011-2020 (należących do II szczebla hierarchii dokumentów strategicznych) służących realizacji średniookresowej strategii rozwoju kraju (*Strategia Rozwoju Kraju 2020*) i długookresowej strategii rozwoju kraju (*Polska 2030. Trzecia fala nowoczesności*), a także dwóch strategicznych dokumentów dotyczących zagospodarowania przestrzennego kraju.



SCHEMAT MODELU ZARZĄDZANIA ROZWOJEM KRAJU ZA: ***WPFP 2011-2014, s. 6***

[99] Por. RM, *Plan uporządkowania strategii rozwoju* (2011), *passim* oraz WPFP 2011-2014. Kontynuuje on wcześniejsze działania MRR, które doprowadziły do wyeliminowania dokumentów nie realizowanych, dublujących się, sprzecznych ze sobą czy też niezgodnych z celami polityki rozwoju oraz poprzez powiązanie dokumentów o zbliżonej tematyce w bloki tematyczne.

Przedmiotem średniookresowych strategii sektorowych uwidocznionych na powyższym schemacie ma być:

- ⇒ innowacyjność i efektywność gospodarki;
- ⇒ rozwój kapitału ludzkiego;
- ⇒ rozwój transportu;
- ⇒ bezpieczeństwa energetyczne i środowisko;
- ⇒ sprawne państwo;
- ⇒ rozwój kapitału społecznego;
- ⇒ system rozwoju bezpieczeństwa narodowego RP;
- ⇒ zrównoważony rozwoju wsi i rolnictwa;
- ⇒ rozwój regionalny[100].

Na etapie programowania strategii średniookresowych zakłada się odrzucenie podziałów sektorowych, integrację polityk, podmiotów i funduszy z różnych sektorów dla uzyskania większej efektywności i komplementarności interwencji publicznej. Z tego powodu Rada Ministrów zarysowała następujące wytyczne dla ww. strategii[101]:

- ⇒ wyznaczyła ramowy katalog tematów obszarów tematycznych dla każdej strategii i wskazała, że zakresy tematyczne poszczególnych strategii mogą na siebie zachodzić (co jednym ze sposób praktycznego wcielenia zintegrowanego podejścia);
- ⇒ wyznaczyła podstawowe zadania koordynatora, aby ująć w kompleksowy sposób ich tematykę, a należy pamiętać, że w przygotowaniu każdej strategii bierze udział co najmniej kilka ministerstw;
- ⇒ określiła, w jaki sposób istniejące strategie (dokumenty należące docelowo do III lub IV szczebla hierarchii dokumentów uwidocznionych wyżej w tabeli) zostaną przyporządkowane do strategii zintegrowanych:
- ⇒ jeśli obowiązek przygotowania strategii nie wynika z przepisów ustaw, mają one zostać się dokumentem niższego rzędu (docelowo jednym z programów rozwoju na III lub IV szczeblu hierarchii dokumentów) lub ich tematyka ma zostać zawarta w szerszych programach rozwoju;
- ⇒ w przypadku dokumentów strategicznych[102], których obowiązek przygotowania wynika z przepisów ustaw, mają one po decyzji koordynatora odpowiedniej strategii zintegrowanej albo (a) po nowelizacji przepisów zostać określone w programach rozwoju albo (b) bez dokonania ww. nowelizacji włączone do systemu realizacji określonej strategii zintegrowanej.

W myśl decyzji RM układ WPFP obejmującego 4 kolejne lata w części dotyczącej działań rozwojowych powinien być odzwierciedleniem priorytetów i kierunków interwencji średniookresowej strategii rozwoju kraju i zintegrowanych strategii sektorowych.

---

[100] Rada Ministrów przyjęła 13 lipca 2010 r. „*Krajową strategię rozwoju regionalnego 2010-2020. Regiony, miasta, obszary wiejskie*".

[101] RM, *Plan uporządkowania strategii rozwoju* (2011)

[102] Należą do nich m.in. *Strategia zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny, Strategia zarządzania zasobami ludzkim w Służbie Cywilnej* oraz *Polityka ekologiczna państwa*.

Posiłkując się przykładem projektu strategii dotyczącej sprawnego państwa warto przyjrzeć się strukturze celów zintegrowanej średniookresowej strategii sektorowej[103]. Warto przy tym pamiętać, że ww. strategia ma być realizowana zarówno przez ministrów i szefów urzędów centralnych, jak i przez jst.

Realizacja celu głównego strategii ma być prowadzona w oparciu o cele operacyjne, kierunki interwencji i działania. Cel główny ten ma być realizowany poprzez kilka celów operacyjnych odpowiadających obszarom priorytetowym[104]. Cele szczegółowe obejmują kierunki interwencji ujęte na dwóch poziomach (niższy poziom jest bardziej szczegółowy). Osobno od kierunków interwencji w tekście dotyczącym każdego celu operacyjnego ujęto działania służące jego osiągnięciu.

W projekcie strategii znajdują się zbiory podstawowych i uzupełniających mierników do oceny realizacji celów, jednak nie przypisano wprost mierników do celów operacyjnych. Zamieszczony w projekcie zbiór mierników ma służyć całościowej ogólnej ocenie podnoszenia efektywności i skuteczności państwa[105]. Wartości mierników mają pochodzić zarówno ze źródeł ogólnie dostępnych (ze statystyki publicznej, statystyk prowadzonych przez instytucje UE i badań prowadzonych w długim okresie czasu przez organizacje międzynarodowe jak np. Bank Światowy) jak również mają być gromadzone przez ministerstwa oraz urzędy centralne realizujące strategię. W projektach innych zintegrowanych strategii sektorowych przyjęto inne rozwiązanie: mierniki przypisano do celów wyznaczonych dla w obszarów priorytetowych.

W tekście projektu wskazano podmioty odpowiedzialne za realizację strategii (w tym Prezesa Rady Ministrów, ministrów, wojewodów, jst) oraz zakres ich zadań i odpowiedzialności. Wskazano także organy wiodące dla poszczególnych kierunków interwencji.

Strategia nie będzie realizowana przy pomocy jednakowych i jednorodnych narzędzi. W projekcie wskazuje się, że narzędziami realizacji będzie tworzenie przepisów prawnych (zarówno prawa powszechnie obowiązującego jak i wewnętrznego), jak również realizacja programów rozwoju, programów wieloletnich czy projektów współfinansowanych z budżetu UE[106], których produktem może być tworzenie lub wspieranie instytucji, inwestycje o charakterze materialnym czy sporządzanie ekspertyz i przeprowadzanie badań.

Głównym dokumentem dla wdrażania strategii ma być plan działań przygotowany przez koordynatora przy współpracy z właściwymi ministrami i kierownikami urzędów centralnych bezpośrednio zaangażowanymi w realizację strategii. Plan działań ma obejmować 3 kolejne lata i ma być poddawany corocznej weryfikacji[107]. Plan działań

---

[103] Zob. dostępny aktualnie tekst projektu strategii *Sprawne Państwo* 2011-2020 z 10 października 2011 r. na stronie internetowej Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji w zakładce S*trategie* pod adresem: http://www.mac.gov.pl/strategie; data dostępu: 13 lutego 2012 r.

[104] W projekcie *Strategii innowacyjności i efektywności gospodarki,* cele szczegółowe są nazwane wprost obszarami priorytetowymi.

[105] Por tekst strategii *Sprawne Państwo 2011-20* (wersja wymieniona wyżej w przypisie 103), s. 147. Zestawienie mierników znajduje się w projekcie strategii na ss. 147-151.

[106] Tamże, rozdział 6.3, s. 145.

[107] Plany na lata 2012-14, 2015-17 i 2018-20. Konieczność tworzenia planu działań na 3 lata jest konsekwencją okresu planistycznego przyjętego w Strategii Rozwoju Kraju. Por. przypis nr 100 na s. 135 projektu strategii *Sprawne Państwo 2011-2020.* Pozwala to na koncentrację działań na wybranych zagadnieniach w danym

ma zawierać kluczowe planowane przedsięwzięcia wpisujące się w zaproponowane kierunki interwencji, ich terminy, sposób realizacji (zespoły resortowe, międzyresortowe, zlecanie opracowania ekspertyz, itp.) i jednostki odpowiedzialne za realizację konkretnych przedsięwzięć o charakterze prawnym, inwestycyjnym i instytucjonalnym.[108]. Przewidywana zawartość planów odpowiada niejednorodnemu charakterowi narzędzi realizacji strategii. Kolejne plany mogą koncentrować się na wybranych obszarach priorytetowych, kierunkach interwencji czy zagadnieniach uznanych przez koordynatora i Radę Ministrów za najważniejsze. Zakłada się, że plan działania ma być poddawany corocznej weryfikacji[109], a na jego podstawie mają być wytyczane priorytetowe zadania na dany rok[110]. Informacja o wykonaniu zadań ma być zbierana co roku, do końca stycznia roku następnego począwszy od roku 2013[111].

Można zatem przypuszczać, że ww. zadania priorytetowe dla realizacji planów działania mogą i powinny być brane pod uwagę przy wyznaczaniu celów w ramach rocznych planów działalności ministrów i jednostek im podległych i przez nich nadzorowanych.

4.6 Planowanie i sprawozdawczość w układzie zadaniowym budżetu w administracji rządowej

4.6.1 Wprowadzenie: budżet zadaniowy i układ zadaniowy budżetu państwa i planów finansowych niektórych jsfp

Budżet zadaniowy ma być nowym sposobem planowania wydatków i jednocześnie metodą zarządzania. Budżet zadaniowy to „metoda zarządzania środkami publicznymi ujmowana jako skonsolidowany plan wydatków jednostek sektora finansów publicznych – sporządzany w horyzoncie dłuższym niż rok, w układzie funkcji państwa, zadań i podzadań budżetowych wraz z miernikami określającymi stopień realizacji celu[112]”. Zasadnicze cele przyświecające wdrożeniu koncepcji budżetu zadaniowego można podsumować za jego twórcami następująco:

- ⇒ zadaniowa struktura budżetu jest narzędziem wspomagającym proces dobrego zarządzania środkami publicznymi, opartym na zasadach efektywności, oszczędności i skuteczności, a także skuteczniejszej realizacji programu przez rząd;
- ⇒ budżet zadaniowy powinien służyć lepszej przejrzystości środków publicznych[113].

---

okresie i pozwala uwzględnić zmiany dotyczące instrumentów, takich jak programy operacyjne wpisane w wieloletni cykl programowania budżetowego UE.

[108] Tamże, rozdział 6.2, s. 135

[109] Tamże, s. 135.

[110] Tamże, rozdział 6.3, rys. 17, s. 145.

[111] Tamże, rozdział 6.2, s. 140.

[112] Postuła M., Perczyński P., *Budżet zadaniowy – wprowadzenie ; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania* [w:] Postuła, Perczyński (2010), s. 26. Inne definicje budżetu zadaniowego są zwięźle opisane w ww. publikacji na ss.22-26.

[113] Tamże, s.36.

W publikacji MF dotyczącej budżetu zadaniowego zwraca się uwagę na to, że przy wdrażaniu budżetu zadaniowego zwykle odpowiedzialne władze państwowe stają przed wyborem, w jaki sposób chcą to narzędzie wykorzystać i na jakim etapie wdrożenia chcą poprzestać. OECD, jak zauważają autorzy publikacji MF, na podstawie dokonanych przez własnych ekspertów ocen wdrażania koncepcji w różnych państwach wyróżnia trzy zasadnicze poziomy wdrażania budżetu zadaniowego:

- ⇒ prezentacyjny budżet zadaniowy, w którym informacje uzyskane na podstawie wykonania celu nie stają się przyczyną rozstrzygnięć w zakresie alokacji środków na rok następny i służą większej przejrzystości prezentowanych wydatków, a nie podniesieniu ich efektywności;
- ⇒ budżet zadaniowy informujący o efektywności, w którym informacje dotyczące oceny wykonania celów są wykorzystywane przy decyzji o alokacji środków (np. w planowaniu budżetowym);
- ⇒ budżet zadaniowy (efektywnościowy) – poziom docelowy wdrożenia, w którym efekty osiągnięte przez dysponentów mierzone stopniem realizacji celów w sposób automatyczny wpływają na decyzje dotyczące alokacji środków[114].

Nie zostaną tu szczegółowo przedstawione historia i przyczyny wdrażania nowej instytucji, różne podejścia co do zasad i sposobów wdrażania stosowane w innych krajach świata, gdyż są one ujęte wyczerpująco w innych publikacjach Ministerstwa Finansów[115], a także na stronie internetowej Ministerstwa w zakładce Finanse publiczne / Budżet zadaniowy.

Cel wdrożenia budżetu zadaniowego jako narzędzia wspomagającego proces dobrego zarządzania środkami publicznymi jest w sposób oczywisty bliski celowi kz (zapewnienie realizacji zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy).

W niniejszym rozdziale zajmiemy się wyłącznie kwestiami związanymi z wdrażanym przez administracje rządową i jednostki obsługujące naczelne organy państwa układem zadaniowym budżetu państwa i planów finansowych innych jsfp w administracji rządowej (państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt. 14 ***ufp2009***).

Nowością w stosunku do sporządzania budżetu państwa w tradycyjny sposób i standardowej klasyfikacji, jest szerszy zakres podmiotowy układu zadaniowego budżetu w administracji rządowej. W myśl art. 32 ***ufp2009*** agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, dysponenci państwowych funduszy celowych oraz państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14 ***ufp2009***, sporządzają plany finansowe w układzie zadaniowym na rok budżetowy i dwa kolejne lata. Co więcej, ustawodawca zadbał o ramy instytucjonalne umożliwiające uzgodnienie układu zadaniowego budżetu państwa i planów finansowych ww. wybranych „nie-budżetowych" jsfp. W myśl art. 95 ust. 1 ***uPwufp2009*** minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem właściwym w sprawach wdrażania planowania w układzie zadaniowym w ww. jsfp oraz opracowywania planu finansowego w układzie zadaniowym.

[114] Tamże, s.30.

[115] Chodzi tu przede wszystkim o publikacje książkowe MF z lat 2009-2010 pod red. M. Postuły i P. Perczyńskiego, do których odwołujemy się w przypisach. Por. Postuła, Perczyński (2010).

To zadanie ministra wykonuje Krajowy Koordynator Budżetu Zadaniowego, zatrudniony w urzędzie obsługującym Ministra Finansów, który koordynuje opracowywanie wzorów formularzy do przygotowania przez jednostki sektora finansów publicznych planów finansowych w układzie zadaniowym do uzasadnienia projektu ustawy budżetowej i sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej. Należy dodać, że zadaniem Krajowego Koordynatora Budżetu Zadaniowego jest koordynowanie prac nad wykazem zadań budżetowych, ich celów oraz mierników wykonania oraz zapewnienie zgodności zadań budżetowych ze strategiami, o których mowa w ***uzppr2006*** *(art. 95 ust. 3 pkt. 2 i 3* ***uPwufp2009****).*

Należy podkreślić, że niektóre jst (zwłaszcza duże miasta na prawach powiatu) od kilku lat wdrażają własne koncepcje budżetu zadaniowego. Rządzą się one różnymi zasadami. Budżety w układzie zadaniowym są przyjmowane obok obowiązujących budżetów ujętych w uchwale budżetowej, sporządzonych w obowiązującej jsfp klasyfikacji budżetowej[116].

4.6.2 Układ zadaniowy a wyznaczanie celów

4.6.2.1 Wyznaczanie celów w układzie zadaniowym a standardy kontroli zarządczej

Należy zwrócić uwagę, że dzięki wdrażaniu budżetu zadaniowego (układu zadaniowego budżetu) kierownicy jsfp objęci obowiązkiem sporządzania układu zadaniowego budżetu oraz ministrowie (będący dysponentami części budżetowych) realizują jeden ze standardów kz – B.6 *Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji* w następujących aspektach:

- ⇒ poprzez konieczność określenia podstawowych zadań, na które środki są wydawane, posiadających obowiązkowo wyznaczone cele [Standard zaleca wyznaczenie celów];
- ⇒ poprzez koncepcję wielostopniowej, hierarchicznej struktury zadaniowej, w której elementy na niższym poziomie uszczegółowiają i operacjonalizują cele na wyższym poziomie [Standard zaleca wyznaczenie celów];
- ⇒ poprzez powiązanie celów na różnych poziomach klasyfikacji zadaniowej z celami na różnych poziomach aktualnych rządowych dokumentów strategicznych, przede wszystkim strategii rozwoju (por. tekst w rozdziale 4.5)[117];
- ⇒ poprzez nakaz stworzenia mierników wykonania celów [Standard zaleca monitorowanie wykonania celów i zadań za pomocą wyznaczonych mierników];
- ⇒ poprzez nakaz pomiaru i sprawozdawania wykonania rezultatów osiągniętych w ramach wykonania celów różnych stopni [Standard zaleca monitorowanie wykonania celów i zadań za pomocą wyznaczonych mierników];

[116] Hellich (2009), s. 17.

[117] Wprawdzie realizowany w układzie zadaniowym postulat powiązania celów jednostek klasyfikacyjnych z celami strategii rozwoju nie znajduje bezpośredniego odpowiednika w ww. standardzie, ale zbudowanie takiego powiązania wzmacnia rangę celów umieszczonych w planach finansowych, powoduje większą przejrzystość w planowaniu i wskazuje, że ww. cele będą realizowane w dłuższej perspektywie niż rok.

⇒ poprzez nakaz wyznaczenia celów oraz określenie poziomu bazowego i docelowego dla okresu czteroletniego (cele dla najwyższej jednostki klasyfikacyjnej funkcji państwa w ramach WPFP) oraz okresu rocznego (cele dla wszystkich jednostek klasyfikacji zadaniowej w ramach układu zadaniowego budżetu państwa i planów niektórych jsfp w ramach uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej) [Standard zaleca, aby cele i zadania były wyznaczane w co najmniej rocznej perspektywie];

⇒ poprzez wydanie wytycznych dotyczących sposobu precyzyjnego określenia celu [Standard zaleca monitorowanie wykonania celów i zadań za pomocą wyznaczonych mierników];

⇒ poprzez przypisanie odpowiedzialności i obowiązków związanych z realizacją poszczególnych jednostek klasyfikacji zadaniowej dysponentom budżetowym różnego stopnia oraz kierownikom odpowiednich („nie-budżetowych") jsfp oraz poprzez przypisanie limitu wydatków na wykonanie celów [Standard zaleca wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji].

4.6.2.2 Jednostki klasyfikacyjne, cele i mierniki w układzie zadaniowym budżetu państwa i planów finansowych jsfp

Należy pamiętać, że system budżetu zadaniowego dla administracji rządowej i administracji obsługującej naczelne organy państwa jest w trakcie tworzenia. Terminy dotyczące wdrożenia poszczególnych elementów tego systemu ujęte są w harmonogramie rozpisanym do 2015 r.[118]. Funkcje państwa – podstawowy element struktury klasyfikacji zadaniowej - są podstawowym elementem konstrukcyjnym dla ujęcia kwot dochodów i wydatków oraz rozchodów i przychodów budżetu państwa w WPFP. Jest on indykatywnym czteroletnim planem finansowym stanowiącym podstawę do przygotowywania projektu ustawy budżetowej na rok kolejny. Jest przyjmowany przez Radę Ministrów w drodze uchwały. Ustawa budżetowa nie obejmuje jeszcze budżetu państwa jako planu finansowego ujętego w układzie zadaniowym. W myśl przepisu art. 142 pkt. 11 ***ufp2009*** skonsolidowany plan wydatków na rok budżetowy i dwa następne państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt. 14 ***ufp2009*** stanowi jedynie element uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej. W uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2012 r. znajdziemy omówienie układu zadaniowego budżetu państwa oraz planów finansowych ww. jsfp oraz przedstawienie zadań, podzadań i działań wraz z przypisanymi do nich kwotami wydatków w formie tabeli. Nie jest jeszcze zatem wiążącym dysponentów planem finansowym, ale jego wykonanie już od kilku lat podlega sprawozdawaniu. W myśl art. 182 ust. 1 pkt. 5 ***ufp2009*** sprawozdanie RM z wykonania ustawy budżetowej przekazywane Sejmowi i NIK zawiera informację o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym. W myśl art. 182 ust. 6 ***ufp2009*** ww. informacja zawiera omówienie realizacji planu wydatków, w tym realizacji założonych celów, zestawienie planowanych

[118] Harmonogram znajduje się na stronie internetowej MF w zakładce *Finanse Publiczne / Budżet zadaniowy / Harmonogram.*

i osiągniętych wartości mierników stopnia realizacji celów oraz zestawienia planowanych i poniesionych wydatków na realizację zadań i podzadań. Warto w tym miejscu przypomnieć, że aktualne wytyczne dotyczące sporządzania projektu układu zadaniowego budżetu państwa i planów finansowych jsfp dla WPFP i na potrzeby przygotowania projektu ustawy budżetowej w tym liczba i rola elementów klasyfikacji „zadaniowej" np. liczba zadań dla funkcji państwa, formularze dla planowania finansowego) znajdują się w materiałach ujętych w wydawanym corocznie rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej wydawanym na podstawie upoważnienia zawartego w art. 138 ust. 6 ***ufp2009*** (zwanym potocznie „notą budżetową", zazwyczaj wydawanym wiosną roku poprzedniego). Formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań z wykonania planów finansowych w układzie zadaniowym państwowych jednostek budżetowych (przez dysponentów budżetu państwa wszystkich stopni), państwowych funduszy celowych; agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 ***ufp2009*** określa rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości w układzie zadaniowym, którego przepisy weszły w życie 1 stycznia 2012 r.

Przepis art. 2 pkt. 3 ***ufp2009*** wprowadził definicję układu zadaniowego, który oznacza zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz:

- ⇒ zadań budżetowych grupujących wydatki według celów;
- ⇒ podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów.

W przytoczonym przepisie znajdują się najważniejsze pojęcia pozwalające zrozumieć strukturę układu zadaniowego:

- ⇒ jednostki klasyfikacji „zadaniowej" (funkcje, zadania, podzadania i działania);
- ⇒ cele;
- ⇒ mierniki.

Zostaną one opisane poniżej w myśl aktualnych informacji zawartych w wyjaśnieniach ujętych przez prawodawcę w pkt 77-85 załącznika nr 70 ***rnb2012***.

Cechą charakterystyczną układu zadaniowego budżetu państwa i planów finansowych odpowiednich jsfp jest hierarchiczna struktura czterech poziomów jednostek klasyfikacji „zadaniowej". Ww. jednostki klasyfikacyjne przedstawiamy w poniższej tabeli:

	Funkcja państwa	Zadanie	Podzadanie	Działanie
Cechy charakterystyczne	⇒ główna jednostka klasyfikacyjna dotycząca jednego z 22 wyodrębnionych i nazwanych obszarów działalności państwa; ⇒ szczególny charakter funkcji 22 - *Planowanie strategiczne oraz obsługa administracyjna i techniczna* – obejmuje ona działania, mające charakter wspólny (ogólny) dla zadań realizowanych w ramach całej części budżetowej lub całej jednostki oraz działania, których pomiar oraz przypisanie do poszczególnych zadań nie jest na tyle istotny, żeby był ekonomicznie uzasadniony; ⇒ WPFP określa czy funkcja	⇒ zespół podzadań, realizowanych przez jedną lub kilka instytucji[119]; ⇒ celem jest osiągnięcie określonego ilościowo lub jakościowo efektu; ⇒ obejmuje podzadania finansowane zarówno z budżetu państwa lub jak i innych źródeł publicznych; ⇒ powiązane z odpowiednim działem administracji rządowej. Obejmuje całość	⇒ niższy, trzeci szczebel klasyfikacji zadaniowej; ⇒ ma charakter operacyjny; ⇒ uszczegółowia zakres, charakter i treść zadania, wpisuje się w część realizowanego zakresu podzadania.	⇒ najniższa jednostka klasyfikacji zadaniowej; ⇒ ma charakter operacyjny; ⇒ uszczegółowia zakres, charakter i treść podzadania, wpisuje się w część realizowanego zakresu podzadania; ⇒ powinno być utworzone w sposób syntetyczny umożliwiający wszystkim jednostkom, realizującym taki sam zakres czynności, przypisanie wydatków do tego działania; ⇒ nieprezentowane

119

	ma charakter prorozwojowy (powiązany z realizacją polityki rozwoju).	wykonywanych lub zlecanych przez jednostki w dziale, w danej dziedzinie działań, pogrupowanych w podzadania; ⇒ ma być zgodne ze strategiami, o których mowa w ***uzppr2006*** (część z zadań ma odpowiadać celom wyznaczonym w strategiach rozwoju).		w budżecie państwa (ale ustalane przez dysponentów); ⇒ na poziomie działań wyszczególnione zostanie rozróżnienie typów wydatków ze względu na ich treść ekonomiczną.
Części składowe	zadania, a przypadku części 22 – działania	podzadania	działania	nie ma
Co należy określić	cel i miernik określone w WPFP	⇒ cele; ⇒ mierniki; ⇒ planowane wydatki na dany rok budżetowy i dwa kolejne lata; ⇒ źródła finansowania planowanych wydatków; ⇒ jednostki realizujące.;	⇒ cele; ⇒ mierniki; ⇒ planowane wydatki na dany rok budżetowy i dwa kolejne lata; ⇒ źródła finansowania planowanych wydatków; ⇒ jednostki realizujące;	⇒ cele; ⇒ mierniki; ⇒ planowane wydatki na dany rok budżetowy i dwa kolejne lata; ⇒ źródła finansowania planowanych wydatków; ⇒ jednostki realizujące;

			⇒ działania w ramach danego podzadania	
Maksymalna ilość celów i mierników /autor celu i miernika	1 cel i 1 miernik właściwego dysponenta / ustalane przez MF	nie więcej niż 2 cele i 2 mierniki / ustalane przez właściwego dysponenta środków budżetowych	1 cel i 1 miernik / ustalane przez właściwego dysponenta środków budżetowych	1 cel i 1 miernik / ustalane przez właściwego dysponenta środków budżetowych
Gdzie zostały określone (aktualny stan)	wymienione w załącznikach nr 70 do ***rnb2012***, pkt. 79	wymienione w załącznikach nr 65 – 67 do ***rnb2012***	wymienione w załącznikach nr 65 – 67 do ***rnb2012***	określa właściwy dysponent budżetowy (zgodnie z wytycznymi zawartymi w pkt.80 załącznika nr 70 do ***rnb2012***)

Wprawdzie cel również nie posiada definicji w opisie układu zadaniowego w ***ufp2009***, ale jego rozumienie nie odbiega od rozumienia powszechnie przyjętego. W materiałach Ministerstwa Finansów opisujących proces wdrażania układu zadaniowego przytacza się jako najbardziej powszechną definicję celu jako „pożądanego przyszłego stanu rzeczy, który pragnie osiągnąć osoba lub organizacja[120]". Cel w układzie zadaniowym budżetu powinien być ściśle powiązany z zadaniem i podzadaniem (oraz działaniem), którego dotyczy. Musi z nim korespondować[121]. Należy odnotować, że formularze zawarte w załącznikach do ***rnb2012*** przedstawiają katalog zadań i podzadań (załączniki nr 65-67), ale nie zawierają propozycji celów i mierników. Cele i miernik ma obowiązek ustalić właściwy dysponent budżetowy posługując się wytycznymi Ministra Finansów. Warto zwrócić uwagę, że ww. rozumienie relacji cel - zadanie budżetowe jest odmienne od relacji zaprezentowanych w ***rplandz*** dotyczących celu. W układzie zadaniowym cel zostaje ustalony dla zadania budżetowego, w planie działalności cele ministra[122] nie są ustalane dla sformułowanego wcześniej zadania czy innej jednostki klasyfikacyjnej Realizacja celów ujętych w planie działalności niekoniecznie musi być związana z wydatkowaniem znaczących środków publicznych. Zadania są w planie działalności instrumentem wykonania celu.

Minister Finansów określa w załączniku do ***rnb2012***[123] kryteria wyznaczania celów i zastrzega sobie możliwość weryfikacji (w porozumieniu z właściwym dysponentem), jeśli cel nie został sformułowany poprawnie, zgodnie z wytycznymi ministra przedstawionymi w ww. dokumencie. Warto wymienić podstawowe kryteria ustalania celów określone w ***rnb2012***.

Kryteria ustalania celów w pkt 82 załącznika nr 70 do ***rnb2012***	Szczegółowe wytyczne wobec celów w ramach danego kryterium w pkt 82 załącznika nr 70 do ***rnb2012***
Istotność	⇒ Powinny obejmować najważniejsze obszary działalności dysponenta. ⇒ Powinny odzwierciedlać istotne potrzeby społeczno-ekonomiczne kraju zawarte m.in. w dokumentach strategicznych i bieżącym programie rządu. ⇒ Muszą być postrzegane jako potrzebny zarówno z punktu widzenia społeczeństwa, jak również jednostek go realizujących. ⇒ W sposób istotny (skala oraz zakres czasowy oraz przedmiotowy rezultatu) mają przyczyniać się do zaspokojenia potrzeb społecznych w zakresie danej polityki państwa. ⇒ Istotność celu na poziomie podzadania ma oznaczać, że osiągnięcie ww. celu ma być ważne dla realizacji celu nadrzędnego – tj. celu zadania, do którego przypisane jest dane

[120] Orłowski W., Cele formułowane w budżecie zadaniowym jako niezbędny element zarządzania środkami publicznymi przez efekty [w:] M. Postuła, P. Perczyński (2010), s. 26.
[121] Tak zauważają: Białończyk W, Kasiak Ł., *Budżet państwa*, [w:] Lachowicz (2010), s.227.
[122] Dotyczy to celów ujętych w części A i C planu działalności wyłączając cele uprzednio zdefiniowane w ramach układu zadaniowego budżetu.
[123] Por. załącznik nr 70 do *rnb2012* pkt. 81.

	podzadanie.
Precyzja i konkretność	⇒ Powinny odnosić się bezpośrednio do podstawowego, zamierzonego wyniku realizacji zadań i podzadań. ⇒ Powinny być formułowane w sposób jasny i zapewniający ich jednoznaczną interpretację. ⇒ Powinno się w nich unikać szczegółowych, obszernych definicji. ⇒ Nie powinny być technicznymi skrótami bez ich objaśnienia. ⇒ Nie powinny być opisem działania/czynności realizowanej przy użyciu wydatków, ale powinny wskazywać rezultat/efekt interwencji państwa wykonywanej przy użyciu tych środków. ⇒ Powinny zawierać w sobie opis przedmiotu lub stanu rzeczy, które mają być wynikiem realizacji zadania/podzadania.
Spójność	⇒ Powinny zapewniać wzajemną zgodność celów w ramach hierarchii struktury budżetu zadaniowego. ⇒ W poszczególnych zadaniach i podzadaniach powinny być sformułowane w taki sposób, aby wzajemnie nie powielały się nazwą, treścią oraz kierunkiem interwencji.
Mierzalność	⇒ Powinny być sformułowane tak, aby stopień ich osiągnięcia był możliwy do zmierzenia za pomocą mierników, odpowiednich dla danego poziomu struktury zadaniowego planu wydatków, dla których to mierników dostępne są dane zarówno na etapie planowania, jak i w momencie realizacji budżet. ⇒ Co do zasady nie powinno się konstruować celów, których mierniki wykonania mają wartość logiczną lub polegaja na opisowej charakterystyce albo własnej (subiektywnej) skali pomiaru (np. stopień realizacji celu: zły, dostateczny, dobry, b. dobry).
Określenie w czasie	⇒ Powinny uwzględniać okres, w którym mają być realizowane. ⇒ Powinno się precyzyjnie określić termin, w którym możliwa jest realizacja celu. Cel nie mający zapewnionej odpowiedniej perspektywy czasowej uznaje się za niemożliwy do osiągnięcia. ⇒ Powinny odnosić się do przyszłości w kontekście stanu istniejącego w chwili obecnej, tj. opisywanego przez wartość bazową dobranego do tego celu miernika.

Realistyczność	⇒ Powinny być sformułowane w taki sposób, aby już w założeniu brać pod uwagę ocenę ryzyk ich realizacji. ⇒ Powinny oscylować wokół spodziewanych pozytywnych wyników wykonania zadania, a nie minimum zapewniającego pewność osiągnięcia celu. ⇒ Powinny zakładać rozwój/postęp wyników w obszarze danej polityki – nie jedynie utrwalać stan obecny w tym zakresie. Postęp nie jest konieczny tylko i jedynie w takich przypadkach, gdy np. wyniki danej działalności kształtują się na poziomie optymalnym dla możliwości państwa, a założeniem celu jest utrzymanie poziomów osiągniętych w poprzednich okresach sprawozdawczych.

W świetle ww. przepisów ***ufp2009*** uszczegółowionych przez przepisy ***rnb2012*** dysponent jest zobowiązany ustalić adekwatne mierniki dla pomiaru stopnia celów zadań, podzadań i działań. Przy formułowaniu celu należy określić stan wyjściowy (na początku realizacji celu) – bazowy i stan docelowy. Za wartość bazową miernika powinno się uznać ostatnią dostępną wartość miernika. Dysponent wraz z określeniem wartości bazowej dla poszczególnych zadań i podzadań wskazuje rok, którego ona dotyczy. Za wartość docelową miernika uznaje się wartość miernika, którą zamierza się osiągnąć w danym roku budżetowym poprzez realizację danego zadania/podzadania (pkt 84. 1-2 załącznika nr 70 ***rnb2012)***

Minister Finansów określił dodatkowo następujące wytyczne dotyczące mierników ustalanych przez dysponentów (pkt 83.7-10 oraz pkt 84.3 załącznika nr 70 ***rnb2012***):

⇒ mierniki użyte przez dysponenta powinny:

1. umożliwiać określanie stopnia realizacji celów tj. mierzyć skuteczność i efektywność realizacji zadań, podzadań i działań;
2. być adekwatne do stopnia realizacji postawionych celów oraz powinny skutecznie i efektywnie oddawać rzeczywisty obraz mierzonego obszaru;
3. być możliwie spójne z miernikami określonymi na innych poziomach klasyfikacji budżetowej w układzie zadaniowym;,
4. być zdefiniowane w sposób umożliwiający ciągłość ich pomiaru w wieloletniej perspektywie;
5. mierzyć tylko to, na co wykonawca zadania/podzadania/działania ma wpływ;
6. posiadać wiarygodne i szybko dostępne źródło danych;
7. nie powinny mieć wartości logicznych (tak/nie), opisowych lub ukazujących poziom finansowania lub jego dynamikę (ww. opisane wartości wolno stosować jedynie 4 dysponentom części budżetowych zajmujących się zadaniami w zakresie obrony narodową i bezpieczeństwa państwa w stosunku do których zakres stosowania budżetu zadaniowego jest ograniczony);

8. mierniki realizacji zadań, podzadań i działań w budżecie zadaniowym powinny być spójne z poziomami określonymi w dokumentach strategicznych;

⇒ w formularzach planistycznych w układzie zadaniowym dysponenta co najmniej 20 % mierników powinno pochodzić z zasobu bazy mierników zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce *Finanse publiczne/ Budżet zadaniowy*. W przypadku zaprezentowania mniejszej ilości mierników od zalecanej, Minister Finansów nakazuje dysponentowi przedstawienie wyjaśnienia przyczyn ich niewykorzystania;

⇒ dysponent ma obowiązek określać docelowe poziomy mierników w powiązaniu z wysokością planowanych wydatków, przy uwzględnieniu zadań i priorytetów określonych w Strategii Rozwoju Kraju (na lata 2007-2015) oraz regulacji prawnych oczekujących na wejście w życie.

5. Odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej i obowiązki w ramach kontroli zarządczej

Ufp2009 oszczędnie wypowiada się na temat odpowiedzialności i osób zobowiązanych do wykonywania kz***.*** W art. 69 ust. 1 formułuje się jedynie katalog osób „zapewniających funkcjonowanie" kz wymieniając:

- ⇒ ministra;
- ⇒ wójta, burmistrza, prezydenta miasta;
- ⇒ przewodniczącego zarządu jst;
- ⇒ kierownika jsfp.

Odnosząc się do definicji ustawowej kz, w redakcji art. 68 ust. 1 ***ufp2009*** również nie odnajdziemy katalogu innych osób zobowiązanych, Należy zatem pamiętać, że zapewnienie kz zawsze będzie elementem odpowiedzialności ww. osób z uwagi na istotę tej koncepcji – nadanie realnego znaczenia zasadzie rozliczalności publicznej.

Jest to zatem rozwiązanie przeciwne potocznemu doświadczeniu, że odpowiedzialność za „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów" dotyczy wszystkich osób w jednostce, które mają lub mogą mieć wpływ na realizację celów – i to zarówno w pozytywnym, jak i negatywnym aspekcie. Niemniej inni pracownicy jednostki, w tym audytor wewnętrzny, nie ponosząc odpowiedzialności, wykonują w ramach i dla spełnienia celów kz określone obowiązki.

5.1 Odpowiedzialność kierownika jednostki

Przepisy ***ufp2009*** nie zawierają definicji pojęcia kierownika jednostki, ale ustalenie, kto nim jest nie powinno być, co do zasady, problemem. Można również zastosować trafną definicję kierownika jednostki (tu: jednostki kontrolowanej), którą zawiera art.5 ust. 2 ***uokar.*** Jest nim „osoba, która zgodnie z przepisami określającymi ustrój jednostki jest odpowiedzialna za działalność tej jednostki i jest uprawniona do reprezentowania. W przypadku jednostki zarządzanej przez organ kolegialny za kierownika tej jednostki uznaje się przewodniczącego organu kolegialnego". W świetle przepisów art. 53 ***ufp2009*** kierownik jsfp ponosi odpowiedzialność za prowadzenie gospodarki finansowej. Należy sądzić, że kierownikiem jsfp wymienionych art. 9 pkt 7 ***ufp2009*** państwowych funduszy celowych jest osoba zarządzająca ww. funduszem, wskazana w przepisach tworzących ww. jednostkę. Trudności interpretacyjnych nastręcza nadal kwestia, kto jest kierownikiem ministerstwa czy innego urzędu, w którym, w myśl w art. 25 ust 1 ***usc2008*** tworzy się stanowisko dyrektora generalnego. Jako że odpowiedzialność za funkcjonowanie kz dotyczy osób zarządzających jednostką, za kierownika jednostki w rozumieniu przepisów o kz należy uznać kierownika urzędu, o którym mowa w art. 25 ust 3 ***usc2008***, a któremu podlega dyrektor generalny. Kierownikami urzędów są ministrowie lub szefowie innych wymienionych w art. 25 ust 1 ***usc2008*** urzędów. Ww. trudność interpretacyjna bierze się z istotnej zmiany stanu prawnego pomiędzy przepisami ufp2005 i ***ufp2009***. W myśl art. 50 ust. 1 ***ufp2005*** dyrektor generalny wykonywał zadania związane z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym przypisane kierownikowi jednostki. W przepisach ***ufp2009*** nie ma odpowiednika ww. przepisu. Natomiast należy pamiętać, że dyrektor generalny ma liczne obowiązki opisane w przepisach prawa powszechnie obowiązującego (choćby w art. 25 ***usc2008***) znakomicie wpasowujące się w budowanie elementów i doskonalenie kz.

Rola i zadania kierownika jednostki w systemie kz wynikają przede wszystkim z kompetencji, w które wyposażają go przepisy prawa. Kierownik przewodzi jednostce, w pierwszej linii będzie odpowiadać za realizację nałożonych zadań i z tego powodu powinien uznać siebie za „właściciela kz". Dlatego system kz powinien być przez niego stale monitorowany, oceniany i usprawniany. Koncepcja odpowiedzialności kierownika zakłada jednak, że nie może on przenieść na inne osoby całości ani części odpowiedzialności za funkcjonowanie kz. Słusznie zatem zauważa komentator ustawy, że nie może być ona przeniesiona na inne osoby czy też podmioty, w szczególności na dyrektora generalnego urzędu (w rozumieniu art. 25 ***usc2008***), głównego księgowego jsfp (skarbnika jst)[124]. Nie można jej również powierzyć żadnej osobie czy innemu podmiotowi.

Obok ogólnego nakazu zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kz ustawodawca w przepisach ***ufp2009*** nie nałożył żadnych precyzyjnie opisanych obowiązków. Wyjątkiem jest sporządzanie planu i sprawozdania z działalności oraz oświadczenia o stanie kz w podległej jednostce (art. 70 ust. 4 ***ufp2009***), jeśli znajduje się ona w dziale administracji rządowej i to tylko w przypadku, gdy kierownik został do tego zobowiązany przez nadzorującego go lub kierującego nim właściwego ministra. Trzeba podkreślić, że niezależnie od podstawy ich sporządzania, podlegają one publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 70 ust. 5 ***ufp2009***).

5.2 Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegające na niewykonaniu lub nienależytym wykonaniu obowiązków w zakresie kontroli zarządczej

W myśl przepisów ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych kierownik jsfp jest podmiotem podlegającym odpowiedzialności za naruszenie finansów publicznych (art. 4 ust. 1 pkt. pkt 2 ***uondfp2004***).

*W przepisach **uondfp2004** jst są uznawane za jsfp, a zatem wójt, burmistrz, prezydent oraz przewodniczący zarządu powiatu czy województwa ponoszą odpowiedzialność za naruszenia dotyczące zarówno urzędu gminy, starostwa i urzędu marszałkowskiego, jak również całej jst.*

Art. 18c ***uondfp2004*** opisuje, jakie naruszenia dyscypliny finansów publicznych mogą zostać popełnione przez kierownika jsfp wskutek niewykonania lub nienależytego obowiązków w zakresie kz[125]. Przepis ww. art. 18c nie określa, jakie obowiązki mogły zostać niewykonanie lub nienależycie niewykonane przez kierownika jednostki, natomiast wskazuje katalog 13 czynów, na dokonanie których musiało mieć wpływ niewykonanie lub nienależycie niewykonanie ww. obowiązków. Art. 31 oraz 32 ***uodnfp2004*** zawiera katalog kar za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, organy

[124] Za: Walczak P., *Kontrola zarządcza* [w:] Lachowicz (2010) s. 491.

[125] W tekście ***uondfp2004*** w brzmieniu obwiązującym do 10 lutego 2012 r. naruszenia, za które może być odpowiedzialny kierownik jsfp wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków były opisane w art. 5 ust. 2, 11 ust. 2, 16 ust. 2, 17 ust. 7 oraz 17a ust 5. Ww. przepisy zostały uchylone. Po rozpoczęciu obowiązywania przepisów ustawy z 19 sierpnia 2011 r. (Dz. U. Nr 240 poz. 1429) o zmianie przepisów ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (nastąpi to 12 lutego 2012 r.) naruszenia dyscypliny finansów publicznych, za które może być odpowiedzialny kierownik jsfp wskutek niewykonania lub nienależytego obowiązków w zakresie kz zostały wymienione w nowym art. 18c znowelizowanej *uondfp2004.*

właściwe i postępowanie w sprawach naruszenie są przedstawione w przepisach ***uondfp2004*** oraz przepisach wykonawczych do niej, a także skomentowane w literaturze dotyczącej zagadnień ww. odpowiedzialności[126]. Ze względu na temat i rozmiar mniejszego kompendium nie będą one tu zatem szerzej rozwijane. Należy jednak podkreślić, że członkowie komisji orzekających i Głównej Komisji Orzekającej są niezawiśli w zakresie orzekania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych i podlegają tylko przepisom prawa. Członkowie komisji orzekających w I instancji i Głównej Komisji Orzekającej orzekają w granicach określonych ustawą oraz na mocy przekonania opartego na ocenie dowodów, rozstrzygają samodzielnie nasuwające się zagadnienia prawne i nie są związani rozstrzygnięciami innych organów, z wyjątkiem prawomocnego wyroku sądu (art. 45 ust. 2 ***uondfp2004)***. Członkowie komisji są niezależni od MF i innych instytucji państwowych w ocenie odpowiedzialności dotyczącej zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kz.

Warto zauważyć, że w myśl art. 65 ust. 9 ***uPwufp2009*** od 1 stycznia 2010 r. instytucja odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kz w przepisach ***uondfp2004*** zastąpiła w przepisach ***uondfp2004*** instytucję odpowiedzialności za zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kz kontroli finansowej. Od 11 lutego 2012 r. naruszeniem dyscypliny finansów publicznych przez kierownika jsfp jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kz Należy z kolei pamiętać, że odpowiedzialność za zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej w przepisach ***uondfp2004*** zastąpiła występującą we wcześniejszych przepisach instytucję odpowiedzialności za dopuszczenie przez kierownika jednostki lub innego przełożonego do uszczuplenia wpływów należnych budżetowi państwa lub budżetowi jst wskutek zaniedbań w przedmiocie organizacji pracy i kierowania jednostką (art. 138 ust. 2 ***ufp1998*** w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 2005 r.) lub dopuszczenia przez ww. wymienionych do naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez zaniedbanie obowiązków w zakresie nadzoru (art. 138 ust. 3 ***ufp1998*** w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 2005 r.[127]). Komentatorzy przepisów ***uondfp2004*** T. Robaczyński i P. Gryska podkreślali, że ww. pojęcie nadzoru było trudne do zdefiniowania[128].

Organy właściwe w sprawach naruszenia mogą poszukiwać źródła obowiązków w zakresie kz wśród wszystkich elementów kz opisanych w art. 68 ***ufp2009*** jak również w ***skz2009***, np. dotyczących stworzenia właściwych elementów środowiska wewnętrznego (np. pracowników o właściwych kompetencjach), mechanizmów kontrolnych - dokumentowania operacji finansowych lub nadzoru [129].

---

[126] Por. Kryczko (2005), Robaczyński, Gryska (2006) w zakresie przepisów dotyczących odpowiedzialności za zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej. Warto odnotować, że przepisy dotyczące zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kz obowiązywały od stosunkowo niedawna, bo od 1 stycznia 2010 r. W myśl art. 19 ***uondfp2004*** odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zatem odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kz dotyczy czynów popełnionych od początku 2010 r. Czas obowiązywania ww. przepisów jest stosunkowo krótki dla dokonania analizy ona czym polega ww. istota naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a liczba dostępnych orzeczeń komisji orzekających i sądów jest niewielka.

[127] Por. Robaczyński, Gryska (2006),ss.100-101 (ad. art. 5 – pkt. 17 i 20).

[128] Tamże.

[129] Por. Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej *w* sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy

*Warto zwrócić uwagę, że komentatorzy ustawy P. Gryska i T. Robaczyński odnosząc się do stanu prawnego obowiązującego przed 2010 r., w którym karane było „zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej" zauważyli możliwość szerokiej interpretacji pojęcia kontroli finansowej przez organy właściwe w zakresie naruszeń dyscypliny finansów publicznych: „Obowiązki związane z kontrolą finansową zostały ujęte w FinPublU [czyli **uondfp2004**-przyp.MF] na tyle szeroko, że trudno jest jednoznacznie wskazać zakres odpowiedzialności wyznaczony przez art. 5 ust. 2 OdpFinPublU. W szczególności, zwrócić należy uwagę, iż w zakres kontroli finansowej wchodzi m.in. prowadzenie gospodarki finansowej jednostki, co samo w sobie jest pojęciem na tyle pojemnym, że uniemożliwia dokładne sprecyzowanie zakresu odpowiedzialności. Z przepisu tego wynika bowiem, że jakiekolwiek zaniedbania w zakresie gospodarki finansowej mogą rodzić odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (...)[130]."*

5.3 Odpowiedzialność kierownika jednostki za funkcjonowanie kontroli zarządczej a odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej jednostki oraz odpowiedzialność za obowiązki w zakresie rachunkowości jednostki

Warto zwrócić uwagę, że przepisy ***ufp2009*** definiują kierownika jsfp jako osobę odpowiedzialną za całość gospodarki finansowej jednostki (art. 53 ust.1 ***ufp2009***) [131]. Kierownik jsfp może powierzyć określone obowiązki w ww. zakresie pracownikom, jednakże nie uwalnia go to od odpowiedzialności prawnej (w tym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych lub karnej skarbowej) za ich skuteczne wykonanie.

Jednocześnie można zauważyć, że konstrukcja kierownika jednostki wyposażonego w szczególną odpowiedzialność i obowiązki występuje w przepisach dotyczących rachunkowości[132].

Należy tu rozważyć następujące kwestie:

- ⇒ co to jest całość gospodarki finansowej jsfp***;***
- ⇒ jakie są relacje pomiędzy zapewnieniem kz w jsfp i gospodarką finansową jsfp oraz odpowiedzialnością jednostki z obydwu tytułów.

Pojęcie gospodarki finansowej jsfp nie zostało w ***ufp2009*** r. ujęte w postaci definicji legalnej. Liczne występowanie ww. pojęcia w przepisach ww. ustawy, zwłaszcza w rozdziale 3 działu I, pozwala na jego bliższe określenie. Można się spotkać z interpretacją, że pojęcie gospodarki finansowej jsfp użyte przez ustawodawcę w podobnym kontekście w ***ufp2005*** odnosi się ściśle do czynności związanych z tworzeniem planów finansowych, planów dochodów i wydatków,

---

Regionalnej Izbie Obrachunkowej *w* Bydgoszczy *z* dnia 27 maja 2010 r. sygn. akt RIO/KO/4111/46/2009, *w* którym naruszenie art. 11 ust. 2 ***uondfp2004*** (nie obowiązującego od 11 lutego 2012 r) zostało powiązane *z* naruszeniem obowiązków kierowników jednostki w zakresie kontroli zarządczej opisanych *w* art. 68 ***ufp2009*** oraz ***skz2009***. [w:] *Biuletyn Orzecznictwa w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych,* **Nr** 4/2010 ss 82-92; dostępny na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej MF pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/_files_/informatory/dyscyplina_finansow/nr_4.2010.pdf, data dostępu: 1 lutego 2012 r.

[130] Robaczyński, Gryczka (2006), s.101 (ad. art. 5 – pkt. 20).

[131] Podobnie wójt (burmistrz, prezydenta miasta) jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową gminy na mocy art. 60 ust. 1 ***usamg,*** zarząd powiatu jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową na mocy art. 60 ust. 1 ***usampow*.**

[132] Por. przepis art. 3 ust. 1 pkt 6 ***urach*,** który określa jako członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy - członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę.

sprawozdań finansowych oraz z czynnościami wykonania tych planów jsfp[133]. Formułuje się również pogląd, że dotyczy ono całej sfery obsługi finansowo - księgowej jsfp (wraz z jej organizacją, określeniem ról pracowników, podziałem obowiązków)[134]. Dokładna interpretacja ww. pojęcia nie jest jednak istotna z punktu widzenia funkcjonowania kz w jsfp. Nie warto też utożsamiać odpowiedzialności kierownika jednostki z tytułu obowiązków związanych z prowadzeniem gospodarki finansowej oraz w zakresie rachunkowości. Chociaż w świetle nieobowiązujących przepisów ***ufp1998*** (art. 35) i ***ufp 2005*** (art. 44) prowadzenie gospodarki finansowej stanowiło istotną część pojęcia kontroli finansowej w jsfp, aktualnie nie zostało ono wykorzystane do definiowania kz. Pojęcie kz ma o wiele szerszy charakter niż pojęcie gospodarki finansowej w obydwu przytoczonych wyżej rozumieniach, a obowiązki dotyczące kz opisane w przepisach ***ufp2009*** zawierają w sobie sprawy dotyczące sfery obsługi finansowo - księgowej. Natomiast obowiązki kierownika jednostki (w tym kierowników jsfp) w zakresie rachunkowości zostały zarysowane w przepisach ustawy o rachunkowości, zwłaszcza w art. 4 ust. 3 ***urach.*** Część z ww. obowiązków może być delegowana na inne osoby, co jednakże nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności (art. 4 ust. 5 ***urach***[135]). Należy dodać, że przepisy ***urach*** oraz przepisy ***kks*** przewidują szereg sankcji karnych za niewykonanie obowiązków związanych ściśle z rachunkowością jednostki[136]. Można zatem podsumować, że obowiązki w zakresie rachunkowości i sankcje za ich niewykonanie nie stanowią treści odpowiedzialności z tytułu kz, natomiast służą dobrze wykonaniu celów kz (w rozumieniu art. 68 ***ufp2009***), zwłaszcza wiarygodności sprawozdań, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zgodności z przepisami prawa.

5.4 Odpowiedzialność zarządzającego działem administracji rządowej lub jednostką samorządu terytorialnego

Rola osoby odpowiedzialnej za zapewnianie funkcjonowania kz w ramach II poziomu (w dziale administracji rządowej lub jst) polega m.in. na zharmonizowaniu działań jednostek podległych i nadzorowanych w ramach posiadanych zadań i kompetencji**.** Oczywiście w dalszym ciągu wyznacznikiem stanu postulowanego w zakresie kz będą standardy. Ze względu na znaczenie zadań ministra dla funkcjonowania państwa oraz wójta, burmistrza, prezydenta miasta lub przewodniczącego zarządu pozostałych jst dla ww. wspólnot można powiedzieć, że istotniejsze dla nich znaczenie w kontekście wykonania zadań ma odpowiedzialność o charakterze politycznym.

Podobnie jak w przypadku kierownika jednostki, narzędzi do efektywnego sprawowania kz należy poszukać w przepisach szczególnych regulujących funkcjonowanie działu lub jst. Przykładowym źródłem kompetencji do właściwego organizowania niektórych elementów kz

[133] Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego *w* Warszawie Wyrok WSA *w* Warszawie *z* dnia 26 kwietnia 2010 r., sygn. akt V S.A./Wa 103/10, Uzasadnienie, s. 163. [w:] Główna Komisja Orzekająca w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, *Biuletyn Orzecznictwa w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych,* Nr 3/2010, ss. 157 – 167.

[134] Tak spostrzegana i opisana została gospodarka finansowa jsfp w następującej publikacji: Wieczorek P. *Zasady prowadzenia gospodarki finansowej* [w:] Lachowicz (2010) ss. 529 – 560, zwłaszcza na ss. 529-530. Podobnie Kosikowski (2010), ad art. 53. s. 183, pkt. 4 dodając jeszcze do zakresu gospodarki finansowej kontrolowanie przestrzegania dyscypliny finansów publicznych.

[135] Hellin(2009). ad art. 3 ust.1 pkt. 6.

[136] Szerzej tamże.

na poziomie działu w administracji rządowej dla każdego ministra będzie art. 34 ***uRM***, który umożliwia kierowanie, nadzorowanie i kontrolowanie działalności podporządkowanych organów, urzędów i jednostek. W szczególności dotyczy to tworzenia i likwidowania jednostek organizacyjnych, powoływania i odwoływania ich kierowników, organizacji kontroli sprawności działania i efektywności gospodarowania oraz przestrzegania prawa. Ponadto minister nadzoruje i kontroluje działalność organów i jednostek, w stosunku do których uzyskał uprawnienia nadzorcze na podstawie przepisów ustawowych - na zasadach określonych w tych przepisach.

Odnosząc się do jst, zarządzający drugim poziomem kz wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jst (starosta, marszałek województwa) w sprawowaniu kz będzie musiał się posiłkować przepisami ustaw o samorządzie gminnym, powiatowym lub województwa lub przepisami innych ustaw, nadającymi mu uprawnienia i kompetencje do nadzorowania i kierowania jednostkami podporządkowanych organów, urzędów i jednostek.

5.5 Obowiązki pracowników jednostki

Uczestnicząc w realizacji obowiązków z zakresu kz pracownicy jednostki nie odpowiadają za funkcjonowanie kz w całości ani w części. Ta odpowiedzialność dotyczy tylko i wyłącznie kierownika jednostki. Słusznie zauważa komentator przepisów ***ufp2009*** P. Walczak: „Kwestię odpowiedzialności za funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej należy odróżnić od obowiązków, które zostaną nałożone na pracowników jednostki sektora finansów publicznych w związku z koniecznością zapewnienia efektywnego działania mechanizmów kontrolnych. Obowiązki takie obciążać mogą w zasadzie każdego z pracowników”[137].

Należy dodać, że ww. obowiązki pracowników nie dotyczą wyłącznie sfery efektywnego działania mechanizmów kontrolnych, ale także innych elementów kz. Prawidłowe funkcjonowanie kz nie jest możliwe bez działalności w zasadzie każdego pracownika jednostki, który będzie mieć wpływ na realizację zadań i wyniki osiągane przez organizację. Pracownicy powinni dbać o to, by zadania były wykonywane efektywnie, zgodnie z prawem, oszczędnie i terminowo. Pracownicy uczestniczą we wdrażaniu standardów kz np. poprzez stałe podnoszenie kwalifikacji (środowisko wewnętrzne), identyfikację i raportowanie ryzyka (cele i zarządzanie ryzykiem), rzetelne dokumentowanie wrażliwych procesów (mechanizmy kontroli), sprawozdawczość z działalności (informacja i komunikacja) oraz uczestnicząc w samoocenie jednostki organizacyjnej (monitorowanie i ocena). Dostarczają kierownictwu i aw wiarygodnych danych umożliwiających ocenę wykonania celów i zadań, ocenę wykonania planu finansowego jsfp, wreszcie ocenę samej kz i doskonalenie jej modelu w jednostce. Kierownicy odpowiedzialni za działalność różnych zespołów osobowych nadzorują podległych im pracowników.

Możliwe jest również powierzenie pewnych obowiązków związanych z funkcjonowaniem kz przez kierownika jednostki dyrektorowi generalnemu, określonej komórce/komórkom organizacyjnym lub innemu pracownikowi tej jednostki. W takiej sytuacji osoby, którym powierzono określone obowiązki w zakresie kz, odpowiadają przed kierownikiem jednostki (lub przed bezpośrednim przełożonym) za ich wykonanie, zaś kierownik jednostki winien zadbać, aby został ustanowiony system monitorowania wykonania powierzonych zadań. Należy jednak

[137] Walczak P., *Kontrola zarządcza,* [w:] Lachowicz (2010), s. 491. Warto dodać, że rozróżnienie pomiędzy odpowiedzialnością w zakresie kz a obowiązkami w zakresie kz zostało również bardzo silnie zaznaczone w ww. publikacji.

podkreślić, iż delegowanie zadań z zakresu kz nie zmienia ostatecznej odpowiedzialności kierownika jednostki.

5.6 Obowiązki audytora wewnętrznego

W myśl art. 272 ust. 1 ***ufp2009*** rola audytora wewnętrznego polega na systematycznej, niezależnej i obiektywnej ocenie kz w jednostce. Jej efektem powinny być m.in. zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kz lub wprowadzenia usprawnień, przekazywane ministrowi bądź kierownikowi jednostki. Działalności audytora nie należy łączyć z czynnościami związanymi z zarządzaniem jednostką. Niezależność aw oznacza między innymi powstrzymywanie się od działań, które stanowią element budowania kz i zarządzania jednostką, ponieważ jest to zadanie kierownictwa, którego nie można delegować na audytora. Doradcza rola audytora może się jednak przejawiać w podejmowaniu działalności związanej z propagowaniem i edukacją w zakresie kz.

6. Koordynacja kontroli zarządczej przez Ministra Finansów

Koordynatorem systemu kontroli zarządczej jest Minister Finansów. Obowiązki Ministra w zakresie koordynacji kz określa art. 71 ***ufp2009***.

Wykonaniem zadania zajmuje się wydzielona komórka organizacyjna - Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych – powstała na podstawie statutu MF, podległa jednemu z podsekretarzy lub sekretarzy stanu w Ministerstwie.

Ww. przepis ***ufp2009*** nie zawiera zamkniętego katalogu działań, które mają składać się na wykonywanie koordynacji kz. Wyszczególnione są w nim 4 rodzaje czynności:

1. Minister Finansów **upowszechnia standardy kontroli zarządczej** dla sektora finansów publicznych o których mowa w art. 69 ust. 3 ***ufp2009***. Na podstawie przytoczonego przepisu ogłoszono standardy kz dla sektora finansów publicznych.
2. Minister Finansów na podstawie upoważnienia zawartego w art. 69 ust. 4 ***ufp2009*** ma prawo wydawać szczegółowe wytyczne w zakresie kz dla sektora finansów publicznych (Patrz wcześniej w rozdziale 2.6). Przykładem wydanych już wytycznych są wytyczne dotyczące samooceny kz dla jsfp. Wytyczne mogą mieć bardzo szeroki zakres przedmiotowy. Mogą dotyczyć każdego z elementów kz opisanych w rozdziale 3 czyli właściwie każdego aspektu zarządzania na obydwu poziomach kz. Mogą one służyć skonkretyzowaniu ogólnych wymagań ujętych w standardach dla wszystkich jednostek lub niektórych z nich, tudzież ich wyjaśnieniu. Wytyczne mogą wskazywać dobre i złe praktyki w zakresie realizacji przepisów prawa i standardów. Mogą wskazywać sposoby oceny kz. Należy pamiętać, że wytyczne nie są przepisami prawa powszechnie obowiązującego, lecz wskazówkami i są wydawane w formie komunikatu Ministra Finansów.

   Jeśli zatem szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych są wskazówkami, a nie aktami prawa, po co w przepisach *ufp2009* upoważnienie do ich stanowienia?

   Ustawodawca założył, że ww. wytyczne będą metodą wskazywania rozwiązań w zakresie kz, narzędziem edukacji i perswazji, a nie źródłem norm („prawem powielaczowym"). Wskazówki mają być kierowane do wszystkich jsfp w podsektorach rządowym i samorządowym, do ministrów kierujących działami lub do kierujących jst**.** Ustawodawcy zależało na wskazaniu ministrowi, w jaki sposób ma przekazywać swoją wizję kz oraz na poinformowaniu zainteresowanych osób i jednostek, że wytyczne będą podstawowym narzędziem rozszerzania wiedzy o kz i harmonizacji kz. Minister Finansów ma bowiem możliwość władczego oddziaływania tylko w stosunku do jednostek, które mu podlegają oraz do jednostek, w stosunku do których wykonuje inne uprawnienia na mocy przepisów prawa powszechnie obowiązującego.

3. Minister Finansów **ma obowiązek współpracować z krajowymi oraz zagranicznymi organizacjami w zakresie dotyczącym kontroli zarządczej**.

   Partnerami Ministra w ramach ww. współpracy mogą być:

- ⇒ wszystkie krajowe instytucje administracji publicznej oraz inne organy władzy państwowej i jednostki obsługujące organy władzy państwowej;
- ⇒ Komisja Europejska (zwłaszcza Dyrekcja Generalna ds. Budżetu i Służba Audytu Wewnętrznego);

- ⇒ OECD i inne organizacje międzynarodowe zajmujące się problematyką finansów publicznych i zarządzania publicznego;
- ⇒ centralne jednostki harmonizujące Publicznej Kontroli Wewnętrznej w innych państwach członkowskich UE, państwach kandydujących do UE oraz ich odpowiedniki w państwach sąsiedzkich i partnerskich[138];
- ⇒ zagraniczne instytucje administracji publicznej oraz ich stowarzyszenia (np. INTOSAI);
- ⇒ krajowe i międzynarodowe organizacje zajmujące się poszczególnymi elementami kz np. zarządzaniem ryzykiem, mechanizmami kontroli dotyczącymi sprawozdawczości finansowej, oceną kz;
- ⇒ krajowe i międzynarodowe organizacje audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.
- ⇒ krajowe i zagraniczne firmy oraz konsultanci realizujący zadania/projekty na rzecz jednostek sektora finansów publicznych w zakresie kz.

Zakres przedmiotowy tej współpracy może dotyczyć budowania elementów systemów kz w odniesieniu do całej administracji, jej podsektorów oraz poszczególnych strategii i programów oraz oceny kz. Sposobami i narzędziami współpracy mogą być wymiana wiedzy i doświadczeń w ramach spotkań, seminariów, konferencji, wizyt studyjnych, wspólne przygotowanie i konsultacje dokumentów o zasięgu krajowym i międzynarodowym oraz szersze projekty bliźniacze obejmujące wszystkie wyżej opisane instrumenty, a także doradztwo i wsparcie na miejscu w wybranych jednostkach innych krajów (tzw. pilotaży). Należy pamiętać, że Minister Finansów może być inicjatorem takiej współpracy, jak również może być stroną udzielającą pomocy instytucjom administracji publicznej z innych państwach w zakresie wiedzy dotyczącej kz[139].

4. Minister Finansów **ma współpracować z komitetami audytu**.
Komitety audytu to instytucja doradcza i wspomagająca ministrów kierujących działami administracji rządowej w zakresie funkcjonowania kz (Szerzej o zadaniach i składzie ka w rozdziale 7). Komitety działające przy każdym ministerstwie są instytucjami o dużej samodzielności w stosunku do danego ministerstwa i zarazem działają niezależnie od siebie oraz od Ministra Finansów. Wykonując swoją pracę zbierają istotne informacje dotyczące kz na obszarze całego działu i mają za zadanie współdziałać z ministrem i obsługującym go urzędem przy koordynacji jej funkcjonowania w resorcie. Zadanie współpracy MF z ka ma zatem polegać na wymianie wiedzy, wskazywaniu w działalności komitetów dobrych i złych praktyk, bez ingerencji w szczegóły działalności ka. Minister Finansów ma dbać o zachowanie uporządkowanego charakteru rozwiązań stosowanych w administracji rządowej w zakresie kz i wskazać, które działania ka są zgodne lub niezgodne z jego rozumieniem celu koordynacji kz w sektorze finansów publicznych.

---

[138] Minister Finansów może współpracować *z* instytucjami odpowiadającymi za system zarządzania środkami publicznymi i kontroli *w* państwach byłego ZSRR nie kandydującymi do UE, a uczestniczącymi *w* programach partnerskich i sąsiedzkich np. *z* Ukrainą.

[139] Przykładem takiej współpracy może być udział MF w roli młodszego partnera *w* projekcie współpracy bliźniaczej programu UE CARDS nr AL/2005/IB/FI/01 *Rozwój Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej w Albanii*. Projekt został realizowany *w* okresie 2008-2010.

Ponadto należy pamiętać, że ustawodawca w art. 290 ***ufp2009*** udzielił Ministrowi Finansów upoważnienia do wydawania rozporządzenia ustalającego kwalifikacje członków niezależnych ka i sposób ich wynagradzania oraz wymogi, jakie powinien spełniać regulamin ka mając na uwadze zapewnienie rzetelnej identyfikacji i oceny ryzyk, pracy audytu wewnętrznego w działach administracji rządowej oraz sprawne funkcjonowanie ka (***rka***)**.** Minister zatem może oceniać skuteczność i efektywność działania komitetów audytu jako instytucji w systemie kz działów administracji rządowej**.**

Ustawodawca wprowadził obowiązek powołania ka jedynie dla działów administracji rządowej. Choć przepisy ustawy o tym milczą, można powoływać komitety dla jst, innych dużych jsfp lub grup jednostek podporządkowanych organowi administracji publicznej, jeśli byłaby taka potrzeba i przepisy prawa dawałyby kompetencje do powoływania go odpowiedniemu organowi. Minister Finansów może zaś współpracować z ww. komitetami jak z innymi organizacjami zajmującymi się problematyką kz.

Poza ww. czterema działaniami wyszczególnionymi w ustawie, rola Ministra Finansów jako koordynatora kz w sektorze finansów publicznych polega również na:

- ⇒ aktywności w zakresie aktów prawnych dotyczących kz obejmującej ocenę zawartych w nich rozwiązań i przygotowywania projektów aktów prawnych; interpretacji (niewiążącej) przepisów aktów prawnych;
- ⇒ działalności edukacyjnej, doradczej i popularyzatorskiej w zakresie kz, głównie poprzez: publikacje drukowane i umieszczane na stronie internetowej MF[140], nie będące wytycznymi w rozumieniu art.69 ***ufp2009***, a także organizację spotkań i szkoleń.

[140] Publikacje te są dostępne na stronie internetowej MF w zakładce *Bezpieczeństwo Finansowe / Kontrola zarządcza w sektorze publicznym / Metodyka i dobre praktyki* lub *Bezpieczeństwo Finansowe / Kontrola zarządcza w sektorze publicznym / Aktualności* lub *Bezpieczeństwo Finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym.*

7. Komitety audytu

7.1 Cel i zadania działalności komitetów audytu

Komitety audytu są nową instytucją w administracji rządowej, działającą od początku 2010 r. Wzorem dla komitetów są podobne instytucje działające na rzecz zarządów lub rad nadzorczych przedsiębiorstw (również w Polsce) oraz instytucje działające w administracjach innych państw oraz w Komisji Europejskiej. Przepisy prawne regulujące działalność komitetów audytu są zawarte w art. 288-291 ***ufp2009*** oraz w rozporządzeniu w sprawie komitetu audytu (***rka***).

Celem podstawowym, jaki ustawodawca stawia ka, jest doradztwo w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kz oraz skutecznego aw w ministerstwie i w jednostkach w dziale. Działając dla realizacji ww. celu komitety powinny zająć się w pierwszym rzędzie doradztwem, które może nieść największą wartość dodaną dla ministra.

Wbrew nazwie, która wynika raczej z tradycji niż oddaje rzeczywistą naturę komitetu, komitety audytu nie powinny ograniczać się wyłącznie czy głównie do audytu wewnętrznego. Zagadnienia, jakimi zajmuje się komitet, powinny w jak największym stopniu wspierać działania podejmowane dla zapewnienia realizacji celów i zadań działu i jednostek.

Warto jednak podkreślić, iż działalność ka w żaden sposób nie osłabia odpowiedzialności ministra i kierownika jednostki za funkcjonowanie kz. Komitet nie powinien stanowić bowiem ciała, na które minister sceduje zajmowanie się sprawami związanymi z działaniem funkcjonowaniem kz (w tym działania aw) i, w konsekwencji, zda się wyłącznie na jego opinię w tym zakresie. Z drugiej strony sam komitet nie powinien zabiegać ani przyjmować uprawnień i zadań, które są elementami zarządzania, lecz pozostać przy swej roli doradczej.

W myśl art. 289 ust. 1 ***ufp2009*** komitety audytu powinny przede wszystkim:

- ⇒ sygnalizować istotne ryzyka;
- ⇒ sygnalizować istotne słabości kz oraz proponować jej usprawnienie;
- ⇒ wyznaczać priorytety do rocznych oraz strategicznych planów aw;
- ⇒ dokonywać przeglądu istotnych wyników audytu oraz stopnia ich wdrożenia;
- ⇒ dokonywać przeglądu sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kz;
- ⇒ monitorować efektywność pracy aw, w tym przeglądać wyniki wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy aw;
- ⇒ wyrażać zgodę na rozwiązanie stosunku pracy lub zmianę warunków pracy i płacy kierowników komórek aw.

Należy podkreślić, że powyższy katalog wskazuje jedynie na najważniejsze zadania komitetu nie wyłączając jednak możliwości ich rozszerzania.

W myśl art. 289 ust. 2 ***ufp2009*** ka mają obowiązek złożenia ministrowi kierującemu działem oraz Ministrowi Finansów sprawozdania z realizacji zadań w danym roku do końca lutego roku następnego. Sprawozdanie powinno dotyczyć w szczególności ww. zadań (ujętych w art. 289 ust. 1 ***ufp2009).***

7.2 Organizacja, skład i obsługa komitetów audytu

W myśl art. 288 ust. 1 ***ufp2009*** ka jest powoływany przez ministra w drodze zarządzenia. Obowiązek powołania ka nie dotyczy tych działów, w których oprócz ministerstwa nie występują jednostki podległe i nadzorowane (art. 288 ust. 2 ***ufp2009***). Jeżeli minister kieruje co najmniej jednym działem administracji rządowej, w którym występuje co najmniej jedna jednostka w dziale, wówczas istnieje obowiązek powołania ka. W przepisach ww. ustawy przewidziano także możliwość utworzenia wspólnego ka dla działów administracji rządowej kierowanych przez jednego ministra (art. 288 ust. 3 ***ufp2009).***

*Przepisy **ufp2009** nie formułują obowiązku powoływania komitetów audytu w jst. Nie przeszkadza to w wypracowaniu własnych rozwiązań w tej sprawie przez ww. jednostki w przyszłości, jeżeli koordynacja pracy aw, jego ocena oraz sygnalizowanie ryzyk i słabości kz wymagałoby istnienia niezależnego ciała sprawozdającego odpowiedniemu organowi jednostki. Okolicznościami uzasadniającymi powołanie ka może być wielkość jednostki i znaczna liczba nadzorowanych lub podległych organowi wykonawczemu jednostek organizacyjnych czy znaczna liczba komórek audytu lub inspekcji.*

W skład ka powinno wchodzić nie mniej niż 3 członków, w tym wskazana przez ministra osoba w randze sekretarza lub podsekretarza stanu jako przewodniczący komitetu oraz co najmniej 2 osoby, niebędące pracownikami ministerstwa lub jednostek w dziale, zwane dalej „członkami niezależnymi" (art. 290 ust. 1 ***ufp2009)***. W myśl §2 ***rka2009*** członkiem niezależnym ka może być osoba, która:

- ⇒ posiada wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne;
- ⇒ posiada co najmniej pięcioletnie doświadczenie zawodowe, w tym co najmniej dwuletnie w sprawowaniu funkcji kierowniczych;
- ⇒ posiada wiedzę lub udokumentowane doświadczenie w zakresie:
  1. audytu wewnętrznego lub
  2. kontroli zarządczej lub
  3. zarządzania ryzykiem lub
  4. prowadzenia gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, lub
  5. celów, zadań i specyfiki działu administracji rządowej, zwanego dalej „działem", lub działów, dla których powołuje się komitet audytu;
- ⇒ ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- ⇒ nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- ⇒ posiada poświadczenie bezpieczeństwa upoważniające do dostępu do informacji niejawnych lub przedstawi pisemną zgodę na przeprowadzenie postępowania sprawdzającego, o którym mowa w przepisach o ochronie informacji niejawnych[141].

[141] Przepis § 2 pkt 6 ***rka2009*** odwołuje się do przepisów nieobowiązującej ***uoin1999***. Aktualnie obowiązują przepisy ***uoin2010***., które posługują się pojęciem poświadczenia bezpieczeństwa i zgody na przeprowadzenie postępowania sprawdzającego.

Organizację ka wraz z trybem jego pracy powinien określić regulamin nadany na wniosek przewodniczącego komitetu przez ministra. Szczegółowe wymagania dotyczące treści regulaminu zawiera § 4 ***rka2009***[142].

Członkowie niezależni ka wykonują swoje zadania za wynagrodzeniem, którego wysokość została określona wzorem zawartym w § 3 ***rka2009***.

Za obsługę działalności ka odpowiada przede wszystkim komórka audytu wewnętrznego utworzona w ministerstwie. W myśl art. 291 ust. 1 ***ufp2009*** wykonuje ona następujące zadania :

- ⇒ gromadzi plany audytu, sprawozdania z wykonania planów oraz inne, niezbędne dla ka, informacje z jednostek w dziale;
- ⇒ przygotowuje zbiorcze informacje o istotnych ryzykach i słabościach kz oraz proponowanych usprawnieniach kz;
- ⇒ zapewnia obsługę organizacyjną ka;
- ⇒ prowadzi inne działania mające na celu wsparcie ka.

Z kolei kierownicy komórek aw w innych jednostkach w dziale przekazują, na wniosek kierownika komórki aw utworzonej w ministerstwie, dokumenty i informacje niezbędne do realizacji ww. zadań, które są związane z pracą ka (art. 291 ust. 2 ***ufp2009***).

Regulamin ka, w myśl § 4 ***rka,*** powinien zawierać również przepisy dotyczące sposobu i trybu:

- ⇒ dostępu członków komitetu audytu do dokumentów, informacji i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem kz i aw w jednostkach w dziale, dla których został powołany komitet audytu, przy zachowaniu przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- ⇒ współpracy członków komitetu audytu z kierownikami oraz pracownikami jednostek w dziale lub działach, dla których został powołany ka;
- ⇒ współpracy ka z kierownikami komórek aw.

[142] MF zaproponowało bardziej szczegółowe rozwiązania dotyczące powołania ka. Por. strona internetowa MF: *Bezpieczeństwo finansowe / Kontrola zarządcza w sektorze publicznym / Najczęściej zadawane pytania*: Jakie działania należy podjąć, aby powołać komitet audytu? pod adresem http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=5527&id=263874; data dostępu: 1 lutego 2012 r. MF przedstawiło także syntezę dobrych praktyk dotyczących działalności ka oraz kwestionariusz umożliwiający dokonanie samooceny działalności. Por. strona internetowa MF: *Bezpieczeństwo finansowe / Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/ Komitety audytu:* Dobre praktyki komitetów audytu w sektorze finansów publicznych oraz Kwestionariusz samooceny komitetu audytu pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=5525&id=268927&typ=news; data dostępu: 1 lutego 2012r.

8. Ocena stanu kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza w jednostce i dziale administracji rządowej albo jst powinna być monitorowana i poddawana ocenie. Celem tego działania jest identyfikacja jej słabości i niedoskonałości tak, aby prawidłowo zaprojektować i zastosować odpowiednie środki naprawcze dla racjonalnego zapewnienia realizacji celów i zadań organizacji w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Trzeba jednak wziąć pod uwagę, że osiągnięcie całkowitego i pełnego zapewnienia, że cele i zadania zostaną w każdym przypadku osiągnięte, jest nierealne albo co najmniej zbyt kosztowne. Patrząc przez pryzmat adekwatności kz, należy ograniczyć ocenę kz jedynie do wystarczającego (tzn. racjonalnego, w odpowiednim stopniu) zapewnienia, że funkcjonuje ona prawidłowo.

Właścicielem i głównym zainteresowanym wynikami oceny powinien być w szczególności minister, zarządzający jst lub kierownik jsfp.

Ocena może być dokonywana zarówno przez samą zainteresowaną organizację (również przy wykorzystaniu wyspecjalizowanych służb: instytucjonalnej kontroli wewnętrznej lub aw) jak i przez inne zewnętrzne podmioty np. instytucje sprawujące nadzór, kontrolę lub prowadzące audyt zewnętrzny czy ocenę. Ocena może być dokonywana na bieżąco, np. w ramach systemu zarządzania ryzykiem, bieżącej oceny zarządzania czy w drodze samooceny. Podsumowaniem tej oceny powinno być oświadczenie o stanie kz, o którym mowa w art. 70 ***ufp2009*.**

Należy pamiętać, że przepisy ***ufp2009*** zróżnicowały obowiązki jsfp w zakresie oceny kz w zależności od tego, czy przynależy do administracji rządowej czy samorządu terytorialnego.

8.1 Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej

Oświadczenie o stanie kz jest podstawowym dokumentem, w którym osoba zobowiązana do zapewnienia właściwego funkcjonowania kz dokonuje jej samooceny. Należy zauważyć, że obowiązek opisany w przepisach ustawy dotyczy ministrów, a fakultatywnie również kierowników jednostek w poszczególnych działach administracji rządowej. W myśl art. 70 ust. 3 ***ufp2009*** minister kierujący działem administracji rządowej składa do końca kwietnia każdego roku oświadczenie o stanie kz w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej wraz ze sprawozdaniem z wykonania planu działalności za poprzedni rok. Natomiast zgodnie z art. 70 ust. 4 ***ufp2009*** minister może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do złożenia oświadczenia o stanie kz za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki - ustawa nie określa terminu, dlatego powinien wyznaczyć go minister. Oświadczenie o stanie kz podlega publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 70 ust. 5 ***ufp2009***).

Standard E.22 ***skz2009*** zaleca złożenie oświadczenia jako element monitorowania systemu kz. Nie ma obowiązku stosowania przepisów ***ufp2009*** do podmiotów znajdujących poza działami administracji rządowej, w tym przez jst, a w związku z tym nie ma obowiązku składania przez zarządzających nimi oświadczenia. Niemniej coroczne potwierdzenie uzyskania zapewnienia o stanie kz w formie oświadczenia o stanie kontroli jednostkach nieobjętych obowiązkiem może okazać się przydatne w zarządzaniu tymi organizacjami. Należy wówczas wypracować własne rozwiązania co do formy oświadczenia, przy czym warto się oprzeć na sprawdzonych już mechanizmach. Dla jednostek nie zobowiązanych ustawą oświadczenie i forma przewidziana dla ministrów mogą być wzorcem własnych oświadczeń lub punktem odniesienia.

8.1.1 Konstrukcja oświadczenia o stanie kontroli zarządczej

Formę i wzór oświadczenia o stanie kz określa rozporządzenie w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kz.

Oświadczenie zostało podzielone na trzy działy. Pierwszy zawiera oświadczenie – ocenę stanu kz. W drugim dziale oświadczenie powinny zostać przedstawione zastrzeżenia co do funkcjonowania kz, natomiast dział trzeci obejmuje opis działań podjętych w celu poprawy systemu kontroli. Całe oświadczenie dotyczy roku, który poprzedzał rok złożenia oświadczenia.

Dział pierwszy zawiera 4 części (A, B, C i D). Części A, B albo C wypełniane są w zależności od wyniku oceny stanu kz dokonanej przez osobę sporządzającą oświadczenie.

Aby ułatwić dokonanie takiej oceny prawodawca odwołał się do treści art. 68 ust. 2 ***ufp2009***. Osoba zobowiązana do złożenia oświadczenia (na mocy art. 69 ust. 1 ***ufp2009***) powinna złożyć deklaracje dotyczące:

- ⇒ zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- ⇒ skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań;
- ⇒ ochrony zasobów;
- ⇒ przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- ⇒ efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- ⇒ zarządzania ryzykiem.

W przypadku, gdy ocena wszystkich wskazanych elementów pozwala osobie zarządzającej na oświadczenie, że kontrola zarządcza funkcjonuje w sposób wystarczający, wypełnia ona część A. Jeżeli nie ma pewności co wszystkich elementów, należy oświadczyć o ograniczonym stopniu jej funkcjonowania (część B). Natomiast w przypadku braku pewności co do poprawnego działania wszystkich elementów podmiot oświadcza, że w jego dziale lub jednostce kontrola zarządcza w ogóle nie funkcjonowała (część C).

Część D wypełniana jest niezależnie od wyniku oceny kz i zawiera informacje o źródłach, z których korzystano dokonując tej oceny. Źródłami mogą być: monitoring realizacji celów i zadań, samoocena kz, system zarządzania ryzykiem, wyniki pracy audytu wewnętrznego, wyniki kontroli wewnętrznych (tj. kontroli prowadzonych przez wyspecjalizowaną komórkę kontrolną wewnątrz urzędu obsługującego ministra), wyniki kontroli zewnętrznych (tj. kontroli prowadzonych przez uprawnione do tego organy kontroli) lub inne źródła informacji.

Dział drugi dotyczy zastrzeżeń w funkcjonowaniu kz i sporządza się go w przypadku, gdy kontrola nie działa w sposób wystarczający. W dziale tym opisuje się przyczyny, np. istotne słabości kz, istotne nieprawidłowości w funkcjonowaniu jednostki/działu/działów administracji rządowej, istotny cel lub zadanie, które nie zostało zrealizowane, niewystarczający monitoring kz, który wpływa na możliwość dokonania oceny stanu kz oraz określa się kluczowe działania, jakie zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kz wraz z podaniem terminów ich realizacji.

Oceniając czy dana okoliczność, słabość kz lub ryzyko negatywnie wpływają na zapewnienie kz, należy w pierwszej kolejności zbadać, czy dana kwestia mieści się w zakresie definicji kz zawartej w ustawie (art. 68 ***ufp2009***). Jeżeli tak, wówczas należy ocenić, czy dana kwestia jest istotna z punktu widzenia działu/jednostki oraz jej celów i zadań. Dokonując tej analizy oceniamy m.in.:

- ⇒ charakter zdarzenia - czy dotyczy istotnego celu lub zadania jednostki, czy może powodować ryzyko straty lub niegospodarnego działania;

- ⇒ złożoność i częstotliwość występowania – czy dana kwestia ma charakter incydentalny czy systematyczny, tj. czy dotyczy jednej komórki, całej struktury organizacyjnej, większości jednostek, czy całego działu, czy ma istotny wpływ na funkcjonowanie jednostki/resortu (zastrzeżenia zgłaszane przez jednostki w dziale mogą mieć istotny charakter dla tych jednostek, ale w skali całego działu nie muszą być już tak postrzegane);
- ⇒ czas trwania - od kiedy dana słabość istnieje;
- ⇒ działania zapobiegawcze - czy istnieją mechanizmy lub narzędzia, które zapobiegają wystąpieniu danego ryzyka (funkcjonowanie takich narzędzi obniża istotność);
- ⇒ środki korygujące - czy w przypadku wystąpienia zostały podjęte odpowiednie środki korygujące (podjęcie takich działań obniża istotność);
- ⇒ system zarządzania ryzykiem - czy system monitoruje tę okoliczność albo związane z nią ryzyko nie zostało zaakceptowane przez kierownictwo.

Kierownictwo i osoby uczestniczące w ocenie powinni zdawać sobie sprawę z tego, że wskazywanie zastrzeżeń oraz podejmowanych działań ma na celu rzetelną identyfikację wszystkich negatywnych zjawisk, jakie miały miejsce w jednostce dla systematycznego usprawniania działań resortu czy jednostki.

Dział trzeci obejmuje najważniejsze działania, które zostały podjęte i nakierowane na poprawę funkcjonowania kz. Dotyczy to przede wszystkim działań ujętych we wcześniejszych oświadczeniach gdzie stwierdzono niedoskonałości lub słabości systemu. Opisuje się również inne, niezaplanowane i nieujęte w ubiegłorocznym oświadczeniu działania mające na celu poprawienie funkcjonowania kz.

8.1.2 Źródła oceny kontroli zarządczej

Rzetelna i obiektywna ocena kz nie może opierać się wyłącznie na intuicji.

Wiedza i doświadczenie ministra lub kierownika jednostki są oczywiście istotne dla jej dokonania, ale podstawą oceny zawsze powinny być solidne dowody, które pozwolą na uzasadnienie oceny. Konieczne jest zatem możliwie jak najszersze i najdokładniejsze zebranie wszelkich informacji na temat funkcjonowania kz, które umożliwią jej prawidłową ocenę. Informacje pochodzą z najróżniejszych źródeł i powinny dotyczyć obszaru funkcjonowania jednostki oraz realizacji jej zadań i celów. Mogą pochodzić z następujących źródeł: monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny kz, systemu zarządzania ryzykiem, wyników pracy audytu wewnętrznego, wyników kontroli wewnętrznych (tj. kontroli prowadzonych przez wyspecjalizowaną komórkę kontrolną wewnątrz urzędu obsługującego ministra), wyników kontroli i audytów zewnętrznych (tj. kontroli i audytów prowadzonych przez uprawnione do tego organy kontroli i audytu lub przez uprawnionego audytora) lub innych źródeł informacji. Mogą to być również informacje pochodzące ze skarg i wniosków, wyniki audytów zewnętrznych, wnioski i rekomendacje z przeprowadzonych ocen (ewaluacji), oświadczenia o stanie kz jednostek wchodzących w skład działu administracji rządowej, opinia ka oraz wnioski i rekomendacje przeglądów i misji monitorujących instytucji Unii Europejskiej, innych państw lub misji organizacji międzynarodowych, do których należy Polska.

SCHEMAT WYBRANYCH ŹRÓDEŁ INFORMACJI DO OŚWIADCZENIA O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

W tym miejscu warto szczególną uwagę poświęcić na staranne zaplanowanie poszczególnych czynności podejmowanych dla zbierania informacji do oświadczenia. W założeniu, konstruując taki kalendarz, zgodnie z art. 70 ust. 1 i 3 ***ufp2009*** działa się w granicach terminów od końca listopada wcześniejszego roku (termin sporządzenia planu działalności), przez cały rok bieżący do końca kwietnia następnego roku (złożenie sprawozdania z wykonania planu działalności i oświadczenia o stanie kz). Pozostałe terminy, które wpływają na proces planowania czynności zbierania informacji mogą wynikać w szczególności z dokumentów takich jak:

- ⇒ plan działalności – w tym terminy oraz etapy realizacji poszczególnych zadań, z uwzględnieniem możliwości pomiaru wskaźników (czyli od kiedy można stwierdzić czy zadanie jest realizowane);
- ⇒ dokument opisujący przyjęty system zarządzania ryzykiem – w zależności od przyjętego modelu, trzeba zdawać sobie sprawę z terminów wynikających z raportowania ryzyk oraz okresowych przeglądów systemu;
- ⇒ „cząstkowe" oświadczenia o stanie kz – składane przez kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych lub piony w jednostce lub dziale administracji, dotyczy to w szczególności oświadczeń składanych przez kierowników jednostek których mowa w art. 70 ust 4 ***ufp2009***;
- ⇒ plan audytu – przewidziany i realizowany przez aw; należy zdawać sobie sprawę, kiedy, jakie informacje i jakiej wagi zostaną przebadane przez komórkę audytu, ponieważ mogą one w istotny sposób wpływać na treść oświadczenia;

- ⇒ plan kontroli wewnętrznej (instytucjonalnej) – ze wskazaniem na terminy kontroli obszarów szczególnego zainteresowania kierownictwa jednostki lub największego ryzyka;
- ⇒ plany działań/zadań podmiotów zewnętrznych – a w szczególności monitorujących, kontrolujących, audytujących i nadzorujących daną organizację (np. roczny plan pracy NIK).

Planując czynności zmierzające do pozyskania informacji do oświadczenia o stanie kz należy również zadbać o właściwą kolejność. Kalendarz powinien być tak skonstruowany, aby optymalnie wykorzystać czas przewidziany na złożenie oświadczenia przy założeniu, że wszelkie informacje na temat kz będą wpływały już w trakcie przygotowywania samego oświadczenia. Rolą osoby przygotowującej oświadczenie jest to, aby informacja była wystarczająco kompleksowa i aktualna.

Wszystkie zebrane informacje powinny być selekcjonowane i poddane ocenie z punktu istotności dla funkcjonowania systemu.

Katalog źródeł informacji do oświadczenia nie ma i nie może mieć zamkniętego charakteru. Co więcej, powinien on być stale rozbudowywany, aktualizowany i sprawdzany przez osoby dokonujące oceny. Można domniemywać, że liczba tych źródeł powinna być proporcjonalna do wielkości resortu lub jednostki (ilości zatrudnionych osób), liczby zadań, stopnia rozbudowania jej struktury organizacyjnej. Z praktyki administracji wynika, że do najważniejszych źródeł należą: samoocena, monitoring realizacji celów i zadań, system zarządzania ryzykiem, kontrola instytucjonalna, audyt wewnętrzny oraz ogląd jednostki przez podmioty zewnętrzne. Tym obszarom zostaną poświęcone kolejne podrozdziały.

8.1.3 Samoocena

Standard E.20 ***skz2009*** poleca dokonanie przynajmniej raz w roku samooceny kz.

Samoocena kz to proces, w którym dokonywana jest ocena funkcjonowania kz przez pracowników i kierownictwo jednostki. Jest ona narzędziem, które w stosunkowo krótkim czasie może dać ogólny obraz funkcjonowania kz.

Samoocena może mieć szczególne znaczenie w przypadku tych jednostek, które nie dysponują innymi narzędziami oceny kz, np. aw lub w których zasoby komórki aw można uznać za niewystarczające. Opinie pracowników mają szczególne znaczenie w przypadku tych jednostek lub obszarów w jednostce, w których inne źródła oceny kz są niewystarczające lub nieobecne. Mogą przeprowadzać ją osoby, które mają na co dzień do czynienia z wykonywaniem poszczególnych zadań czy poszczególnych procesów w jednostce.

Najpopularniejszą formą przeprowadzenia samooceny jest wykorzystanie do tego celu ankiet (kwestionariuszy). Samoocena kz jest dokonywana wówczas poprzez udzielenie odpowiedzi na pytania w nich sformułowane. Metoda kwestionariuszy powinna być wykorzystywana w szczególności w przypadku, gdy samoocena jest przeprowadzana w stosunkowo dużej jednostce lub pracownicy są rozproszeni w różnych lokalizacjach. Sprawdza się również, gdy środowisko wewnętrzne jednostki nie sprzyja dyskusji czy otwartemu wyrażaniu poglądów – ma to znaczenie w przypadku małych jednostek organizacyjnych, gdzie stosunkowo łatwo zidentyfikować osobę oceniającą. Jeżeli natomiast kierownictwo w zgodzie ze standardami kz promuje i zachęca do otwartej dyskusji, warto rozważyć metodę warsztatów samooceny. Jest to forma debaty, gdzie poglądy na temat funkcjonowania kz są szeroko dyskutowane w poszczególnych grupach roboczych i następnie wyciągane są wnioski i formułowana ocena.

Można wyróżnić następujące zalety tego źródła informacji:

- ⇒ wszyscy pracownicy dokonujący samooceny są bezpośrednio angażowani w ocenę ryzyka i mechanizmów kontroli, co może przyczyniać się do stałego doskonalenia kz, w tym ulepszania zarządzania ryzykiem;
- ⇒ może przyczynić się także do poprawy komunikacji pomiędzy kierownictwem a pracownikami jednostki oraz może wzmacniać świadomość odpowiedzialności kierownictwa i obowiązki pracowników jednostki w zakresie funkcjonowania kz;
- ⇒ umożliwia efektywne wykorzystanie zasobów aw, bowiem aw, posiadając więcej informacji o stanie kz, będzie mógł lepiej planować swoją pracę, np. koncentrować uwagę na tych obszarach, których nie obejmowała samoocena czy prowadzić bardziej wnikliwe badania w tych obszarach, w których samoocena wskazała na istotne niedoskonałości systemu.

Wykorzystanie ww. narzędzia jest ze swej istoty obarczone ryzykiem otrzymania niewiarygodnych wyników, gdyż opiera się na subiektywnej ocenie uczestników samooceny. Zwiększone ryzyko otrzymania niewiarygodnych wyników może występować w mniejszych jednostkach (np. z zatrudnieniem poniżej 100 osób), ze względu na zwiększone obawy uczestników samooceny co do możliwości identyfikacji autorów odpowiedzi. Na zwiększenie ryzyka nieskutecznego przeprowadzenia samooceny mogą wpłynąć przed wszystkim następujące czynniki:

- ⇒ brak widocznego, mocnego wsparcia ze strony kierownictwa jednostki;
- ⇒ wybór osoby koordynującej samoocenę, która nie posiada odpowiedniej wiedzy i umiejętności;
- ⇒ zbyt duże ograniczenie zakresu samooceny;
- ⇒ niezrozumienie przez pracowników jednostki celu samooceny;
- ⇒ niedoszacowanie zasobów (czas, ludzie) koniecznych do sprawnego przeprowadzenia i udokumentowania samooceny;
- ⇒ kultura organizacyjna w jednostce, w tym styl zarządzania, skłaniająca pracowników do udzielania raczej oczekiwanych niż szczerych odpowiedzi.

Należy zwrócić uwagę na następujące kluczowe elementy proces samooceny:

- ⇒ Wybór zespołu lub osoby koordynującej (w zależności od wielkości jednostki). Kierownik jednostki wyznacza osobę lub zespół odpowiedzialny za koordynację samooceny (przygotowanie, przeprowadzenie oraz opracowanie jej wyników). Zaleca się zaangażowanie koordynatora kz lub systemu zarządzania ryzykiem (o ile są takie stanowiska w jednostce). W ramach wykonywanych czynności doradczych i przejściowo może to być również audytor wewnętrzny, o ile nie rodzi to konfliktu z potrzebą zachowania obiektywizmu. Koordynator samooceny powinien posiadać jak największą wiedzę z zakresu kontroli zarządczej oraz działalności jednostki.

- ⇒ Wsparcie samooceny przez kierownika jednostki oraz kadry zarządzającej wysokiego szczebla przez cały czas trwania samooceny. Jest ono kluczowe dla powodzenia samooceny. Pracownicy jednostki powinni zostać poinformowani przez kierownika jednostki o planowanym przeprowadzeniu samooceny oraz wyznaczeniu osoby koordynującej ten proces, jej zadaniach i uprawnieniach. Kierownik jednostki powinien w wyraźny sposób zakomunikować pracownikom, że zależy mu na szczerej opinii pracowników o ocenianych obszarach działalności jednostki, a pracownicy nie będą ponosić żadnych negatywnych konsekwencji związanych z przedstawioną przez nich opinią. Wybór anonimowych ankiet jako narzędzia do przeprowadzenia samooceny powinien sprzyjać uzyskaniu szczerych odpowiedzi i opinii w procesie samooceny.
- ⇒ Określenie zakresu samooceny oraz ankietowanych. Samoocena może objąć swoim zakresem całą jednostkę, wybrane obszary jej działalności lub też wybrane zagadnienia kz (np. zabezpieczenia systemów informatycznych, efektywność komunikacji wewnętrznej, zarządzanie ryzykiem). Należy przyjąć, że samoocena powinna obejmować przynajmniej te obszary działalności, które służą realizacji kluczowych dla jednostki celów i zadań. Po ustaleniu zakresu samooceny należy określić zbiór osób, do których skierowane zostaną ankiety. Zbiór ten powinien być adekwatny do zakresu samooceny.
- ⇒ Opracowanie ankiet. Trzeba zwrócić szczególną uwagę i poświęcić wystarczająco dużo czasu na odpowiednie konstruowanie pytań, gdyż od ich jakości będzie zależeć jakość całej samooceny. Ankiety mogą być zredagowane w różny sposób, pytania w ankiecie mogą mieć charakter otwarty lub zamknięty, w ankiecie mogą być też stawiane tezy, z którymi osoba wypełniająca ankietę będzie się zgadzać albo nie. Należy rozważyć, czy ankiety będą jednolite dla wszystkich respondentów, czy też zestaw pytań będzie zróżnicowany dla różnych grup respondentów, np. kierowników komórek organizacyjnych, pozostałych pracowników jednostki z ewentualnym uwzględnieniem szczegółowych pytań skierowanych do pracowników jednostki zajmujących się sprawami finansowymi lub informatycznymi. Przygotowując ankiety należy dołożyć szczególnych starań, aby sformułowane pytania były zrozumiałe dla osób, które będą na nie odpowiadać, a które nie posługują się fachowym słownictwem z zakresu kz. Należy zatem unikać technicznych sformułowań. Zanim ankiety zostaną wykorzystane w procesie samooceny zaleca się przetestowanie, czy pytania zostały sformułowane w jasny i zrozumiały sposób. Jeżeli nie uda się uniknąć terminów technicznych, należy rozważyć przygotowanie słowniczka.
- ⇒ Szkolenia. Zarówno respondenci jak i osoby ankietujące powinni zostać przeszkoleni, przynajmniej w zakresie podstawowej wiedzy o kz oraz w zakresie celów i sposobu przeprowadzenia samooceny. W przypadku dużej liczby respondentów, można rozważyć opracowanie szkolenia w formie elektronicznej lub co najmniej opracowanie instrukcji wyjaśniającej cel samooceny i sposób wypełniania ankiet.

- ⇒ Harmonogram samooceny. Należy odpowiednio określić czas jej przeprowadzenia wraz z rozpisaniem na zaplanowanie oraz faktyczne przeprowadzanie, w tym przygotowanie, dystrybucję, wypełnienie i zebranie ankiet oraz analizę i udokumentowanie wyników. Harmonogram powinien również uwzględniać potrzebę szkoleń i warsztatów samooceny. Harmonogram musi tak organizować proces samooceny, aby umożliwić złożenie oświadczenia o kz w odpowiednim wyznaczonym przez ustawę lub ministra czasie.
- ⇒ Analiza. Przed przystąpieniem do analizy ankiet należy określić w porozumieniu z kierownikiem jednostki podstawowe kryteria analizy: może to być np.: określenie procentowego udziału negatywnych odpowiedzi, który określi stopień słabość kz. Po dokonaniu analizy ankiet może zajść konieczność przeprowadzenia dodatkowych badań, aby poznać przyczyny wskazania przez uczestników samooceny ryzyk lub słabości kz oraz wskazanie działań naprawczych.
- ⇒ Dokumentowanie wyników. Należy opracować wyniki w formie pisemnej. Raport rekomendujący ocenę dla kierownictwa powinien zawierać przynajmniej następujące informacje:

  1.cel przeprowadzanej samooceny;
  2.zakres samooceny (zarówno przedmiotowy, jak i podmiotowy);
  3.wyniki samooceny, w tym .ogólną ocena stanu kz (jeżeli można taką wypracować)
  4.zidentyfikowane ryzyka, słabości kz (jeżeli takie zostały zidentyfikowane oraz proponowane działania naprawcze (w przypadku zidentyfikowaniu ryzyk czy słabości kz).

Można załączyć wzory ankiet wykorzystanych w procesie samooceny oraz zarys metodyki samooceny. Przygotowany raport powinien zostać przekazany kierownikowi jednostki oraz wspólnie omówiony, Powinien zostać przekazany także aw i ka.

*Szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jsfp zawierają przykładowe pytania ankiety opracowane zgodnie z obszarami określonymi w **skz2009,** skierowane do kierowników komórek organizacyjnych jednostki oraz do pracowników. Pytania zostały opracowane przy założeniu, że samoocena obejmuje całą jednostkę.*

8.1.4 Monitoring realizacji celów i zadań oraz system zarządzania ryzykiem jako źródła informacji do oceny

Monitoring powinien uwzględniać przede wszystkim stan realizowanych celów i zadań oraz ich efekty w porównaniu do wcześniejszych założeń.

Aktualnie jednostki administracji rządowej i samorządowej składają liczne sprawozdania dotyczące wykonania zadań w myśl obowiązków nałożonych, co do zasady, przepisami prawa powszechnie obowiązującego. Warto tu wskazać choćby przepisy dotyczące sprawozdawczości budżetowej dotyczącej realizacji układu zadaniowego budżetu państwa za dany rok (w administracji rządowej) czy sprawozdania okresowe dotyczące realizacji programów współfinansowanych środkami z budżetu UE.

Kluczowym i podstawowym dokumentem z punktu widzenia ww. procesu powinno być sprawozdanie z wykonania planu działalności lub jego odpowiednika w organizacjach nie objętych obowiązkiem jego sporządzania. Warto zastanowić się przy tworzeniu planu działalności, czy i w jaki sposób włączyć do planu i sprawozdania cele i zadania zawarte w innych planach i informacje zawarte sprawozdaniach z ww. innych planów. Realizacja celów i zadań ujętych

w układzie zadaniowym budżetu państwa będzie przedmiotem części B sprawozdania z planu działalności ministra.

Przygotowanie sprawozdania może wymagać skonstruowania procesu sprawozdawczości obejmującego przygotowanie sprawozdań cząstkowych dotyczących celów i zadań rozpisanych na poszczególne jednostki, komórki organizacyjne lub osoby. Sprawozdania takie mogą być składane w wyznaczonym okresie czasu w roku dla umożliwienia oceny realizacji cząstkowej celu czy zadania. Należy mieć na uwadze, aby wykorzystać do całościowego panowania i monitorowania relacji celów i zadań treść wszystkich dokumentów dotyczących działu czy jednostki, w których znajdują się poprawnie wyrażone cele i zadania.

Cele i zadania, które są ujęte w planie działalności powinny mieć swoje odzwierciedlenie również w systemie zarządzania ryzykiem, jeśli taki istnieje w danej organizacji, który oprócz informacji o stanie wykonania zadania (charakterystycznej dla sprawozdawczości) może także zawierać informację o ryzykach dotyczących wykonania celów i zadań, ich wadze i prawdopodobieństwie oraz o adekwatnych mechanizmach kontrolnych minimalizujących możliwość materializacji ryzyka bądź minimlizujacych jego skutki. Identyfikacja i ocena ryzyka powinna być dokonywana w sposób usystematyzowany tzn. przy zastosowaniu tych samych zasad i kryteriów identyfikacji oceny i analizy. Produktem tego działania powinien być konkretny pisemny dokument (mapa ryzyka, rejestr ryzyka, arkusz oceny ryzyka). Dokument ten powinien identyfikować właścicieli poszczególnych ryzyk oraz osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem (por wymagania dotyczące określania celów i zadań w standardzie B.6 ***skz2009***). Ponadto dokument powinien zawierać nie tylko informacje dotyczące znaczenia ryzyka dla organizacji, ale i sposób reagowania na nie oraz opis mechanizmów kontrolnych, które będą odpowiedzią na ryzyka. Należy okresowo dokonywać aktualizacji ww. dokumentu dla odnotowania wszelkich zmian, które mogą wpłynąć na opis ryzyk, ocenę ich ważności, reakcję na nie i podjęte środki minimalizujące. Jeśli to jest uzasadnione wielkością lub ilością zadań organizacji, trzeba posłużyć się odpowiednio skonstruowanym systemem sprawozdawczym.

Warto również skonsultować się, zaprosić lub zaangażować osoby biorące bezpośredni udział w procesie zarządzania ryzykiem do zespołu zajmującego się przygotowywaniem oświadczenia o stanie kz.

Informacje o ryzykach pochodzące z wyżej opisanego narzędzia i oceny ryzyka mogą zostać wykorzystane do wyznaczenia obszarów organizacji podlegających samoocenie, kontroli czy aw.

8.2 Audyt wewnętrzny

8.2.1 Cel wprowadzenia, definicja i znaczenie audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny kontroli zarządczej

Wprowadzenie audytu wewnętrznego do polskiego sektora finansów publicznych jako osobnej instytucji, całkowicie niezależnej od wewnętrznej kontroli instytucjonalnej, zostało podyktowane potrzebą wyraźnego odróżnienia specyfiki aw oraz charakteru jego zadań. Wprowadzając tę instytucję do polskiego porządku prawnego wskazywano, że celami audytu wewnętrznego są w szczególności:

- ⇒ certyfikacja systemu zarządzania instytucją, która daje racjonalne zapewnienie prawidłowego funkcjonowania;
- ⇒ działanie prewencyjne, którego celem jest uniknięcie błędów i nieprawidłowości w przyszłości;

⇒ nastawienie na ulepszenie sposobu zarządzania (poprzez usprawnienie systemu kontroli wewnętrznej)[143].

Stwierdzenie przez audyt ewentualnych nieprawidłowości jest zaledwie produktem ubocznym jego działalności. W założeniach działanie aw ma dostarczać kierownikom jednostek audytowanych informacje służące poprawieniu efektywności oraz wprowadzaniu usprawnień systemowych, które pozwolą na zminimalizowanie zaistnienia ryzyka w przyszłości i znacznie usprawnią działalność całej organizacji.

8.2.2 Regulacje prawne dotyczące działania audytu wewnętrznego

Definicję, organizację, tryb i sposób przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o jego pracy i wynikach w jsfp szczegółowo określają:

⇒ przepisy działu VI **ufp2009** *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (art. 272-296);

⇒ przepisy rozporządzenia metodycznego z 2010 r. zawierające między innymi:

1. sposób sporządzania, elementy oraz realizację planu audytu;
2. tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego i dokumentowania jego przebiegu;
3. sposób sporządzania oraz elementy wyników audytu wewnętrznego;
4. sposób sporządzania oraz elementy sprawozdania z wykonania planu audytu;
5. tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego przez Ministra Finansów lub Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej;
6. tryb przeprowadzania oceny audytu wewnętrznego przez Ministra Finansów lub Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej;

⇒ standardy audytu wewnętrznego dla jsfp**.**

Począwszy od 2006 r. na mocy porozumienia zawartego z Stowarzyszeniem Audytorów Wewnętrznych IIA Polska Minister Finansów publikuje jako standardy audytu wewnętrznego dla jsfp standardy wydane przez ww. organizację [*Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* **(*mszpzaw2011*)**] w dokonanym przez nią polskim przekładzie***.***

IIA czyliTthe Institute of Internal Auditors (Instytut Audytorów Wewnętrznych) to międzynarodowa organizacja audytorów wewnętrznych. Ma siedzibę w Stanach Zjednoczonych Ameryki. Skupia na całym świecie ponad sto tysięcy osób zrzeszonych w blisko 200 oddziałach krajowych (w tym polskim oddziale Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska) i organizacjach afiliowanych. Organizacja została założona w 1941 r., prowadzi działania w zakresie tworzenia i promowania standardów, upowszechniania dobrych praktyk zawodowych oraz szkoleń i certyfikacji[144]*.*

[143] MF, *Zasady wdrażania* (2003), s. 12.

[144] Więcej informacji o IIA dostępne jest na jej centralnej witrynie internetowej: www.theiia.org oraz witrynie polskiego oddziału Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska http://www.iia.org.pl .

Warto pamiętać, że:

- ⇒ zgodnie z art. 273 ust. 2 ***ufp2009*** audytor wewnętrzny kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego określonych przez Ministra Finansów. Zatem pomimo, iż ww. standardy zostały opublikowane w formie komunikatu Ministra Finansów, audytorzy zostali zobowiązani przez przepisy ustawy do ich stosowania. Obowiązek ten dotyczy również usługodawców (o których mowa będzie dalej w rozdziale 8.2.4.4);
- ⇒ standardy są powszechnie uznawanym na świecie, podstawowym źródłem zasad wykonywania aw. Wdrożenie ich do stosowania w administracji publicznej jest podstawowym elementem II filaru koncepcji publicznej kontroli wewnętrznej;
- ⇒ przepisy ww. aktów prawnych wdrażają wiele rozwiązań opisanych w standardach.

*W treści niniejszego opracowania przedstawiając organizację, tryb i sposób działania aw koncentrujemy się na przedstawieniu wytycznych zawartych w **ufp2009** i **rm2010,** wskazując do jakich standardów ze zbioru **mszpzaw2011** nawiązują zawarte w nich rozwiązania. Ze względu na rozmiary i temat opracowania (kontrola zarządcza) nie zostały omówione wszystkie standardy ze zbioru **mszpzaw2011.***

Ww. standardy stanowią element zbioru *Międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej IIA.* Należy pamiętać, że zbiór ten obejmuje zasadniczo dwa typy wytycznych IIA: (1) obowiązkowe i (2) aprobowane i szczególnie zalecane. Obok standardów, do wytycznych obowiązkowych należą również dwa inne dokumenty: *Definicja audytu wewnętrznego* oraz *Kodeks etyki*. Obydwa te dokumenty zostały również udostępnione przez IIA w języku polskim. Nie stanowią one jednak obligatoryjnego źródła zasad dla audytorów wewnętrznych jsfp, aczkolwiek:

- ⇒ Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych MF zachęca do stosowania *Kodeksu etyki*[145];
- ⇒ std 1100 ***mszpzaw2011*** wymaga zapisania obowiązku stosowania ich w przepisach wewnętrznych jednostki**.**

Budowa standardów opisana została w sposób następujący: „Standardy obejmują standardy atrybutów, działania oraz wdrożenia. Standardy atrybutów (uwaga MF – oznaczane numerem od 1000 w górę) określają cechy organizacji i osób świadczących usługi audytu wewnętrznego. Standardy działania (uwaga MF – oznaczane numerem od 2000 w górę) opisują charakter działań audytu wewnętrznego oraz określają kryteria jakościowe służące ich ocenie. Standardy atrybutów i działania dotyczą wszystkich usług audytu wewnętrznego. Ich rozwinięciem są standardy wdrożenia, które opisują wymagania dotyczące działań zapewniających (A) lub doradczych (C)"[146].

[145] Por. strona internetowa MF: *Bezpieczeństwo finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Najczęściej zadawane pytania*: Jakie zasady etyczne obowiązują audytora wewnętrznego? dostępne po adresem: http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=489&id=260827, data dostępu: 1 lutego 2012 r.

[146] Por. ***Mszpzaw2011***, *Wprowadzenie do standardów*. Tekstom standardów towarzyszą interpretacje stanowiące integralną część ww. tekstu. Standardy zawierają też słowniczek.

Zbiór przepisów regulujących działanie aw *w* jsfp powinny dopełniać przepisy wewnętrzne całościowo przedstawiające najważniejsze zagadnienia dla funkcjonowania aw. ***Mszpzaw 2011*** wskazują, że dokument ten określany kartą audytu:

- ⇒ musi być okresowo przeglądany i w razie potrzeby aktualizowany przez zarządzającego audytem wewnętrznym (kierownika komórki audytu wewnętrznego) oraz przedstawiany do zatwierdzenia kierownictwu wyższego szczebla i radzie (czyli kierownikowi danej jsfp – uwaga MF) (std 1000 – *Cel, uprawnienia i odpowiedzialność*);
- ⇒ obejmuje cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego, które muszą być zgodne z *Definicją audytu wewnętrznego*, *Kodeksem etyki* i *Standardami* (std 1000 –*Cel, uprawnienia i odpowiedzialność*);
- ⇒ ustala pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji, uprawnia do dostępu do danych, personelu i majątku rzeczowego w zakresie wymaganym do wykonywania zadań audytowych oraz określa zakres działania audytu wewnętrznego (interpretacja std 1000, por. definicja ze słowniczka ***mszpzaw2011***);
- ⇒ musi określać charakter usług zapewniających w organizacji (std 1000 A1) i charakter usług doradczych (std 1000 C1);
- ⇒ jest ostatecznie zatwierdzany przez radę (interpretacja std 1000) [147];
- ⇒ musi opisywać obowiązek stosowania ***mszpzaw2011***, Definicji audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki (std 1010 – Uznawanie *Definicji audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki i Standardów* w karcie audytu wewnętrznego).

8.2.3 Definicja audytu wewnętrznego

W myśl art. 272 ***ufp2009*** audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki (czyli jsfp*)* w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kz w dziale lub w jednostce oraz czynności doradcze. Najważniejszymi, acz nie jedynymi kryteriami oceny kz mają być jej adekwatność, skuteczność i efektywność**.**

Takie rozumienie audytu wewnętrznego uzupełnia *Definicja audytu wewnętrznego* IIA:

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo[148].

---

[147] Rada w myśl definicji ze słowniczka ***mszpzaw2011*** to organ zarządzający organizacji, jak np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, kierujący jednostką. Za radę można uznać także organ stanowiący, radę zarządzającą lub powierniczą w organizacjach non profit. Radą może też być inna dedykowana jednostka organizacyjna, w tym komitet audytu, któremu funkcjonalnie może podlegać zarządzający *aw.* Zgodnie z warunkami dotyczącymi podporządkowania organizacyjnego aw w jsfp wymienionymi w art. 280 oraz 282 ust. 1 *ufp2009* – dokument jest zatwierdzany przez kierownika jednostki, któremu podporządkowany jest audytor wewnętrzny.

[148]. Aktualny polski przekład *Definicji audytu wewnętrznego* jest zamieszczony na witrynie internetowej Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska w zakładce *Baza wiedzy* pod adresem: http://www.iia.org.pl/images/stories/MD_WWW/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2011_final.pdf, data dostępu: 1 lutego 2012 r. Definicja ta nie jest elementem ***mszpzaw2011***.

Warto rozwinąć, co oznaczają poszczególne elementy obydwu definicji według ***mszpzaw2011*** i jak zostały one wdrożone w przepisach ***ufp2009*** oraz ***rm2010.***

Niezależność to niezbędna cecha wymagana od audytu wewnętrznego (std 1110 - *Niezależność i obiektywizm*), a zatem dotyczy działania komórki lub stanowiska pracy. W myśl interpretacji std 1100 to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny lub zarządzającego audytem wewnętrznym[149]. W celu osiągnięcia poziomu niezależności niezbędnego do skutecznego wykonywania obowiązków aw, zarządzający aw, w myśl std 1100, ma bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownictwa wyższego szczebla i rady.

Obiektywizm to cecha wymagana od audytora wewnętrznego (std 1110). W myśl interpretacji std 1100 oraz definicji ze słowniczka ***mszpzaw2011*** to „bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób".

W przepisach ***ufp2009*** mowa o:

- ⇒ zapewnieniu podległości organizacyjnej kierownikowi jednostki (dyrektorowi generalnemu urzędu w zakresie określonym odrębnymi przepisami czyli przede wszystkim przepisami art. 25 ***usc2008***);
- ⇒ obowiązku spoczywającym na kierowniku jednostki (dyrektorze generalnym urzędu w zakresie określonym odrębnymi przepisami) dotyczącym zapewnienia warunków do prowadzania niezależnego, obiektywnego i efektywnego aw (art.2 82 ust.1 ***ufp2009***);
- ⇒ uprawnieniach audytora wewnętrznego (art. 282 ust. 2 i 3 ***ufp2009***).

Celem aw w myśl *Definicji audytu wewnętrznego* ma być „przysporzenie wartości". W myśl definicji ze słowniczka ***mszpzaw2011*** „wartość dodana usług zapewniających i doradczych polega na zwiększeniu szans organizacji na osiągnięcie celów, wskazaniu możliwości usprawnienia działalności operacyjnej i/lub zmniejszeniu ryzyka".

Usługi zapewniające według definicji ze słowniczka ***mszpzaw2011*** to „Obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalności, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przeglądy typu *due diligence*[150]". Usługi doradcze w myśl definicji ze słowniczka ***mszpzaw2011*** to „doradztwo i pokrewne usługi na rzecz klienta. Charakter i zakres tych usług są uzgodnione z klientem. Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości

[149] W myśl definicji ze słowniczka ***mszpzaw2011*** to „brak okoliczności, które zagrażają lub mogłyby poddać w wątpliwość obiektywizm".

[150] Przez przeglądy typu *due diligence* należy rozumieć poddanie przedsiębiorstwa, będącego przedmiotem sprzedaży, wnikliwemu badaniu pod względem jego handlowych, finansowych, prawnych i podatkowych kondycji przed podjęciem właściwych negocjacji. Por. Lewandowski (2004) i *funkcja badania „due diligence"* Dosłowne polskie tłumaczenie „należyta staranność" nie oddaje całości treści tego pojęcia i nie umieszcza go jednoznacznie w wąskim kontekście przebiegu procesu fuzji i przejęć przedsiębiorstw, choć rodowód tej instytucji tkwi w prawie amerykańskim, a dokładnie w zasadzie konieczności zachowania przez kupującego należytej ostrożności przed i czasie transakcji. Przeglądy typu *due diligence* mają zatem znikome znaczenie jako sposób wykonania zapewniającego przez aw sektora finansów publicznych.

i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa. Przykładami takich usług są: konsultacja, doradztwo, facylitacja[151] oraz szkolenie".

W ślad za ***mszpzaw2011*** w art. 272 ust. 1 ***ufp2009*** oraz § 2 pkt. 3 i 4 ***rm2010*** opisano dwa typy zadań audytowych*:*

- ⇒ zadania zapewniające - zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oraz systematycznej oceny kz (§ 2 pkt. 3 ***rm2010*)**. Sposób i tryb wykonywania zadań zapewniających został opisany przed wszystkim w przepisach oraz § 2 pkt 3 i 4 ***rm2010*** oraz §§ 17 - 28 ***rm2010***;
- ⇒ czynności doradcze – „inne niż zadania zapewniające, działania podejmowane przez audytora wewnętrznego, których charakter i zakres jest uzgodniony z kierownikiem jednostki, a których celem jest zwłaszcza usprawnienie funkcjonowania jednostki" (§ 2 pkt 4 ***rm2010*)** Sposób i tryb wykonywania zadań zapewniających został opisany przed wszystkim w przepisach § 31 - 32 ***rm2010***[152].

W tym miejscu warto jeszcze raz zaznaczyć granicę pomiędzy takimi pojęciami jak „audyt wewnętrzny" i „kontrola zarządcza". Podstawowa różnica między nimi polega na wzajemnym usytuowaniu. Audyt wewnętrzny jest jednym z elementów kz, a ściślej mówiąc narzędziem jej monitorowania, profesjonalnej oceny oraz źródłem rekomendacji usprawniających. Jednocześnie aw cechuje obiektywność i niezależność, dlatego organizacja aw w jednostce powinna być w jak największym stopniu usamodzielniona w stosunku do pozostałych komórek. Natomiast kz z natury swoim zasięgiem obejmuje całą organizację. Celem kz jest zapewnienie realizacji celów i zadań, natomiast celem aw jest ocena tej kontroli oraz czynności doradcze. Z tego powodu aw nie powinien uczestniczyć w budowaniu i zarządzaniu systemem kz, ponieważ mogłoby to rzutować na obiektywność jego oceny. Nie można też próbować zastąpić kz aw, ponieważ audytor wewnętrzny w przeciwieństwie do kierownika jednostki nie posiada i nie może posiadać kompetencji władczych nad procesami w jednostce. Natomiast skuteczny aw powinien być narzędziem monitorowania i oceny kz. Podsumowując aw i kz stanowią nierozerwalną podstawę adekwatnego, skutecznego i efektywnego zarządzania celami i zadaniami w każdym dziale administracji rządowej i w jsfp (oczywiście takiej, w której istnienie aw jest uzasadnione rozmiarami jednostki i jej zadaniami).

[151] Przez facylitację (czyli dosłownie „ułatwianie") należy tu rozumieć metodę rozwiązywania sporów i dochodzenia do wspólnych efektów i wypracowania wspólnej drogi w danym przedsięwzięciu w ramach organizacji, w którym uczestniczy wiele stron o rożnych zdaniach i metodach pracy. Podstawowym elementem takiej metody jest praca facylitatora – przygotowanej do tego celu osoby, która w sposób bezstronny nadzoruje przebieg pracy uczestników przedsięwzięcia, przeciwdziała konfliktom i pomaga uczestnikom radzić sobie z różnymi rodzajami napięć i nacisków, wspomaga uczestników przedsięwzięcia przy tworzeniu planu i innych konstruktywnych rozwiązań dla osiągnięcia rezultatów (ale nie bierze udziału w tworzeniu produktów i nie bierze odpowiedzialności za rezultaty).

[152] Doradztwo audytu wewnętrznego wykonywane jest zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie kierownictwa. Podczas świadczenia tych usług audytor zobowiązany jest zachować obiektywizm i nie może dopuścić do sytuacji, w której *de facto* przejmuje obowiązki kierownictwa (§ 30 ust. 1 ***rm2010)***.

8.2.4 Organizacja prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych

8.2.4.1 Zakres podmiotowy audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych

Przepis art. 274 ust. 1 ***ufp 2009*** wskazuje, że audyt wewnętrzny prowadzi się w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstwach, urzędach wojewódzkich, izbach celnych, izbach skarbowych, Narodowym Funduszu Zdrowia, Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym w zarządzanych przez niego funduszach, Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym w funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.

Przepisy art. 274 ust. 2-6 ***ufp 2009*** wskazują kolejne kategorie podmiotów, w których audyt wewnętrzny prowadzi się po zaistnieniu następujących ustawowo wyznaczonych przesłanek:

- ⇒ państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 milionów złotych;
- ⇒ uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 mln złotych;
- ⇒ samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jst, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 mln złotych;
- ⇒ agencjach wykonawczych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 mln złotych;
- ⇒ państwowych funduszach celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 mln złotych**;**
- ⇒ jst, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jst kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 mln złotych;
- ⇒ pozostałych jsfp, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu aw;
- ⇒ jednostkach w dziale wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem lub jednostkach podległych lub nadzorowanych i wskazanych przez Prezesa Rady Ministrów. Dotyczy to również jednostek obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane.

Jak szeroki jest zakres prowadzenia audytu wewnętrznego w jst ?

Audyt wewnętrzny prowadzony w jst obejmuje urząd tej jednostki oraz samorządowe jednostki organizacyjne (jednostki organizacyjne jst). Jednostki organizacyjne jst nie mają obowiązku prowadzenia aw nawet po przekroczenia kwoty 40 mln złotych przychodów/dochodów lub wydatków. Na podstawie art. 274 ust. 5 ***ufp2009*** aw w samorządowej jednostce organizacyjnej może być jednak prowadzony na podstawie decyzji kierownika takiej jsfp. W roku 2010 MF otrzymało informację od 132 samorządowych jednostek organizacyjnych, że jest w nich prowadzony aw[153]. W myśl przepisów ***ufp2009*** ww. samorządowe jednostki organizacyjne, pomimo prowadzenia w nich aw przez audytora zatrudnionego w ww. jednostce, nie są wyłączone z zakresu aw prowadzonego przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jst lub audytora, któremu zlecono audyt w jst na podstawie umowy z usługodawcą[154].

W myśl przepisów ***rm2010*** komórką audytowaną jest komórka organizacyjna w urzędzie jst, w której prowadzony jest audyt wewnętrzny lub jednostka organizacyjna jst, w której prowadzony jest audyt wewnętrzny (§ 2 pkt 2 c-d ***rm2010***).

Kiedy następuje przekroczenie kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów powodujące skutek w postaci prowadzenia audytu wewnętrznego?

Przepisy art. 274 ust. 2 pkt 1-5 oraz ust. 3 ***ufp2009*** odnoszą się do każdego jednorazowego, nawet nadzwyczajnego, przekroczenia określonego w niej progu kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów. Przekroczenie wskazanych w art. 274 ust. 2 pkt 1-5 oraz ust. 3 ***ufp2009*** kwot w budżecie jst lub planie finansowym jsfp***,*** będące przesłanką powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego, może nastąpić zarówno w momencie uchwalenia uchwały budżetowej jst i zatwierdzenia planu jsfp***,*** zmiany uchwały czy planu. W sytuacji, kiedy wszystkie powyższe kwoty osiągną ponownie poziom niższy niż 40 mln złotych, obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego wygaśnie.

Jak należy liczyć kwoty dochodów i wydatków, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w państwowej jednostce budżetowej?

Jak wiemy z pierwszej części opracowania, niektóre państwowe jednostki budżetowe pełnią rolę jednocześnie dysponenta trzeciego stopnia oraz pierwszego i/lub drugiego stopnia. Trzeba wiedzieć, że środki budżetowe, które jednostka przekazuje jako np. dysponent drugiego stopnia stanowią odrębne pozycje w stosunku do kwot dochodów i wydatków ujętych w jej planie finansowym. Wobec tego nie należy brać ich pod uwagę przy ustalaniu wysokości kwoty, której przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 274 ust. 2 pkt 1 ***ufp2009***.

Czy istnieje sankcja za uchylenie się od obowiązku prowadzenia aw?

Aktualnie już tak. Art. 65 pkt 7 ***uPwufp2009*** zmienił w tym względzie przepisy ***uondfp2004.*** Od 1 stycznia 2010 r. zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jsfp do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy

[153] Por. MF, *Sprawozdanie za 2010* r. (2011), s. 13.

[154] Por. trafnie zauważył to również komentator przepisów ***ufp2009.*** Por. Walczak P., *Audyt wewnętrzny* [w:] Lachowicz (2010), s. 518.

z usługodawcą jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych (art. 18a ***uPwufp2009***).

8.2.4.2 Szczególne cechy organizacji audytu wewnętrznego w dziale administracji rządowej, jst, wojewódzkiej administracji zespolonej i wobec jednostek podległych i nadzorowanych przez inne jednostki

Na podstawie definicji aw zawartej w art. 272 ust. 1 ***ufp2009*** należy rozumieć, że celem aw jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kz w dziale lub w jsfp oraz czynności doradcze. Przepisy ***ufp2009*** dają aw działającemu w ministerstwie następujące narzędzia do wykonania ww. działań w dziale:

- ⇒ w przypadku gdy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego konieczne jest dokonanie czynności w innych jednostkach w dziale, minister kierujący działem może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w ministerstwie do ich dokonania (art.287 ust. 2 ***ufp2009***);
- ⇒ audytor wewnętrzny zatrudniony w ministerstwie w trakcie dokonywania ww. czynności ma takie same uprawnienia do uzyskiwania informacji w jednostkach w dziale, jak w przypadku własnego ministerstwa (art.287 ust. 5 ***ufp2009***);
- ⇒ w ramach obsługi ka komórka aw utworzona w ministerstwie:

  1. gromadzi plany audytu, sprawozdania z wykonania planów oraz inne, niezbędne dla ka, informacje z jednostek w dziale (art. 291 ust. 1 pkt 1 ***ufp2009***);
  2. przygotowuje zbiorcze informacje o istotnych ryzykach i słabościach kz oraz proponowanych usprawnieniach kz (art. 291 ust. 1 pkt 2 ***ufp2009***);
  3. prowadzi inne działania mające na celu wsparcie ka (art. 291 ust. 1 pkt 4 ***ufp2009***);
  4. kierownicy komórek aw w jednostkach w dziale przekazują, na wniosek kierownika komórki aw utworzonej w ministerstwie, dokumenty i informacje potrzebne dla obsługi ka (art. 291 ust. 2 ***ufp2009***).

Przepisy art. 287 ust. 1 i 5 ***ufp2009*** dają podstawę do prowadzenia aw (w tym systematycznej oceny kz) w jednostkach organizacyjnych jst przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jst z upoważnienia odpowiednio: wójta (burmistrza, prezydenta miasta) lub przewodniczącego zarządu jst.

Z kolei przepisy art. 287 ust. 3 i 4 ***ufp2009*** dają podstawę do dokonania czynności koniecznych dla przeprowadzenia aw w każdej jednostce podległej lub nadzorowanej przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej oraz dokonania czynności w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie wojewódzkim.

Natomiast powiatowa administracja zespolona służb, inspekcji i straży nie jest obejmowana czynnościami prowadzonymi przez komórkę aw w starostwie powiatowym, ponieważ organy służb, inspekcji i straży, pomimo ich zespolenia ze starostą, pozostają organami administracji rządowej, a wykonując zadania powiatu, czynią to we własnym imieniu[155].

Warto pamiętać, że ww. jednostki podległe i nadzorowane mogą również prowadzić aw

[155] Por. publikacja na stronie internetowej MF w zakładce *Bezpieczeństwo finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Najczęściej zadawane pytania:* Czy komórka audytu wewnętrznego starostwa powiatowego obejmuje zakresem prowadzonego audytu powiatową administrację zespoloną służb, inspekcji i straży? pod adresem: http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=489&id=210121, data dostępu: 1 lutego 2012 r.

spełniwszy kryteria związane z przekroczeniem progu dochodów i wydatków, na mocy decyzji podjętej przez kierownika jednostki lub na mocy decyzji ministra lub Prezesa Rady Ministrów.

8.2.4.3 Powiadomienie o prowadzeniu audytu wewnętrznego

W myśl 274 ust. 7 ***ufp2009*** kierownicy jednostek, o których mowa w ust. 2-6 ww. artykułu (czyli tych, które przekroczą wskazany próg dochodów/wydatków itd., tych, w których decyzję o prowadzenia aw podejmie kierownik jednostki lub tych, w których prowadzenie aw nakaże minister lub Prezes Rady Ministrów), mają obowiązek pisemnie poinformować Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia aw. Ustawodawca nie określił momentu oraz sposobu rozpoczęcia działań związanych z audytem wewnętrznym. Ograniczył się do podania normatywnej definicji audytu (art. 272 ust. 1 ***ufp2009***) oraz wskazania audytora i usługodawcy niezatrudnionego w jednostce jako podmiotów uprawnionych do prowadzenia audytu (art. 275 ***ufp2009***). Nie został wskazany również termin, w jakim kierownik jednostki powinien dokonać czynności przewidzianej w art. 274 ust. 7 ustawy (przekazanie informacji Ministrowi Finansów). Wobec powyższego należy przyjąć, że audyt wewnętrzny zaczyna funkcjonować w jednostce najwcześniej z dniem zatrudnienia audytora na podstawie stosunku pracy albo stosunku służbowego, albo zawarcia umowy z usługodawcą (art. 279 ust. 2 i 3 ***ufp2009***). W przypadku powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce (na podstawie art. 274 ust. 2 - 6 ustawy) kierownik jednostki powinien poinformować Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego niezwłocznie po zatrudnieniu audytora wewnętrznego lub podpisaniu umowy z usługodawcą[156].

W przypadku jsfp, o których mowa art. 274 ust. 5-6 ***ufp2009***, to minister albo Prezes Rady Ministrów wskazując jednostkę zobowiązaną prowadzenia aw w jsfp określają także termin jego rozpoczęcia prowadzenia aw.

8.2.4.4 Organizacja komórki audytu wewnętrznego w jednostce. Usługodawca

Aw w jsfp prowadzi zatrudniony audytor wewnętrzny lub usługodawca nie zatrudniony w jednostce zwany dalej usługodawcą(art. 275 ***ufp2009***).

Audytorzy zatrudnieni są w jedno- lub wieloosobowych komórkach organizacyjnych lub stanowiskach pracy. Audytor wewnętrzny, który jest kierownikiem komórki powinien być bezpośrednio podległy kierownikowi jednostki. Kwestia podległości audytora wewnętrznego w urzędzie administracji rządowej, w którym utworzono stanowisko dyrektora generalnego, wymaga odrębnego wyjaśnienia, które prezentujemy w ramce.

Komu i w jakim zakresie podlega kierownik komórki audytu wewnętrznego w urzędzie administracji rządowej*?*

Zgodnie z art. 280 ***ufp2009*** *audytor wewnętrzny kierujący komórką wieloosobową, podobnie jak audytor zatrudniony w komórce jednoosobowej, powinien podlegać bezpośrednio (wprost) kierownikowi jednostki oraz administracyjnie dyrektorowi generalnemu (podległość*

[156] Por. publikacja na stronie internetowej MF w zakładce *Bezpieczeństwo finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Najczęściej zadawane pytania:* Kiedy należy pisemnie poinformować Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych? pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=489&id=283665, data dostępu: 8 lutego 2012 r.

organizacyjna).

*Istotna zmiana stanu prawnego w powyższym zakresie polega na ograniczeniu kompetencji dyrektora generalnego w odniesieniu do czynności będących działaniami audytu wewnętrznego. Wobec braku w **ufp2009** odpowiednika art. 50 ust. 1 **ufp2005,** po 31 grudnia 2009 r. nie może on już wykonywać zadań związanych z kontrolą zarządczą (wcześniej finansową) i audytem wewnętrznym przypisanych kierownikowi jednostki. Wszystkie prerogatywy, jakie dotychczas łączą się z funkcją kierownika jednostki, np. uzgadnianie rocznych planów audytu, czy udzielanie upoważnień do przeprowadzenia audytu, przysługują szefowi urzędu (kierownik jednostki w rozumieniu art. 53 **ufp2009**).*

*Warto podkreślić, że sygnalizowana zmiana dotyczy wyłącznie płaszczyzny merytorycznej. Nadal bowiem, zważywszy na dyspozycję art. 280 **ufp2009**, dyrektor generalny korzysta z uprawnień określonych przepisami art. 25 ust. 4 pkt 1 lit. h oraz pkt 2**usc2008**.*

*Biorąc pod uwagę normatywną treść wskazanych wyżej przepisów, jak również w pełni korespondujący z nimi art. 282 ust. 1 **ufp2009**, nowe rozwiązania prawne nie naruszają kompetencji dyrektorów generalnych w zakresie sprawowania bezpośredniego nadzoru nad komórkami organizacyjnymi (m.in. poprzez kontrolę prawidłowości i terminowości wykonania zleconych im zadań, w tym zadań realizowanych przez komórki audytu). Pod rządem obecnej ustawy dyrektorzy generalni wykonują czynności z zakresu prawa pracy wobec audytorów zatrudnionych w urzędach oraz odpowiadają za:*

1. zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego,

2. wyraźne oddzielenie funkcji audytu od działalności operacyjnej urzędu,

3. ciągłość prowadzenia audytu w jednostce.

Z kolei w myśl art. 276 ***ufp2009*** w jst zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z aw wykonują odpowiednio: wójt (burmistrz, prezydent miasta) oraz przewodniczący zarządu jst.

Komórce aw zapewnia się również organizacyjną odrębność (art. 282 ust. 1 ***ufp2009***). Takie usytuowanie ma zapewnić warunki do niezależnego i obiektywnego prowadzenia aw w stosunku do pozostałych komórek organizacyjnych. Obiektywizm działalności komórki aw w ministerstwach oraz w jednostkach w dziale ma zapewniać również ustawowe wzmocnienie stosunku pracy kierownika komórki aw. Zmiana warunków płacy lub pracy, czy też rozwiązanie umowy nie może nastąpić bez zgody właściwego komitetu audytu (art. 281 ***ufp2009***).

Usługodawca prowadzi audyt wewnętrzny na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej z kierownikiem jednostki na okres co najmniej roku (art. 279 ust. 3 ***ufp2009***). Powinna ona zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu zgodnie z przepisami ***ufp2009***. Ponadto należy w niej określić zasady postępowania z wypracowanymi w trakcie audytu dokumentami. W umowie należy także określić sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. Usługodawcą może być zarówno osoba fizyczna spełniająca wymagania ustawy oraz posiadająca kwalifikacje określone w art. 286 ***ufp2009***, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą spełniająca wymagania ustawy oraz posiadająca kwalifikacje określone w art. 286 ***ufp2009*** jak i osoba prawna, w tym spółka kapitałowa, zatrudniająca osoby spełniające wymagania i posiadające kwalifikacje określone w art. 286 ***ufp2009***.

Przepisy ustawy nałożyły ograniczenia co do zakresu podmiotowego jednostek, które mogą skorzystać z możliwości prowadzenia aw przez usługodawcę. W jsfp, o których mowa w art. 274 ust. 2 [państwowych jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej (dot. wyłącznie tworzonych przez Skarb Państwa), agencjach wykonawczych oraz państwowych funduszach celowych) aw może być prowadzony przez usługodawcę gdy jednostka zatrudniają mniej niż 200 pracowników lub wartość ich przychodów/dochodów lub kosztów/wydatków (liczona osobno) nie przekroczy wartości 100 mln złotych (art. 278 ust. 1 ***ufp2009***). W przypadku jednostek w dziale odpowiedni minister musi wydać zgodę na zatrudnienie usługodawcy (art. 278 ust. 2 ***ufp2009***). W przypadku jednostek podległych lub nadzorowanych oraz jednostek obsługujących organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów zgodę na zatrudnienie usługodawcy wydaje Prezes Rady Ministrów (art. 278 ust. 4 ***ufp2009***). Audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę również w jst pod warunkiem, że ujęta w uchwale budżetowej danej jst kwota przychodów dochodów oraz kwota wydatków i rozchodów nie przekroczy 100 mln złotych (art. 278 ust. 3 ***ufp2009***).

8.2.5 Planowanie działalności audytu wewnętrznego

Zamierzeniem przyświecającym niniejszemu opracowaniu nie jest dokładne opisanie metodyki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej oraz aw. Pragniemy jedynie przedstawić zagadnienia najważniejsze dla osoby, która zajmuje się budowaniem czy poprawianiem funkcjonowania kz na obu poziomach albo chce korzystać z informacji dostarczanej przez audytorów. Takimi zagadnieniem wydaje nam się: opis planowania audytu, opis sposobu przekazywania informacji o zbadanych sprawach/wykonanych badaniach, opis zasad wdrażania wniosków i zaleceń kontrolerów i audytorów.

W niniejszym rozdziale pragniemy przedstawić jak planowanie wpływa na systematyczny charakter oceny kz przez aw.

Standardy ***mszpzaw2011*** przedstawiają jako cechę charakterystyczną aw opracowanie planu opartego na udokumentowanej analizie ryzyka, określającego priorytety działań aw zgodne z celami organizacji, obejmującego również czynności doradcze oraz zawierającego informacje o zasobach koniecznych do jego wykonania Plan przygotowywany jest z udziałem kierownictwa oraz rady i zatwierdzany przez nie (por std 2010 –*Planowanie,* std 2020 –*Informowanie i zatwierdzanie* oraz std 2030 – *Zarządzanie zasobami).*

W myśl przepisów ***ufp2009*** podstawą wszystkich działań aw w jsfp powinien być roczny plan audytu (art. 283 ust. 1 ***ufp2009***). Jest to dokument przygotowywany do końca roku poprzedzającego przez kierownika komórki aw w porozumieniu z kierownikiem jednostki (art. 283 ust. 3 ***ufp2009***). Należy pamiętać, że działanie w porozumieniu z kierownictwem jednostki nie powinno ograniczać się do podpisania planu przez kierownika. Oznacza ono raczej konieczność sformułowania przez kierownika własnych oczekiwań wobec planu, optymalnie w wyniku wspólnej dyskusji z audytorem wewnętrznym, przy uwzględnieniu priorytetów istotnych z punktu widzenia jednostki. Ważnym jest podkreślenie w tym miejscu, że tylko realne zaangażowanie się kierownika w określenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego planu umożliwi uzyskanie przez niego informacji niezbędnych dla zarządzania organizacją. Kierownik, który odbiera sobie tę możliwość, ma mniejszy mandat do ewentualnego kwestionowania wartości dodanej uzyskiwanej dzięki funkcjonowaniu audytu wewnętrznego.

Plan powinien opierać się na analizie ryzyka i uwzględniać zadania wynikające z planu działalności, a także w przypadku jednostek w działach, wytyczne ministra kierującego działem, ka

oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów w zakresie kz (art. 283 ust. 4 ***ufp2009*** oraz art.289 ust. 1 pkt. 6 ***ufp 2009***). Kierownik komórki aw sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za każdy rok działalności (art. 283 ust. 5 ***ufp2009***). Wartość dodana audytu przejawia się przede wszystkim w systematycznym i zarazem systemowym (kompleksowym) badaniu kz. Z tego powodu audytor wewnętrzny i kierownik jednostki jak najrzadziej powinni decydować się na prowadzenie zadań doraźnych, pozaplanowych. Jednak w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny można prowadzić poza planem (art. 283 ust. 2 ***ufp2009***). Ponadto jeżeli kierownik komórki aw albo audytor usługodawcy stwierdzi, że wykonanie czynności doradczych spowoduje zagrożenie dla realizacji planu audytu, ma obowiązek poinformować o tym kierownika jednostki (§ 30 ust. 2 ***rm2010***).

*Treść niniejszego rozdziału koncentruje się na trybie sposobie wykonywania zadań zapewniających. Zasady i tryb czynności doradczych, które w **rm2010** zostały opisane krótko i ramowo, są tu co do zasady pomijane.*

Analiza ryzyka przeprowadzana w sposób udokumentowany przez audytora wewnętrznego i audytora usługodawcy w celu przygotowania planu audytu obejmuje w szczególności identyfikację obszarów działalności jednostki - obszarów ryzyka oraz ocenę ryzyka wewnątrz każdego z ww. obszarów (§ 5 ust. 1-2 ***rm2010***).

Sposób sporządzania oraz elementy planu audytu, tym zasady rządzące analizą ryzyka zostały opisane w §§ 5-8 ***rm2010*** i nie będą tu szczegółowo omawiane.

Warto jednak przypomnieć, że na kierowniku komórki aw albo audytorze usługodawcy spoczywa obowiązek określenia czas cyklu audytu. Jest to wyrażony w latach czas, w którym - odpowiednio przy niezmienionych zasobach osobowych komórki aw albo niezmienionych warunkach umowy z usługodawcą - zostałyby przeprowadzone zadania zapewniające we wszystkich obszarach ryzyka (§ 7 ust. 4 ***rm2010***). Cykl audytu oblicza się jako iloraz liczby wszystkich obszarów ryzyka oraz liczby obszarów ryzyka wyznaczonych do przeprowadzenia zadań zapewniających w roku następnym (§ 7 ust. 5 ***rm2010***).

Komórki aw tworzą także wieloletnie strategiczne plany aw, do których priorytety wyznaczają im komitety audytu (art. 289 ust.1 pkt. 3 ***ufp2009***). Przepisy ***ufp2009*** i ***rm2010*** nie determinują ani czasu objętego ww. planem, ani warunków dotyczących jego przygotowania.

*Należy pamiętać, że audytor wewnętrzny ma obowiązek dokumentowania wszystkich czynności i zdarzeń, które mają istotne znaczenie dla wyników audytu wewnętrznego. Informacja ta powinna być gromadzona w stałych aktach audytu wewnętrznego w celu gromadzenia informacji dotyczących obszarów ryzyka, które mogą być przedmiotem zadań audytowych (§ 13 pkt 2 **rm2010**; szczegółowy opis zawartości w § 15 **rm2010**).*

8.2.5.1 Program zadania audytowego

Standardy ***mszpzaw2011*** (std 2220 *Planowanie zadania* - std 2240 *Program zadania)* dając wskazówki co do planowania i programowania zadania, nakazują przygotowanie kluczowego dokumentu operacyjnego dla prowadzenia zadania – programu zadania. Program zadania ma przedstawiać to, na co audytor będzie zwracał uwagę w trakcie zadania i kryteria oceny danego obszaru (por. kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego, sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów w § 19 ust. 1 ***rm2010*)** Audytor ma obowiązek poprzedzenia przygotowania programu analizą ryzyka w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym (§ 18 ust. 1 ***rm2010***). Analiza ryzyka powinna być udokumentowana.

8.2.6 Przekazywanie informacji o wynikach pracy audytu wewnętrznego i realizacja zaleceń

W myśl ***mszpzaw2011*** audytor wewnętrzny ma m.in. następujące obowiązki w zakresie informowania o wynikach zadania:

- ⇒ musi informować o wynikach zadań (std 2400 – *Informowanie o wynikach*);
- ⇒ informacja musi obejmować cele i zakres zadania oraz odpowiednie wnioski, zalecenia i plany działań (std 2410 – *Kryteria informowania*);
- ⇒ przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas (std 2420 – *Jakość informacji*);
- ⇒ zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać wyniki właściwym osobom (std 2440 – *Przekazywanie wyników*)[157].

Zgodnie z przepisami ***rm2010*** po zakończeniu czynności w komórkach /jednostkach objętych zadaniem zapewniającym, a przed przedstawieniem wyników w sprawozdaniu, audytor wewnętrzny przedstawia kierownikom tych komórek ustalenia stanu faktycznego i w tym celu może zwołać naradę zamykającą z udziałem kierowników komórek /jednostek lub wyznaczonych przez nich pracowników (§ 22 -23 ***rm2010***).

Sprawozdanie ma w sposób jasny, rzetelny i zwięzły przedstawić wyniki zadania (§ 24 ust. 1 ***rm2010***). Podpisują je audytorzy biorący udział w realizacji zadania (§ 24 ust. 2 pkt 10 oraz § 24 ust. 3 ***rm2010***). Kluczowymi elementami sprawozdania są m.in. :

- ⇒ wskazanie słabości kz oraz analiza ich przyczyn (§ 24 ust. 2 pkt 5 ***rm2010***);
- ⇒ opis skutków lub ryzyk wynikających ze wskazanych słabości kz (§ 24 ust. 2 pkt 6 ***rm2010***);
- ⇒ zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kz lub wprowadzenia usprawnień (§ 24 ust. 2 pkt 7 ***rm2010***);
- ⇒ opinia audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kz w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym (§ 24 ust. 2 pkt 10 ***rm2010***).

Sprawozdanie z zadania zapewniającego podlega procedurze uzgodnienia z komórką/jednostką audytowaną, opisanej szczegółowo w § 25 ***rm2010***. W myśl § 26 ***rm2010*** po rozpatrzeniu dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń do treści sprawozdania, audytor wewnętrzny przekazuje sprawozdanie kierownikowi jednostki i kierownikowi komórki audytowanej, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu, także dyrektorowi generalnemu urzędu. Kierownik komórki audytowanej – a w urzędzie administracji rządowej, także dyrektor generalny urzędu, mają prawo w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania przedstawić na piśmie kierownikowi jednostki swoje stanowisko wobec przedstawionego sprawozdania.

8.2.6.1 Wykonanie i monitorowanie wykonania zaleceń. Czynności sprawdzające

Kierownik komórki audytowanej ma prawo :

[157] Przytoczono tylko niektóre ze standardów dotyczące informowania o wynikach zadań. Pominięto standardy dotyczące m.in. przekazywania informacji o dobrej pracy audytowanych, wydawania ogólnej opinii, błędów i pominięć, formuł określających zgodność wyników ze standardami.

- ⇒ uznać zalecenia zawarte w sprawozdaniu są zasadne i wówczas ma obowiązek wyznaczyć osoby odpowiedzialne za ich realizację, ustalić sposób i termin ich realizacji, powiadomić o tym w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdani pisemnie audytora wewnętrznego, kierownika jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, także dyrektora generalnego (§ 27 ust. 1 ***rm2010*)** albo
- ⇒ odmówić realizacji zaleceń i wówczas ma obowiązek powiadomić o tym w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania oba podmioty wymienione w powyższym tiret § 27 ust. 2 ***rm2010*.**

W przypadku gdy kierownik komórki/jednostki audytowanej albo nie zrealizuje zaleceń albo odmówi ich realizacji, to kierownik jednostki uznaje, że zalecenia zawarte w sprawozdaniu są zasadne lub nie. Jeśli uzna je za zasadne ma obowiązek wyznaczyć osoby odpowiedzialne za ich realizację, ustalić sposób i termin ich realizacji, powiadomić o tym audytora wewnętrznego, a także dyrektora generalnego. Jeśli chodzi o:

- ⇒ czynności prowadzone w innej jednostce w dziale przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w ministerstwie lub
- ⇒ czynności prowadzone w jednostce podległej lub nadzorowanej przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce obsługującej organ nadrzędny lub nadzorujący lub
- ⇒ czynności prowadzone w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie wojewódzkim lub
- ⇒ czynności prowadzone w jednostce organizacyjnej jst przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jst

kierownik jednostki [minister, kierownik jednostki nadrzędnej wójt (burmistrz lub prezydent miasta), starosta, marszałek województwa] działa w ramach uprawnień posiadanych na podstawie odrębnych przepisów dotyczących nadzoru lub kierowania jednostką, w której prowadzony był audyt (§ 27 ust. 3 i 4 ***rm2010***).

W myśl std 2500 – *Monitorowanie postępów* audytor wewnętrzny zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu. Musi ustanowić proces monitorowania realizacji zaleceń i upewnić się, że decyzje kierownictwa zostały skutecznie wdrożone lub też kierownictwo wyższego szczebla zaakceptowało ryzyko niepodejmowania działań.

W myśl przepisów ***rm2010*** audytor wewnętrzny ma następujące obowiązki i uprawnienia w zakresie monitorowania zaleceń wydanych w trakcie zadania:

- ⇒ po upływie terminów realizacji zaleceń ma obowiązek zwrócić się do kierowników komórek audytowanych objętych zadaniem o informację na temat działań podjętych w celu realizacji zaleceń oraz stopnia ich realizacji;
- ⇒ ma obowiązek dokonania analizy ww. informacji, uwzględniając w szczególności ocenę ryzyka występującego w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym;
- ⇒ może przeprowadzić czynności sprawdzające, dokonując oceny działań jednostki podjętych w celu realizacji zaleceń (§ 28 ust. 3 ***rm2010*)**. Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających oraz ich ocenę audytor wewnętrzny zamieszcza w notatce informacyjnej, którą przekazuje kierownikowi jednostki oraz kierownikowi komórki audytowanej, w której były przeprowadzane czynności sprawdzające (§ 28 ust. 4 ***rm2010***).

8.2.7 Udostępnianie informacji o prowadzeniu audytu wewnętrznego

Zagadnienie szerszego udostępniania informacji opracowanych przez aw i ujętych w sprawozdaniu należy rozumieć w dwóch znaczeniach:

- ⇒ udostępniania ich opinii publicznej;
- ⇒ udostępniania ich jednostkom i organom nadrzędnym w stosunku do danej jsfp (ministerstwu obsługującemu ministra kierującego działem administracji rządowej i komitetowi audytu oraz MF jako koordynatorowi aw w sektorze finansów publicznych).

Jeśli chodzi o pierwszy przypadek należy podkreślić, że zarówno roczny plan audytu wewnętrznego jak i sprawozdania z wykonania audytu wewnętrznego stanowią, udostępnianą na wniosek, informację publiczną w rozumieniu ***udip2001*** (art. 284 ust. 1 ***ufp2009***). Natomiast inne dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego nie stanowią informacji publicznej (art. 284 ufp ust. 2 ***ufp2009***).

Komórka audytu wewnętrznego utworzona w ministerstwie w ramach wykonania zadania obsługi komitetu audytu gromadzi plany audytu, sprawozdania z wykonania planów oraz inne, niezbędne dla ka, informacje z jednostek w dziale (art. 292 ust. 1 pkt. 1 ***ufp2009***).

Z kolei kierownicy komórek aw w innych jednostkach w dziale przekazują, na wniosek kierownika komórki aw utworzonej w ministerstwie, dokumenty i informacje niezbędne do realizacji ww. zadań, które są związane z pracą ka (art. 292 ust. 1 ***ufp2009)*** - por. wyżej rozdział 8.2.4.2.

W myśl art. 295 ust. 1 ***ufp2009*** kierownicy wszystkich jsfp prowadzących aw, z wyjątkiem jst, przedstawiają Ministrowi Finansów, do końca stycznia każdego roku, informację o realizacji zadań z zakresu aw w roku poprzednim. Z interpretacji powyższego przepisu wynika, że na kierowniku samorządowej jednostki organizacyjnej (gminna, powiatowa, wojewódzka) która prowadzi aw na podstawie art. 274 ust. 4 ***ufp2009***, czyli w wyniku decyzji kierownika jednostki, ciąży obowiązek informacyjny we wskazanym wyżej zakresie[158]. Kierownik komórki aw w każdej jsfp obowiązanej do prowadzenia aw, z wyłączeniem jst oraz jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 ***ufp2009*** (czyli naczelnych organów państwa oraz jednostek organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa i nie wchodzących w skład administracji rządowej), przedstawia Ministrowi Finansów, na jego wniosek, w każdym czasie, informacje i dokumenty związane z prowadzeniem aw.

8.2.8 Kwalifikacje zawodowe audytora wewnętrznego

Wykonywanie aw wymaga szczególnych, wysokich kwalifikacji zawodowych. W myśl std 1200 – *Biegłość i należyta staranność zawodowa* zadania muszą być wykonywane z biegłością i należytą starannością zawodową. Std 1210 - *Biegłość* stwierdza m.in., że audytorzy wewnętrzni muszą posiadać wiedzę, umiejętności i inne kompetencje potrzebne do wykonywania ich indywidualnych obowiązków. Interpretacja standardu wskazuje zaś na konieczność zdobycia odpowiednich dyplomów zawodowych i innych potwierdzeń kwalifikacji, takich jak tytuł

[158] Por. odpowiedzi na pytanie: *Czy na kierownikach samorządowych jednostek organizacyjnych, którzy podjęli decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego, ciąży obowiązek informacyjny wynikający z art. 295 ust. 1 ustawy o finansach publicznych?* umieszczonej na stronie MF w zakładce *Bezpieczeństwo Finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Najczęściej zadawane pytania* pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=489&id=238359, data dostępu: 1 lutego 2012 r.

Dyplomowanego Audytora Wewnętrznego (CIA) i inne tytuły oferowane przez IIA oraz inne odpowiednie organizacje zawodowe.

Niezbędne warunki, jakie musi spełniać audytor wewnętrzny jsfp określa art. 286 ***ufp2009.*** Odnoszą się one również do pracowników usługodawcy wykonującego audyt wewnętrzny w jednostce[159].

Oprócz audytorów wewnętrznych, w wieloosobowej komórce audytu wewnętrznego mogą zostać zatrudnieni pracownicy pełniący funkcje pomocnicze. Kwalifikacje potrzebne do wykonywania przez nich zadań nie są określone w ***ufp2009***. Powinny one być ustalane przez pracodawcę zgodnie z przepisami dotyczącymi właściwej grupy pracowników danej jednostki organizacyjnej (czyli np. przepisami ***usc2008*** lub ***ups2009*** albo przepisami dotyczącymi żołnierzy lub funkcjonariuszy umundurowanych służb i formacji).

8.2.9 Koordynacja audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych

8.2.9.1 Zadania Ministra Finansów w zakresie koordynacji. Uprawnienia MF

Koordynatorem aw w jsfp jest Minister Finansów. Obowiązki Ministra w zakresie koordynacji aw w jsfp określa art. 292 ***ufp2009***.

Wykonaniem ww. zadania w Ministerstwie Finansów zajmuje się ta sama wydzielona, wyspecjalizowana komórka organizacyjna, która zajmuje się koordynacją kz (por. wyżej rozdział 6) - Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. Powstała ona na podstawie statutu MF i jest podległa jednemu z podsekretarzy stanu w Ministerstwie.

Ww. przepis ***ufp2009*** nie zawiera zamkniętego katalogu działań, które mają składać się na wykonywanie koordynacji aw. Wyszczególnione jest w nim 6 rodzajów czynności:

1. zlecanie przeprowadzenia aw w jsfp**,** z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 ***ufp2009*** (czyli naczelnych organów państwa oraz jednostek organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa i nie wchodzących w skład administracji rządowej) oraz jst.
   Audyt wewnętrzny zlecony przeprowadza audytor wewnętrzny danej jsfp zgodnie z założeniami lub programem przekazanymi przez Ministra Finansów (§ 35 ***rm2010***). (§ 36 ***rm2010***). Kierownik jsfp przekazuje Ministrowi Finansów sprawozdanie lub inne informacje istotne ze względu na realizację celu audytu wewnętrznego zleconego w terminie określonym w założeniach lub programie (§ 36 ***rm2010***). Kierownik jsfp, kierownik komórki aw albo audytor usługodawcy mają obowiązek współpracować z pracownikami urzędu obsługującego Ministra Finansów, w tym przekazywać im odpowiednie dokumenty, ich kopie i odpisy oraz udzielać informacji i wyjaśnień (§ 37

[159] Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych MF zamieścił na witrynie internetowej MF:

⇒ odnośniki do stron zawierających informacje na temat kwalifikacji zawodowych uprawniających do prowadzenia audytu wewnętrznego, o których mowa w wymienionych w art. 286 **ufp2009** uprawniających do prowadzenia audytu wewnętrznego. Odnośniki dostępne są one zakładce *Bezpieczeństwo Finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Kwalifikacje zawodowe*: pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=463&id=85829[159]; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

⇒ interpretacje przepisów dotyczące uznania studiów podyplomowych z zakresu audytu wewnętrznego z rekomendowanym zakresem tematycznym (w zakładce Bezpieczeństwo Finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Kwalifikacje zawodowe: pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/index.php?const=7&dzial=463&wysw=83&sub=sub3 (data dostępu: 1 lutego 2012 r.)

rm2010). W myśl art. 293 ust. 2 ***ufp2009*** audyt wewnętrzny zlecony może być przeprowadzony także na polecenie Prezesa Rady Ministrów. Audyt wewnętrzny zlecony jest przeprowadzany zgodnie z metodyką określoną w ***rm2010*** z uwzględnieniem modyfikacji przyjętych w programie lub założeniach.

Powyższe narzędzie umożliwia jednoczesną realizację wspólnego dla wielu jednostek zadania audytowego. Zakres podmiotowy aw zleconego wynika z tematu oraz zakresu merytorycznego zleconego zadania. Opracowaniem *Założeń merytorycznych i organizacyjnych* audytu zleconego zajmują się pracownicy Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych MF przy współpracy podmiotu odpowiedzialnego za treść merytoryczną *Założeń* (np. departamentu merytorycznego wskazanego przez wnioskodawcę). Efektem całego procesu są spójne i ustandaryzowane wyniki audytu, dzięki którym możliwa jest ocena funkcjonowania badanego obszaru w sposób całościowy a także podjęcie odpowiednich działań usprawniających w sposób systemowy.

Przepis art. 293 ust. 1 ***ufp2009*** wprowadza szczególną instytucję aw zleconego przez GIKS w zakresie środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA[160]. Może być prowadzony we wszystkich jsfp z dwoma wyjątkami. Nie można zlecić prowadzenia ww. aw zleconego w:

- ⇒ jednostkach, o których mowa w art. 139 ust. 2 ***ufp2009*** (czyli naczelnych organach państwa oraz jednostkach organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa i nie wchodzących w skład administracji rządowej);
- ⇒ jednostkach organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa i nie wchodzących w skład administracji rządowej oraz jednostkach w dziale oraz jednostek podległych Prezesowi Rady Ministrów, które prowadzą aw jedynie ma mocy decyzji ww. Ministra i Prezesa Rady Ministrów.

Więcej informacji na temat audytu wewnętrznego zleconego można znaleźć na stronie internetowej MF w zakładce Bezpieczeństwo Finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Audyt zlecony pod adresem: *http://www.mofnet.gov.pl/index.php?const=7&dzial=1382&wysw=14&sub=sub5* ; data dostępu 17 lutego 2012 r.

2. ocena audytu wewnętrznego z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 ***ufp2009*** (czyli naczelnych organów państwa oraz jednostek organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa i nie wchodzących w skład administracji rządowej) oraz jst.

   Ocena prowadzenia audytu wewnętrznego w administracji rządowej przeprowadzana jest przez upoważnionych pracowników, na podstawie zatwierdzonego przez Ministra Finansów planu przeprowadzania oceny (§ 42 ***rm2010***) [161]. Produktem oceny audytu wewnętrznego zleconego są wyniki oceny.

[160] Chodzi o środki Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004-2009 oraz 2009-2014, Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004-2009 oraz 2009-2014 oraz Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy.
[161] Tamże.

W myśl przepisów kierownik jednostki ocenianej może złożyć dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia do projektu wyników, a także przedstawić stanowisko Ministrowi Finansów do ich ostatecznego tekstu (§ 44 ***rm2010***).

Więcej informacji na temat oceny audytu wewnętrznego można znaleźć w przepisach ***rm2010*** *oraz na stronie internetowej MF w zakładce Bezpieczeństwo Finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Ocena audytu wewnętrznego pod adresem: http://www.mofnet.gov.pl/index.php?const=7&dzial=1462&wysw=14&sub=sub4, data dostępu: 13 lutego 2011.*

Przepis art. 294 ust. 1 i 2 ***ufp2009*** wprowadza szczególną instytucję oceny aw przez przez GIKS w zakres aw środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków państw EFTA.

Należy dodać, że w celu realizacji ww. std 1312 - Oceny zewnętrzne oczywiście możliwe, a w przypadku jednostek nieobjętych oceną, konieczne jest dokonywanie oceny zewnętrznej przez inne podmioty niż MF. Dotyczy to zwłaszcza komórek aw w jst w jednostek organizacyjnych obsługujących naczelne organy państwa nie wchodzących w skład administracji rządowej. Niemniej realizacja zadań aw w ww. dwóch grupach podmiotów (podobnie zresztą jak w jednostkach administracji rządowej) podlega kontroli NIK na mocy art. 3 i 4 ***uNIK****. Można je uznać za formę oceny zewnętrznej, jeśli tylko (1) kontrola i dokonujący je kontrolerzy spełniają wszystkie warunki ujęte w* ***mszpzaw2011*** *(zwłaszcza w std 1312 i jego interpretacji) i kierownik komórki razem z kierownikiem jednostki ustalą takie kryteria oceny zewnętrznej*

3. upowszechnianie standardów audytu wewnętrznego dla jsfp, zgodne z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego;
   Minister Finansów w myśl art. 273 ust. 1 ***ufp2009*** ma obowiązek ogłosić ww. standardy. Są to ***mszpzaw2011.*** Upowszechnianie ich może dokonywać się przez działania o charakterze edukacyjnym i informacyjnym (publikacje, wystąpienia na szkoleniach, spotkaniach, konferencjach), tworzenie projektów wytycznych, w których stosuje się i wdraża standardy informując o tym. Formą upowszechniania standardów jest także ww. ocena aw, której kryteria uwzględniają ww. standardy.
4. wydawanie wytycznych;
   Uprawnienie Ministra Finansów do wydawania wytycznych jest paralelne do podobnego opisanego w przepisach 69 ust 4 oraz 71 pkt. 2 ***ufp2009*** (por. rozdział 8 pkt. 5). Wytyczne mogą mieć bardzo szeroki zakres przedmiotowy. Mogą dotyczyć każdego z elementów prowadzenia aw w jsfp. Mogą one służyć skonkretyzowaniu ogólnych wymagań ujętych w standardach dla wszystkich jednostek lub niektórych z nich, tudzież ich wyjaśnieniu. Wytyczne mogą wskazywać dobre i złe praktyki w zakresie realizacji przepisów prawa i standardów.
5. współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami – paralelna i podobna co do zakresu i środków do współpracy w ramach koordynacji kz (por. rozdział 8);
   Partnerami Ministra w ramach ww. współpracy mogą być:

⇒ krajowe i międzynarodowe organizacje audytorów wewnętrznych i zewnętrznych;

- ⇒ wszystkie krajowe instytucje administracji publicznej oraz inne organy władzy państwowej i jednostki obsługujące organy władzy państwowej wykonujące audyt wewnętrzny i zewnętrzny lub kontrolę;
- ⇒ Komisja Europejska (zwłaszcza jej Dyrekcja Generalna ds. Budżetu i Służba Audytu Wewnętrznego);
- ⇒ OECD i inne organizacje międzynarodowe zajmujące się problematyką finansów publicznych i zarządzania publicznego, w tym audytu zewnętrznego i wewnętrznego;
- ⇒ centralne jednostki harmonizujące publicznej kontroli wewnętrznej w innych państwach członkowskich UE, państwach kandydujących do UE oraz ich odpowiedniki w państwach sąsiedzkich i partnerskich[162];
- ⇒ zagraniczne instytucje administracji publicznej oraz ich stowarzyszenia (np. INTOSAI);
- ⇒ OECD i inne organizacje międzynarodowe zajmujące się problematyką finansów publicznych i zarządzania publicznego, w tym audytu zewnętrznego i wewnętrznego;
- ⇒ krajowe i zagraniczne firmy oraz konsultanci realizujący zadania/projekty na rzecz jsfp w zakresie systemu audytu wewnętrznego.

Zakres przedmiotowy tej współpracy może dotyczyć funkcjonowania audytu wewnętrznego w odniesieniu do całej administracji publicznej, jej podsektorów oraz poszczególnych strategii i programów, a także oceny jakości audytu. Sposobami i narzędziami współpracy mogą być wymiana wiedzy i doświadczeń w ramach spotkań, seminariów, konferencji, wizyt studyjnych, wspólne przygotowanie i konsultacje dokumentów o zasięgu krajowym i międzynarodowym oraz szersze projekty bliźniacze obejmujące wszystkie wyżej opisane instrumenty, a także doradztwo i wsparcie na miejscu w wybranych jednostkach innych krajów (tzw. pilotaży). Należy pamiętać, że Minister Finansów może być inicjatorem takiej współpracy, jak również może być stroną udzielającą pomocy instytucjom administracji publicznej z innych państwach w zakresie wiedzy dotyczącej audytu wewnętrznego.

6. współpraca z komitetami audytu (Zagadnienie to zostało opisane w rozdziale 6 pkt. 4 oraz rozdziale 7 powyżej).

8.2.10 Uwagi do roli audytu wewnętrznego w przygotowaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej

Rola aw w przygotowaniu oświadczenia powinna być ograniczona do zapewnienia informacji o stanie kz i czynności doradczych. Należy szczególnie unikać sytuacji, w których audyt wewnętrzny przejmuje na siebie obowiązki w zakresie składania oświadczenia - ustawa jasno precyzuje, na kim ciąży ten obowiązek (art. 69 ust. 1 ***ufp2009***). Działalność audytu może polegać na:

- ⇒ dokonaniu oceny i dostarczeniu zapewnienia o funkcjonowaniu obszarów organizacji objętych zadaniami audytowymi;
- ⇒ dokonaniu oceny procesu przygotowywania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej;

[162] Minister Finansów może współpracować z instytucjami odpowiadającymi za system zarządzania środkami publicznymi i kontroli *w* państwach byłego ZSRR niekandydującymi do UE, a uczestniczącymi w programach partnerskich i sąsiedzkich np. *z* Ukrainą.

- ⇒ ewentualnie, jeśli to możliwie, wykonaniu zadania, którego produktem będzie ogólna opinii aw o funkcjonowaniu skutecznej, efektywnej i adekwatnej kz;

a także:

- ⇒ prowadzeniu działalności informacyjnej, szkoleń na temat celu i elementów kz i oświadczenia;
- ⇒ wspieraniu merytorycznym osób koordynujących i przeprowadzających ocenę;
- ⇒ dostarczaniu wiedzy z zakresu sposobu prowadzenia oceny, wiedzy dotyczącej mierników, ryzyka oraz wdrażania i efektywności mechanizmów kontroli, którą audytorzy wewnętrzni wykorzystują w trakcie realizacji swoich zadań;
- ⇒ konsultowaniu procesu;
- ⇒ ogólnej ocenie merytorycznej projektu oświadczenia.

Należy zaznaczyć, że audytorzy wewnętrzni biorąc udział w procesie przygotowywania oświadczenia powinni cały czas stosować odpowiednie ***mszpzaw2011***. Należy pamiętać, że podstawowym zadaniem audytora wewnętrznego jest dostarczanie kierownikowi jednostki niezależnej i obiektywnej oceny funkcjonowania kz w jednostce. Rola audytu wewnętrznego w procesie przygotowania oświadczenia o stanie kz może i powinna zostać pisemnie uzgodniona pomiędzy audytorem, kierownikiem jednostki oraz osobą odpowiedzialną za koordynację procesu przygotowania oświadczenia. Powinna być przestrzegana przez wszystkie te osoby w praktyce. Ww. osoby czy komórki powinny nawzajem korzystać z wyników swojej pracy (oczywiście przy poszanowaniu zasad niezależności i obiektywności), jako istotnych źródeł informacji o ryzykach i mechanizmach kontroli. Pozwoli to na uniknięcie sytuacji dublowania się działań i nakładania na siebie zakresów badań elementów kontroli. Taka współpraca np. w ramach zespołu koordynującego proces składania oświadczenia o stanie kz powinna wzmocnić współpracę pomiędzy kierownictwem i pracownikami jednostki oraz pomóc w bardziej efektywnym wykorzystywaniu zasobów aw.

Jako przykład dobrej praktyki działań związanych z rolą aw w procesie corocznej oceny kz w jsfp pragniemy przywołać odpowiedź na pytanie: „W czym można pomóc kierownikowi jsfp" jaką wskazał kierownik komórki aw Urzędu Miasta Krakowa podając następujące rutynowe narzędzia stosowane w pracy ww. komórki:
A - doradztwo w zakresie kształtowania środowiska kontroli (polityki, procesy, procedury – np. budżetu zadaniowego, cele, miary).
B - własną niezależną ocenę ryzyk i wspieranie kierownictwa we wprowadzeniu procedur zarządzania ryzykiem.
C - planowanie i wykonywanie w obszarach o najwyższym ryzyku zadań audytowych, dokonywanie tam ocen systemu kontroli i przedstawianie rekomendacji.
D - koordynację działań innych „dostawców zapewnienia" np. auditów systemu zarządzania jakością, kontroli zewnętrznych itp.
E - przygotowanie opinii rocznej o skuteczności systemu kontroli w jednostce[163].

[163] Zamieszczone w ramce informacje stanowią fragment prezentacji dr. Krzysztofa Pakońskiego, Audytora Generalnego Miasta Krakowa pt.: *Doświadczenia administracji Krakowa w pracy nad kształtowaniem systemu kontroli zarządczej*" zaprezentowanej na XI spotkaniu audytorów wewnętrznych w MF w Warszawie 31 marca 2011 r. Prezentacja stanowi załącznik do notatki z ww. spotkania dostępnej na stronie internetowej MF w zakładce *Bezpieczeństwo Finansowe / Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym / Szkolenia* pod adresem:

8.3 Wewnętrzna kontrola instytucjonalna

Skoro aw jest instytucją stworzoną i ukierunkowaną wprost na potrzeby oceny kz dlaczego i po co wykorzystać kontrole prowadzone przez wewnętrzną kontrolę instytucjonalną jako element oceny kz?

Wewnętrzna kontrola instytucjonalna:

- ⇒ jest instytucją dobrze zakorzenioną w polskiej administracji publicznej; komórki kontroli istnieją w urzędach obok komórek aw i dysponują co najmniej równoważną liczbą pracowników;
- ⇒ dostarcza informacji na temat wielu obszarów działania jsfp, która może być wykorzystana do oceny funkcjonowania elementów kz. Dla przykładu: często podstawowym celem komórki kontroli jest badanie gospodarki finansowej jsfp pod względem kryterium zgodności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, wiarygodności sprawozdań i ochrony zasobów;
- ⇒ jest ukierunkowana na pozyskiwanie informacji o nieprawidłowościach;
- ⇒ niektóre komórki kontroli mogą działać tworząc plany kontroli na podstawie analizy ryzyka;
- ⇒ może zdobywać informacje stosując podobne narzędzia i techniki pozyskiwania informacji;
- ⇒ często zgodnie z celem działania wyznaczonym przez przepisy prawa jest kontrolą jednostek podległych i nadzorowanych, które rzadziej podlegają czynnościom ze strony audytu wewnętrznego jednostki nadrzędnej.

W praktyce działania aw i wewnętrznej kontroli instytucjonalnej dokonywane w ramach oceny kz w dziale administracji rządowej i w jsfp mogą się uzupełniać, jeśli zostaną odpowiednio skoordynowane.

8.3.1 Rodzaje, rola, podstawowe zasady prowadzenia wewnętrznej kontroli instytucjonalnej

Kwestia wewnętrznej kontroli instytucjonalnej w administracji rządowej dotyczy co najmniej dwóch typów kontroli:

- ⇒ kontroli, w rozumieniu ustawy o kontroli w administracji rządowej, odnoszącej się do kontroli sprawowanej przez organy administracji rządowej oraz urzędy obsługujące lub stanowiące aparat pomocniczy tych organów w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych lub też innych jednostek związanych różnego rodzaju zobowiązaniami prawnymi;
- ⇒ inspekcyjnej kontroli wewnętrznej w ramach poszczególnych jsfp (w chwili obecnej służby zobligowane do przeprowadzania ww. kontroli nie tylko nie podlegają jednolitym uregulowaniom, ale są także różnie zorganizowane. Ponadto prowadzą postępowania kontrolne według odrębnych, choć w najważniejszych elementach podobnych do siebie procedur). Można jednak przyjąć, że zasady i sposoby ich działań są co do zasady podobne do tych opisanych w ***uokar*** oraz w *Wytycznych w sprawie kontroli.*

---

http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=468&id=250846&typ=news; data dostępu: 1 lutego 2012 r.Podkreślenia w ramce pochodzą od autora ww. prezentacji.

W KPRM, ministerstwach, urzędach centralnych oraz wojewódzkich oba typy kontroli wykonywane są przez tę samą wyspecjalizowaną komórkę organizacyjną noszącą najczęściej nazwę departamentu lub biura kontroli (ewentualnie departamentu lub biura kontroli resortowej).

*W niniejszym rozdziale będziemy posługiwać się następującym nazewnictwem, częściowo zaczerpniętym z Wytycznych w sprawie kontroli i **uokar**:*

1. *kierownik jednostki kontrolującej: w odniesieniu do kontroli jednostek administracji rządowej lub jednostek podległych i nadzorowanych jest to Prezes Rady Ministrów, Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, minister, kierownik urzędu centralnego, przewodniczący komitetu wchodzącego w skład Rady Ministrów, wojewoda albo osoba, która zgodnie z przepisami określającymi ustrój jednostki jest odpowiedzialna za działalność tej jednostki i jest uprawniona do jej reprezentowania; (por. art. 5 ust. 2 **uokar**),*
2. *kontroler czyli pracownik komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej upoważniony do przeprowadzenia kontroli,*
3. *kierownik jednostki kontrolowanej: czyli osoba, która zgodnie z przepisami określającymi ustrój jednostki jest odpowiedzialna za działalność tej jednostki i jest uprawniona do jej reprezentowania. W przypadku jednostki zarządzanej przez organ kolegialny za kierownika tej jednostki uznaje się przewodniczącego organu kolegialnego (por. Przepisy ww. ustawy i wytycznych dotyczą kontroli wykonywanej w stosunku do organów i jednostek organizacyjnych. W niniejszym tekście pod tym pojęciem rozumiemy również kierowników kontrolowanych komórek organizacyjnych jednostki (por. art. 5 ust. 3 **uokar**).*

Patrząc z kolei na sektor samorządowy mamy do czynienia z podobną sytuacją. W wielu jst komórka lub stanowisko wewnętrznej kontroli instytucjonalnej ulokowane w urzędzie jst kontroluje:

- ⇒ jednostki podległe i nadzorowane przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) lub zarząd jst lub też inne jednostki związane różnego rodzaju zobowiązaniami prawnymi oraz
- ⇒ inne komórki wewnętrzne tego urzędu.

Ponadto niektóre samorządowe jednostki organizacyjne w niektórych jst posiadają dodatkowo własne komórki inspekcyjnej kontroli wewnętrznej, jeśli uznają, że istnieje taka potrzeba umotywowana wielkością zadań, personelu i wydatków jednostki.

Służby wewnętrznej kontroli instytucjonalnej jst nie podlegają w chwili obecnej jednolitym uregulowaniom. Są różnie zorganizowane, a także prowadzą postępowania kontrolne według odrębnych i rożnych, choć w najważniejszych elementach podobnych do siebie procedur. Również w stosunku do nich zakładamy, że należy przyjąć, że są one co do zasady podobne do tych opisanych w ***uokar*** oraz ww. *Wytycznych w sprawie kontroli.*

Przepisy ***uokar*** zawierają krótką i dającą się odnosić do całej administracji publicznej definicję celu działania wewnętrznej kontroli instytucjonalnej. Przeprowadzenie kontroli ma na celu przede wszystkim ocenę działalności jednostki kontrolowanej dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli (art. 2 ***uokar***). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości celem kontroli staje się również ustalenie ich zakresu, przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości. W myśl *Wytycznych w sprawie kontroli* za nieprawidłowość należy uznać działanie i zaniechanie, które z punktu widzenia kryteriów kontroli jest nielegalne, niegospodarne, niecelowe i nierzetelne (ppkt. 13.9). Jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, kontrolę przeprowadza się pod względem legalności,

gospodarności, celowości i rzetelności (art. 3 ***uokar***). Kryteria te zostały zdefiniowane szerzej w pkt. 6 *Wytycznych w sprawie kontroli.*

Poszczególne zadania kontrolne mogą różnić się co do przedmiotu, podmiotu, czasu wykonania i celu. Istnieje wiele klasyfikacji typów kontroli, które ze względu na rozmiar opracowania nie zostaną tu zamieszczone. Warto jednak przypomnieć, że choć z doświadczenia wiadomo, że większość zadań kontrolnych dotyczy prawidłowości (legalności) sprawozdań i transakcji finansowych oraz podejmowanych decyzji, obok nich wykonywane są także kontrole wykonania zadań.

Komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej w polskiej administracji publicznej nie działają według jednolitych zasad. Przepisy ***uokar*** ujednolicają zasady oraz metody dotyczące ww. kontroli wykonywanej w administracji rządowej. Wraz z *Wytycznymi* w *sprawie kontroli* stanowią jednocześnie reprezentatywny opis praktyki stosowanej przez komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej. Z tego powodu opis sposobu prowadzenia kontroli zostanie oparty na treści ww. dokumentów, choć należy pamiętać, że każda z komórek kontrolnych dysponuje lub powinna dysponować własnym trybem działania zatwierdzonym co do zasady przez kierownika jednostki.

Komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej prowadzą kontrole w trybie zwykłym lub uproszczonym. Kontrola w trybie uproszczonym ma zdecydowanie charakter doraźny. W myśl przepisów ***uokar*** można ją zarządzić jedynie w przypadkach uzasadnionych charakterem sprawy lub pilnością przeprowadzenia czynności kontrolnych, a w szczególności w razie potrzeby sporządzenia informacji dla kierownika jednostki kontrolującej; sprawdzenia informacji zawartych w skargach i wnioskach; dokonania analizy dokumentów otrzymanych z jednostek kontrolowanych (art. 51 ***uokar***). Ograniczenie opisane przez ustawodawcę związane z potrzebą dostarczenia informacji w krótkim czasie lub w przypadku popełnienia nieprawidłowości o bardzo znaczących skutkach należy tłumaczyć faktem znacznego zakresu swobody kontrolerów dokonujących takiej kontroli, którzy nie sporządzają podstawowego dokumentu planistycznego, jakim jest program kontroli.(art. 52 ust. 1 i 2 ***uokar***).

8.3.2 Planowanie i działania doraźne w działaniu komórki kontrolnej

Zasadniczo działalność komórki kontrolnej jest planowana, co nie wyklucza prowadzenia przez nią działań doraźnych. Długość okresu planowania powinna być ustalona prze kierownika jednostki kontrolującej. Nie istnieją jednolite wymagania co do długości okresu podstawowego planowania, choć w myśl *Wytycznych w sprawie kontroli,* komórki kontroli mogą formułować plany długoterminowe. W myśl art. 12 ust. 1 ***uokar*** kontrolę prowadzi się zgodnie z okresowym planem kontroli, opracowanym przez kierownika komórki do spraw kontroli i zatwierdzonym przez kierownika jednostki kontrolującej. Kierownik jednostki kontrolującej może zarządzić przeprowadzenie kontroli nieprzewidzianej okresowym planem kontroli (art. 12 ust. 2 ***uokar****).*

Wytyczne w sprawie kontroli zalecają jako podstawę planowania (ppkt. 4.3):

- ⇒ analizę ryzyka w zakresie właściwości kierownika jednostki kontrolującej (w czym komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej idą w ślad metodyki aw);
- ⇒ propozycje tematów zgłaszanych przez komórki organizacyjne jednostki;
- ⇒ sygnały o nieprawidłowościach składane przez podmioty zewnętrzne;
- ⇒ wyniki dotychczasowych kontroli i audytów.

Dokumentem kluczowym dla przygotowania kontroli w sensie operacyjnym jest zazwyczaj program kontroli zatwierdzany przez kierownika komórki do spraw kontroli. Opisuje on cel kontroli (zadania kontrolnego), zakres badań kontrolnych, termin, metodykę kontroli, w tym konieczne

procedury analityczne, kryteria kontroli oraz jej założenia organizacyjne (por. pkt. 5 *Wytycznych w sprawie kontroli* oraz art. 14 ust. 3 ***uokar***).

Według przepisów ***uokar*** w trakcie kontroli w trybie uproszczonym (z wyjątkiem kontroli wskazanego obszaru działalności administracji rządowej przez więcej niż jednego kierownika jednostki kontrolującej zleconych przez Prezesa Rady Ministrów kontroli wskazanego obszaru działalności administracji rządowej przez więcej niż jednego kierownika jednostki kontrolującej oraz kontroli wspólnych; o obydwu mowa także niżej w pkt. 4.3.4) kontrolerzy nie przygotowują programu kontroli (art. 52 ust. 1 i 2 ***uokar***). Zatem w trakcie ww. doraźnych kontroli nie ma dokumentu, który by opisywał cel i zakres ich działań (art. 14 ust. 4 i 5 ***uokar***).

8.3.3 Przekazywanie informacji o wynikach kontroli.

Wytyczne w sprawie kontroli (ppkt 14.1) zwracają uwagę na możliwość przedstawienia dokumentacji pokontrolnej w dwojaki sposób:

- ⇒ poprzez przygotowanie dwóch dokumentów: pierwszego zawierającego ustalenia stanu faktycznego, w tym ujawnione nieprawidłowości, ich zakres wraz z przyczynami oraz osobami za nie odpowiedzialnymi (opowiadającemu w praktyce protokołowi kontroli) oraz drugiego przedstawiającego ocenę badanej działalności, wskazanie osób odpowiedzialnych za nieprawidłowości oraz uwagi, zalecenia i wskazania pokontrolne (odpowiadającego wystąpieniu pokontrolnemu);
- ⇒ poprzez przygotowanie jednego dokumentu zawierającego elementy z obydwu przedstawionych wyżej (odpowiadającego sprawozdaniu przygotowanemu w kontroli realizowanej w trybie uproszczonym lub sprawozdaniu z kontroli, w trakcie której nie stwierdzono nieprawidłowości lub stwierdzono wcześniejsze usunięcie uchybień).

Wystąpienie pokontrolne kierownika jednostki kontrolującej lub kierownika komórki do spraw kontroli jest zazwyczaj podstawowym dokumentem przedstawiającym wyniki kontroli.

W przypadku prowadzenia kontroli w trybie uproszczonym opisanej w art. 52 ***uokar*** nie sporządza się wystąpienia pokontrolnego, lecz sprawozdanie z kontroli. Takie sprawozdanie zawiera opis ustalonego stanu faktycznego oraz jego ocenę, a także, w razie potrzeby zalecenia lub wnioski dotyczące usunięcia nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania jednostki kontrolowanej. Wykonanie wniosków, zaleceń i uwag zawartych w wystąpieniu podlega monitorowaniu. Kierownik jednostki kontrolowanej, w wyznaczonym terminie (wyznaczonym przepisami wewnętrznymi, w korespondencji lub w tekście wystąpienia), informuje kierownika jednostki kontrolującej o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. (por art. 49 ***uokar***).

8.3.4 Kwalifikacje zawodowe kontrolerów

Wytyczne w sprawie kontroli określają następujące podstawowe warunki, które powinni spełniać kontrolerzy administracji rządowej oraz proces ich naboru i szkolenia zawodowego:

- ⇒ kontrolerzy powinni posiadać taki poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenia, który pozwala im skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania (ppkt.2.1.);
- ⇒ proces rekrutacji powinien być prowadzony w sposób umożliwiający wybór najlepszego kandydata (ppkt.2.2.);
- ⇒ kierownik jednostki kontrolującej zapewnia rozwój umiejętności zawodowej kontrolerów (ppkt.2.3.);

Nie istnieje jeden szczegółowy opis szczególnych wymagań, jakie musi spełniać każdy kontroler w komórce wewnętrznej kontroli instytucjonalnej całego sektora administracji publicznej, w tym wymaganych kwalifikacji zawodowych (przepisy ***uokar*** ich nie określają w odniesieniu do administracji rządowej). Wymagania te są ustalane przez pracodawcę zgodnie z przepisami dotyczącymi właściwej grupy pracowników danej jednostki organizacyjnej.

8.3.5 Koordynacja kontroli w administracji rządowej

Organem właściwym w sprawach koordynowania kontroli w administracji rządowej w tym zarządzanej przez inne organy administracji rządowej jest Prezes Rady Ministrów. Wykonaniem zadania w podlegającej mu KPRM zajmuje się wydzielona, wyspecjalizowana komórka organizacyjna - Departament Kontroli i Nadzoru – powstały na podstawie statutu KPRM, podległy jednemu z podsekretarzy lub sekretarzy stanu w KPRM i wykonujący również zadania w zakresie wewnętrznej kontroli instytucjonalnej w KPRM.

Uprawnienia Premiera w zakresie koordynacji kontroli w administracji rządowej określa art. 7 i 8 ***uokar***. Może on w szczególności:

- ⇒ określić standardy kontroli w administracji rządowej, które udostępnia się w Biuletynie Informacji Publicznej KPRM;
- ⇒ otrzymać na wniosek informacje lub dokumenty dotyczące działalności kontrolnej każdej jednostki kontrolującej w administracji rządowej, w tym plany kontroli, dokumentację kontroli, informację o realizowanych kontrolach i ich wynikach, o wystosowanych zaleceniach i wnioskach;
- ⇒ zlecić kierownikowi jednostki kontrolującej przeprowadzenie kontroli wskazanych podmiotów lub obszarów działalności i żądać przedstawiania informacji o wynikach kontroli;
- ⇒ delegować kontrolera KPRM do uczestniczenia w kontroli;
- ⇒ zlecić przeprowadzenie kontroli wskazanego obszaru działalności administracji rządowej przez więcej niż jednego kierownika jednostki kontrolującej. W takim przypadku Prezes Rady Ministrów wykonuje zadania kierownika jednostki kontrolującej w rozumieniu ***uokar*** i koordynuje kontrolę m.in. wydając wskazówki metodyczne wiążące dla tej kontroli, opracowując lub zlecając opracowania programu kontroli, sporządzając lub zlecając sporządzenie informacji zbiorczych o wynikach kontroli a także sposobach ich realizacji oraz zbiorcze informacje z wybranych kontroli bądź z działalności kontrolnej tej jednostki.

Przepis art. 9 ***uokar*** wprowadza nową instytucję kontroli wspólnej. Kierownicy jednostek kontrolujących mogą zarządzić kontrolę wspólną, jeżeli przedmiot kontroli dotyczy zadań będących we właściwości tych kierowników. W tym celu mają obowiązek określić, w porozumieniu, skład zespołu kontrolującego oraz wskazać organ, który wykonuje zadania kierownika jednostki kontrolującej wynikające z ustawy.

*Do momentu wejścia w życie przepisów **uokar** obowiązki KPRM w zakresie kontroli realizacji zadań wskazanych przez RM i Prezesa Rady Ministrów oraz przedstawianie wniosków z przeprowadzonych kontroli i przedkładanie propozycji doskonalenia metod kontroli oraz koordynacji kontroli w administracji rządowej oraz obowiązki ministrów w zakresie kontroli podporządkowanych jednostek organizacyjnych określały w sposób bardzo ogólny przepisy art. 29 pkt 1 i 7 oraz art. 34 ust. 1 pkt. 3 **uRM**. Przepisy **uokar** uchyliły je i zastąpiły. Jednakże nadal obowiązuje ramowy przepis art. 32 ust. 2 **uRM** nakładający na ministra obowiązek nadzoru*

i kontroli działalności organów i jednostek, w stosunku do których uzyskał uprawnienia nadzorcze na podstawie innych przepisów ustawowych - na zasadach określonych w tych przepisach.

8.4 Ogląd jednostki z zewnątrz (kontrola i audyt zewnętrzny)

Dokonując oceny kz kierowanej jednostki lub konkretnego działu administracji rządowej nie można ograniczyć się wyłącznie do wewnętrznych źródeł informacji. Chodzi tu o opinie o działaniu elementów kz w jsfp, zawarte w raportach, wystąpieniach pokontrolnych, sprawozdaniach i protokołach stanowiących wynik działalności instytucji zajmujących się audytem lub kontrolą zewnętrzną. Wartość tych dokumentów polega na niezależnym i profesjonalnym spojrzeniu kontrolerów i audytorów zewnętrznych na działalność, organizację i sposób funkcjonowania jednostki. Dodatkowo należy wziąć pod uwagę fakt, że niektóre z ww. instytucji prowadzą swoją pracę opierając się na międzynarodowo uznanych standardach audytu (np. NIK opracował standardy kontroli oparte na standardach kontroli INTOSAI, Europejskich Wytycznych Stosowania Standardów Kontroli INTOSAI, Standardach Kontroli Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)[164], a ks w zakresie kontroli środków pochodzących z budżetu UE powinna, zgodnie z wymaganiami prawa wspólnotowego, opierać swoją pracę na międzynarodowo uznanych standardach audytu[165]). Zewnętrzny ogląd pomaga również uniknąć wielu błędów, które wynikają z rutyny, niewiedzy lub braku świadomości zarządzających. Jego znaczenie rośnie jeszcze bardziej, gdy jednostka nie posiada dostatecznie rozwiniętych własnych zasobów kontrolnych i audytowych. Ze względu na szczupłość miejsca i cele niniejszego opracowania skoncentrujemy się na kilku z ww. instytucji wskazując na:

- ⇒ podstawy prawne, sposób ich działania, uprawnienia w zakresie korzystania z informacji wytworzonej przez aw i wewnętrzną kontrolę instytucjonalną;
- ⇒ zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli i audytów przez nie wykonywanych w kontekście obszarów, w których wyniki kontroli audytu mogą stanowić element budowania zapewnienia;
- ⇒ w bardzo zwięzłym zakresie: sposób przekazywania wyników kontroli i audytu.

Pominięte natomiast pominięte zostaną kwestie organizacji i metodyki. Ze względu na rozmiary opracowania przy niniejszym rozdziale przedstawione zostaną krótko trzy instytucje:

- ⇒ NIK;
- ⇒ kontrola skarbowa;
- ⇒ regionalne izby obrachunkowe;

których działalność kontrolna dotyczy gromadzenia dochodów/przychodów i dokonywania wydatków ze środków publicznych. Jednakże informacji o niektórych elementach i obszarach

[164] Więcej informacji na temat standardów kontroli NIK na stronie internetowej Izby w zakładce *Strona główna / Kontrole / Standardy kontroli NIK* pod adresem: http://www.nik.gov.pl/kontrole/standardy-kontroli-nik/ ; data dostępu: 1 lutego 2012r.

[165] Kontrola skarbowa jako instytucja audytowa dla programów operacyjnych polityki spójności na lata 2007-2013 stosuje art. 62 ust. 2 Rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z lipca 2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności oraz uchylającego rozporządzenia 1260/1999 (Dz. Urz. UE Nr L 210 s. 25) który głosi, że instytucja audytowa zapewnia, że czynności audytowe uwzględniają uznane w skali międzynarodowej standardy audytu oraz art. 3 ust. 3 *uks*, który głosi, że audyt jest.prowadzony z uwzględnieniem międzynarodowych standardów audytu.

działania kz dostarczyć mogą wszystkie kontrole, inspekcje czy audyty przeprowadzane przez wyspecjalizowane organy, urzędy i służby państwowe nie opisane w tym opracowaniu, takie jak choćby: Państwowa Inspekcja Pracy, Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych, wojewódzki kurator oświaty prowadzący nadzór pedagogiczny, organy nadzoru budowlanego, instytucje prowadzące dozór techniczny[166], Państwowa Straż Pożarna, Państwowa Inspekcja Sanitarna.

8.4.1 NIK

NIK ciesząca się w myśl przepisów Konstytucji RP pozycją najwyższego organu kontroli państwowej działa na podstawie następujących przepisów prawa[167]:

- ⇒ Konstytucji RP (przepisy art. 202- 207- zawierają gwarancję niezależności od władzy wykonawczej, opisują zakres podmiotowy i podstawowe kryteria kontroli, określają obowiązki NIK wobec Sejmu oraz określa zasady powoływania i odwoływania oraz podstawowe obowiązki Prezesa NIK);
- ⇒ ustawy o NIK, która określa organizację i tryb działania NIK, opisuje przebieg postępowania kontrolnego, obowiązki i prawa pracowników oraz przysługujące im prawa, a także wskazuje organy, które mogą zlecić Izbie przeprowadzenie kontroli lub wystąpić z tego rodzaju wnioskiem[168];
- ⇒ statutu NIK nadanego Zarządzeniem nr 11 Marszałka Sejmu nr 11 z dnia 26 sierpnia 2011 r.[169];
- ⇒ zarządzeń Prezesa NIK wydanych na podstawie ustawy[170].

Najwyższa Izba Kontroli podlega Sejmowi (art. 202 ust. 2 Konstytucji RP oraz art. 1 ust.1 ***uNIK***) i jest całkowicie niezależna w swojej działalności od administracji rządowej.

Kontrole NIK mają bardzo szeroki zakres podmiotowy – obejmują całą administrację publiczną oraz podmioty, które korzystają z mienia lub środków publicznych. W myśl przepisów prawa powszechnie obowiązującego NIK:

- ⇒ kontroluje działalność organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności (art. 203 ust.1 Konstytucji RP oraz art. 2 ust 1 i art. 5 ust. 1 ***uNIK***);

---

[166] Urząd Dozoru Technicznego, Transportowy Dozór Techniczny, Wojskowy Dozór Techniczny.

[167] Niniejsze krótkie podsumowanie zostały sporządzone na podstawie aktualnych informacji na stronie internetowej NIK w zakładce Strona główna / O NIK / Podstawy prawne działania NIK pod adresem: http://www.nik.gov.pl/o-nik/podstawy-prawne-dzialania-nik/ ; data dostępu: 1 lutego 2012r.

[168] Należy pamiętać, że przepisy ***uNIK*** zostały w sposób istotny zmienione przez przepisy ***uzNIK***,2010. Niektóre z ww. przepisów już obowiązują od czerwca 2011 r. (jak np. zmiana art. 3 ***uNIK*** wprowadzającą do zakresu kontroli Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych kontrolę realizacji zadań przez aw itd.) albo zaczną obowiązywać od 2 czerwca 2012 r. (jak np. przepisy dotyczące procedury kontroli). W tekście omawiamy przepisy, które obowiązują i mają zastosowanie aktualnie, a w przypisach zostały odnotowane niektóre przepisy, które zaczną obowiązywać i być stosowane od 2 czerwca 2012 r.

[169] Teksty zarządzenia można znaleźć na stronie internetowej NIK w zakładce wskazanej poprzednio w przypisie 167.

[170] W tym Zarządzenia Prezesa NIK nr 15/2011 z dnia 1 września 2011 r. w sprawie postępowania kontrolnego (M.P. Nr 87, poz. 913) oraz Zarządzenia Prezesa NIK nr 12/2011 z dnia 29 sierpnia 2011 r. w sprawie szczegółowej organizacji wewnętrznej oraz właściwości jednostek organizacyjnych NIK Teksty zarządzeń można znaleźć na stronie internetowej NIK w zakładce wskazanej poprzednio w przypisie 167.

- ⇒ może kontrolować działalność organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i innych komunalnych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia legalności, gospodarności i rzetelności (art. 203 ust.2 Konstytucji RP oraz art. 2 ust 2 i art. 5 ust. 2 ***uNIK***);
- ⇒ może również kontrolować z punktu widzenia legalności i gospodarności działalność innych jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych w zakresie, w jakim wykorzystują one majątek lub środki państwowe lub komunalne oraz wywiązują się ze zobowiązań finansowych na rzecz państwa (art. 203 ust.3 Konstytucji RP oraz art. 2 ust 3 i art. 5 ust. 3**uNIK**);
- ⇒ może kontrolować pod względem legalności i gospodarności działalność jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych wykonujących zadania z zakresu funkcjonowania systemów gwarantowania środków pieniężnych i udzielania pomocy podmiotom objętym systemem gwarantowania, o których mowa w przepisach o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym w zakresie, w jakim wykorzystują one majątek lub środki państwowe lub komunalne oraz wywiązują się ze zobowiązań finansowych na rzecz państwa (art. 2 ust 4 i art. 5 ust. 3 ***uNIK***).

Obowiązki NIK opisane w pierwszych dwu tiret powyższego wyliczenia dają jej możliwość przeprowadzenia kontroli praktycznie we wszystkich jsfp.

W myśl przepisów ***uNIK***, kontrolując ww. jednostki NIK bada w szczególności wykonanie budżetu państwa oraz realizację ustaw i innych aktów prawnych w zakresie działalności finansowej, gospodarczej i organizacyjno-administracyjnej tych jednostek, w tym realizację zadań audytu wewnętrznego (art. 3).

Warto odnotować, że NIK ma szczególne uprawnienia przeprowadzenia kontroli wykonania budżetu, realizacji zadań audytu wewnętrznego, gospodarki finansowej i majątkowej jednostek obsługujących naczelne organy państwa lub naczelnych organów państwa (Kancelarii Sejmu, Kancelarii Senatu, Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Krajowej Rady Sądownictwa, Trybunału Konstytucyjnego, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Praw Dziecka, Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji, Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych, Instytutu Pamięci Narodowej - Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowego Biura Wyborczego oraz Państwowej Inspekcji Pracy). Na wniosek Sejmu dokonuje kontroli działalności ww. jednostek lub organów, na wniosek Senatu dokonuje kontroli działalności Kancelarii Senatu, a na wniosek Prezydenta RP Kancelarii Prezydenta (art. 4 ***uNIK***).

NIK wykonuje swoje zadania na podstawie rocznego planu pracy, który przedkłada Sejmowi; może też przeprowadzać kontrole doraźne (art. 6 ust. 2 ***uNIK***). Plan pracy jest publikowany przez Izbę.

NIK podejmuje kontrole (art. 6 ust.1 ***uNIK***):

- ⇒ na zlecenie Sejmu lub jego organów[171] (dotyczy to kontroli działalności Kancelarii Sejmu oraz organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych);

[171] Marszałka Sejmu lub Prezydium Sejmu (obejmującego Marszałka i wicemarszałków) lub Konwentu Seniorów lub komisji sejmowych.

- ⇒ na wniosek Prezydenta RP (dotyczy to kontroli działalności Kancelarii Prezydenta oraz organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych);
- ⇒ na wniosek Prezesa Rady Ministrów;
- ⇒ z własnej inicjatywy.

NIK przedkłada ww. najwyższym organom państwa informacje (szczegółowo obowiązki te opisuje art. 7 ust. 1 i 1a oraz art.8 ***uNIK***). W myśl art. 9 ***uNIK*** może też przedkładać:

- ⇒ właściwym wojewodom informacje o wynikach ważniejszych kontroli dotyczących działalności terenowych organów administracji rządowej;
- ⇒ właściwym wojewodom i organom jst informacje o wynikach ważniejszych kontroli dotyczących działalności samorządu terytorialnego.

Prezes NIK ma też obowiązek podawać do wiadomości publicznej, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej, ww. dokumenty przedkładane organom państwa i administracji rządowej oraz wystąpienia pokontrolne[172].

Z drugiej strony przepisy ***uNIK*** zapewniają Izbie gwarancje współpracy wszystkich organów kontroli, rewizji, inspekcji działających w administracji rządowej i samorządzie terytorialnym (obowiązek ten obejmuje również aw i komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej - *uwaga MF*) i dają dostęp (na wniosek) do wyników kontroli przeprowadzonych przez te organy. Ww. organy są zobowiązane w ramach ww. współpracy do przeprowadzania określonych kontroli wspólnie pod kierownictwem NIK i przeprowadzania kontroli doraźnych na zlecenie NIK (art. 12 ***uNIK***).

Podstawowym sposobami przekazywania jednostce kontrolowanej informacji uzyskanej w trakcie kontroli przez NIK są:

- ⇒ protokół kontroli (art. 53-57 ***uNIK***) zawierający opis stanu faktycznego stwierdzonego w toku kontroli działalności jednostki kontrolowanej[173];
- ⇒ narada pokontrolna (art. 58 ***uNIK***) z udziałem zainteresowanych pracowników, w celu omówienia stwierdzonych nieprawidłowości i wniosków, jakie wynikają z ustaleń kontroli[174];
- ⇒ wystąpienie pokontrolne (art. 60-61 ***uNIK***) zawierające ocenę kontrolowanej działalności, wynikające z ustaleń opisanych w protokole kontroli, a w razie stwierdzenia nieprawidłowości - także uwagi i wnioski w sprawie ich usunięcia. W wystąpieniu pokontrolnym może być także zawarta ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości w jednostkach. W myśl przepisów ***uNIK*** jednostce kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do wystąpienia, które są rozpatrywane przez NIK w trybie opisanym w ww. przepisach (art.61 ***uNIK***).

---

[172] Obowiązek ten jest realizowany m.in. przez udostępnienie ww. informacji na stronie internetowej NIK. Por. informacje w zakładce *Strona główna / Kontrole / Wyniki kontroli NIK* pod adresem: http://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/; data dostępu: 1 lutego 2012r.

[173] Zmiana ***uNIK*** dokonana ***uzNIK2010*** znosi obowiązek sporządzania przez kontrolerów NIK i przekazywania jednostce kontrolowanej protokołu kontroli. Powyższa zmiana przepisów ***uNIK*** zacznie obowiązywać od 2 czerwca 2012r.

[174] Zmiana ***uNIK*** dokonana ***uzNIK2010*** zniesie instytucję narady pokontrolnej. Powyższa zmiana przepisów ***uNIK*** zacznie obowiązywać od 2 czerwca 2012r.

W myśl art. 62 ***uNIK*** kierownik jednostki kontrolowanej lub organ, któremu przekazano wystąpienie pokontrolne, jest obowiązany, w terminie określonym w wystąpieniu, nie krótszym niż 14 dni, poinformować Najwyższą Izbę Kontroli o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

Protokoły kontroli i wystąpienia pokontrolne stanowią podstawę do opracowywania przez NIK informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli przekazywanej organom państwa. ww. naczelnym organom państwa – Sejmowi, Prezydentowi RP oraz Prezesowi Rady Ministrów i Sejmowi ww. protokoły kontroli i wystąpienia pokontrolne są przesyłane przed przedłożeniem właściwym naczelnym lub centralne organom państwowym, mają prawo w terminie 7 dni od dnia otrzymania mogą przedstawić swoje stanowisko do ww. informacji. NIK załącza ww. stanowisko do swojej informacji oraz ma prawo dodać do ww. stanowiska własną opinię. (art. 64 ***uNIK***).

8.4.2 Kontrola skarbowa

Kontrola skarbowa wykonywana przez organy kontroli skarbowej ma na celu (w myśl art. 1 ***uks***):

- ⇒ ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa;
- ⇒ zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych;
- ⇒ badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych;
- ⇒ zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228-231 Kodeksu karnego popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (czyli przestępstw związanych z korupcją).

Wśród elementów ujętego w art. 2 ***uks*** szczegółowego zakresu kontroli skarbowej warto zwrócić uwagę na zadanie polegające na kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych, z wyłączeniem kontroli celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych i subwencji ogólnej jst (art. 2 pkt. 4 ***uks***).

Informacje dostarczane w wyniku kontroli skarbowej opisane w dwóch powyższych akapitach mogą przyczynić się do realizacji celów kz wymienionych w art. 68 ust. 2 ***ufp2009***, np. zgodności działalności z przepisami prawa, ochrony zasobów, także do ogólnej oceny realizacji celów i zadań przez jednostkę.

Zakres spraw objętych kontrolą skarbową jest bardzo szeroki i dotyczy w znacznej mierze poboru danin publicznych od podmiotów spoza sektora finansów publicznych oraz zwalczania przestępczości. Z tego powodu zaprezentowane w niniejszym rozdziale informacje obejmują tylko niewielki wybór z działalności ks, w zakresie, który oceniamy jako przydatny przy korzystaniu z wyników kontroli dla oceny kz.

Podstawą prawną działania ks są przede wszystkim przepisy ***uks*** oraz wydane na podstawie zawartych w niej upoważnień rozporządzenia Ministra Finansów.

Zakres podmiotów podlegających ks jest szerszy niż zakres całego sektora finansów publicznych, gdyż obejmuje podmioty zobowiązane do przestrzegania określonych przepisów prawa powszechnie obowiązującego lub umów oraz dysponujących środkami publicznymi lub określonym w przepisach ***uks*** mieniem.

Do podmiotów tych należą w myśl art. 4 ust. 1 i 2 *uks*:

- ⇒ zobowiązani do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych;
- ⇒ wydatkujący, przekazujący i otrzymujący środki pochodzące z UE i międzynarodowych instytucji finansowych;
- ⇒ zobowiązani do wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków pochodzących z UE i międzynarodowych instytucji finansowych;
- ⇒ władający i zarządzający mieniem państwowym;
- ⇒ spółki z udziałem Skarbu Państwa, podmioty wykorzystujące mienie przekazane przez Skarb Państwa oraz sprywatyzowane mienie Skarbu Państwa;
- ⇒ beneficjenci poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa oraz podmioty, za które Skarb Państwa poręczył lub gwarantował;
- ⇒ osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra, zobowiązane do składania oświadczeń o stanie majątkowym;
- ⇒ podmiot przekazujący środki własne do budżetu Unii Europejskiej;
- ⇒ płatnicy i inkasenci podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych.

Organami kontroli skarbowej są: minister właściwy do spraw finansów publicznych jako naczelny organ kontroli skarbowej; GIKS jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej; dyrektor UKS (art. 8 ***uks***). Natomiast jednostkami organizacyjnymi kontroli skarbowej jest 16 właściwych terytorialnie UKS oraz urząd obsługujący ministra właściwego do spraw finansów publicznych (czyli właściwe pod względem rzeczowym komórki organizacyjne MF) (art. 9 ust. 1 ***uks***).

Postępowanie kontrolne ks jest prowadzone zgodnie z planem kontroli ustalanym przez dyrektorów UKS stosownie do zadań określonych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Może być również prowadzone poza planem kontroli, na podstawie uzyskanych informacji lub materiałów albo przeprowadzonych analiz (art. 12 ***uks***).

Dokumentem kończącym postępowanie prowadzone przez organ kontroli skarbowej może być w myśl przepisów art. 24 ***uks***:

- ⇒ decyzja w rozumieniu ***uOP*,** gdy ustalenia dotyczą podatków, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych oraz podatku akcyzowego, lub gdy ustalenia dotyczą opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych lub gdy w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu;
- ⇒ wynik kontroli – dotyczy to uwypuklonego wcześniej zadania kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych.

Należy przypuszczać, że informacje o stanie elementów kz w jsfp częściej są formułowane w postaci wyników kontroli, które zawieraja między innymi końcowe ustalenia i wnioski (art. 27 ust. 1 pkt. 6 ***uks***) oraz termin usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli skarbowej (art. 27 ust. 1 pkt. 7 ***uks***). W myśl art. 27 ust. 2 ***uks*** właściwemu organowi lub dysponentowi części budżetowej dostarcza się wynik kontroli (lub wyciąg z niego dotyczący

pojedynczego organu, jeśli kontrolą zostały objęte sprawy w zakresie właściwości wielu). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości ww. organowi, doręcza się ponadto dokumentację z czynności kontrolnych. Jeżeli w wyniku postępowania kontrolnego zostały stwierdzone nieprawidłowości, to zgodnie z przepisem art. 27 ust. 3 ***uks,*** organ lub dysponent części budżetowej, jest obowiązany, w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia wyniku kontroli lub wyciągu z wyniku kontroli, zawiadomić organ kontroli skarbowej, który wydał wynik kontroli, o sposobie wykorzystania zawartych w nim ustaleń lub o przyczynach ich niewykorzystania.

8.4.3 Regionalne izby obrachunkowe

W świetle przepisu art. 171 ust. 2 Konstytucji RP regionalne izby obrachunkowe są przede wszystkim organami nadzoru nad działalnością jst w zakresie spraw finansowych. 16 regionalnych izb obrachunkowych w obszarze swojej właściwości terytorialnej dokonuje oceny legalności uchwał i zarządzeń podejmowanych przez organy jst. Zakres spraw podlegających temu nadzorowi jest wymieniony w art. 11 ***uRIO*** i obejmuje m.in. procedurę uchwalania budżetu i jego zmian.

Regionalne izby obrachunkowe pełnią w świetle przepisów ***uRIO*** także inne funkcje wobec jst:

- ⇒ kontrolną;
- ⇒ opiniodawczą;
- ⇒ informacyjno-szkoleniową;
- ⇒ orzekającą w I instancji w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych[175].

Z punktu widzenia pozyskiwania informacji o funkcjonowaniu kz w jst pierwszoplanowe wydają się te wypracowane w ramach funkcji kontrolnej izb. W ramach swoich uprawnień kontrolnych RIO kontrolują jst, związki i stowarzyszenia jst[176], samorządowe jednostki organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych, a także innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jst. RIO dokonują kontroli:

- ⇒ gospodarki finansowej ww. podmiotów, w tym realizacji zobowiązań podatkowych i zamówień publicznych, na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym (art. 5 ust. 1 ***uRIO***);
- ⇒ gospodarki finansowej jst w zakresie zadań administracji rządowej, wykonywanych przez te jednostki na podstawie ustaw lub zawieranych porozumień; kontrola ta dokonywana jest także z uwzględnieniem kryterium celowości, rzetelności i gospodarności(art. 5 ust. 2 ***uRIO***);
- ⇒ kwartalnych sprawozdań z wykonania budżetów jst pod względem rachunkowym i formalnym oraz wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej pod względem rachunkowym i formalnym (art. 9a ***uRIO***).

---

[175] Wyszczególnione funkcji RIO pochodzi z dokumentu zamieszczonego na stronie internetowej www.rio.gov.pl - serwisie informacyjnym izb, administrowanym przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Łodzi w zakładce *O RIO/Zadania i funkcje RIO* pod adresem: http://www.rio.gov.pl/modules.php?op=modload&name=HTML&file=index&page=orio_zadania ; data dostępu: 1 lutego 2012 r.

[176] Tj. związków międzygminnych oraz związków powiatów, stowarzyszeń gmin, stowarzyszeń gmin i powiatów oraz stowarzyszeń powiatów.

RIO przeprowadzają co najmniej raz na cztery lata kompleksową kontrolę gospodarki finansowej jst (art. 7 ust. 1 ***uRIO***). Mogą również przeprowadzać kontrolę:

- ⇒ samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych oraz innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jst - na wniosek jst lub ich związków (art. 7 ust. 2 pkt 1 ***uRIO***);
- ⇒ jst**,** związków i stowarzyszeń jst oraz samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych - na wniosek organów administracji rządowej, agencji lub funduszy celowych w przypadku przekazania środków publicznych na rzecz tych podmiotów (art. 7 ust. 2 pkt 2 ***uRIO***)[177].

Podstawowym sposobami przekazywania jednostce kontrolowanej informacji uzyskanej w trakcie kontroli przez RIO są:

- ⇒ protokół kontroli;
- ⇒ wystąpienie pokontrolne.

W myśl art. 9 ust. 3 ***uRIO*** kontrolowana jednostka jest obowiązana w terminie 30 dni od dnia doręczenia wystąpienia zawiadomić izbę o wykonaniu wniosków lub o przyczynach ich niewykonania. Do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżenia do kolegium izby.

RIO są państwowymi jednostkami organizacyjnymi dysponującymi znacznym zakresem autonomii, nadzorowanymi pod względem kryterium zgodności z prawem przez ministra właściwego do spraw administracji publicznej.

[177] Szersze syntetyczne opracowanie na temat kontroli prowadzonych przez RIO można znaleźć w dokumencie zamieszczonym na stronie internetowej www.rio.gov.pl w zakładce *O RIO/Zadania i funkcje RIO /Kontrola* pod adresem: http://www.rio.gov.pl/modules.php?op=modload&name=HTML&file=index&page=orio_kontrola; data dostępu: 1 lutego 2012r.