

Kontrola finansów publicznych w Polsce

Kazimiera Winiarska*

Streszczenie: W artykule przedstawiono organizację systemu kontroli finansów publicznych w działach administracji rządowej i w jednostkach samorządu terytorialnego. Zaprezentowano również ewolucję kontroli w sektorze publicznym przez wprowadzenie nowych pojęć związanych z kontrolą: audyt wewnętrzny, kontrola finansowa, kontrola zarządcza i komitet audytu. Zdefiniowano kontrolę zarządczą oraz omówiono jej elementy, zgodne z międzynarodowymi standardami COSO.

Słowa kluczowe: administracja rządowa, jednostki samorządu terytorialnego, audyt wewnętrzny, COSO

Wprowadzenie

Ustawa o finansach publicznych definiuje środki publiczne i nakazuje ścisłą kontrolę procesu gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, którą można zapewnić poprzez odpowiednio zorganizowany system kontroli. Kontrola środków publicznych jest obszarem zainteresowań naukowców i praktyków od wielu wieków. W Polsce występowały różne rodzaje kontroli, a obowiązki w tym zakresie powierzano różnym instytucjom.

Celem artykułu jest zaprezentowanie organizacji systemu kontroli w jednostkach publicznych w Polsce oraz procesu ewolucji rozwiązań.

Przy pisaniu artykułu wykorzystano badania literaturowe w zakresie finansów publicznych, zarządzania i kontroli wewnętrznej. Analizowano również ustawowe regulacje kontroli finansów publicznych.

1. System kontroli w jednostkach publicznych

Ustrój demokratyczny wymaga stosowania odpowiednio zorganizowanego systemu kontroli w jednostkach publicznych. Powinien on spełniać szczególne kryteria pozwalające określić sposób działania administracji publicznej, przekładający się na jakość usług realizowanych w ramach samorządów lokalnych¹.

* prof. dr hab. Kazimiera Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, ul. Mickiewicza 64, 71–101 Szczecin, e-mail: kr234@wneiz.pl.

¹ Konstrukcja systemów kontroli w jednostkach publicznych charakteryzuje się dążeniem do zapewnienia atrybutów sprawowania władzy wykonawczej, która powstaje w drodze aktu politycznego dokonanego przez większość parlamentarną wybraną w wyborach demokratycznych. Podobna konstrukcja obowiązuje w sektorze samorządowym, gdzie rolę *obywatelskich – (lokalnych) parlamentów* tworzą: sejmiki województwa, rady gminy, rady powiatu oraz rady miasta.

Najważniejszym aktem prawnym jest Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Ustanawia ona podstawowe zasady i reguły prawno-ustrojowe oraz powołuje do funkcjonowania określone organy administracji publicznej. Kluczową pozycję w administracji rządowej zajmują prezes Rady Ministrów i Rada Ministrów, a w administracji samorządowej:

- organy wykonawcze, czyli zarząd województwa z marszałkiem jako przewodniczącym, na szczeblu gminy,
- wójt, w mieście burmistrz oraz prezydent,
- a w powiecie zarząd ze starostą jako przewodniczącym.

Konstytucja wyznacza Radzie Ministrów kierowniczą rolę nad administracją (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 146, ust. 3). Do jej zadań należy koordynacja i kontrola prac organów administracji rządowej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 146 ust. 4 pkt 3). Ustawa o Radzie Ministrów, daje prawo do tego, aby: „żądać informacji, dokumentacji, dokumentów i sprawozdań okresowych lub dotyczących poszczególnej sprawy albo rodzaju spraw od ministra, kierownika urzędu centralnego lub wojewody oraz od pracowników urzędu organów administracji rządowej po zawiadomieniu właściwego ministra, kierownika urzędu centralnego lub wojewody” (Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996...: art. 5, pkt 2).

Rozwinięciem konstytucyjnych zapisów odnośnie do wprowadzenia i organizacji kontroli w sektorze administracji publicznej jest art. 34, ust. 1 pkt 3, ustawy o Radzie Ministrów w którym stwierdza się, że minister kieruje, nadzoruje i kontroluje działalność podporządkowanych organów, urzędów i jednostek. W tym zakresie tworzy i likwiduje jednostki organizacyjne oraz powołuje i odwołuje ich kierowników, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej (Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996...: art. 34, ust. 1).

Konstytucja wyznacza sposób kształtowania Rady Ministrów, który zapewnia prezesowi Rady Ministrów dowolność w ustalaniu składu rządu z zapewnieniem szczególnej rangi ministrowi finansów, pod którego nadzorem pozostają finanse publiczne, budżet oraz instytucje finansowe. Ustanowiono, że ministrowie kierują określonymi działami administracji rządowej. Zakres działań administracji oraz właściwości ministra kierującego danym działem określa Ustawa z dnia 4 września 1997 roku o działach administracji rządowej (Ustawa z dnia 4 września 1997...: art. 1).

W ministerstwach i urzędach centralnych powołuje się komórki organizacyjne realizujące zadania w zakresie kontroli. Usytuowanie organizacyjne komórek regulują statuty ministerstw (Zwolenik 2010: 51). Ministrowie, kierujący działem administracji, mogą określić w formie komunikatu „szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez nich działów administracji rządowej” (ustawy z dnia 27 sierpnia 2009...: art. 69 ust. 1–5).. Wyjątkiem są ministrowie sprawiedliwości i finansów, którzy w ramach swoich obowiązków i specyfiki ich władzy są zobligowani do określania standardów i wytycznych kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

Charakterystyczną cechą przepisów, obejmujących swym zakresem kontrolę prowadzoną w administracji rządowej, jest ich rozproszenie w wielu aktach o różnej randze. Znajdują się one zarówno w aktach normatywnych powszechnie obowiązujących, jak i w aktach o charakterze wewnętrznym. Można również stwierdzić, że tak duża liczba zasad i trybów przeprowadzania postępowań kontrolnych, uregulowana w tak dużej liczbie aktów normatywnych, może sprawiać wrażenie ich niespójności, bowiem w zasadzie każdy organ, jak i jednostka organizacyjna, ma własne zasady i tryb przeprowadzania postępowań kontrolnych.

W zakresie jednostek samorządu terytorialnego, Konstytucja w rozdziale VII zawiera zapisy wpływające na kształt kontroli. Jednostka samorządu terytorialnego stanowi formę administracji publicznej i z tego tytułu podlega nadzorowi prezesa Rady Ministrów i wojewodów odnośnie do legalności, a w zakresie spraw finansowych – regionalnej izbie obrachunkowej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 171, ust. 1–2).

Wojewoda jako przedstawiciel Rady Ministrów odpowiada za wykonywanie polityki rządu na obszarze województwa. Kontroluje m.in. wykonywanie przez organy zespolonej administracji rządowej zadań z zakresu administracji rządowej, realizowanych przez nie na podstawie ustawy lub porozumienia z organami administracji rządowej (Ustawa z dnia 23 stycznia 2009...: art. 3, ust. 1, pkt 1, ust. 2).

W jednostkach samorządu terytorialnego uprawnienia do kontroli przysługują komisjom rewizyjnym oraz komórkom kontroli.

Konstytucja ustanawia, że naczelnym organem kontroli państwowej – w zakresie kontroli administracji publicznej – jest Najwyższa Izba Kontroli (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 202, ust. 1). Organ ten nie ma formalnego wpływu na tworzenie systemu kontroli, ale zakres kompetencji kształtuje jego działanie. Kompetencje są bardzo szerokie i obejmują swym zasięgiem każdą instytucję życia państwowego.

Najwyższa Izba Kontroli działa na podstawie odrębnej ustawy z dnia 23 grudnia 1994 roku (Ustawa z dnia 23 grudnia 1994...). Przedmiotem zainteresowania Najwyższej Izby Kontroli są obszary związane z wykonaniem budżetu państwa, realizacji ustaw i innych aktów prawnych w zakresie działalności finansowej, gospodarczej i organizacyjno-administracyjnej. Kontrole przeprowadzane w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczą: legalności, gospodarności, celowości i rzetelność; inne jednostki kontrolowane są pod kątem legalności i gospodarności.

W 2011 roku opublikowano Ustawę z dnia 15 lipca 2011 roku w sprawie kontroli w administracji rządowej (DzU nr 185, poz. 1092), w której określono zasady i tryb przeprowadzania kontroli działalności organów administracji rządowej, urzędów je obsługujących lub stanowiących ich aparat pomocniczy oraz jednostek organizacyjnych podległych tym organom lub przez nie nadzorowanym. Określono również organy właściwe w sprawach kontroli.

W treści ustawy uregulowano:

- organy wykonujące kontrolę,
- kontrolę w trybie uproszczonym,
- dokumentację kontroli,
- informacje o wynikach kontroli.

2. Ewolucja kontroli w sektorze publicznym

W polskiej literaturze z zakresu finansów, zarządzania i rachunkowości, kontrola rozumiana jest jako proces (działalność) polegająca na porównaniu stanu obowiązującego (postulowanego, wyznaczonego) ze stanem faktycznym (wykonanym, rzeczywistym) (Kurowski i in. 2000: 16).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych nie definiuje rodzajów kontroli lecz posługuje się pojęciem kontroli, stosując następujące określenia (Chojna-Duch 2010: 50): „kontrola procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem” (art. 1), „kontrola gospodarki finansowej”

(art. 34), „wstępna kontrola” (art. 54), „bieżąca kontrola dochodów i wydatków” (art. 114), „kontrola wykonania zadania” (art. 150), „ogólna kontrola realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa” (art. 174), „nadzór i kontrola nad całością gospodarki finansowej” (art. 175).

W kolejnych wersjach ustawy o finansach publicznych wprowadza różne pojęcia związane z kontrolą:

- od 2002 roku – audyt wewnętrzny (Ustawa z dnia 27 lipca 2001...),
- od 2003 roku – kontrola finansowa (Ustawa z dnia 26 listopada 1998...),
- od 2010 roku – kontrola zarządcza i komitet audytu (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...).

Według E. Chojny-Duch (2010) została stworzona hierarchiczna struktura kontroli:

- komitet audytu, monitorujący efektywność kontroli zarządczej i skuteczność pracy audytu wewnętrznego,
- audyt wewnętrzny, dokonujący systematycznej oceny kontroli zarządczej,
- kontrola zarządcza, oceniająca i zapewniająca zgodność działalności z prawem i procedurami wewnętrznymi.

Minister Finansów pełni nadzór nad tymi strukturami, jako koordynator kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych oraz jako regulator, określający przez rozporządzenia zasady działania komitetów audytu.

Odrębnym podmiotem jest także kierujący działem minister, który określa regulamin w swoim dziale, na wniosek przewodniczącego komitetu audytu.

Obecnie, w odniesieniu do kontroli w sektorze finansów publicznych, obowiązującym terminem jest określenie kontrola zarządcza.

Definicja kontroli zarządczej określona została w art. 68, ust. 1 Ustawy o finansach publicznych z 2009 roku. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Na rysunku 1 zaprezentowano, w sposób ogólny, kwestie odnoszące się do istoty kontroli zarządczej.

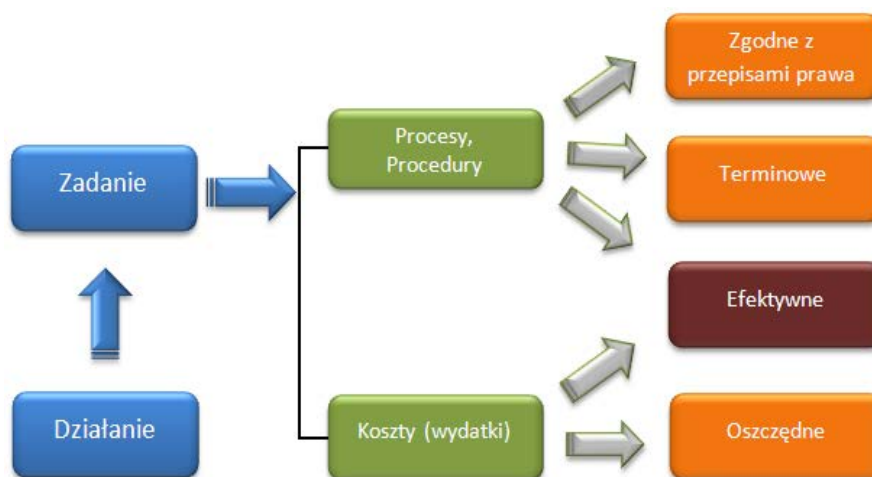
Definiując pojęcie „kontroli zarządczej” E. Chojna-Duch (2010) stwierdza, że jest „to kategoria dotycząca samego procesu zarządzania, łącząca elementy władztwa i stosowanej odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych. Jest to także sprawowanie przez kierownika jednostki funkcji regulatora oraz wykonywanie zadań kierowniczych czy funkcji administratora”.

Odnosząc się do interpretacji kontroli zarządczej dokonanej przez C. Kosikowskiego (2009), według którego jest to dotychczasowa kontrola finansowa, która ma charakter kontroli wewnętrznej lecz w szerszym ujęciu, E. Chojna-Duch (2010: 60) stwierdza, że w ustawie o finansach publicznych przez określenie celów kontroli zarządczej, połączono dwie funkcje: z zakresu zarządzania i kontroli.

Ustawa o finansach publicznych odpowiedzialnym za koordynację kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych czyni ministra finansów. Do najważniejszych jego obowiązków należy upowszechnienie standardów, wydawanie wytycznych, współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz komitetami audytu wewnętrznego.

Ewolucja systemu prawnego dotyczącego pojęć, zakresu i zadań kontroli oraz zarządzania w sektorze publicznym, w tym kontroli finansowej, audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej wynika z konieczności dostosowania do regulacji europejskich i międzynarodowych. Globalizacja strefy gospodarki oraz zarządzania w sferze publicznej spowodowała

zacieranie się tradycyjnego podziału na instytucje kontroli i zarządzania (Chojna-Duch 2010: 62).



Rysunek 1. Główne elementy definicji kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Kontroli zarządczej nie można utożsamiać z czynnościami kontrolnymi wykonywanymi przez pracowników komórek kontroli. Kontrola zarządcza ma za zadanie sprawić, aby cele wyznaczone przez jednostkę były zrealizowane. W związku z tym konieczna była zmiana kontroli finansowej, nastawionej na podejmowanie czynności inspekcyjnych (rewizyjny charakter kontroli) i reakcji na popełnione błędy (korygujący charakter kontroli) na kontrolę zarządczą nastawioną na osiągnięcie wyznaczonych celów (Kowalczyk 2010: 26).

Kontrola zarządcza ma gwarantować realizację celów przy efektywnym gospodarowaniu środkami publicznymi. Jej organizacja powinna być zróżnicowana w zależności od (Sołtys 2010: 50):

- specyfiki jednostek sektora finansów publicznych,
- wielkości środków publicznych, jakimi dysponują,
- realizacji projektów finansowych lub współfinansowych ze środków unijnych,
- struktury organizacyjnej jednostki,
- liczby zatwierdzonych w niej pracowników.

Kontrola zarządcza obejmuje wyznaczenie stanu obowiązującego (strategie, dokumenty średniookresowe), ustalenie stanu rzeczywistego wykonania, zestawienie tych stanów w badanym okresie i wyjaśnienie przyczyn odchylenia między nimi oraz podejmowanie czynności decyzyjnych, mających na celu doprowadzenie do zgodności stanu rzeczywistego z postulowanym. Za najistotniejszy element kontroli zarządczej uznać można wyznaczanie celów i zadań dla jednostki, a także jednostek podległych oraz system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań.

Na kontrolę zarządczą należy spojrzeć przez pryzmat promowanego w skali międzynarodowej nowego sposobu zarządzania sektorem publicznym, podobnego do istniejącego i sprawdzonego w sektorze prywatnym. Ciągły rozwój gospodarki rynkowej oraz decentra-

lizacja władzy państwowej, polegająca na cedowaniu niektórych zadań publicznych na rzecz samorządów, zrodziły filozofię zmian w postaci Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management*).

Funkcjonujące w Polsce standardy kontroli zarządczej zostały opracowane według powszechnie uznawanych standardów kontroli wewnętrznej:

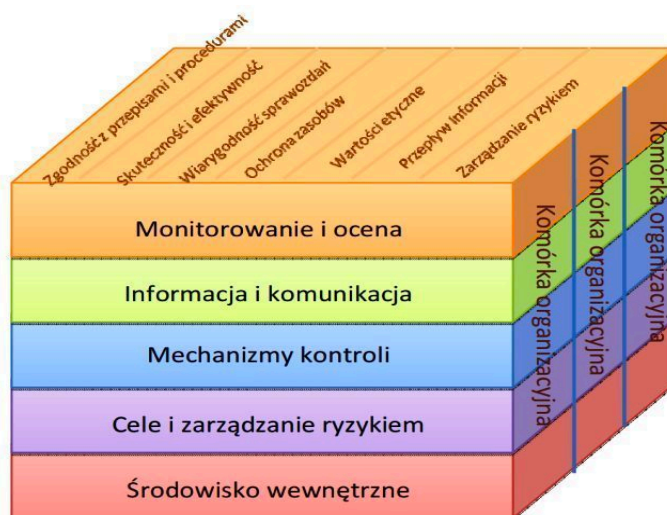
- „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO),
- „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej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

Określone na podstawie powyższych regulacji, Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych obejmują pięć obszarów:

- środowisko wewnętrzne, które dotyczy systemu zarządzania jednostką oraz jej zorganizowania jako całości, a obejmuje takie elementy, jak: uczciwość i inne wartości etyczne, kompetencje zawodowe kierownictwa oraz pracowników, zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych, identyfikację tzw. zadań wrażliwych oraz sposób powierzania uprawnień na stanowiskach pracowniczych,
- cele i zarządzanie ryzykiem, które ma za zadanie zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki przez: określanie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka, analizę ryzyka, reakcję na ryzyko i działania zaradcze,
- mechanizmy kontroli, stanowiące odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć,
- informacja i komunikacja, w tym obszarze standardy dotyczą zapewnienia pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, a także zapewnienia efektywnego systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej,
- monitorowanie i ocena systemu kontroli przez bieżącą analizę skuteczności systemu kontroli i jego poszczególnych elementów, bieżące rozwiązywanie pojawiających się problemów przez wszystkich pracowników zgodnie z ich kompetencjami, w tym również dzięki samoocenie i audytowi wewnętrznemu.

Każdy z powyższych elementów kontroli zarządczej wpływa na wszystkie cele i zadania, jakie jednostka ma osiągnąć oraz dotyczy każdej komórki organizacyjnej w jednostce. Zasadę tę zaprezentowano na rysunku 2.

Kontrola zarządcza ma gwarantować realizację celów przy efektywnym gospodarowaniu środkami publicznymi.



Rysunek 2. Kontrola zarządcza w jednostce organizacyjnej

Źródło: (Wskazówki do sporządzenia... 2011).

Uwagi końcowe

Kontrola finansów publicznych w Polsce przeszła ewolucję z kontroli finansowej w kontrolę zarządczą. Kontrola finansowa koncentrowała uwagę na przepływie środków pieniężnych, natomiast kontrola zarządcza ma szerszy zakres i dotyczy finansowych i niefinansowych obszarów działalności jednostek sektora finansów publicznych. Kontrola zarządcza jest pojęciem występującym w literaturze zagranicznej jako *managemnt control* i jest w pełni uzasadnione wprowadzenie tego pojęcia do ustawy o finansach publicznych.

Ustawa o finansach publicznych nakazuje określenie zadań i podzadań, celu i mierników ich wykonania, co pozwala na zastosowanie tych rozwiązań przy tworzeniu budżetu zadaniowego, który jest obecnie wymagany w działach administracji rządowej.

Dotychczas instrumentem kontroli finansów publicznych był obowiązek sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków (budżetu) w układzie klasyfikacji budżetowej. Rozliczenie z wykorzystaniem planów finansowych dokonywane jest w formie sprawozdań budżetowych.

Planowanie wydatków nie zapewnia ich racjonalnego wykorzystania. Zauważając wady tradycyjnego budżetowania, na świecie i w Polsce, wdrażane jest budżetowanie zadaniowe, które wiąże się z wyznaczaniem konkretnych celów do wykonania, określeniem mierników wykonania celów, przy zachowaniu klasyfikacji budżetowej.

Wzmocnieniem kontroli finansów publicznych ma być również kontrola zarządcza, która ma zapewnić realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Wyznaczenie nowych metod zarządzania środkami publicznymi będzie postrzegane jako utrudnienie, jeżeli w sektorze finansów publicznych nie nastąpi „wymiana pokoleniowa” kadry zarządzającej, która niezależnie od poglądów politycznych potrafi wytyczać cele do

zrealizowania i angażować osoby dające zapewnienie bieżącej kontroli wykonania celów i zadań.

Literatura

- Chojna-Duch E. (2010), *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” nr 1 (330).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, DzU nr 78, poz. 483, z późn. zm.
- Kosikowski C. (2009), *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” nr 12.
- Kowalczyk E. (2010), *Kontrola zarządcza*, „Finanse Publiczne” nr 1.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H. (2000), *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa.
- Sołtyk P. (2010), *Kontrola zarządcza w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Wspólnota” nr 9.
- Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 roku o Najwyższej Izbie Kontroli, DzU 2007, nr 231, poz. 1701.
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 roku o Radzie Ministrów, DzU 2003, nr 24, poz. 199, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 4 września 1997 roku o działach administracji rządowej, DzU 2007, nr 65, poz. 437.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych, DzU 2003, nr 15, poz. 148, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, DzU nr 102, poz. 1116.
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 roku o województwie i administracji rządowej w województwie, DzU 2009, nr 31, poz. 206.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
- Wskazówki do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej* (2011), Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl/_files/_koordynacja_kontroli_finansowej_i_audytu_wewnetrznego/kontrola_zarzadcza/metodyka_i_dobre_praktyki/20110222_wskazowki_do_oswiadczenia.pdf.
- Zwolenik B. (2010), *Regulacje prawne kontroli wewnętrznej*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa.

THE PUBLIC FINANCE CONTROL IN POLAND

Abstract: The article presents the organization of the system of the public finance control in department of government administration and entities of local government. It also presents the evolution of control in the public finance sector throughout introduction of new terms related to control: internal audit, financial control, management control and audit committee. The article also defines management control as well as describes its elements in accordance with COSO international standards.

Keywords: government administration, entities of local government, internal audit, COSO

Cytowanie

- Winiarska K. (2013), *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 161–168; www.wneiz.pl/frfu.