

KONTROLA ZARZĄDCZA W RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

Planowanie i zarządzanie ryzykiem

Ireneusz Rosiek

KONTROLA ZARZĄDCZA W RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

Planowanie i zarządzanie ryzykiem

Ireneusz Rosiek



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2022

Stan prawny na 23 maja 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Maria Jastrzębska, prof. UG

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystługających im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-448-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	13
Rozdział 1	
Kontrola zarządcza w systemie finansów publicznych	17
1.1. Geneza kontroli zarządczej i jej finansowy aspekt	17
1.1.1. Inspiracja biznesowymi praktykami w zakresie kontroli i ich implementacja w sektorze publicznym	17
1.1.2. Kontrola zarządcza jako konsekwencja członkostwa Polski w Unii Europejskiej	21
1.1.3. Od publicznej wewnętrznej kontroli finansowej do publicznej kontroli wewnętrznej	23
1.1.4. Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej	25
1.1.5. Zastąpienie kontroli finansowej kontrolą zarządczą	31
1.1.6. Różnorodność w rozumieniu pojęcia kontroli zarządczej	33
1.2. Kontrola zarządcza jako norma prawna obowiązująca od 2010 r.	36
1.2.1. Kontrola zarządcza jako model zarządzania	36
1.2.2. Standardy kontroli zarządczej jako standardy zarządzania	39
1.3. Poziomy zarządzania w administracji a poziomy kontroli zarządczej	43

1.3.1. Menedżeryzm w kontroli zarządczej a szczeble zarządzania w sektorze publicznym	43
1.3.2. Dwupoziomowość kontroli zarządczej a wielopoziomowość struktury instytucjonalnej w administracji publicznej	45

Rozdział 2

Charakterystyka rachunkowości budżetowej i jej relacje

z kontrolą zarządczą	54
2.1. Potrzeby informacyjne jako determinanta rozwoju rachunkowości	54
2.2. Rachunkowość jako system informacyjny jednostki ...	60
2.3. System rachunkowości budżetowej	69
2.3.1. Hierarchiczna struktura rachunkowości budżetowej	69
2.3.2. Zakres oczekiwanych informacji w rachunkowości budżetowej	77
2.4. Dualizm relacji rachunkowości budżetowej i kontroli zarządczej	81
2.4.1. Rachunkowość budżetowa jako przedmiot kontroli zarządczej	81
2.4.2. Rachunkowość budżetowa jako podmiot kontroli zarządczej	88

Rozdział 3

Cele rachunkowości budżetowej i pomiar ich osiągnięcia ...	92
3.1. Planowanie jako proces wyznaczania celów i zadań oraz kontrola ich wykonania	92
3.1.1. Relacje celów i zadań w planowaniu	92
3.1.2. Cele zewnętrzne i wewnętrzne jednostki sektora finansów publicznych	96
3.1.3. Planowanie operacyjne a wzmocnienie akcentu na rezultaty	101
3.2. Cele działów finansowo-księgowych w jednostkach budżetowych	105
3.2.1. Wiarygodność sprawozdań jako wspólny cel kontroli zarządczej i rachunkowości	105

3.2.2. Użyteczność jako najważniejsza cecha sprawozdania	112
3.2.3. Mierniki celów rachunkowości budżetowej oraz monitorowanie stopnia ich osiągnięcia	123
3.2.4. Praktyka formułowania celów w zakresie rachunkowości budżetowej	127

Rozdział 4

Ryzyko w rachunkowości budżetowej na przykładzie stosowania klasyfikacji budżetowej	146
4.1. Proces zarządzania ryzykiem w modelu kontroli zarządczej	146
4.2. Zarządzanie ryzykiem w obszarze zapewnienia wiarygodności sprawozdań budżetowych	148
4.2.1. Założenia metodyczne oceny ryzyk i reakcji na nie	148
Punktowa ocena ryzyka i „apetyt na ryzyko”	148
Właściciele ryzyk	150
Reakcja na ryzyko	151
4.2.2. Cel komórki rachunkowości budżetowej oraz identyfikacja ryzyk związanych z jego osiągnięciem	154
Formułowanie mierzalnego celu komórki finansowo-księgowej	154
Identyfikacja ryzyk związanych z osiągnięciem celu komórki finansowo-księgowej	155
4.2.3. Ocena ryzyk dla wiarygodności sprawozdań budżetowych i reakcje na nie w zakresie stosowania klasyfikacji budżetowej	158
Analiza ryzyka R1	158
Propozycja reakcji na ryzyko	161
Analiza ryzyka R2	164
Propozycja reakcji na ryzyko	166
Analiza ryzyka R3	170
Propozycja reakcji na ryzyko	172
Analiza ryzyka R4, R5 i R6	176
Analiza ryzyka R7	183

Propozycja reakcji na ryzyko	189
Analiza ryzyka R8	190
Propozycja reakcji na ryzyko	191
Analiza ryzyka R9	191
Propozycja reakcji na ryzyko	192
4.2.4. Wnioski w zakresie zarządzania ryzykiem	
w obszarze rachunkowości budżetowej	193
Wnioski w zakresie metodyki	193
Wnioski w zakresie ryzyka dla wiarygodności	
sprawozdań budżetowych na pierwszym poziomie	
kontroli zarządczej	197
Rozdział 5	
Niedoskonałości klasyfikacji budżetowej wpływające	
na użyteczność sprawozdań budżetowych	199
5.1. Konstrukcja prawna klasyfikacji budżetowej	199
5.1.1. Konceptyjne założenia klasyfikacji	
budżetowej jako przyczyna niejednoznaczności	
przepisów	199
5.1.2. Zmiany konceptyjne w zakresie rozdziałów	
klasyfikacji budżetowej w celu zwiększenia	
użyteczności dla jednostek samorządu	
terytorialnego	208
5.1.3. Kryteria tworzenia paragrafów klasyfikacji	
budżetowej jako źródło ryzyka	214
5.2. Niejednorodność interpretacyjna i możliwości jej	
eliminacji	218
5.2.1. Wewnętrzna sprzeczność interpretacji	
Ministerstwa Finansów	218
5.2.2. Przykład opłat dystrybucyjno-przesyłowych	218
5.2.3. Przykład abonamentu RTV – sprzeczność	
interpretacji z interpretowanym przepisem	220
5.2.4. Współpraca między interpretatorami	224
5.2.5. Zwiększenie dostępności (w tym wyszukiwalności)	
interpretacji	225
Zakończenie	227

Bibliografia	235
Akty prawne	241
Komunikaty	243
Interpretacje i korespondencja z nimi związana	245
Pozostałe źródła	247
Wykaz rysunków	249
Wykaz tabel	251
Aneks. Porównanie struktury standardów COSO i INTOSAI GOV 9100 ze strukturą polskich standardów kontroli finansowej i zarządczej	253

WYKAZ SKRÓTÓW

COFOG	– <i>Classification of the Functions of Government</i>
COSO	– Committee of Organizations Sponsoring The Treadway Commission (Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya)
CUW	– centrum usług wspólnych
Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Dz.Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
GUS	– Główny Urząd Statystyczny
INTOSAI GOV 9100 (wytyczne)	– Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym, przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (ang. International Organization of Supreme Audit Institutions)
JST	– jednostka/jednostki samorządu terytorialnego
komunikat 23 MF, standardy KZ	– komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84)
komunikat 6 MF	– komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. MF poz. 56)
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NPM	– ang. <i>New Public Management</i> (nowe zarządzanie publiczne)
NPPC	– Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w UE (dodany do skrótu rok oznacza rok obowiązywania Programu)

PFRON	– Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
PIFC	– ang. <i>Public Internal Financial Control</i> (publiczna wewnętrzna kontrola finansowa)
RIO	– Regionalna Izba Obrachunkowa
RNPPC	– Raport z realizacji Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE
rozporządzenie ws. klasyfikacji budżetowej	– rozporządzenie Ministra Finansów z 2.03.2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 513)
rozporządzenie ws. rachunkowości i planów kont	– rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 342)
rozporządzenie ws. sprawozdawczości budżetowej	– rozporządzenie Ministra Finansów z 11.01.2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 144)
SMUP	– System Monitorowania Usług Publicznych
Studia BAS	– Studia Biura Analiz Sejmowych
u.f.p.2009	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
u.f.p.1998	– ustawa z 26.11.1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.)
ustawa o dyscyplinie	– ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.)
ZEAS	– Zespół Obsługi Ekonomiczno-Administracyjnej Szkół

WSTĘP

Zapewnienie efektywnego gospodarowania środkami publicznymi leży u podstaw koncepcji kontroli zarządczej, usankcjonowanej przepisami ustawy o finansach publicznych. Jednym z elementów koncepcji kontroli zarządczej jest komunikacja, czyli proces przekazywania informacji¹. Ważną rolę informacyjną pełni rachunkowość, która jako system informacyjny prezentuje skutki zdarzeń gospodarczych w ujęciu finansowym. Inspiracją dla autora do napisania niniejszej monografii jest szczególna rola, jaką rachunkowość budżetowa pełni w systemie finansów publicznych, i wpływ na nią przepisów o kontroli zarządczej. Znaczenie rachunkowości w kontroli zarządczej wynika z tego, że kontrola zarządcza powstała jako rozwinięcie kontroli finansowej. Rachunkowość i kontrola zarządcza mają zatem wspólny mianownik, jakim jest ochrona finansów publicznych. Związek ten jest ważnym i ciekawym zagadnieniem badawczym.

Kontrola zarządcza i rachunkowość budżetowa są zagadnieniami bardzo obszernymi. Aby zachować przejrzystość analizy systemu kontroli zarządczej w rachunkowości budżetowej, autor był zmuszony wybrać tylko te zagadnienia, które najlepiej zrealizują założony cel monografii. Dlatego skoncentrował się na dwóch procesach kontroli zarządczej: planowaniu (wyznaczaniu celów) oraz zarządzaniu ryzykiem. Są to jednocześnie procesy zarządcze, które prawodawca uznał za fundamentalne i, tworząc standardy kontroli zarządczej, poświęcił im najwięcej uwagi.

¹ A. Rogala, *Determinanty skuteczności komunikacji wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, praca doktorska, Poznań 2013, s. 66.

Celem monografii jest dokonanie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w obszarze rachunkowości budżetowej. Autor przeanalizował kontrolę zarządczą i rachunkowość jako dwa, wzajemnie oddziałujące na siebie zagadnienia. Przedstawił zatem nie tylko, jakie wymogi przepisy konstytuujące kontrolę zarządczą stawiają komórkom finansowo-księgowym w jednostkach sektora finansów publicznych, ale także to, jaką rolę pełni rachunkowość budżetowa w systemie kontroli zarządczej.

Autor postawił następujące główne pytanie badawcze: (P0) Czy kontrola zarządcza istotnie i pozytywnie wpływa na osiągnięcie celów rachunkowości budżetowej?

W celu uzyskania odpowiedzi na główne pytanie badawcze monografii sformułowano następujące pytania pomocnicze:

- P1. Czy wyznaczanie celów według wymagań stawianych przez kontrolę zarządczą w obszarze rachunkowości jest potrzebne?
- P2. Czy pomiar stopnia osiągnięcia celów rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych może być dokonywany przez tę jednostkę samodzielnie?
- P3. Czy istnieją istotne zewnętrzne czynniki, które w sposób zasadniczy obniżają użyteczność sprawozdań budżetowych w jednostkach sektora finansów publicznych?
- P4. Czy wykładnia przepisów prawa w zakresie stosowania klasyfikacji budżetowej formułowana przez organy nadzoru sprzyja poprawie użyteczności sprawozdań budżetowych?

Struktura pracy podporządkowana jest przede wszystkim zagadnieniom z zakresu kontroli zarządczej oraz uzyskaniu odpowiedzi na pytania badawcze. Nie jest to monografia poruszająca głównie problemy rachunkowości, lecz przede wszystkim kwestie związane z zastosowaniem kontroli zarządczej w obszarze rachunkowości.

Dwa pierwsze rozdziały poświęcono scharakteryzowaniu ogólnej koncepcji kontroli zarządczej i opisowi rachunkowości budżetowej oraz współzależności między nimi.

Trzeci rozdział rozpoczyna się od charakterystyki wymogów procesu planowania, ustanowionych przez standardy kontroli zarządczej. Następnie przedstawione zostały cele rachunkowości, wynikające z przepisów i teorii rachunkowości oraz to, jak powinny być one sformułowane zgodnie z wymogami kontroli zarządczej. Są to: wiarygodność i użyteczność sprawozdań jako podstawowy i ostateczny cel rachunkowości. Dokonano także krytycznej analizy celów formułowanych przez jednostki w praktyce. Autor poszukuje odpowiedzi na pytania o to, jak i czy w ogóle powinny być formułowane cele rachunkowości budżetowej, tak by spełniały one wymagania jakościowe standardów kontroli zarządczej – między innymi mierzalność, ocena stopnia osiągnięcia przy jednoczesnym zachowaniu sensu ich formułowania przez jednostki sektora finansów publicznych. Autor poszukuje odpowiedzi na pytanie o to, czy możliwe jest w praktyce dokonywanie oceny stopnia osiągnięcia celu rachunkowości przez samą jednostkę, która musiałaby wówczas wstąpić w rolę podobną do roli biegłego rewidenta.

Czwarty rozdział otwiera punkt charakteryzujący wymogi procesu zarządzania ryzykiem, ustanowione przez standardy kontroli zarządczej. Następnie podstawowy cel rachunkowości, sformułowany jako użyteczność sprawozdań, został poddany analizie pod kątem ryzyk. W związku z tym że rachunkowość budżetowa oparta jest na zasadzie kasowej i bazuje na klasyfikacji budżetowej, autor poszukuje źródeł ryzyk związanych z prawidłowością jej stosowania i możliwością mitygacji.

Piąty rozdział monografii zawiera wnioski i postulaty sformułowane na podstawie analiz ujętych w czwartym rozdziale. Treści te nie stanowią już elementu procesu zarządzania ryzykiem, ale odnoszą się do niedoskonałości rachunkowości budżetowej jako elementu systemu finansów publicznych.

W monografii wykorzystano następujące metody badawcze: krytyczna analiza dokumentów źródłowych i literatury, analiza porównawcza i opisowa oraz metody wnioskowania – indukcja i dedukcja.

Publikacja jest adresowana do kierowników jednostek sektora finansów publicznych oraz kierowników komórek finansowo-księgowych funkcjonujących w strukturach tych jednostek. Na kierownictwie spoczywa obowiązek wyznaczania celów jednostki oraz ich operacjonalizacji na poszczególne komórki organizacyjne. Intencją autora było podanie w wątpliwość zasadności wyznaczania mierzalnych celów i wyzwań w obszarach koordynacyjnych i wspomagających działalność jednostki. Działalność komórki finansowo-księgowej najlepiej ilustruje tę problematykę. Zamiarem autora w toku prowadzonych badań było potwierdzenie swoich przypuszczeń, że nie jest realny do spełnienia wymóg, aby ocena stopnia osiągnięcia podstawowego celu komórki finansowo-księgowej była dokonywana samodzielnie przez jednostkę. Wymóg ten jednak wynika z koncepcji kontroli zarządczej. Ponadto autor chciał udowodnić, że w działalności jednostki sektora finansów publicznych występuje problem z postępowaniem wobec ryzyka prawnego, któremu kierownictwo nie może skutecznie zapobiegać. Ryzyka związane z obszarem rachunkowości, dotyczące poprawności sporządzania sprawozdań budżetowych z zastosowaniem klasyfikacji budżetowej, są egzogeniczne. Oznacza to, że ich źródło jest zewnętrzne i niezależne od jednostki, a dodatkowo niemożliwa jest reakcja „wycofania się” z realizacji celu komórki rachunkowości. Autor formułuje propozycje możliwych reakcji, dokonując analizy przyczyn, skutków i oceny istotności zagrożeń.

Autor żywi nadzieję, że Czytelnika zainteresują szczególnie przyczyny nadmiernego często biurokratyzowania pracy jednostki, spowodowanego przez kontrolę zarządczą, wbrew zamiarom ustawodawcy. Natomiast w zakresie ryzyk w obszarze rachunkowości istotna wydaje się kwestia rzeczywistych źródeł problemów ze stosowaniem klasyfikacji budżetowej. Przyczyny te zasadniczo nie wynikają z nienależytej staranności służb księgowych, ale z błędów popełnionych przez prawodawcę.

Rozdział 1

KONTROLA ZARZĄDCZA W SYSTEMIE FINANSÓW PUBLICZNYCH

„Próby wprowadzenia nowoczesnych instrumentów zarządzania finansami publicznymi, takich jak kontrola zarządcza z góry skazane są na niepowodzenie”

M. Jastrzębska¹

1.1. Geneza kontroli zarządczej i jej finansowy aspekt

1.1.1. Inspiracja biznesowymi praktykami w zakresie kontroli i ich implementacja w sektorze publicznym

Koncepcja kontroli zarządczej jako normy prawnej ujętej w ustawie z 27.08.2009 r. o finansach publicznych² wywodzi się z praktyk stosowanych w biznesie. W literaturze zdarza się spotkać zamienne stosowanie terminów „kontrola zarządcza” i „kontrola wewnętrzna”. Wskazuje się także, że kontrola zarządcza jest rozwinięciem kon-

¹ M. Jastrzębska, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych w kształtowaniu świadomości obywatelskiej* [w:] *Perspektywa ekonomiczna, finansowa i prawna kreowania wartości w gospodarce*, red. P. Antonowicz, P. Galiński, P. Pisarewicz, Gdańsk–Sopot 2020, s. 158.

² Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.

cepcji kontroli finansowej. Zdaniem autora monografii zasadne jest zatem przedstawienie zależności pomiędzy tymi pojęciami, aby jak najlepiej scharakteryzować kontrolę zarządczą.

Przed wszystkim należy zauważyć, że w Polsce systematycznie podejmuje się próby usprawnienia funkcjonowania administracji publicznej. Sposób jej działania, tak w Polsce, jak i wielu innych krajach na świecie, oparty jest na tzw. modelu idealnej biurokracji – koncepcji Maxa Webera z początków XX wieku. Zwykle się nazywać go także modelem tradycyjnym. Choć sama nazwa sugeruje idealizm koncepcji Webera, z biegiem czasu w praktyce wykazywał on coraz więcej wad. Do tego stopnia, że obecnie słowo „biurokracja” ma negatywny wydźwięk. Zaczęto zatem poszukiwać nowych sposobów na poprawę funkcjonowania administracji publicznej, która znacznie gorzej radziła sobie z wyzwaniami niż sektor podmiotów prywatnych. Ważną próbą dla obu stron (jednostek publicznych i prywatnych) są czasy kryzysów gospodarczych. Pierwszym znaczącym kryzysem, który stanowił impuls dla administracji publicznej, był kryzys lat 30. XX wieku. Już wtedy zauważono, że przedsiębiorstwa prywatne dużo lepiej radzą sobie w trudnym czasie niż administracja publiczna. W ten sposób narodziła się idea, znana jako *Public Management*, aby administracja publiczna naśladowała praktyki stosowane w biznesie. Po II wojnie światowej nastąpił czas odbudowy gospodarek poszczególnych państw, ale już w latach 70. XX wieku przyszedł kolejny, duży kryzys, który stanowił impuls do istotnych reform administracji publicznej. Powróciła wówczas przedwojenna idea, tym razem nazwana *New Public Management* (dalej także jako: NPM), szeroko rozwijana w wielu krajach. Także w tej koncepcji przyjmuje się potrzebę implementacji praktyk biznesowych do sektora publicznego, a najbardziej charakterystycznymi elementami NPM są³:

- wprowadzenie zarządzania menedżerskiego w sektorze publicznym,
- jasne i wyraźne określenie standardów i mierników działalności,
- zwiększenie nacisku na kontrolę uzyskiwanych wyników,

³ R. Fedan, *Zarządzanie publiczne w procesie kreowania rozwoju lokalnego i regionalnego* [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, Rzeszów 2011, s. 209–210.

- nastawienie na dezagregację jednostek sektora publicznego,
- wprowadzenie do sektora publicznego konkurencji,
- wykorzystywanie metod i technik zarządzania z sektora prywatnego,
- wzrost nacisku na oszczędność i dyscyplinę w wykorzystaniu posiadanych zasobów.

Postulaty *New Public Management* dotyczą zarówno kwestii zarządzania instytucjami publicznymi, jak i ustrojowych aspektów funkcjonowania sektora: jego organizacji, zakresu działania w gospodarce. Nie jest to zatem koncepcja zarządzania wyłącznie instytucją publiczną, ale także sektorem publicznym w ogóle. Koncepcja NPM odpowiada na trzy zasadnicze pytania:

1. Ile państwa?
2. Jakie państwo?
3. Jak zarządzać jednostkami?

Koncepcja kontroli zarządczej, wprowadzona do obiegu prawnego w Polsce z początkiem 2010 r., koresponduje z NPM w zakresie sposobu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych. Nie jest natomiast koncepcją kompleksowo reformującą administrację publiczną czy też jego ustrojowe fundamenty, a jedynie wprowadzającą nowe rozwiązania w zakresie zarządzania. Kontrolę zarządczą i NPM łączą bezpośrednio dwie podstawowe wartości:

- położenie nacisku na wyznaczanie mierzalnych celów i rozliczanie jednostek z ich osiągnięcia,
- implementacja dobrych praktyk biznesowych do sektora finansów publicznych.

Przy czym należy zaznaczyć, że samo wyznaczanie mierzalnych celów i rozliczanie z ich osiągnięcia także jest praktyką biznesową. Wyodrębnienie jej spośród innych praktyk pokazuje jednak wagę rozliczalności i odpowiedzialności kierowników jednostek publicznych za efekty działalności jednostki, którą kierują.

Warto podkreślić, że biznesowa geneza koncepcji NPM i kontroli zarządczej nierozzerwalnie jest związana z finansowym aspektem

funkcjonowania podmiotów. Należy bowiem pamiętać o tym, że w przedsiębiorstwach prywatnych, w klasycznym ujęciu, efektywność jest mierzona przede wszystkim wynikiem finansowym.

Geneza kontroli wewnętrznej w podmiotach gospodarczych jest ściśle związana z finansowym aspektem prowadzenia biznesu, ponieważ w klasycznym ujęciu celem przedsiębiorstwa jest dążenie do maksymalizacji zysku. Stąd mechanizmy kontroli wewnętrznej w początkowej fazie kształtowania się modelu kontroli wewnętrznej koncentrowały się przede wszystkim na finansach. Jednak w miarę upływu czasu, rozwoju rynków, przedsiębiorstw oraz zachodzących procesów globalizacji w naukach o zarządzaniu coraz częściej wskazywano na inne niż finansowe cele przedsiębiorstwa. Narastająca konkurencja motywuje przedsiębiorstwa do zapewnienia odpowiedniej jakości dostarczanych produktów. Mechanizmy rynkowej konkurencji wymusiły zatem na przedsiębiorstwach wyznaczanie celów, które łączyły potrzebę osiągnięcia oczekiwanego wyniku finansowego z oczekiwaniami klientów co do produktów. W ślad za tymi zmianami rola kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie rozszerzała się także na kwestie niezwiązane bezpośrednio z finansami.

Innym czynnikiem, który ukształtował funkcje kontroli wewnętrznej, są występujące w gospodarce cykle koniunkturalne, istotnie motywujące przedsiębiorstwa do redefiniowania wartości, jakimi się kierują. W czasach kryzysu maksymalizacja zysków w wielu przypadkach nie może być celem przedsiębiorstwa. Często jest to okres, w którym przedsiębiorstwa mierzą się z ryzykiem upadłości. Celem staje się wówczas przetrwanie. Globalizacja rynków, poziom dojrzałości gospodarek poszczególnych państw i podmiotów w nich działających oraz wzrost świadomości społeczeństwa przejawiają się między innymi tym, że przedsiębiorcy dostrzegają potrzebę równoważenia celów finansowych i szeroko rozumianej społecznej odpowiedzialności biznesu. Odpowiedzialność ta jest wielowymiarowa. Dotyczy świadomości przedsiębiorców między innymi co do ich roli w społeczeństwie i kształtowania rynku pracy, a także wpływu na środowisko naturalne. Również te motywy działalności przedsiębiorstw wpłynęły na zakres funkcji, jakie kontrola wewnętrzna pełni w przedsiębiorstwach.

W ślad za tym zmieniało się także podejście do kontroli wewnętrznej w administracji publicznej. Obecnie rolę kontroli wewnętrznej (kontroli zarządczej) jest zapewnienie nie tylko legalności działania i efektywności w osiąganiu celów instytucji publicznej, ale również zadbanie o etykę działania.

Kontrola finansowa, która stanowiła fundament szerzej rozumianej kontroli zarządczej, nie straciła na znaczeniu. W systemie finansów publicznych zasadniczą rolę, jaką zawsze powinna pełnić kontrola wewnętrzna, jest zapewnienie gospodarnego wydatkowania środków publicznych. Niezależnie od tego, czy cel ten jest elementem systemu nazwanego kontrolą finansową, czy zarządczą.

Funkcjonowanie systemu kontroli w polskiej administracji publicznej uległo istotnym przeobrażeniom wskutek akcesji Polski do Unii Europejskiej. Początków prac legislacyjnych dostosowujących polski system finansów publicznych do oczekiwań unijnych komisarzy można doszukać się w drugiej połowie lat 90. XX wieku. Do końca 2009 r. system kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych funkcjonował pod nazwą kontroli finansowej. Z początkiem 2010 r. kontrolę finansową zastąpiono kontrolą zarządczą, przy czym nie polegało to wyłącznie na wprowadzeniu nowego pojęcia bez rzeczywistych zmian. Kontrola zarządcza jako norma prawna zasadniczo różni się od kontroli finansowej. Nie ogranicza się bowiem wyłącznie do finansowego aspektu funkcjonowania instytucji publicznej. Zmiany w polskim systemie kontroli wewnętrznej wynikają z ogólnego trendu w postrzeganiu istoty kontroli wewnętrznej.

1.1.2. Kontrola zarządcza jako konsekwencja członkostwa Polski w Unii Europejskiej

Kontrola zarządcza jako zbiór przepisów zawartych w ustawie o finansach publicznych jest ściśle związana z członkostwem Polski w Unii Europejskiej. Zapisy ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej są przejawem realizacji unijnych wymogów odnoszących się do bezpieczeństwa i efektywności wydatkowania środków pu-

blicznych. Jak powszechnie wiadomo, członkostwo każdego państwa w Unii Europejskiej wiąże się z przepływem środków publicznych, zarówno z budżetów krajowych (składka członkowska), jak i z budżetu Unii. Skoro zatem państwa członkowskie wykorzystują środki z budżetu Unii Europejskiej, to należy wymagać od krajowego prawodawstwa takich rozwiązań prawnych, które stworzą system zapewniający gospodarność wydatkowania środków. Dotyczy to zarówno środków unijnych, jak i krajowych, ponieważ skoncentrowanie się wyłącznie na środkach unijnych przy zaniedbaniu gospodarności wykorzystywania środków krajowych w konsekwencji może wywoływać skutki dla obu budżetów. Brak mechanizmów racjonalnego zarządzania budżetami krajowymi lub ich niewłaściwa konstrukcja prowadzą do kryzysu finansów publicznych i gospodarczego kraju członkowskiego. To z kolei potencjalnie może implikować problemy dla całej Unii, której jedną z podstaw jest integracja gospodarcza.

Bezpieczeństwo i efektywność wydatkowania środków publicznych wymaga, aby w prawie krajowym istniały odpowiednie mechanizmy ochrony. Dotyczy to między innymi kwestii ochrony granic celnych i harmonizacji prawa podatkowego poszczególnych państw, ale także celowości i oszczędności wydatkowania środków publicznych. Dbłość o właściwe wykorzystanie środków publicznych dość dobrze widoczna jest w przypadku finansowania (i dofinansowywania) projektów z funduszy unijnych. Dystrybucja tych środków oparta jest między innymi na reżimie:

- kilkuletnich perspektyw budżetowych,
- funduszy europejskich (funduszy unijnych),
- osi priorytetowych,
- programów operacyjnych.

Wyżej wymienione elementy tworzą spójną strukturę celów strategicznych i operacyjnych, według których przepływają strumienie europejskich dotacji. Wnioski o dofinansowanie projektów realizowanych przez krajowe podmioty muszą być ukierunkowane na realizację celów zgodnych z aktualną polityką Unii Europejskiej. To oznacza, że celowość wykorzystania tych środków jest centralnie (na poziomie władz Unii) określona oraz mierzona i oceniana we-

dług systemu ewaluacji zaprojektowanego odgórnie⁴. Mechanizmy te mają zapewnić skuteczność i efektywność wykorzystania środków.

Wysoka ranga problematyki bezpieczeństwa środków publicznych znalazła odzwierciedlenie w aktach prawnych dotyczących standardów kontroli wydatków finansowanych ze środków Unii Europejskiej⁵. Od lat 90. XX wieku Komisja Europejska rozwija koncepcję kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. Przed akcesją Polski do Unii Europejskiej koncepcja ta była także podstawą weryfikacji polskiego systemu prawa budżetowego i mechanizmów zapewniających bezpieczeństwo środków publicznych. Komisja Europejska uznała wówczas, że polski model kontroli wewnętrznej w administracji wymaga zmian. W procesie negocjacji wskazano, że zbudowanie w Polsce odpowiednich mechanizmów ochrony środków jest jednym z najważniejszych wymogów. Polska została zobowiązana do wprowadzenia systemu publicznej wewnętrznej kontroli finansowej, co zapisano w rozdziale 28. negocjacji akcesyjnych. Wymogi stawiane krajowym systemom gospodarowania środkami publicznymi Komisja Europejska sformułowała jako tzw. model publicznej wewnątrzadministracyjnej kontroli finansowej.

1.1.3. Od publicznej wewnętrznej kontroli finansowej do publicznej kontroli wewnętrznej

Pierwotnie używany w unijnej administracji termin „publiczna wewnętrzna kontrola finansowa” został zastąpiony terminem „publiczna kontrola wewnętrzna”⁶. Warto wskazać, że modyfikacja stosowanego nazewnictwa polegająca na usunięciu terminu „finansowa” wcale nie oznacza, że obecnie Komisja Europejska w mniejszym stopniu jest

⁴ Co nie wyklucza faktu, że mierniki realizacji celów w poszczególnych projektach finansowanych lub dofinansowywanych ze środków unijnych formuluje podmiot starający się o finansowanie (wnioskodawca). Weryfikacja adekwatności samych projektów, jego celów i przyporządkowanych im mierników następuje poprzez zorganizowane procesy oceny prowadzone przez instytucje dystrybuujące środki unijne, głównie w trybie konkursowym (tzw. instytucje zarządzające i pośredniczące).

⁵ *Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w UE 1998* (NPPC 1998).

⁶ Ministerstwo Finansów, *Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej*, 2012, s. 3.

zainteresowana aspektem bezpieczeństwa finansowego. Zmiana stosowanego pojęcia uzmysławia natomiast, że zapewnienie efektywności finansowej jest integralną częścią sposobu zarządzania (zarówno pojeдинczą jednostką, jak i szeroko rozumianymi sprawami publicznymi).

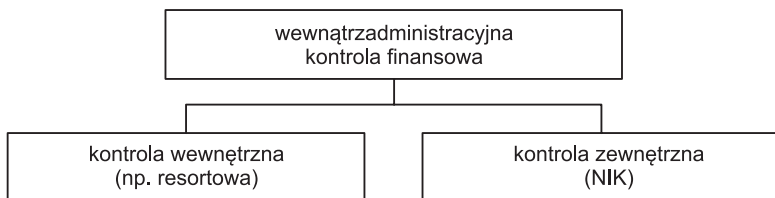
Wzorując się na stosowanej pierwotnie w unijnej administracji terminologii, tj. kontroli finansowej (publicznej wewnętrznej kontroli finansowej), w polskim systemie prawa zastosowano takie samo nazewnictwo, wprowadzając tym samym przepisy o kontroli finansowej. Dopiero później została ona zastąpiona kontrolą zarządczą. Istnienie kontroli zarządczej w polskiej ustawie o finansach publicznych jest zatem ewolucyjnym rezultatem tworzenia w polskiej administracji systemu ochrony finansów publicznych, który bierze swój początek w kontroli finansowej.

Powszechnie kontrola jest rozumiana jako sprawdzanie. Zgodnie z tym założeniem kontrola finansowa polega na systematycznej rewizji poprawności wydatkowania środków finansowych. Można ją podzielić na: zewnętrzną i wewnętrzną. Inaczej ujmując, „wewnątrzadministracyjna kontrola” składa się z dwóch elementów: komponentu wewnętrznego i zewnętrznego. Pojęcie wewnątrzadministracyjnej kontroli należy zatem rozumieć jako mechanizmy samokorygowania się sektora publicznego. Kontrolowanie, weryfikacja, rewizja, sprawdzanie są integralnymi elementami systemu finansów publicznych. Procesy te zachodzą zatem zarówno w pojedynczej instytucji publicznej jako element systemu zarządzania, jak i są realizowane przez wyspecjalizowane instytucje kontrolne.

Kontrola wewnętrzna jako element wewnątrzadministracyjnego systemu kontroli funkcjonuje w ramach instytucji wydatkującej środki – dysponenta środków publicznych. Obejmuje ona jednak nie tylko procesy sprawdzające dokonywane w jednostce sektora finansów publicznych przez pracowników tej jednostki. Kontrolą wewnętrzną w sektorze rządowym jest także kontrola resortowa, podobnie jak funkcjonujące w urzędach jednostek samorządu terytorialnego komórki kontroli, weryfikujące poprawność działania podległych im jednostek organizacyjnych.

Kontrola zewnętrzna jako element wewnątrzadministracyjnego systemu kontroli jest kontrolą sprawowaną powszechnie w całej administracji, a jej wyrazem instytucjonalnym jest istnienie państwowego organu kontroli. W Polsce jest to Najwyższa Izba Kontroli (zob. rysunek 1).

Rysunek 1. Komponenty wewnątrzadministracyjnej kontroli



Źródło: opracowanie własne na podstawie NPPC 1998.

Efektywność procesu kontroli finansowej jest funkcją szeregu czynników. Należy do nich zaliczyć (NPPC 1998):

- ustalenie i stosowanie zasad współdziałania wewnątrzadministracyjnej kontroli finansowej wewnętrznej i zewnętrznej (resortowej i pozaresortowej),
- ustalenie i stosowanie jednolitych standardów przeprowadzania kontroli finansowej w administracji rządowej (procedury, zasady, kryteria itp.),
- ustalenie i stosowanie jednolitych standardów w odniesieniu do wszystkich komórek kontroli resortowej w administracji rządowej (m.in. umiejscowienie organizacyjne, status, wymagania wobec pracowników itp.).

1.1.4. Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej

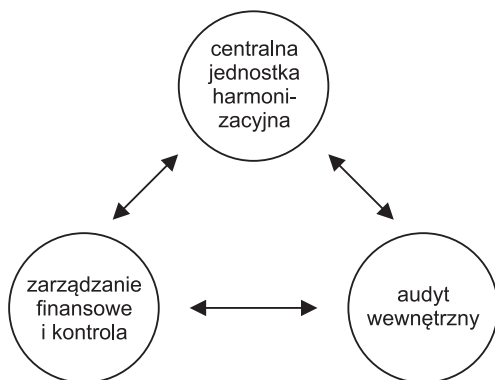
Komisja Europejska opracowała pożądaný model kontroli wewnętrznej, zwany w pełnym brzmieniu publiczną wewnętrzną kontrolą finansową (ang. *Public Internal Financial Control*, PIFC). Nazwa akcentuje zatem aspekt finansowy. W oparciu o ten model kraje kandydujące do członkostwa w Unii powinny tworzyć krajowe

systemy kontroli. Warto dodać, że samo pojęcie kontroli nie jest do końca fortanne. Nie chodzi bowiem o kontrolę w sensie inspekcyjnym (kontrolowanie, sprawdzanie), ale o szersze spojrzenie na funkcjonowanie struktur administracji publicznej i zarządzanie nią.

W koncepcji PIFC przyjmuje się systemowe podejście do zarządzania poprzez: planowanie strategiczne i operacyjne, zarządzanie ryzykiem, odpowiedzialność kierowniczą, system monitorowania i raportowania wyników, samoocenę systemu i audyt wewnętrzny⁷.

Model PIFC składa się z trzech komponentów, zaprezentowanych na rysunku 2. Polska musiała je wdrożyć do krajowego prawodawstwa.

Rysunek 2. Komponenty modelu publicznej wewnętrznej kontroli finansowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów Serbii, *PIFC – Public Internal Financial Control*, <http://www.vladars.net/eng/vlada/ministries/MoF/PIFC/Pages/default.aspx>, Ministerstwo Finansów Chorwacji, *PIFC*, <https://mfin.gov.hr/glavni-izbornik-2725/highlights-2848/central-harmonization-unit/pifc-2879/2879> (dostęp: 19.05.2022 r.).

Centralna jednostka harmonizacyjna jest wyznaczonym w kraju organem władzy publicznej, którego kompetencją jest zapewnienie

⁷ Ministerstwo Finansów Chorwacji, *PIFC*, <https://mfin.gov.hr/glavni-izbornik-2725/highlights-2848/central-harmonization-unit/pifc-2879/2879> (dostęp: 19.05.2022 r.).