

## **Podmioty odpowiedzialne za funkcjonowanie i ocenę kontroli zarządczej**

**Dorota Adamek-Hyska\***

**Streszczenie:** *Cel* – Analiza zakresu odpowiedzialności podmiotów realizujących kontrolę zarządczą (kierownika jednostki, głównego księgowego i pozostałych pracowników) lub dokonujących jej oceny (audytorów wewnętrznych).

*Metodologia badania* – Analiza aktów prawnych w zakresie finansów publicznych oraz funkcjonowania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, a także studia literaturowe opierające się na krajowej literaturze zwartej i artykułowej.

*Wynik* – Artykuł stanowi syntezę części wyników badań naukowych (Potencjał Badawczy) na temat „Analizy i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych” prowadzonych w latach 2013–2014.

*Oryginalność/Wartość* – Przeprowadzone badania w zakresie analizy i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych pozwalają wyciągnąć wniosek, że kierownik jednostki ponosi ostateczną odpowiedzialność za funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w tych podmiotach. Nie może tej odpowiedzialności scedować ani na głównego księgowego, ani na audytora wewnętrznego, ani na pozostałych pracowników jednostki. Należy zauważyć, że proces ten dotyczy całej organizacji i wszystkich jej pracowników.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, kierownik jednostki, główny księgowy, audytor wewnętrzny

### **Wprowadzenie**

W ustawie o finansach publicznych pojęcie „odpowiedzialności” występuje w dwóch artykułach:

- art. 53 określającym odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za całość gospodarki finansowej,
- art. 54 wskazującym na odpowiedzialność głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych za prowadzenie rachunkowości, wykonywanie dyspozycji środkami publicznymi oraz dokonywanie wstępnej kontroli.

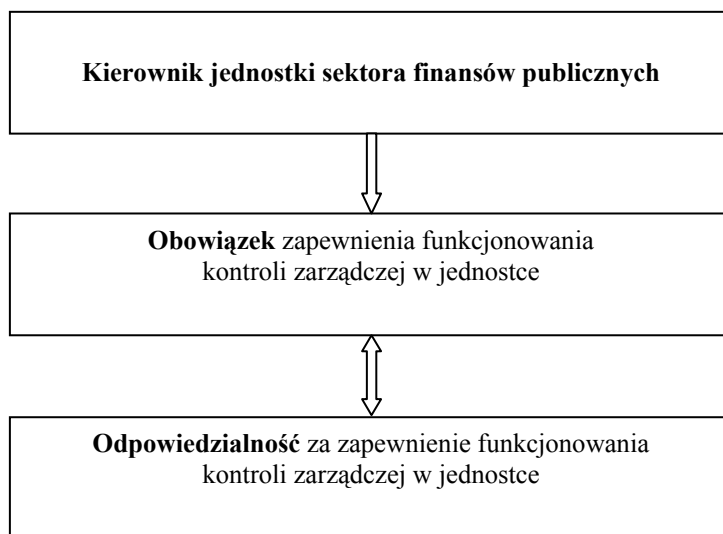
Przepisy prawa finansów publicznych nie definiują wprost pojęcia „odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej”. W art. 69 ustawy o finansach publicznych podano podmioty, które mają obowiązek zapewnić funkcjonowanie kontroli zarządczej na poszczególnych jej poziomach. Według tych regulacji system kontroli zarządczej jest sprawowany na dwóch poziomach (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 69):

---

\* dr Dorota Adamek-Hyska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, adamek@ue.katowice.pl.

- I poziom kontroli zarządczej, który występuje w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych,
- II poziom kontroli zarządczej, który dotyczy ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, a także wójta, burmistrza, prezydenta miasta oraz przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej na pierwszym poziomie należy wyłącznie do obowiązków kierownika jednostki sektora finansów publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 69). Obowiązku tego nie może on scedować na inne osoby, co oznacza, że tylko kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za jego realizację. Strukturę obowiązków i odpowiedzialności w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej na pierwszym poziomie wskazano na rysunku 1.

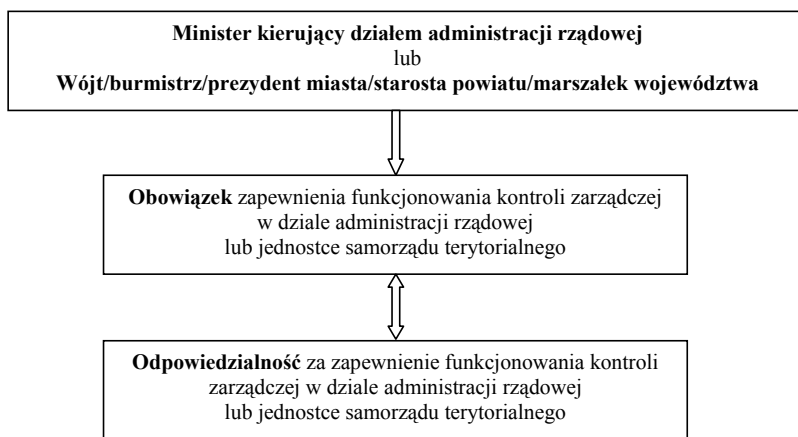


**Rysunek 1.** Struktura odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej na pierwszym poziomie

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 69 ust. 1).

Analizując strukturę odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej na pierwszym poziomie, należy podkreślić, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych ma w tym zakresie do wykonania najważniejsze zadanie. Musi nieustannie podejmować właściwe decyzje zmierzające do umiejscowienia systemu kontroli zarządczej w strukturze organizacyjnej jednostki, zorganizowania procesu kontrolnego, a także zwiększania świadomości kontroli zarządczej wśród kierownictwa jednostek organizacyjnych oraz wszystkich pozostałych pracowników.

Zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej na drugim poziomie należy natomiast wyłącznie do obowiązków ministra kierującego działem administracji rządowej, wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty powiatu oraz marszałka województwa (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 69). Strukturę obowiązków i odpowiedzialności w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej na drugim poziomie wskazano na rysunku 2.



**Rysunek 2.** Struktura odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej na drugim poziomie

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 69, ust. 1).

Przykładowo, w wypadku działu „gospodarka” minister właściwy dla tego działu ma obowiązek ustanowić drugi poziom kontroli zarządczej w stosunku do jednostek podległych, czyli wszystkich jednostek budżetowych i nadzorowanych, w tym np. Urzędu Patentowego, Urzędu Dozoru Technicznego, Głównego Urzędu Miar, Polskiego Centrum Akredytacji (Ofiarski 2010: 194). Minister właściwy dla tego działu ponosi odpowiedzialność za realizację tego obowiązku. Ten sam minister jest jednocześnie odpowiedzialny za stworzenie systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Gospodarki (poziom pierwszy).

Istotnym obowiązkiem każdego ministra kierującego danym działem jest sporządzenie (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 70):

- planu działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej – do końca listopada każdego roku,
- sprawozdania z wykonania planu działalności – do końca kwietnia każdego roku,
- oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej – do końca kwietnia każdego roku.

Biorąc pod uwagę regulacje ustawowe, głównym celem artykułu jest analiza zakresu odpowiedzialności podmiotów realizujących kontrolę zarządczą lub dokonujących jej oceny.

W opracowaniu wykorzystano m.in. metodę analizy aktów prawnych w zakresie finansów publicznych oraz funkcjonowania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, a także studia literaturowe, opierające się na krajowej literaturze zwartej i artykułowej.

## 1. Odpowiedzialność kierownika jednostki za funkcjonowanie kontroli zarządczej

Kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych jest osoba, która zgodnie z przepisami prawa określającymi ustrój jednostki jest odpowiedzialna za działalność tej jednostki i jest uprawniona do jej reprezentowania (Chodubski 2013: 25). Zatem zwrot „kierownik jednostki” należy rozumieć bardzo szeroko, bowiem jest nim każdy, komu w prawidłowy sposób powierzono kierowanie jednostką sektora finansów publicznych, bez względu na nazwę jego stanowiska, np. kierownik, prezes, dyrektor, dyrektor generalny, wójt, burmistrz, czy też prezydent miasta lub marszałek województwa (Ofiarski 2010: 157).

Ustawodawca, precyzując cele kontroli zarządczej, wskazuje na konieczność funkcjonowania jej niezbędnych elementów, w tym zarządzania ryzykiem. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych został zobowiązany do wdrożenia i monitorowania adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej tak, by jednostka sektora finansów publicznych osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Adekwatny system kontroli zarządczej oznacza system optymalny do celów i zadań realizowanych przez jednostkę sektora finansów publicznych. System ten będzie efektywny, gdy założone cele i zadania zostaną zrealizowane z wykorzystaniem optymalnych nakładów finansowych, natomiast jego skuteczność w każdym wypadku powinna zapewniać realizację celów i zadań.

Takie podejście do systemu kontroli zarządczej umożliwia wskazanie słabych punktów oraz bieżące rozwiązywanie nieprawidłowości ujawnionych w zakresie procedur kontrolnych. Odpowiedzialności w tym zakresie nie można scedować na inne podmioty. Szczegółowy zakres czynności, które musi podjąć kierownik jednostki sektora finansów publicznych w celu wdrożenia i monitorowania adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej można odnaleźć w standardach kontroli zarządczej. Na podstawie treści tych standardów określono w tabeli 1 podstawowe obowiązki kierownika jednostki.

**Tabela 1**

Wykaz obowiązków kierownika jednostki w zakresie systemu kontroli zarządczej

Standard kontroli zarządczej 1	Zakres obowiązków kierownika jednostki 2
<b>Standard 1. Przestrzeganie wartości etycznych</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– określenie, wspieranie i promowanie przestrzegania wartości etycznych,</li> <li>– weryfikacja i monitoring skuteczności funkcjonowania obszaru etyki w jednostce</li> </ul>
<b>Standard 2. Kompetencje zawodowe</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– prawidłowa organizacja procesu zatrudnienia w jednostce, w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu kadr,</li> <li>– zapewnienie rozwoju kompetencji zawodowych pracowników jednostki (szkolenia, seminaria, studia itp.)</li> </ul>
<b>Standard 3. Struktura organizacyjna</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– dostosowanie struktury organizacyjnej do aktualnych celów i zadań jednostki,</li> <li>– określenie zakresu zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki, a także zakresu podległości pracowników,</li> <li>– określenie aktualnego zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności każdego pracownika</li> </ul>

1	2
<b>Standard 4. Delegowanie uprawnień</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– precyzyjne określenie zakresu uprawnień delegowanych poszczególnym pracownikom,</li> <li>– zapewnienie stałej komunikacji z osobami, którym powierzono uprawnienia, w celu monitoringu stopnia realizacji celów i zadań,</li> <li>– prowadzenie aktualnej ewidencji wydawanych upoważnień lub pełnomocnictw</li> </ul>
<b>Standard 5. Misja jednostki</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wskazanie celu istnienia jednostki w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji</li> </ul>
<b>Standard 6. Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– jasne określenie, w perspektywie co najmniej rocznej, celów i zadań jednostki,</li> <li>– wyznaczenie mierników, za pomocą których zapewni się stały monitoring realizacji określonych celów i zadań jednostki,</li> <li>– wskazanie komórek organizacyjnych lub osób odpowiedzialnych bezpośrednio za wykonanie celów i zadań jednostki oraz zasobów przeznaczonych na ich realizację,</li> <li>– zapewnienie systemu monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane</li> </ul>
<b>Standard 7. Identyfikacja ryzyka</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– nie rzadziej niż raz w roku identyfikacja ryzyka w odniesieniu do celów i zadań jednostki,</li> <li>– nie rzadziej niż raz w roku identyfikacja ryzyka w odniesieniu do celów i zadań jednostek podległych lub nadzorowanych</li> </ul>
<b>Standard 8. Analiza ryzyka</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– określenie prawdopodobieństwa wystąpienia różnego rodzaju ryzyka oraz możliwych jego skutków,</li> <li>– określenie akceptowanego poziomu różnego rodzaju ryzyka</li> </ul>
<b>Standard 9. Reakcja na ryzyko</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– określenie rodzaju reakcji w stosunku do każdego istotnego ryzyka,</li> <li>– określenie działań, które trzeba podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu</li> </ul>
<b>Standard 10. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– stworzenie i wdrożenie spójnych procedur wewnętrznych, instrukcji, wytycznych, zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników, a także innych dokumentów wewnętrznych,</li> <li>– udostępnienie powyżej wskazanej dokumentacji wszystkim osobom, dla których jest ona niezbędna w celu realizacji powierzonych obowiązków</li> </ul>
<b>Standard 11. Nadzór</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– prowadzenie nadzoru nad wykonywaniem zadań merytorycznych i finansowych w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji</li> </ul>
<b>Standard 12. Ciągłość działalności</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zapewnienie istnienia mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności jednostki w przypadkach: urlopów pracowników, wystąpienia katastrofy lub innych zdarzeń losowych,</li> <li>– wykorzystanie wyników analizy ryzyka w zapewnieniu ciągłości działalności jednostki,</li> <li>– informowanie pracowników o funkcjonujących regulacjach wewnętrznych w sytuacjach wystąpienia niespodziewanych zdarzeń</li> </ul>
<b>Standard 13. Ochrona zasobów</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ustalenie dostępu do zasobów (informatycznych, informacyjnych, rzeczowych, finansowych i ludzkich) wyłącznie osobom upoważnionym,</li> <li>– powierzenie pracownikom odpowiedzialności za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów,</li> <li>– opracowanie zasad gospodarki zasobami jednostki</li> </ul>
<b>Standard 14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ustalenie zasad rzetelnego i pełnego dokumentowania oraz rejestrowania operacji finansowych i gospodarczych,</li> <li>– ustalenie zasad zatwierdzania operacji finansowych i gospodarczych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione, np. głównego księgowego,</li> <li>– ustalenie zasad weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji</li> </ul>

1	2
<b>Standard 15. Mechanizmy dotyczące systemów informatycznych</b>	– określenie mechanizmów służących zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych
<b>Standard 16. Bieżąca informacja</b>	– zapewnienie pracownikom właściwych i rzetelnych informacji (w odpowiedniej formie i czasie) potrzebnych im do realizacji zadań
<b>Standard 17. Komunikacja wewnętrzna</b>	– zapewnienie efektywnych mechanizmów przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego
<b>Standard 18. Komunikacja zewnętrzna</b>	– zapewnienie efektywnego systemu wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na realizację celów i zadań jednostki (np. utworzenie stanowiska rzecznika prasowego jednostki, utworzenie systemu sprawozdawczości zewnętrznej)
<b>Standard 19. Monitoring</b>	– zapewnienie stałego monitoringu wdrożonych działań kontrolnych ze względu na zmieniające się otoczenie zewnętrzne jednostki
<b>Standard 20. Samoocena</b>	– przeprowadzenie i udokumentowanie samooceny systemu kontroli zarządczej nie rzadziej niż raz w roku, – umożliwienie przeprowadzenia i udokumentowania samooceny kontroli zarządczej przez pracowników jednostki nie rzadziej niż raz w roku
<b>Standard 21. Audyt wewnętrzny</b>	– umożliwienie audytorowi wewnętrznemu obiektywnej i niezależnej oceny systemu kontroli zarządczej
<b>Standard 22. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej</b>	– zestawienie wyników monitoringu, samooceny, przeprowadzonych audytów i kontroli w celu uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej, – potwierdzenie uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r.).

Zaprezentowany w tabeli 1 wykaz obowiązków kierownika jednostki w zakresie systemu kontroli zarządczej stanowi wyłącznie zbiór dobrych praktyk oraz wskazówek dla każdego kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Wykonanie zaprezentowanych obowiązków będzie wymagało indywidualnego podejścia w każdej jednostce sektora finansów publicznych do projektowanego w niej systemu kontroli zarządczej.

Należy jednak zaznaczyć, że część reguł dotyczących zasad gospodarowania środkami publicznymi została uznana za na tyle ważne dla całego systemu finansów publicznych, że ich naruszenie podlega specjalnemu reżimowi odpowiedzialności, określonej w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z art. 17 tej ustawy kierownik jednostki podlega odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskutek niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków w zakresie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej (Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r.: art. 17). W art. 18c tej ustawy został też zdefiniowany katalog czynów, na których dokonanie wpływa złe wykonanie obowiązków z zakresie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Są to następujące czyny (Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r.: art. 18c):

- uszczuplenie wpływów należnych jednostce sektora finansów publicznych, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego,
- dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonych w planie finansowym jednostki,

- zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych,
- niewykonanie w terminie zobowiązania, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne,
- udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych,
- zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania – terminu jej zawarcia,
- niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z tego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych,
- unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania,
- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi,
- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia skargi na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej – terminu jej zawarcia,
- odwołanie postępowania o zawarcie umowy o koncesję na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi,
- dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania, lub w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności,
- działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Z wymienionego katalogu czynów wynika, że wyłącznie kierownik jednostki może ponosić odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdy wskutek zaniedbania lub niewypełnienia przez niego obowiązków w zakresie kontroli zarządczej doszło do określonych nieprawidłowości w prowadzeniu gospodarki finansowej tej jednostki. E. Kowalczyk podkreśla, że inni pracownicy, nawet wykonujący zadania z zakresu kontroli zarządczej, nie będą z tytułu ewentualnych zaniedbań pociągani do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Kowalczyk 2010: 40).

Jednakże mogą wystąpić sytuacje, że kierownik nie będzie ponosił odpowiedzialności z powodu zaniedbania w zakresie kontroli zarządczej. Tak będzie w przypadku nieprawidłowości w zakresie rachunkowości jednostki sektora finansów publicznych (art. 18 ustawy

o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w związku z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Według art. 4 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy obowiązki te (z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury) zostaną w formie pisemnej powierzone innej osobie za jej zgodą (Ustawa z dnia 29 września 1994 r.: art. 4). Jednak na podstawie art. 18 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest (Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r.: art. 18):

- zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości,
- niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Na podstawie tych regulacji prawnych można wskazać, że w zakresie rachunkowości jednostki (a w szczególności inwentaryzacji i sprawozdań budżetowych) odpowiedzialność dyscyplinarną ponosi wyłącznie bezpośredni sprawca naruszenia, czyli:

- przeprowadzający lub rozliczający inwentaryzację, np. członkowie zespołów spisowych, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej, główny księgowy,
- sporządzający jednostkowe lub zbiorcze (łączne) sprawozdania budżetowe.

Naruszenie zatem dyscypliny finansów publicznych przez kierownika jednostki nastąpi tylko w sytuacjach, gdy nie powierzy obowiązków w zakresie inwentaryzacji lub sporządzania sprawozdań budżetowych (poza spisem z natury).

## **2. Obowiązki głównego księgowego w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej**

Główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych jest pracownikiem, który zajmuje szczególną pozycję w strukturze organizacyjnej tej jednostki, co wynika z treści art. 54 ustawy o finansach publicznych. Według tego artykułu kierownik jednostki sektora finansów publicznych powierza głównemu księgowemu obowiązki i odpowiedzialność w zakresie (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 54):

- prowadzenia rachunkowości,
- wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi,
- dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Wskazany zakres obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych bezpośrednio nie nawiązuje do obowiązków i odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej, chociaż rola głównego księgowego w systemie kontroli zarządczej jest bezpośrednio związana z zadaniami, które on wykonuje. Szczegółowy wykaz zadań (czynności) głównego księgowego w jednostce sektora finansów publicznych zaprezentowano w tabeli 2.



Tabela 2

## Wykaz obowiązków głównego księgowego

Zakres obowiązków	Wykaz zadań/czynności
<b>Prowadzenie rachunkowości</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– opracowanie treści polityki rachunkowości jednostki sektora finansów publicznych,</li> <li>– prowadzenie ksiąg rachunkowych (tj. dziennika, księgi głównej, ksiąg pomocniczych, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej, zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych, inwentarza) tej jednostki,</li> <li>– wycena bieżąca i na dzień bilansowy aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego jednostki,</li> <li>– okresowe ustalanie i sprawdzanie w trakcie inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, które inwentaryzuje się metodą potwierdzenia sald z kontrahentami lub metodą weryfikacji zapisów księgowych z dokumentacją źródłową,</li> <li>– wycena arkuszy spisu z natury i rozliczanie księgowo zweryfikowanych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych,</li> <li>– sporządzanie sprawozdania finansowego, sprawozdań budżetowych i innych raportów o charakterze finansowym,</li> <li>– gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych i innej dokumentacji (np. inwentaryzacyjnej),</li> <li>– w przypadkach określonych albo w ustawie o rachunkowości, albo w ustawie o finansach publicznych, poddawanie badaniu sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta</li> </ul>
<b>Wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– podejmowanie decyzji o wykorzystaniu środków na cel określony przez kierownika jednostki, np.: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ dokonanie płatności za faktury i rachunki zarówno gotówką, jak i przelewem,</li> <li>▪ dokonanie płatności z list płac, zapomóg, pożyczek itp.,</li> <li>▪ wypłata zaliczek stałych i na bieżące potrzeby</li> </ul> </li> </ul>
<b>Dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– składanie podpisu na dokumentach dotyczących operacji finansowych i gospodarczych, który potwierdza prawidłowość danej operacji, jej zgodność z prawem i przyjętym planem finansowym, a także kompletność i rzetelność tych dokumentów,</li> <li>– w przypadku ujawnienia nieprawidłowości: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ zwrot dokumentu właściwemu rzeczowo pracownikowi,</li> <li>▪ możliwość odmowy podpisania dokumentu w razie nieusunięcia nieprawidłowości,</li> <li>▪ pisemnie powiadomienie kierownika jednostki o odmowie podpisu i jej przyczynach</li> </ul> </li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 29 września 1994 r.: art. 4 ust. 3; Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 54).

W systemie kontroli zarządczej główny księgowy, obok kierownika jednostki, odgrywa istotną rolę, a zakres jego obowiązków jest bardzo szeroki.

Główny księgowy odpowiada za prowadzenie rachunkowości, wypełnianie w terminie obowiązków sprawozdawczych, organizowanie przechowywania i archiwizowania dowodów księgowych i innych dokumentów planistyczno-operacyjnych. W ramach realizacji procedur kontroli zarządczej sprawuje ogólny nadzór na realizacją czynności w ramach kontroli finansowej, takich jak: realizacja planu finansowego, dekretacja dokumentów, terminowa zapłata zobowiązań, zapewnienie wiarygodności i rzetelności danych i informacji w sprawozdaniach finansowych i budżetowych oraz sprawny obieg dokumentacji finansowo-księgowej.

Główny księgowy zajmuje się także koordynacją realizacji zadań poszczególnych komórek organizacyjnych w procesie planowania budżetowego. W związku z tym dokonuje wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Kontrola sprawowana przez głównego księgowego jest kontrolą wstępną, wykonywaną przed zrealizowaniem operacji finansowych i gospodarczych, a jej zasadniczą funkcją jest zapobieganie powstaniu nieprawidłowości w realizacji i dokumentowaniu operacji gospodarczych i finansowych (Motowilczuk 2013: 33). Obowiązki w tym zakresie wiążą się ze stałym kontrolowaniem stopnia realizacji planu finansowego, zaangażowania środków na wydatki budżetowe, zagrożeń przekroczenia lub niewykonania planu oraz zapewnieniem terminowego rozliczania zobowiązań i należności jednostki (Kaczurak-Kozak 2010: 274). Niedokonanie lub nienależyte przeprowadzenie wstępnej kontroli przez głównego księgowego stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych wyłącznie w sytuacji, gdy działanie takie wpłynie na (Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r.: art. 18b):

- dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki,
- zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki.

W celu realizacji swoich obowiązków główny księgowy ma prawo żądać od kierowników innych jednostek organizacyjnych ustnych lub pisemnych informacji, udostępniania mu do wglądu dokumentów i obliczeń będących źródłem tych informacji, a także wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu wykonywania przez inne komórki organizacyjne prac niezbędnych do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej, ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów oraz sprawozdawczości finansowej (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 54). Stwarza to podstawę do tworzenia przez głównego księgowego procedur wewnętrznych regulujących finansowo-księgowy obszar działalności jednostki, stanowiących istotny element systemu kontroli zarządczej. Tym samym pozycja głównego księgowego w jednostce sektora finansów publicznych, a zarazem jego odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków, jest znacznie większa niż w innych podmiotach rachunkowości.

Trafnie zauważyła E. Garczarek, że współpraca głównego księgowego z wszystkimi kierownikami komórek merytorycznych przy tworzeniu regulaminów i instrukcji z zakresu finansów jest podstawowym warunkiem ich dostosowania do potrzeb i możliwości wszystkich komórek organizacyjnych, a w konsekwencji właściwego ich funkcjonowania, funkcjonowania kontroli zarządczej oraz funkcjonowania jednostki jako całości (Garczarek 2012: 70).

### **3. Obowiązki i odpowiedzialność audytora wewnętrznego w zakresie oceny kontroli zarządczej**

Audytorem wewnętrznym jest podmiot, który prowadzi działalność niezależną i obiektywną, wspierającą ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Zatem najważniejszym wsparciem dla kierownika jednostki w realizowaniu zadań z zakresu kontroli zarządczej powinien być audytor wewnętrzny (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 272). Zostało to podkreślone także w piśmie Ministra Finansów, w którym zaznaczono,

że ocena systemu kontroli zarządczej, a także czynności doradcze dokonywane przez audytora wewnętrznego mają wspierać kierownika jednostki sektora finansów publicznych w realizacji jej celów i zadań (Pismo Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2010 r.). Audytor poprzez ocenę systemu kontroli zarządczej przyczynia się do zapewnienia jego skuteczności i efektywności oraz ciągłego doskonalenia, tworząc w ten sposób jednolity i spójny system.

Audytor musi mieć świadomość, że zapewnienie odpowiednich relacji pomiędzy audytem wewnętrznym a systemem kontroli zarządczej jest konieczne (Szymańska 2013: 17). Wymaga to od niego stosownej wiedzy o istocie, zasadach i organizacji kontroli zarządczej, tak aby potrafił wspierać kierownika jednostki w tym zakresie (Szymańska 2013: 17). Stały audyt mechanizmów kontroli zarządczej w jednostce, jej ocena i identyfikacja słabych punktów, przyczynia się do trwałych zmian w systemie kontroli zarządczej i doskonalenia zarządzania jednostką.

Audytor wewnętrzny w prowadzonych badaniach audytowych, dotyczących oceny kontroli zarządczej wyodrębnia zazwyczaj dwa etapy:

- 1) etap dotyczący badania koncepcji systemu kontroli zarządczej w danej jednostce,
- 2) etap dotyczący oceny zgodności funkcjonowania kontroli zarządczej z przyjętą koncepcją.

Szczegółowy wykaz obowiązków audytora wewnętrznego w zakresie oceny systemu kontroli zarządczej zaprezentowano w tabeli 3.

**Tabela 3**

Wykaz obowiązków audytora wewnętrznego w zakresie oceny systemu kontroli zarządczej

Etap badania audytowego	Zakres obowiązków audytora wewnętrznego
<b>Etap 1. Badanie koncepcji kontroli zarządczej</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ocena adekwatności systemu kontroli zarządczej i jej poszczególnych elementów do konkretnych warunków związanych z wielkością jednostki, istotą prowadzonej działalności, przyjętą strukturą organizacyjną (regulaminem), czy też bieżącymi zmianami w przepisach prawa,</li> <li>– poznanie jednostki, środowiska i zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w stopniu potrzebnym do ustalenia i oszacowania poszczególnych rodzajów ryzyka wystąpienia istotnej nieprawidłowości, a także do określenia sposobu wykonywania dalszych procedur badania</li> </ul>
<b>Etap 2. Ocena zgodności funkcjonowania kontroli zarządczej z przyjętą koncepcją</b>	<p>Podstawowe aspekty oceny obejmują m.in.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– styl kierowania jednostką,</li> <li>– sposób delegowania uprawnień,</li> <li>– zasady zarządzania zasobami ludzkimi,</li> <li>– postawę pracowników wobec kontroli zarządczej,</li> <li>– zakres działań w zakresie kontroli zarządczej podejmowanych przez członków zarządu i kierowników niższych szczebli,</li> <li>– badanie działań i procesów pod kątem legalności, rzetelności, prawidłowości i efektywności</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Szymańska 2013: 18–20).

Na podstawie informacji zawartych w tabeli 3 można wyciągnąć wniosek, że podstawą oceny przydatności systemu kontroli zarządczej jest ustalenie, w jakim stopniu koncepcja kontroli zarządczej i jej wdrożenie zapobiega, wykrywa i poprawia istotne nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej. Tym samym audytor wewnętrzny wspiera kierownika jednostki w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych,

umożliwiających odpowiednią reakcję na pojawiające się ryzyko w toku prowadzonej działalności.

Analizując wykaz obowiązków audytora wewnętrznego w zakresie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej, należy podkreślić, że niezależność audytora wewnętrznego oznacza m.in. powstrzymywanie się od działań i czynności związanych z organizacją i budową systemu kontroli zarządczej, ponieważ jest to wyłączny obowiązek kierownika jednostki.

#### **4. Obowiązki pozostałych pracowników w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej**

Pracownikom jednostki sektora finansów publicznych powierza się określone obowiązki, nienależyte ich wykonanie może stanowić czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. W związku z tym osoby te uczestniczą także w realizacji obowiązków z zakresu kontroli zarządczej. Przepisy ustawy o finansach publicznych oraz wskazówki zawarte w standardach kontroli zarządczej nie zakazują kierownikowi jednostki powierzenia organizacji kontroli zarządczej określonej komórce organizacyjnej lub innym pracownikom podmiotu sektora finansów publicznych. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że pracownicy tych jednostek nie ponoszą odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej, bowiem odpowiedzialność ta dotyczy tylko osoby kierownika tej jednostki. Powstaje zatem pytanie, w jaki sposób pracownicy wpływają na system kontroli zarządczej i jego funkcjonowanie.

Każdy pracownik jednostki sektora finansów publicznych bezpośrednio ma wpływ na realizację określonych zadań i cele osiągane przez jednostkę. Pracownicy, w ramach wykonywania swoich zakresów czynności, powinni być włączani do działań organizujących, koordynujących, oceniających i sygnalizujących niedociągnięcia w zakresie kontroli zarządczej. Zachowanie takie bezpośrednio zależy od odpowiedniego motywowania przez kierownika jednostki oraz bezpośrednich przełożonych. Konieczna też jest zmiana mentalności, świadomości i podejścia pracowników do wykonywanych obowiązków, tak aby nie tylko zwracali oni uwagę na legalność, tj. zgodność z prawem wykonywanych czynności, ale także żeby ich realizacja odbywała się w sposób skuteczny i efektywny, zmierzający do osiągnięcia postawionych przez jednostkę celów (Biuletyn Ministerstwa Finansów nr 4 z 2012 r.: 4).

Pracownicy bezpośrednio uczestniczą też we wdrażaniu standardów kontroli zarządczej poprzez takie działania, jak (*Kontrola zarządcza...*: 92):

- stałe podnoszenie kwalifikacji (Obszar: Środowisko wewnętrzne),
- identyfikacja i raportowanie ryzyka (Obszar: Cele i zarządzanie ryzykiem),
- rzetelne dokumentowanie wrażliwych procesów (Obszar: Mechanizmy kontroli),
- sprawozdawczość z działalności (Obszar: Informacja i komunikacja).

Pracownicy dostarczają również kierownikowi jednostki wiarygodnych danych umożliwiających ocenę wykonania celów i zadań, ocenę wykonania planu finansowego, a także ocenę samej kontroli zarządczej i doskonalenie jej modelu w jednostce. Jak zauważyła M. Rydzewska-Włodarczyk (2013: 43), źle wdrożony system kontroli zarządczej to taki, który nie odnosi się w sposób zrozumiały dla pracowników jednostki sektora finansów publicznych oraz obejmuje czynności, które w oczach pracowników są bezsensowne.

## Uwagi końcowe

Przeprowadzone badania w zakresie analizy i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych pozwalają wyciągnąć wniosek, że kierownik jednostki ponosi ostateczną odpowiedzialność za funkcjonowanie jej systemu kontroli zarządczej. Nie może tej odpowiedzialności scedować ani na głównego księgowego, ani na audytora wewnętrznego, ani na pozostałych pracowników jednostki. Należy jednak zauważyć, że proces ten tak naprawdę dotyczy całej organizacji. Z uwagi na wielkość jednostki sektora finansów publicznych oraz rozmiar przypisanych jej zadań istotną rolę pełni odpowiedni dobór kadry kierowniczej, podział zadań i odpowiedzialności pomiędzy komórki organizacyjne i delegowanie uprawnień na poszczególnych pracownikach, bowiem od efektów ich pracy bezpośrednio zależy jakość systemu kontroli zarządczej.

Rola głównego księgowego w zakresie kontroli zarządczej jest ściśle związana z zadaniami, które on wykonuje. Główny księgowy powinien aktywnie uczestniczyć w tworzeniu przepisów wewnętrznych (tj. regulaminów i instrukcji) regulujących obszary działania jednostki w zakresie, w jakim dotyczą one realizacji budżetu państwa (lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego) lub planu finansowego, tak aby zapewnić wiarygodną bazę przeszłych, bieżących i prognostycznych danych i informacji o działalności jednostki.

Audyt wewnętrzny odpowiada natomiast systematyczną, niezależną i obiektywną ocenę kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, w której obowiązkowo lub dobrowolnie prowadzony jest audyt wewnętrzny.

Wprowadzenie systemu kontroli zarządczej bez przekonania wszystkich interesariuszy co do jego użyteczności często może prowadzić do nieefektywnych rozwiązań instytucjonalnych i normatywnych (Rydzewska-Włodarczyk 2013: 44). Każdy pracownik jednostki sektora finansów publicznych powinien rozumieć istotę i cele kontroli zarządczej, zasady jej funkcjonowania, znać swoją rolę i mieć jasno wyznaczony zakres czynności.

## Literatura

- Chodubski A. (2013), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*. „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” nr 4, Infor PL, Warszawa.
- Garczarek E. (2012), *Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem dla działów księgowości w jednostkach samorządowych*. C.H. Beck, Warszawa.
- Kaczurak-Kozak M. (2010), *Główny księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego – jego rola, zakres kompetencji i status*, Studia Lubuskie, t. VI, red. P.K. Marszałek. Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej, Sulechów.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.
- Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego* (2012), Biuletyn Ministerstwa Finansów nr 4 z 2012 r., oprac. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa.
- Kowalczyk E. (2010), *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Presscom, Wrocław.
- Motowilczuk I. (2013), *Główny księgowy w sektorze finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” nr 7, Infor PL, Warszawa.
- Ofiński Z. (2010), *Zasady finansów publicznych*, w: *Ustawa o finansach publicznych, Komentarz*, red. M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiński, K. Sawicka, Presscom, Wrocław.
- Pismo Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2010 r., DA6/4095/NWX/2010/776, Kontrola zarządcza w działaniach administracji rządowej, www.mofnet.gov.pl.
- Rydzewska-Włodarczyk M. (2013), *Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora samorządowego na przykładzie wybranych samorządowych jednostek budżetowych*, w: *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, red. K. Winiarska. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Szymańska H. (2013), *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, w: *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. DzU z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. DzU z 2013 r., poz. 168.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. DzU z 2013 r., poz. 330, z późn. zm.

#### ENTITIES RESPONSIBLE FOR FUNCTIONING AND ASSESSMENT OF THE MANAGEMENT CONTROL

**Abstract:** *Purpose* – The major objective of this article is to analyse a scope of responsibility to be faced by entities that perform management control (heads of institutions, chief accountants and other employees) or that evaluate the management control in question (internal auditors).

*Design/Methodology/approach* – In the article the following methods are employed: analyses of legal regulations related to public finance and to functioning of particular institutions of the public finance sector, and relevant literature studies that are based on domestic book and article publications.

*Findings* – The article is a synthesis of a part of the following scientific research ('Research Potential'): „Analyses and assessments of the way management control functions in institutions of the public finance sector” carried out in the period of 2013–2014.

*Originality/value* – The research that was carried out in order to analyse and assess the way management control functions in institutions of the public finance sector allows for concluding that heads of institutions face overall responsibility for the way management control functions in the institutions in question. This responsibility cannot be delegated to chief accountants and/or internal auditors and other employees. However, it is necessary to note down that that this process refers in fact to the whole organisation and its employees.

**Keywords:** management control, head of the institution, chief accountant, internal auditor

#### Cytowanie

Adamek-Hyska D. (2014), *Podmioty odpowiedzialne za funkcjonowanie i ocenę kontroli zarządczej*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 7–20, [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).