

Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny instrumentami egzekwowania dyscypliny finansów publicznych

Wojciech Bożek*

Streszczenie: *Cel* – analiza efektywności, skuteczności i adekwatności rozwiązań prawnych obowiązujących w zakresie ochrony finansów publicznych przed naruszeniami dyscypliny finansów publicznych związanymi z kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym. *Metodologia badania* – metoda prawno-porównawcza, empiryczna i analityczna zastosowana do podstawowych aktów prawnych regulujących omawianą tematykę, literatury przedmiotu oraz sprawozdań z działalności Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych i zbiorczych sprawozdań komisji orzekających w pierwszej instancji w wyżej wymienionych sprawach. *Wynik* – obecne rozwiązania prawne są niekompletne. Konieczne jest rozszerzenie zakresu przedmiotowego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie audytu wewnętrznego (art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych; u.o.n.d.f.p.), ale również uzupełnienie katalogu naruszeń z art. 18c u.o.n.d.f.p. Naruszenia z art. 18c u.o.n.d.f.p. zdarzają się rzadko w przeciwieństwie do naruszeń z art. 18a i 18b u.o.n.d.f.p. *Oryginalność/wartość* – artykuł opiera się na analizie materiału normatywnego, dorobku literatury przedmiotu i dokumentów publikowanych przez przewodniczącego Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Stanowi oryginalne opracowanie własne i może być pomocny w dalszych pracach nad zmianami w systemie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Wprowadzenie

Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny są instytucjami prawa finansowego sprzyjającymi prawidłowemu funkcjonowaniu jednostek sektora finansów publicznych (JSFP). Podstawowe akty prawne z zakresu prawa finansowego regulują zagadnienia dotyczące omawianych instytucji w sposób niekompleksowy ze względu na fakt, że nie jest możliwe stworzenie jednego uniwersalnego wzorca kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, który mógłby być stosowany we wszystkich JSFP określonych w art. 9 ustawy z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (dalej: u.f.p.) jako narzędzie skuteczne, efektywne, adekwatne z punktu widzenia charakteru prowadzonej przez te jednostki gospodarki finansowej. Elastyczność rozwiązań prawnych poświęconych kontroli zarządczej i audytowi wewnętrzn-

* dr Wojciech Bożek, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, 70-240 Szczecin, ul. Narutowicza 17a, e-mail: wbozek@mec.univ.szczecin.pl.

nemu przejawia się w uprawnieniu na przykład Ministra Finansów do wydania w formie komunikatu standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego dla JSFP zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, których przestrzeganie zagwarantuje minimalny poziom jednolitości stosowanych metod i narzędzi urzeczywistniania celów stawianych każdej z omawianych wyżej instytucji finansowo-prawnych. Jednakże, kierując się zasadą demokratycznego państwa prawnego i zdając sobie sprawę z faktu różnego poziomu kompetencji i predyspozycji osób zajmujących kierownicze stanowiska w sektorze finansów publicznych, ustawodawca stworzył szczególnego rodzaju system odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, który obejmuje materialne i proceduralne aspekty dochodzenia odpowiedzialności wobec osób, które nie spełniają nałożonych na nie podstawowych obowiązków wynikających z przepisów prawa powszechnego i tym samym działają na szkodę finansów publicznych.

Aktem prawnym mającym najważniejsze znaczenie dla ochrony ładu i bezpieczeństwa finansów publicznych jest ustawa z 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej: u.o.n.d.f.p.). Dekada doświadczeń związanych ze stosowaniem uregulowań prawnych u.o.n.d.f.p. uzasadnia dokonanie oceny tych rozwiązań z punktu widzenia ich skuteczności, adekwatności i efektywności, które są kryteriami ściśle powiązаныmi z kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym.

Głównym celem niniejszego opracowania jest analiza efektywności, skuteczności i adekwatności rozwiązań prawnych obowiązujących w zakresie ochrony finansów publicznych przed naruszeniami dyscypliny finansów publicznych związanych z kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym.

1. Wybrane problemy egzekwowania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej

W u.f.p. zawarto przepisy (art. 68–71) charakteryzujące instytucję kontroli zarządczej i jej koordynacji w JSFP, które mają ogólny charakter, co może stanowić wyraz zaufania ustawodawcy wobec kierowników JSFP, którym pozostawiono wybór właściwych metod i mechanizmów osiągnięcia celów kontroli zarządczej (Puchacz 2012b: 11). Z drugiej jednak strony, penalizując pewne rodzaje zachowań w u.o.n.d.f.p., ustawodawca kieruje się zasadą ostrożności czy też ograniczonego zaufania do podmiotów kierujących JSFP, przewidując, że w praktyce mogą na tym tle pojawiać się sytuacje zagrażające porządkowi i bezpieczeństwu finansów publicznych, które należy piętnować i zapobiegać ich powstawaniu, w czym przejawia się represyjny i prewencyjny charakter uregulowań tej ustawy.

Kontrolę zarządczą w JSFP stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów oraz zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny, a także terminowy. Dlatego też kontrola zarządcza jest jednym z procesów chroniących finanse publiczne. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że kontrola zarządcza wiąże się z implementacją wysokich standardów zarządzania jednostką przez jej kierownika, związanych z systemem

wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji (Kot 2013: 184–185). Kontrola zarządcza jest procesem zorientowanym na weryfikację stanu zaawansowania i osiągnięcia zaplanowanych celów oraz skuteczności i efektywności działania organizacji poprzez analizę zasobów, kosztów i przychodów (Winiarska, Postuła 2012: 38).

Funkcją kontroli zarządczej w finansach publicznych jest przede wszystkim dążenie do zapewnienia zgodności działalności z przepisami prawa, jak i procedurami wewnętrznymi danej JSFP oraz skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrona zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem. Nie są to wszystkie cele stawiane kontroli zarządczej. Nie wszystkie z nich mają również charakter priorytetowy z punktu widzenia zasad tej instytucji finansowo-prawnej. Nie budzi jednak wątpliwości to, że kontrola zarządcza powinna stanowić zespół nastawionych na określony cel mechanizmów, które mają wspierać zarządzanie jednostką (Kowalczyk 2011: 11).

Kierując się potrzebą zachowania właściwego poziomu finansów publicznych, w tym potrzebą ścisłego przestrzegania zasad prawidłowej gospodarki finansowej JSFP, przyjęto zakres przedmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych obejmujący zachowania szkodliwe dla finansów publicznych, które są niezgodne z przepisami prawa regulującymi zagadnienia kontroli zarządczej i jej koordynacji. Katalog czynów stanowiących naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest obszerny i zamknięty, w związku z czym w literaturze przedmiotu można dostrzec różne sposoby grupowania tych czynów. Jeden z nich opiera się na podziale na czyny dotyczące gromadzenia środków publicznych, zmian budżetu i planu finansowego, wydatkowania środków publicznych, zaciągania i realizowania zobowiązań, wykonywania obowiązków w zakresie przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji, sprawozdawczości, zamówień publicznych, koncesji na roboty budowlane i usługi oraz kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego (Winiarz 2011: 336–337). Podkreślić przy tym należy, że warunkiem ponoszenia odpowiedzialności za jedno z naruszeń dyscypliny finansów publicznych jest udowodnienie obwinionemu bezprawności popełnionego przez niego czynu, co sprowadza się do wskazania normy prawnej, która została naruszona na skutek działania lub zaniechania sprawcy.

Obok odpowiedzialności za naruszenia związane z wykonywaniem kontroli zarządczej w u.o.n.d.f.p. zostały spenalizowane również zachowania dotyczące zaniedbań w zakresie kontroli finansowej (art. 18b), co ma duże znaczenie z punktu widzenia zakresu podmiotowego tej odpowiedzialności. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest bowiem niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na: dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym JSFP lub zaciągnięcie zobowiązania niemieszczającego się w planie finansowym JSFP. Dzięki wyżej wymienionemu rozwiązaniu w przypadku przekroczenia planu finansowego odpowiedzialność poniesie nie tylko kierownik JSFP [za dokonanie wydatku (art. 11 u.o.n.d.f.p.) lub zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego planem finansowym (15 u.o.n.d.f.p.)], ale także główny księgowy tej jednostki (art. 18b u.o.n.d.f.p.).

Sytuacja powyższa może jednak także świadczyć o źle funkcjonującej kontroli zarządczej w danej jednostce, co z kolei może kreować po stronie kierownika jednostki odpowiedzialność również na podstawie art 18c u.o.n.d.f.p. (Sołtyk 2013: 62–63).

Zgodnie z art. 18c u.o.n.d.f.p. naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika JSFP obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w JSFP, jeżeli miało ono wpływ na (Lipiec-Warzecha 2012a: 71–73):

- a) uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego, przy czym przepisu tego nie stosuje się do należności z tytułu składek, do poboru których obowiązani są Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Prezes Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- b) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki;
- c) 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 JSFP;
- d) niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne;
- e) udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
- f) 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;
- g) niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych;
- h) unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania;
- i) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- j) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi 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;
- k) odwołanie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi;
- l) dokonanie w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu

o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności;

- m) 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 powyższego wyliczenia wynika, że naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie dotyczącym kontroli zarządczej stanowią enumeratywny katalog kilkunastu czynów uznanych za szkodliwe dla finansów publicznych. Trudno jednak uznać wyżej wskazane wyliczenie za wyczerpujące, w katalogu tym nie przewidziano bowiem odpowiedzialności kierownika JSFP za zaniedbanie czynności kontroli zarządczej w zakresie dotyczącym przeprowadzania inwentaryzacji czy też sporządzania sprawozdań z procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych. Należy dodać, że przepisy u.o.n.d.f.p. mają charakter represyjny, co oznacza, że niedopuszczalna jest ich rozszerzająca wykładnia. Karanie za tego rodzaju uchybienia wyłączono zatem spod reżimu u.o.n.d.f.p.

Konstrukcja art. 18c u.o.n.d.f.p. wskazuje na to, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi wyłącznie kierownik danej jednostki, a odpowiedzialność ta jest niezależna od tego, czy doszło do innego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, i nie wymaga wykazania istnienia związku przyczynowo-skutkowego, a jedynie wpływu opisanego w wyżej wymienionym artykule zachowania na wystąpienie konkretnych zdarzeń w nim wskazanych. Oznacza to, że obowiązków w zakresie kontroli zarządczej nie można powierzyć pracownikowi JSFP (Lipiec-Warzecha 2012b: 296–297).

Nasuwa się w związku z powyższym kolejny wniosek o bardzo szerokim zakresie obowiązków związanych z kontrolą zarządczą, których niewykonywanie lub też nienależyte wykonywanie skutkuje odpowiedzialnością wyłącznie kierownika JSFP. Ustawodawca dąży w ten sposób do silnego zdyscyplinowania kierowników, podkreślając znaczenie kontroli zarządczej w procesie prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi. Nie sposób jednak nie ustrzec się pytania o sens takiego rozwiązania. Oczywiście jest przecież, że kierownik danej jednostki nie jest w stanie sam wykonywać wszystkich czynności związanych z realizacją zadań jednostki, którą kieruje. Jednocześnie w pełni zrozumiałe jest penalizowanie wszelkich negatywnych zachowań kierowników i podejmowanie działań zmierzających do przymuszenia kierownika JSFP do wywiązywania się z nałożonych na niego obowiązków.

W podsumowaniu rozważań na temat zakresu kontroli zarządczej zauważyć również należy, że obowiązujący stan prawny stwarza duże utrudnienia w pociągnięciu kierownika JSFP do odpowiedzialności za czyny określone w u.o.n.d.f.p. Wynika to z problemów, jakie pojawiają się przy ustaleniu zakresu obowiązków kierownika JSFP w obszarze kontroli zarządczej. Jak już wyżej wskazano, w u.f.p. zakres tych obowiązków jest określony w sposób bardzo ogólny, a jednocześnie nieklarowny i nietransparentny (Salachna, Trykozko 2012: 798–799). Jest to sytuacja niezrozumiała, gdyż zamieszczając uregulowania dotyczące instytucji kontroli zarządczej i jej koordynacji w odrębnym rozdziale u.f.p., dano wyraz poszanowaniu zasady przejrzystości zastosowanych unormowań.

2. Wybrane problemy egzekwowania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie audytu wewnętrznego

Podobnie jak w przypadku kontroli zarządczej również zagadnieniom audytu wewnętrznego i jego koordynacji w JSFP poświęcono szczególne miejsce w u.f.p. W omawianym przypadku są to przepisy działu VI u.f.p. (art. 272–296).

Koncentrując się na najważniejszych problemach związanych z zagadnieniem skuteczności, adekwatności i efektywności rozwiązań prawnych dotyczących audytu wewnętrznego, w pierwszej kolejności należy wskazać, że audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Inaczej ujmując istotę audytu wewnętrznego, należy stwierdzić, że jest to ogół niezależnych (obiektywnych) działań kontrolnych i doradczych podejmowanych systematycznie w toku procesu zarządzania jednostką, w wyniku których kierownik JSFP będącej przedmiotem audytu uzyskuje obiektywną wiedzę i ma możliwość oceny funkcjonowania jednostki w zakresie jej gospodarki, w tym gospodarki finansowej oraz procedur kontrolnych. Z kolei próbując wskazać przykładowe różnice pomiędzy omawianymi dotychczas instytucjami finansowo-prawnymi, zacząć należy od tego, że audyt odnosi się do badania ksiąg rachunkowych lub sprawozdań finansowych (tzw. *formal audit*), natomiast kontrola zarządcza obejmuje przede wszystkim badanie zarządzania lub wykonywania zadań (tzw. *performance audit*), chociaż może dotyczyć także badania ksiąg rachunkowych. Instytucja audytu wewnętrznego nie jest zatem tożsama z kontrolą zarządczą, gdyż audyt wewnętrzny jest rozwinięciem i wzmocnieniem kontroli zarządczej, sprawdzaniem oraz oceną funkcjonowania kontroli zarządczej i służy sprawnemu i efektywnemu zarządzaniu, a także funkcjonowaniu jednostki objętej kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym.

Przechodząc do uregulowań u.o.n.d.f.p. poświęconych wyżej wymienionej instytucji, należy podkreślić, że zauważalna jest zdawkowość uregulowań u.o.n.d.f.p. w zakresie omawianego audytu wewnętrznego. Zgodnie bowiem z art. 18a u.o.n.d.f.p. naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest wyłącznie zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w JSFP do tego zobowiązanej wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Konieczne jest zatem spełnienie w sposób kumulatywny trzech przesłanek warunkujących odpowiedzialność za wyżej wspomniane naruszenie: zachowanie polegające na zaniechaniu prowadzenia audytu wewnętrznego, dalej zaś niezatrudnienie audytora wewnętrznego, względnie niezawieranie umowy z usługodawcą oraz klamra spinająca dwie powyższe przesłanki w postaci związku przyczynowego pomiędzy uprzednio wskazanymi okolicznościami (Lipiec-Warzecha 2012: 283).

W praktyce stosowania wyżej wymienionych rozwiązań prawnych pojawiają się liczne wątpliwości podważające efektywność wprowadzonych narzędzi ochrony finansów publicznych. Podobnie jak w przypadku kontroli zarządczej czyn z art. 18a u.o.n.d.f.p. może być popełniony wyłącznie przez kierownika JSFP, który jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej danej jednostki i nie może powierzyć obowiązków w zakresie zatrud-

nienia audytora wewnętrznego (zawarcia stosownej umowy z usługodawcą) innej osobie. Konstrukcja wyżej wymienionego przepisu nie przewiduje naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez samego audytora wewnętrznego. Zgodnie z treścią art. 18a u.o.n.d.f.p. nie jest również naruszeniem dyscypliny finansów publicznych niewłaściwe wykonywanie obowiązków audytora wewnętrznego. Podkreślić należy, że dla ukarania kierownika jednostki wystarczające jest nieprzewodzenie audytu wewnętrznego w JSFP nawet przez jeden dzień, choć okoliczność ta ma znaczenie z punktu widzenia oceny stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych. Bez znaczenia natomiast jest przyczyna niezatrudnienia audytora (niezawarcia umowy z usługodawcą) czy też fakt, że jednostka wskutek popełnionego naruszenia nie poniosła żadnej straty.

Analiza rozwiązań u.o.n.d.f.p. nasuwa jeszcze jedno spostrzeżenie o zauważalnej dysproporcji pomiędzy liczbą czynów spenalizowanych w wyżej wymienionej ustawie dotyczących kontroli zarządczej a liczbą zachowań traktowanych jako naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie audytu wewnętrznego. W ocenie autora jest to zabieg nieadekwatny do rzeczywistych potrzeb sektora finansów publicznych i doświadczeń wynikających z funkcjonowania systemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z liczbą spraw rozpatrywanych przez komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w pierwszej instancji (komisje orzekające), o czym będzie mowa w kolejnym punkcie opracowania. Konieczne jest przede wszystkim dodatkowe usankcjonowanie innych działań i zaniechań, które są szkodliwe dla finansów publicznych i zagrażają jego bezpieczeństwu, na przykład niewykonywanie zadań przypisanych audytorowi wewnętrznemu oraz niewykonywanie zaleceń audytora wewnętrznego przez kierownika danej jednostki. Działania te wymagają oczywiście zmiany u.o.n.d.f.p., niemniej jednak efektywność systemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymaga podejmowania takich właśnie inicjatyw. W przeciwnym bowiem razie wciąż powracać będą słuszne zarzuty o niekompletności rozwiązań u.o.n.d.f.p., która zgodnie z założeniami ustawodawcy miała być ustawą kompleksową. Trzeba także podkreślić fakt, że ustawą z 19 sierpnia 2011 roku o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw w u.o.n.d.f.p. rozszerzono katalog czynów karalnych i szkodliwych dla finansów publicznych w zakresie niewykonania lub nienależytego wykonywania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w JSFP (Puchacz 2012a: 72), zaś inne od wymienionych w art. 18a u.o.n.d.f.p. naruszenia dotyczące audytu wewnętrznego zostały (niesłusznie) pominięte. Zdziwienie budzi również fakt niewskazania audytora wewnętrznego w katalogu podmiotów uprawnionych i zobowiązanych do złożenia zawiadomienia o ujawnionych okolicznościach wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych, skoro zadania przez niego wykonywane dają audytorowi wewnętrznemu możliwość poznania okoliczności świadczących o niedopełnieniu obowiązków należytego prowadzenia gospodarki finansowej JSFP (Bożek 2013: 67).

3. Naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w praktyce w latach 2012–2014

W pierwszej kolejności nadmienić należy, że okres badawczy (lata 2012–2014) wyznaczono w związku z wejściem w życie przepisów ustawy o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Ustawa z 19 sierpnia 2011 r.), co nastąpiło 11 lutego 2012 roku. Analiza poniższa oparta została na danych zawartych w sprawozdaniach z działalności Głównej Komisji Orzekającej (GKO) w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz zbiorczych sprawozdaniach z działalności komisji orzekających pierwszej instancji w latach 2012–2014 sporządzanych przez przewodniczącego GKO.

Komisjami orzekającymi są:

- a) regionalne komisje orzekające przy regionalnych izbach obrachunkowych (regionalne komisje orzekające);
- b) międzyresortowe komisje orzekające przy:
 - ministrowie właściwym do spraw finansów publicznych,
 - ministrowie właściwym do spraw administracji publicznej,
 - Ministrze Sprawiedliwości;
- c) wspólna komisja orzekająca;
- d) komisja orzekająca przy Szefie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.

W badanym okresie rozstrzygnięcia dotyczące kontroli zarządczej, kontroli finansowej i audytu wewnętrznego pojawiały się przeważnie w dwóch pierwszych rodzajach komisji orzekających (poza 2014 r., w którym komisja orzekająca przy Szefie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów ukarała dwie osoby za naruszenie z art. 18b u.o.n.d.f.p.). Dodać przy tym należy, że sprawy o naruszenie art. 18a i 18c u.o.n.d.f.p. pojawiają się rzadko lub w ogóle, a zdecydowanie więcej spraw na poziomie regionalnych komisji orzekających dotyczy czynu z art. 18b u.o.n.d.f.p.

W tabeli 1 przedstawiono liczbę osób, wobec których wydano rozstrzygnięcia o uznaniu winnym jednego z naruszeń określonych w art. 18a–c u.o.n.d.f.p. przez regionalne komisje orzekające. Zauważalny jest niewielki udział tych naruszeń w ogólnej liczbie osób ukaranych, który w odniesieniu do czynów z art. 18a i 18c u.o.n.d.f.p. nie przekroczył 1%, przy czym naruszenia w zakresie kontroli zarządczej zdarzały się tu sporadycznie. W porównaniu do 2012 roku w 2014 roku znacznie zmniejszyła się liczba stwierdzanych naruszeń z art. 18a u.o.n.d.f.p. (z 14 do 6 naruszeń). Zaobserwować można również relatywnie dużą liczbę osób ukaranych w latach 2013–2014 z art. 18b u.o.n.d.f.p. Udział naruszeń z art. 18a–c u.o.n.d.f.p. w ogólnej liczbie osób ukaranych w analizowanym okresie nie przekroczył 4%.

Analiza danych zawartych w tabeli 1 pozwala sformułować wniosek o znacznie większej częstotliwości naruszeń dyscypliny finansów publicznych w zakresie audytu wewnętrznego niż kontroli zarządczej, co potwierdza słuszność wniosku o potrzebie rozbudowy art. 18a u.o.n.d.f.p. o kolejne możliwe do stwierdzenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Dostrzec można także znaczny spadek liczby spraw rozstrzyganych przez regionalne

komisje orzekające, gdyż z 1633 osób ukaranych w 2012 roku ich liczba zmalała do 1021 osób ukaranych w 2014 roku.

Tabela 1

Liczba osób, którym przypisano czyny z poszczególnych przepisów u.o.n.d.f.p. (regionalne komisje orzekające)

Rok	[A] Audyt wewnętrzny (art. 18a u.o.n.d.f.p.)	[B] Kontrola finansowa (art. 18b u.o.n.d.f.p.)	[C] Kontrola zarządcza (art. 18c u.o.n.d.f.p.)	[D] Ogólna liczba ukaranych w danym roku	Udział procentowy (A + B + C)/D
2012	14	0	0	1633	0,86%
2013	9	22	0	1126	2,75%
2014	6	28	3	1021	3,62%

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Sprawozdanie z...* 2015).

Międzyresortowe komisje orzekające w jednostkowych przypadkach stwierdzały naruszenie art. 18a i 18c u.o.n.d.f.p. w latach 2013–2014, a w 2012 roku nie stwierdziły tych naruszeń w ogóle (tabela 2). Udział procentowy tych naruszeń w ogólnej ich liczbie kształtował się na poziomie nieznacznie przekraczającym 1% (poza 2012 r.). W zakresie kontroli finansowej ukarano jedną osobę w 2013 roku oraz 11 osób w 2014 roku, co spowodowało znaczny wzrost udziału osób ukaranych z art. 18a–c u.o.n.d.f.p. w ogólnej liczbie ukaranych przez międzyresortowe komisje orzekające (a w 2014 r. także przez komisję orzekającą przy Szeffie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów), czyli z 2,02% w 2013 roku do 12,90% w 2014 roku.

Największą ogólną liczbę spraw międzyresortowe komisje orzekające rozpatrzyły w 2013 roku, niemniej jednak w porównaniu do liczby spraw rozpatrywanych przez regionalne komisje orzekające było ich relatywnie niewiele (od 50 spraw w 2012 r. do 99 spraw w 2013 r.).

Tabela 2

Liczba osób, którym przypisano czyny z poszczególnych przepisów u.o.n.d.f.p. (międzyresortowe komisje orzekające, komisja orzekająca przy Szeffie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów)

Rok	[A] Audyt wewnętrzny (art. 18a u.o.n.d.f.p.)	[B] Kontrola finansowa (art. 18b u.o.n.d.f.p.)	[C] Kontrola zarządcza (art. 18c u.o.n.d.f.p.)	[D] Ogólna liczba ukaranych w danym roku	Udział procentowy (A + B + C)/D
2012*	0	0	0	50	0,00%
2013	1	1	0	99	2,02%
2014	0	11**	1	93	12,90%

* począwszy od 11 lutego 2012 roku (dzień wejścia w życie przepisów ustawy z 19 sierpnia 2011 r.)

** w tym 2 osoby zostały ukarane przez komisję orzekającą przy Szeffie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Sprawozdanie z...* 2015).

Podsumowując, należy podkreślić, że znacznie większa liczba osób ukaranych występuje w sektorze samorządowym, zaś w sektorze rządowym naruszenia te pojawiają się rzadko. Dominują przy tym naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie kontroli finansowej, a najmniej naruszeń stwierdzić można w odniesieniu do czynu z art. 18c u.o.n.d.f.p.

Uwagi końcowe

Przepisy u.f.p. nie określają preferowanego modelu (procedur) kontroli zarządczej w poszczególnych JSFP, niemniej jednak bazując na standardach międzynarodowych, sformułowane zostały pewne wytyczne, które powinny być wprowadzane ostrożnie, czyli z uwzględnieniem indywidualnych cech danej JSFP (Kowalczyk 2012: 74–75). Można przyjąć, że na kształt procedur wewnętrznych dotyczących kontroli zarządczej wpływ będzie miał przede wszystkim rodzaj zagrożeń dla prawidłowej gospodarki finansowej jednostki oraz specyfika danej jednostki. Konieczne jest przy tym zachowanie odpowiedniego poziomu elastyczności tych procedur, który umożliwi dostosowanie się do dynamiki zakresów nieprawidłowości i zagrożeń dla procesów gospodarczych w jednostce.

Podkreślić należy, że kontrola zarządcza jest systemem, który ma za zadanie sprawić, aby jednostka osiągnęła cele przez nią postawione. Kontrola zarządcza oznacza także sprawowanie przez kierownika jednostki funkcji regulatora oraz wykonywanie zadań kierowniczych czy funkcji administratora. Pomimo uregulowania w art. 18c u.o.n.d.f.p. kilkunastu czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej dostrzec można, że nie wszystkie obszary funkcjonowania finansów publicznych związane z tą instytucją zostały objęte reżimem wyżej wspomnianej ustawy, na przykład związane ze sprawozdawczością.

Obok odpowiedzialności kierownika danej jednostki przewidziano również możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny finansów publicznych związane z kontrolą finansową pracowników JSFP (przeważnie będzie to główny księgowy). Naruszenia te są relatywnie (w odniesieniu do art. 18a i 18c u.o.n.d.f.p.) często przedmiotem postępowania przed komisjami orzekającymi.

W doktrynie pojawiają się głosy krytyczne wobec obecnego zakresu ochrony finansów publicznych przed naruszeniami związanymi z audytem wewnętrznym, ograniczenie się bowiem wyłącznie do czynu polegającego na niezatrudnieniu audytora wewnętrznego (niezawarcie umowy z usługodawcą) nie jest wystarczające. Zapomniano o istotnych innych potencjalnych źródłach zagrożeń dla prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi, takich jak niewykonywanie zadań przez audytora wewnętrznego, niewykonywanie zaleceń przez niego sformułowanych, które stanowią podstawę zarzutu o dysfunkcyjności JSFP i jej gospodarki finansowej (Kościńska-Paszowska 2012: 165).

Szczególnie ważną rolę w procesie zapewnienia sprawnego funkcjonowania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w JSFP pełni jej kierownik. Istotna jest jego postawa i wyznaczanie kodeksu postępowania (etyki), motywowanie podwładnych i kształtowanie

ich ścieżki kariery, co przyczynia się do promowania prawidłowych wzorców zachowania. Kierownik JSFP powinien być liderem potrafiącym określać cele do realizacji, gotowym do sprostania wyzwaniom związanym z koniecznością zarządzania podległymi mu pracownikami.

Analiza liczby osób ukaranych w sprawach o czyny z art. 18a–c u.o.n.d.f.p. wskazuje na stosunkowo niewielki udział tych naruszeń w ogólnej liczbie osób ukaranych. Podkreślić również należy znaczne obciążenie pracą członków regionalnych komisji orzekających (od ponad 1000 do ponad 1600 spraw rozpoznawanych w 16 komisjach tego rodzaju) i niewielkie w przypadku pozostałych komisji orzekających.

Literatura

- Bożek W. (2013), *Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych a zakres odpowiedzialności za delikt z art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” nr 10.
- Kościńska-Paszkowska A. (2012), komentarz do art. 18a uońd.f.p., w: K. Borkowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa.
- Kot J. (2013), *Kontrola zarządcza jako narzędzie utrzymania dyscypliny finansów publicznych*, w: *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Publicus, Kraków.
- Kowalczyk E. (2011), *Procedury kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych*, Presscom, Wrocław.
- Kowalczyk E. (2012), *Odpowiedzialność kierownika i głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.
- Lipiec-Warzecha L. (2012a), *Dyscyplina finansów publicznych 2012. Objasnienia do nowelizacji ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Lipiec-Warzecha L. (2012b), *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Puchacz K. (2012a), *Nowe zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Praktyczny komentarz do zmian w ustawie*, ODDK, Gdańsk.
- Puchacz K. (2012b), *Odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych a powierzenie obowiązków pracownikom jednostki*, ODDK, Gdańsk.
- Salachna J.M., Trykozko R. (2012), *Co stanowi przesłankę odpowiedzialności kierownika za nieprawidłowości w zorganizowaniu kontroli zarządczej w jednostce*, w: *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał deklaracji decyzji umów*, red. C. Kosikowski, J.M. Salachna, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Sołtyk P. (2013), *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sprawozdania z działalności Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz zbiorcze sprawozdania z działalności komisji orzekających I instancji w latach 2012–2014, www.mf.gov.pl (7.07.2015).
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (DzU z 2013 r., poz. 168 ze zm.).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Ustawa z 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (DzU nr 240, poz. 1429).
- Winiarska K., Postuła M. (2012), *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych*, w: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Wolters Kluwer business, Warszawa.

Winiarz M. (2011), *Ochrona prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi w samorządzie na przykładzie działalności Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie*, „Polskie Towarzystwo Ekonomiczne Zeszyty Naukowe 2011” nr 10.

OF MANAGEMENT CONTROL AND INTERNAL AUDIT AS INSTRUMENTS OF ENFORCEMENT OF PUBLIC FINANCE DISCIPLINE

Abstract: *Purpose* – analysis of the effectiveness, efficiency and adequacy of the existing legal solutions for the protection of the public finances against infringement of public finance discipline related to management control, including financial control and internal audit. *Design/methodology/approach* – several research methods are used in the study, including analytical, legal comparative and empirical method. Basic research method used in the study is based on comprehensive and broad analysis of normative material relating to all discussed issues. Also, opinions formulated in domestic literature on this subject are reviewed and assessed. Essential part of the study is also based on analysis of reports of its activity and of activities of adjudication commissions. *Findings* – current legislations are incomplete. It is necessary to extend the scope of the liability for violation of public finance discipline in the field of internal audit (art. 18a of the Act of 17 December of 2004 (hereinafter: u.o.n.d.f.p.), but also complement the catalogue of violations of art. 18c u.o.n.d.f.p. Violations of art. 18c u.o.n.d.f.p. are very rare, in contrast to violations of art. 18a and 18b u.o.n.d.f.p. *Originality/value* – the assortment of ideas discussed in the article handles significant and cerebral from the basis of merit point of view issues. Substantive content is important for the development of science and practice. The result can be used by other researchers in the field. The work is based on the analysis of normative material of achievements of literature and documents published by the Chairman of the Main Adjudication Commission in cases related to violation of public finance discipline. It is an original development of their own and can be helpful in further work on changes in the system of liability for violation of public finance discipline.

Keywords: management control, internal audit, liability for the infringement of public finance discipline

Cytowanie

W. Bożek (2015). *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny instrumentami egzekwowania dyscypliny finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 375–386; www.wneiz.pl/frfu.