

**Elżbieta Izabela Szczepankiewicz**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

---

## **PROCES DOSKONALENIA KONTROLI FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE W LATACH 2002-2010**

---

**Streszczenie:** Państwo realizuje swoje zadania przez jednostki sektora finansów publicznych. Sektor publiczny powinien funkcjonować efektywnie i stabilnie. W artykule przedstawiono zmiany dokonane w regulacjach w zakresie kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych w latach 2002-2010.

**Słowa kluczowe:** kontrola w sektorze finansów publicznych, kontrola wewnętrzna, audyt wewnętrzny.

### **1. Wstęp**

Postępujący w Unii Europejskiej proces doskonalenia kontroli finansów publicznych oraz ustanawianie nowych przepisów i standardów w tym zakresie powodują konieczność ciągłego dostosowywania krajowych regulacji do wymagań unijnych<sup>1</sup>. Proces wdrażania systemu kontroli finansów publicznych w Polsce rozpoczął się w 2001 r. w wyniku nowelizacji ustawy o finansach publicznych (UoFP). Ustawodawca określił wówczas nowy sposób funkcjonowania kontroli finansów publicznych i obowiązek przeprowadzania audytu wewnętrznego. System ten tworzyły kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP) oraz mechanizmy centralnej koordynacji kontroli finansowej i audytu realizowane przez Ministerstwo Finansów. Nowe regulacje miały na celu zarówno doskonalenie zarządzania finansami publicznymi, jak i wypełnienie zobowiązań przedakcesyjnych w zakresie zapewnienia prawidłowego, efektywnego i stabilnego funkcjonowania sektora<sup>2</sup>. W kolejnych latach kilkakrotnie nowelizowano przepisy UoFP, a także ogłaszano akty wykonawcze do UoFP oraz standardy w zakresie kontroli finansów publicznych, dostosowując je stopniowo do standardów międzynarodowych.

---

<sup>1</sup> Regulacje przedakcesyjne wymagały, aby w krajach kandydujących do UE zapewniono odpowiedni poziom rozwoju mechanizmów kontroli wewnętrznej w realizacji finansów publicznych.

<sup>2</sup> Sprawne funkcjonowanie tego systemu warunkowało również możliwość korzystania przez Polskę ze środków pochodzących z funduszy unijnych.

Celem opracowania jest omówienie ewolucji systemu kontroli finansów publicznych w Polsce w latach 2002-2010. W opracowaniu omówiono najważniejsze wnioski z audytu wewnętrznego przeprowadzanego JSFP w latach 2006-2009 w zakresie funkcjonowania systemów kontroli finansowej. Scharakteryzowano wpływ wyników audytu na funkcjonowanie systemów kontroli finansowej w JSFP, a także na doskonalenie przepisów prawnych i standardów w tym zakresie. Wskazano również wpływ koncepcji i standardów światowych na doskonalenie zakresu polskich regulacji, a w szczególności na formę i treść obowiązujących od 2010 r. standardów kontroli zarządczej.

## 2. Ewolucja systemu kontroli finansów publicznych w latach 2002-2010

Jak wspomniano powyżej, pierwszym wyrazem dostosowywania polskich regulacji do wymagań przedakcesyjnych UE była nowelizacja UoFP w 2001 r. Definiowała ona kontrolę finansową<sup>3</sup> oraz wskazywała obowiązek opracowania i wdrożenia zintegrowanego systemu zapewniającego prawidłowe funkcjonowanie JSFP, tzw. systemu Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej (PWKF). System ten tworzyły kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w JSFP. Centralną koordynację kontroli finansowej i audytu w sektorze zapewniał Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego (DKKFiAW)<sup>4</sup> utworzony przez Ministra Finansów (MF). Od 2002 r. wprowadzono obowiązek funkcjonowania audytu wewnętrznego w szerokiej grupie JSFP. Celem prowadzenia audytu w JSFP było zapewnienie prawidłowego, efektywnego i stabilnego funkcjonowania tego sektora. W styczniu 2003 r. MF ogłosił pierwsze krajowe „Standardy audytu wewnętrznego w JSFP”, które nawiązywały do Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego<sup>5</sup>. Również w styczniu 2003 r. MF ogłosił pierwsze „Standardy kontroli finansowej w JSFP”<sup>6</sup>, których treść została oparta na powszechnie uznawanych na

<sup>3</sup> Zgodnie z art. 35 UoFP z 2001 r. kontrola finansowa w JSFP dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Obejmowała zapewnienie przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków; badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych; prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur, które ustala w formie pisemnej kierownik JSFP, biorąc pod uwagę standardy kontroli finansowej.

<sup>4</sup> Od 2009 r. jest to Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (DASFP).

<sup>5</sup> Standardy w 1998 r. opracował Instytut Auditorów Wewnętrznych (*The Institute of Internal Auditors – IIA*).

<sup>6</sup> Ogłaszane standardy nie stanowią przepisów prawa powszechnego, są jedynie zbiorem wskazówek MF dotyczących zasad budowania systemów kontroli w JSFP. Ze względu na to, że sektor finansów publicznych obejmuje organizacje różnej wielkości, wykonujące różne zadania publiczne i funkcjonujące w różnych formach organizacyjnych, standardy są formułowane w sposób ogólny. Mają one stanowić podstawę do tworzenia lub opisywania szczegółowych rozwiązań i dokumentów w JSFP.

świecie koncepcjach i standardach kontroli wewnętrznej<sup>7</sup>. W drugiej połowie 2003 r. DKKFiAW opracował „Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w JSFP”, na których podstawie można było dokonać podstawowej samooceny prowadzenia operacji finansowych i funkcjonowania systemu kontroli finansowej w JSFP.

Po trzech latach funkcjonowania zintegrowanego systemu PWKF, w ramach jego doskonalenia, wskazano potrzebę nowego ujęcia zadań kontroli finansów publicznych i audytu wewnętrznego w JSFP. Ustawodawca w kolejnej nowelizacji UoFP z 2005 r. nałożył obowiązek na MF określenia nowych standardów, zgodnych z międzynarodowymi regulacjami. Stąd w czerwcu 2006 r. MF ogłosił drugą wersję „Standardów kontroli finansowej w JSFP”<sup>8</sup>. Do praktyki audytu w JSFP w lipcu 2006 r. przyjęto natomiast „Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego” uzupełnione w 2001 r. przez IIA.

Należy podkreślić, że pierwsze opublikowane na stronie internetowej MF przez DKKFiAW „Sprawozdanie z przeprowadzonego audytu wewnętrznego i kontroli finansowej w 2006 r.” wskazywało, że rekomendacje audytorów wewnętrznych zostają systematycznie wdrażane przez kierowników w badanych JSFP. Wdrożenie rekomendacji z audytów przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania JSFP, w tym m.in. do poprawy efektywności pracy, usprawnienia procesu zamówień publicznych, poprawy skuteczności mechanizmów kontroli wewnętrznej, doprecyzowania zapisów procedur, uzupełnienia luk i braków w zarządzeniach wewnętrznych, a także zwiększenia efektywności wykorzystania środków budżetowych i unijnych [*Sprawozdanie... 2007*, s. 3, 7]. DKKFiAW wskazał również konieczne do podjęcia działania w zakresie sprawowanej koordynacji kontroli finansowej. Działania te należało skupić na poszerzaniu znajomości i zrozumienia wśród kierowników JSFP nowych standardów kontroli finansów publicznych, metodyki zarządzania ryzykiem, oraz zachęcaniu kierowników JSFP do przeprowadzania samooceny systemów kontroli finansowej w JSFP [*Sprawozdanie... 2007*, s. 3]<sup>9</sup>. W drugiej połowie 2007 r. ogło-

---

<sup>7</sup> Polskie standardy oparto na: „Standardach kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej” opracowanych przez Dyрекcję Generalną ds. Budżetu KE, „Standardach kontroli wewnętrznej w rządzie federalnym” opracowanych przez Najwyższy Urząd Kontroli w USA (GAO), „Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” opracowanych przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (INTOSAI) oraz Raporcie COSO „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” opracowanym przez amerykański Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję *Treadway* w 1992 r.

<sup>8</sup> Podstawą ich opracowania, oprócz poprzednio wykorzystanych „Standardów kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej” i Raportu COSO z 1992 r., były m.in. nowo ogłoszone przez INTOSAI w 2004 r. unijne „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” oraz nowy amerykański raport COSO II „Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym” z 2004 r.

<sup>9</sup> Podczas prowadzonego audytu kierownicy JSFP w ankietach oceniających audyt wskazali również obszary działalności, na których, ich zdaniem, audytorzy wewnętrzni powinni dokładniej się koncentrować: doskonalenie procesów – 28%, ocenę zagrożenia ryzykiem – 26%, wykrywanie nieprawidłowości – 20%, ocenę skuteczności systemu kontroli wewnętrznej – 19%, ocenę sprawozdań finansowych – 6% [*Sprawozdanie... 2007*, s. 14].

szone nowe „Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w JSFP” oraz „Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w JSFP”, odpowiadające treści wówczas obowiązujących przepisów krajowych i standardów międzynarodowych.

Kolejne Sprawozdanie DKKFiAW za 2007 r. wskazuje, że rekomendacje przedstawione przez audytorów wewnętrznych zostały przyjęte przez kierownictwo większości ocenianych JSFP i przyczyniły się do [*Sprawozdanie... 2008*, s. 10-11]:

1) zwiększenia efektywności wykorzystania zasobów oraz zmniejszenia ryzyka niewłaściwego wykorzystania posiadanych zasobów,

2) poprawienia skuteczności działania JSFP w badanych zakresach,

3) zwiększenia efektywności, skuteczności procesów i systemów kontroli wewnętrznej,

4) uaktualnienia i uszczegółowienia funkcjonujących procedur wewnętrznych lub wprowadzenia nowych procedur, w tym procedur dotyczących bezpieczeństwa systemów informatycznych, zarządzania sprzętem i programami komputerowymi,

5) opracowania albo uszczegółowienia pisemnych procedur finansowo-księgowych, w tym dotyczących obiegu dokumentów finansowo-księgowych, polityki rachunkowości,

6) zapewnienia działania JSFP zgodnego z prawem, w tym w zakresie właściwego przestrzegania procedur administracyjnych,

7) uporządkowania zakresów obowiązków i odpowiedzialności osób zaangażowanych w realizację i rozliczenie projektów badawczych współfinansowanych ze środków UE i innych źródeł zagranicznych, a także wprowadzenia nowych procedur w tym procesie.

Na podstawie przeprowadzonej oceny stwierdzono w niektórych JSFP nieprawidłowości w organizacji komórek kontroli wewnętrznej i audytu, zaistniały bowiem przypadki łączenia tych komórek. Skutkowało to ograniczeniem obiektywizmu i niezależności audytu wewnętrznego i prowadziło do konfliktu interesów obu komórek. Ponadto stwierdzono, że w przypadku większości kierowników JSFP brakuje świadomości znaczenia zarządzania ryzykiem oraz odpowiedzialności kierownictwa w tym zakresie [*Sprawozdanie... 2008*, s.13-14]. Prowadzenie audytu potwierdziło również, że dotychczasowa praktyka związana z wdrażaniem systemów kontroli finansowej w JSFP wskazywała, iż kierownictwo utożsamia kontrolę finansową niemal wyłącznie z finansowym aspektem działalności. Także działania podejmowane przez MF w ramach sprawowanej koordynacji systemu kontroli finansów publicznych, w granicach określonych dotychczasowymi przepisami UoFP, nie zapewniły znaczącego oddziaływania na system. Stąd rozważono zmiany systemowe oraz planowano podjęcie kolejnych prac legislacyjnych zmierzających do [*Sprawozdanie... 2008*, s. 21]:

1) dostosowania narzędzi koordynacji do nowego systemu, w tym m.in. poprawienia systemu sprawozdawczości,

2) poprawienia sposobu organizacji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, który zapewni jego efektywne wykonywanie oraz unikanie negatywnych skutków rozproszenia zasobu audytorów na małe jednostki,

3) wprowadzenia pojęcia kontroli zarządczej w miejsce dotychczasowej kontroli finansowej, w celu wskazania, że dotyczy ona wszystkich aspektów działalności JSFP.

Zwrócono także uwagę, że poziom efektywności pracy audytorów w JSFP jest ważnym czynnikiem kształtującym jego wizerunek w szczególności wśród kierowników JSFP będących głównymi odbiorcami wyników prac audytu. Z tego powodu kolejne działania koordynacyjne w 2008 r. objęły wdrożenie przepisów rozporządzeń w zakresie audytu wewnętrznego, obowiązujących od 1 maja 2008 r. Ponadto MF opracowało dokument: „Zarządzenie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce”, którego celem było przedstawienie metodologii umożliwiającej kierownikom JSFP każdego szczebla zrozumienie roli oraz sposobu, w jaki proces zarządzania ryzykiem można wpisać do zakresu ich obowiązków. Wskazano, że skuteczne wdrażanie systemu zarządzania ryzykiem w JSFP powinno przyczynić się do poprawy *governance* (ładu organizacyjnego) oraz wyników uzyskiwanych przez sektor. W następstwie powyższego w ośmiu wybranych JSFP<sup>10</sup> wdrożono programy pilotażowe mające na celu stworzenie podstaw do wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem, który będzie zintegrowany z funkcjonującym w jednostce systemem kontroli zarządczej. Większość jednostek pilotażowych po zakończeniu programu sygnalizowało potrzebę dalszego wsparcia w procesie wdrażania systemowego zarządzania ryzykiem<sup>11</sup> [*Sprawozdanie... 2008*, s. 17-18].

Dotychczas zidentyfikowane problemy w funkcjonowaniu systemów kontroli finansów publicznych wywołały potrzebę dalszych zmian o charakterze instytucjonalnym. W tym celu w 2008 r. zostały podjęte kolejne prace legislacyjne nad nowym projektem UoFP, m.in. w części dotyczącej audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. Uwzględniając problemy funkcjonowania systemów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego opisane w sprawozdaniach za lata poprzednie, zaproponowano wiele nowych rozwiązań usprawniających i wzmacniających system kontroli finansów publicznych. Zaliczyć do nich należy m.in. [*Sprawozdanie... 2009*, s. 24-26):

- 1) podporządkowanie audytorów kierownikowi jednostki (w tym ministrowi),
- 2) szerszy dostęp do zawodu audytora przez umożliwienie prowadzenia audytu wewnętrznego osobom legitymującym się ukończonymi studiami podyplomowymi oraz dwuletnią praktyką w prowadzeniu audytu,

---

<sup>10</sup> Wybrane jednostki do programu pilotażowego to: Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Infrastruktury, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Urząd Wojewódzki w Katowicach, Starostwo Powiatowe w Legnicy, Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie i Centralny Szpital Kliniczny Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji.

<sup>11</sup> Pomimo że w niektórych z jednostek pilotażowych podjęto wcześniej próby realizacji działań zmierzających do wprowadzenia podstaw zarządzania ryzykiem, identyfikacja i ocena ryzyka nie zawsze była przeprowadzana prawidłowo. Podstawowym błędem był brak odniesienia do celów strategicznych jednostki oraz koncentracja na ryzykach kontroli zamiast na ryzykach biznesowych. Nie zawsze określano działania zaradcze.

- 3) powołanie komitetów audytu przy ministerstwach,
- 4) prawo ministra, w ramach kierowanych przez siebie działów administracji rządowej, do kształtowania systemu audytu wewnętrznego przez wskazywanie jednostek, które będą zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego oraz do określania sposobu jego prowadzenia (tj. przez audytorów zatrudnionych w JSFP lub przez usługodawcę),
- 5) wprowadzenie pojęcia kontroli zarządczej w JSFP w miejsce kontroli finansowej,
- 6) utworzenie systemu kontroli zarządczej na dwóch poziomach sektora<sup>12</sup>,
- 7) formalny obowiązek dla ministrów wyznaczania w każdym roku celów i przygotowywania planów zadań dla kierowanego przez niego działu administracji rządowej, sporządzania sprawozdań z wykonania tych planów oraz oświadczeń przez kierowników JSFP o stanie kontroli zarządczej,
- 8) upowszechnianie nowych standardów i metodologii audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej w JSFP.

Rok 2009 był ósmym rokiem funkcjonowania systemu kontroli finansów publicznych i obfitował w kolejne nowelizacje regulacji. Ze względu na zmiany dokonane przez IIA w 2008 r. w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego w lutym 2009 r. ogłoszono nowy tekst „Standardów audytu wewnętrznego w JSFP”. Podstawowym zadaniem na lata 2009 i 2010 stało się wdrożenie znowelizowanych w sierpniu 2009 r. przepisów UoFP oraz zapewnienie odpowiednich rozwiązań organizacyjnych i technicznych w ramach koordynacji zintegrowanego systemu kontroli finansów publicznych, w tym m.in. dostosowanie systemu sprawozdawczości<sup>13</sup>. Rok 2009 to również ostatni rok funkcjonowania pojęcia kontrola finansowa w JSFP. Termin ten od 1 stycznia 2010 r. został zastąpiony szerzej rozumianym określeniem kontrola zarządcza. Na podstawie art. 69 ust. 3 znowelizowanej UoFP, w grudniu 2009 r., MF ogłosił nowe standardy w zakresie kontroli finansów publicznych, tj. „Standardy kontroli zarządczej w JSFP”. Od 1 stycznia 2010 r. powołano również komitety audytu przy poszczególnych ministerstwach<sup>14</sup>. Ponadto w ramach wymiany doświadczeń oraz propagowania przykładów

<sup>12</sup> System kontroli zarządczej funkcjonuje obecnie na dwóch poziomach, tj. I poziom w poszczególnych jednostkach (w tym samorządu terytorialnego) oraz II poziom w dziale administracji rządowej.

<sup>13</sup> Wskazano, że należy kontynuować działania w celu podniesienia wydajności komórek audytu wewnętrznego w JSFP z wykorzystaniem nowych narzędzi, takich jak: ocena zewnętrzna dokonywana przez upoważnionych pracowników MF, uwzględniająca aspekt efektywności pracy komórek audytu, a także wdrożenie systemu benchmarkingu przy ocenie wydajności komórek audytu w JSFP [*Sprawozdanie... 2010*, s. 28].

<sup>14</sup> Zadania komitetów audytu zostały określone w UoFP w art. 289. Dotyczą one: sygnalizowania istotnych słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień, sygnalizowania istotnych ryzyk, wyznaczania priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego, przeglądu istotnych wyników audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia, przeglądu sprawozdań z wykonania planu audytu oraz z oceny kontroli zarządczej, monitorowania efektywności pracy audytu w JSFP podlegających ministrowi.

dobrej praktyki w zakresie wdrożenia i rozwoju kontroli finansów publicznych organizowano wizyty studyjne dla przedstawicieli innych krajów Europy [*Sprawozdanie...* 2010, s. 26-29].

### 3. Kontrola finansowa a kontrola zarządcza w polskich regulacjach

Jak wcześniej wspomniano, pierwsza definicja kontroli finansowej w JSFP została zamieszczona w art. 35a w znowelizowanej 2001 r. UoFP. Definicja ta nie uległa zasadniczej zmianie po zmianie przepisów UoFP w 2003 i 2005 r. (art. 47 ust. 2). W znowelizowanej UoFP w 2009 r., obowiązującej od 1 stycznia 2010 r., zawarto natomiast definicję kontroli zarządczej w JSFP (art. 68)<sup>15</sup>. Można stwierdzić, że zarówno sposób określenia kontroli finansowej, jak i kontroli zarządczej w przepisach UoFP, nawiązywał do współczesnych światowych koncepcji i standardów kontroli wewnętrznej, które prezentowano w punkcie 2 niniejszego opracowania.

Kontrolę finansową oraz zarządczą w JSFP można określić jako część systemu kontroli wewnętrznej, która dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem publicznym. Adekwatna i skuteczna kontrola zarządcza, podobnie jak wcześniej funkcjonująca kontrola finansowa, powinna być zapewniona na każdym poziomie. Obecnie skuteczna i efektywna kontrola zarządcza, zgodnie z art. 69 UoFP z 2009 r., należy odpowiednio do obowiązków: ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, kierownika danej JSFP. Organy te w kontroli finansów publicznych wspomagają audyt wewnętrzny.

Opracowanie i wdrożenie procedur, instrukcji i mechanizmów systemu kontroli zarządczej w JSFP należy do jej kierownika. Zgodnie z wymogami UoFP kierownik JSFP, opracowując system kontroli zarządczej, ma obowiązek brać pod uwagę standardy kontroli zarządczej określone przez MF. W standardach określono podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli finansów publicznych w JSFP. Celem standardów jest promowanie wdrażania w całym sektorze spójnego i jednolitego systemu kontroli finansów publicznych, który jest zgodny ze współczesnymi światowymi koncepcjami i standardami w tym zakresie. Zgodnie ze standardami i biorąc pod uwagę zamieszczoną art. 68 ust. 1 UoFP z 2009 r. definicję kontroli zarządczej, za najistotniejszy element systemu kontroli zarządczej w JSFP uznano system wyznaczania i monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań.

---

<sup>15</sup> Zgodnie z art. 68 UoFP z 2009 r. kontrola zarządcza w JSFP stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem tej kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania jednostek, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

#### 4. Wpływ standardów światowych na treść polskich standardów kontroli zarządczej

Standardy kontroli zarządczej uwzględniają nowo obowiązujące unijne i międzynarodowe koncepcje i standardy w tym zakresie<sup>16</sup>. Należy jednak podkreślić, że zarówno standardy KE, wytyczne INTOSAI, jak i raporty COSO i COSO II, nie definiują pojęcia kontroli finansowej ani kontroli zarządczej. W opracowaniach tych występuje pojęcie kontroli wewnętrznej. Według standardów KE kontrola wewnętrzna obejmuje całość zasad i procedur przewidzianych i przyjętych przez kierownictwo jednostki, aby uzyskać zapewnienie, że jednostka osiąga swoje cele w sposób oszczędny, wydajny i efektywny oraz działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi i wytycznymi kierownictwa. Ponadto jednostka chroni zasoby rzeczowe i informacyjne, wykrywa błędy i nieprawidłowości oraz im zapobiega, a informacje finansowe i zarządcze są rzetelne i tworzone terminowo. Zgodnie z definicją INTOSAI kontrola wewnętrzna jest natomiast narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Kontrola wewnętrzna stanowi integralny proces, na który ma wpływ kierownictwo jednostki oraz jej pracownicy. Jest ona zaprojektowana tak, aby odnosić się do ryzyk i dawać rozsądne zapewnienie, że działania jednostki skierowane na wypełnianie jej misji pomagają jej również w osiągnięciu następujących celów: prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności; wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością; zgodność z prawem i przepisami oraz ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem. Dalej w INTOSAI mówi się, że kontrola wewnętrzna jest procesem dynamicznym i integralnym, który musi być ciągle dostosowywany do zmian w organizacji. Kierownictwo i personel wszystkich szczebli muszą mieć współdziałal w tym procesie odnoszenia się do ryzyk i dawania rozsądnego zapewnienia o osiągnięciu misji jednostki i jej ogólnych celów.

Takie ujęcie kontroli wewnętrznej nawiązuje także do innych współczesnych koncepcji kontroli wewnętrznej, prezentowanych w innych powszechnie uznawanych standardach, np. raportach COSO i COSO II. Należy podkreślić, że w raporcie COSO z 1992 r. kontrola wewnętrzna została zdefiniowana jako proces inicjowany i wykonywany przez kierownictwo jednostki i innych pracowników w celu uzyskania rozsądnego zapewnienia dotyczącego realizacji strategii przez osiągnięcie celów: efektywności i wydajność operacji, wiarygodności sprawozdawczości finansowej oraz zgodności z przepisami prawa i regulacjami. Według COSO system kontroli wewnętrznej w jednostce powinien obejmować pięć elementów: środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, czynności kontrolne, informację i komunikację oraz monito-

---

<sup>16</sup> Strukturę standardów kontroli zarządczej oparto na wytycznych raportu COSO z 1992 r., raportu COSO II z 2004 r., wytycznych INTOSAI z 2004 r. oraz „Zmienionych Standardach Kontroli Wewnętrznej służących skutecznemu zarządzaniu”, przyjętych przez Komisję Europejską w 2007 r.



ring. Raport COSO II precyzuje natomiast zasady oraz kryteria oceny efektywności zintegrowanego zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej, który ma zapewnić osiągnięcie celów: strategicznych jednostki, efektywności i wydajności operacji, wiarygodności sprawozdawczości finansowej oraz zgodności z przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi. COSO II przedstawia system składający się z ośmiu zintegrowanych elementów ryzyka i kontroli wewnętrznej, którymi są: środowisko wewnętrzne kontroli wewnętrznej, ustalanie celów w jednostce, identyfikacja zdarzeń, które wnoszą ryzyko, ocena ryzyka, reakcja na ryzyko, czynności i działania kontrolne, informacja i komunikowanie się w jednostce, monitorowanie. Zgodnie z koncepcją COSO II system ten powinien łączyć kolejne poziomy jednostki od poziomu operacyjnego (komórka organizacyjna, wydział) przez poziom strategiczny aż po poziom nadzoru korporacyjnego.

Należy zauważyć, że koncepcja kontroli wewnętrznej zaprezentowana w raportach COSO posłużyła do opracowania polskich standardów kontroli finansowych w 2006 r., a następnie standardów kontroli zarządczej w 2009 r. W standardach wskazano, że system kontroli powinien być zbudowany z uwzględnieniem specyficznych warunków organizacyjnych, kadrowych, prawnych i finansowych, w jakich funkcjonuje dana JSFP. Przy czym system kontroli powinien być wbudowany w strukturę JSFP. Zgodnie ze standardami skuteczność kontroli zarządczej wymaga, aby zadania z nią związane dotyczyły bieżącej działalności, tj. stanowiły część codziennych zadań wykonywanych przez pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych. Jednocześnie system kontroli nie powinien zamykać się wyłącznie w procedurach, instrukcjach czy zarządzeniach kierownictwa, ponieważ skuteczność kontroli zależy od sposobu, w jaki kierownictwo i pracownicy wykonują obowiązki z nią związane. A w szczególności nie może zawęzać się do obszaru finansów.

W standardach kontroli zarządczej wyszczególniono i scharakteryzowano elementy szczegółowe systemu kontroli w pięciu obszarach, zgodnie z raportem COSO z 1992 r. Nadal zatem zachowano koncepcję wykorzystaną do budowania standardów kontroli finansowej. Trzeba również podkreślić, że przy projektowaniu zakresu nowych standardów z 2009 r. wciąż nie w pełni wykorzystano najnowsze podejście rekomendowane w COSO II. Użyto jedynie elementów tej koncepcji, uzupełniając lub rozszerzając standardy w obszarze zarządzania ryzykiem o takie zagadnienia, jak: ustalanie celów w jednostce, identyfikacja zdarzeń, które wnoszą ryzyko, a także o ocenę ryzyka oraz reakcję na ryzyko. Zgodnie ze standardami osiągnięcie celów każdej JSFP wiąże się z ryzykiem i wymaga określenia misji jednostki. Jasne określenie misji może sprzyjać ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań JSFP. Proces zarządzania ryzykiem powinien być dokumentowany.

W standardach wskazano również, że właściwe środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli. Właściwe środowisko wewnętrzne jest

fundamentem dla pozostałych elementów kontroli zarządczej w sposób zasadniczy determinuje jakość kontroli zarządczej w jednostce. Standardy stanowią zestawienie podstawowych mechanizmów, które mogą funkcjonować w ramach systemu kontroli zarządczej. System kontroli zarządczej powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb JSFP, działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego. Każdy mechanizm kontrolny<sup>17</sup> funkcjonujący w jednostce powinien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, które JSFP zamierza ograniczyć. Określono również standardy w obszarze informacji i komunikacji, które dotyczą zapewnienia osobom zarządzającym oraz pracownikom JSFP dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. Mówią one również o zapewnieniu efektywnego systemu komunikacji zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej. Standardy wprowadzają zasadę ciągłej oceny systemu kontroli zarządczej funkcjonującego w JSFP. Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika JSFP powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Kierownik może być w tym zakresie wspierany przez audyt wewnętrzny, dokonujący niezależnej i obiektywnej oceny tego systemu. Audyt wewnętrzny, przeprowadzając niezależne badanie systemów zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej w JSFP, ocenia adekwatność, efektywność i skuteczność tych systemów.

## 5. Podsumowanie

Wdrożenie i doskonalenie w latach 2002-2010 zintegrowanego systemu PWKF, jako nowoczesnego narzędzia zarządzania finansami publicznymi, stanowi wymierny rezultat procesu ciągłego dostosowania krajowego prawa do wymogów unijnych. Ministerstwo finansów, tworząc standardy kontroli finansowej, a następnie standardy kontroli zarządczej, promuje wdrażanie w JSFP spójnego i jednolitego modelu kontroli finansów publicznych, zgodnego ze współczesnymi światowymi standardami i modelami kontroli wewnętrznej. Zaprojektowane i wdrożone regulacje wewnętrzne, z uwzględnieniem specyficznych zadań oraz warunków, w jakich funkcjonują JSFP, oparte na standardach kontroli zarządczej, mogą tworzyć coraz skuteczniejszy system kontroli wewnętrznej w sektorze. Coraz sprawniejsze funkcjonowanie audytu wewnętrznego, opartego na standardach międzynarodowych IIA, doskonalenie koordynacji PWKF, powołanie komitetów audytu przy ministerstwach, a także wymiana doświadczeń z innymi krajami Europy prowadzi do usprawnienia funkcjonowania całego sektora finansów publicznych w Polsce.

---

<sup>17</sup> Wśród mechanizmów kontroli zarządczej wymieniono mechanizmy kontroli o charakterze ogólnym, szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, a także grupę dotyczącą systemów informatycznych. Koszty ich wdrożenia nie powinny przewyższać korzyści, jakie wnoszą.

## Literatura

- Internal Control – Integrated Framework (1992, 1994), and Enterprise Risk Management – Integrated Framework (2004)*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, www.coso.org, 14.10.2010.
- Rozporządzenie MF z 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (DzU nr 226, poz. 1826).
- Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2006 r.*, MF, Warszawa, lipiec 2007.
- Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2007 r.*, MF, Warszawa, lipiec 2008.
- Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w 2008 r.*, MF, Warszawa, lipiec 2009.
- Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w 2009 r.*, MF, Warszawa, czerwiec 2010.
- Standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*: Komunikat Nr 2 MF z 30.01.2003 r. (DzUz MF nr 3, poz. 14), Komunikat Nr 11 MF z 26.06.2006 r. (DzUz MF nr 7, poz. 56), Komunikat Nr 1 MF z 19.02.2009 r. (DzUz MF nr 2, poz. 12) – www.mf.gov.pl, 14.10.2010.
- Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*: Komunikat Nr 1 MF z 30.01.2003 r. (DzUz MF nr 3 poz. 13), Komunikat Nr 13 MF z 30.06.2006 r. (DzUz MF nr 7, poz. 58) – www.mf.gov.pl, 14.10.2010.
- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*: Komunikat Nr 23 MF z 16.12.2009 r. (DzUz MF nr 15, poz. 84) – www.mf.gov.pl, 14.10.2010.
- The International Standards for the Professional Practice of Internal Audit*, The Institute of Internal Auditors (IIA), 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA 2001. www.iaa.org.pl, 14.10.2010.
- The Revised Internal Control Standard for Effective Management SEC* (2007).
- The Standards for Internal Control in Public Sector*, Audit International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI (2004).
- Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (DzU 2001, nr 102, poz. 1116, DzU 2003, nr 15, poz. 148, DzU 2005 nr 249, poz. 2104, DzU 2009 nr 157, poz. 1240).
- Wtyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, www.mf.gov.pl, 14.10.2010.
- Wtyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, www.mf.gov.pl, 14.10.2010.

## PROCESS OF IMPROVEMENT OF PUBLIC FINANCES IN POLAND IN 2002-2010

**Summary:** The state performs its duties through units of the public sector. The public sector should function effectively and stably. The paper presents changes in the area of internal control in the units of public finance sector between 2002-2010.