

Henryk DŹWIGOŁ
Politechnika Śląska
Wydział Organizacji i Zarządzania
Instytut Zarządzania i Administracji

MECHANIZMY KONTROLI DOTYCZĄCE OPERACJI FINANSOWYCH I GOSPODARCZYCH

Streszczenie. W artykule przedstawiono znaczenie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej.

Zwrócono uwagę na kontrolę finansową istotną z punktu widzenia ochrony finansów publicznych, stanowiącą część systemu kontroli wewnętrznej. Podkreślono, iż kontrola wewnętrzna jest narzędziem zabezpieczającym jednostkę organizacyjną przed niezrealizowaniem jej celów oraz zapewnia działania zgodne z prawem.

Dokonano oceny procesów ewidencji, zatwierdzania i weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych.

System kontroli zarządczej wymusza stosowanie procedur pozwalających na bardzo dokładne i terminowe ewidencjonowanie zdarzeń gospodarczych w organizacji.

W związku z tym omówiono również decentralizację zarządzania i odpowiedzialności w obszarze kontroli zarządczej.

CONTROL MECHANISMS FOR FINANCIAL AND BUSINESS OPERATIONS

Summary. This article presents the importance of the public internal financial control.

An emphasis has been put on the financial control, being a part of the internal control system and playing an important role in the protection of public finances. It has been underlined that the internal control is a tool which protects an organisational unit from the non-fulfilment of its objectives, and which ensures legality of its actions.

The processes of recording, approving and verifying financial and economic transactions have been assessed.

The management control system requires application of procedures which promote a timely and highly accurate recording of economic events within a business.

Therefore, decentralisation of the management and responsibility within the scope of the management control has been described.

1. Wstęp

Zarządzanie organizacją oznacza zarządzanie przyszłością, a zarządzanie przyszłością oznacza zarządzanie informacją.¹

Jaki model zarządzania zastosować i jakie kryteria przyjąć, aby sprostać nowym wyzwaniom, jakie stawia przed nami organizacja przyszłości? Budowa organizacji przyszłości **wymaga przebudowy struktury zarządzania, zasad gromadzenia informacji oraz bardziej efektywnego wykorzystania zasobów.**²

Zmiany zachodzące w gospodarce światowej zmuszają nas do odchodzenia od modelu zmian leniwych i ciągłych na rzecz modelu zmian dynamicznych i skokowych, opracowania modelu organizacji, która będzie efektywna, elastyczna i zdolna do dokonywania zmian w celu poprawy swojej konkurencyjności. Proces ten musi być poprzedzony dogłębną diagnozą kluczowych obszarów działalności organizacji. Rośnie konkurencja, coraz szybciej zachodzą zmiany w naszym otoczeniu, coraz wyższe wymagania stawia się zarządzającym. Dlatego należy wprowadzać nowe instrumenty i narzędzia, które pozwolą w przyszłości lepiej kierować organizacjami. A zatem intensywność, wielokierunkowość i różnorodność przeobrażeń otoczenia współczesnej organizacji i jej wnętrza stanowią stałą inspirację do poszukiwania nowych metod zarządzania.

Nadrzędnym zadaniem kierujących organizacjami (kierownicy jednostek) jest wprowadzenie odpowiedniego systemu kontroli pozwalającego w maksymalny sposób ograniczyć ryzyko towarzyszące w procesie podejmowania decyzji finansowych i gospodarczych. Przez odpowiedni system kontroli należy rozumieć wprowadzenie takich procedur, które pozwolą w sposób przejrzysty oceniać prawidłowość podejmowanych decyzji na każdym szczeblu zarządzania organizacją. Należy wdrożyć system kontroli wewnętrznej jako zbiór zarządzeń, przepisów instrukcji itp. porządkujący proces podejmowania decyzji, a tym samym ograniczający ryzyko wynikające z odpowiedzialności za podjęcie tych decyzji. Proces tak dużej formalizacji może ograniczyć elastyczność procesu zarządzania, ale nie należy tym się zrażać. Istotą bowiem jest poprawa bezpieczeństwa funkcjonowania organizacji oraz kierujących nimi osób.

Kontrola finansowa stanowi część systemu kontroli wewnętrznej i jest szczególnie istotna z punktu widzenia ochrony finansów publicznych oraz rzetelnego zarządzania finansowego. Według definicji INTOSAI (Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Organów Audytu) kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Należy ją wyraźnie

¹ Drucker R.: Zarządzanie w XXI wieku. MZA SA, Warszawa 2000.

² Malara Z.: Przedsiębiorstwo w globalnej gospodarce. Wyzwania współczesności. PWN, Warszawa 2006, s. 11.

odróżnić od *kontroli wewnętrznej* jako komórki organizacyjnej wykonującej czynności sprawdzające.

Wymóg prowadzenia bieżącej oceny systemu kontroli został przewidziany w określonych przez Ministra Finansów *Standardach kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*.³ Zgodnie ze standardem nr 28 kierownik jednostki powinien monitorować skuteczność systemu kontroli finansowej i jego poszczególnych elementów, a zidentyfikowane problemy powinny być na bieżąco rozwiązywane.

W *Standardach* zaleca się także przeprowadzanie przez pracowników jednostki odrębnych ocen systemu kontroli finansowej, zwanych samooceną.⁴ Procedury kontroli, ustalane w poszczególnych jednostkach, powinny być zgodne z tymi standardami. Przedstawione regulacje są oparte na modelu COSO⁵ i powinny być zgodne ze standardami kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej.

Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego Ministerstwa Finansów opracował dokument w celu ułatwienia kierownikom jednostek wywiązania się z obowiązków dotyczących monitorowania i oceny kontroli finansowej. Efektywne korzystanie z niniejszego dokumentu wymaga uprzedniego zapoznania się ze *Standardami* i zrozumienia roli kontroli finansowej w jednostce. Wytyczne nie stanowią integralnej części *Standardów kontroli finansowej* – posługiwanie się nimi nie jest obowiązkowe. Stanowią one raczej narzędzie, które może być pomocne w ocenie systemu kontroli w jednostce, a także w identyfikacji obszarów lub elementów wymagających ulepszeń. Wytyczne powinny być traktowane jako podstawa, którą można i należy modyfikować lub uzupełniać w celu dostosowania ich do specyficznych celów i zadań danej jednostki oraz warunków, w jakich ona działa. Wytyczne są zbiorem zagadnień, na które należy zwrócić uwagę przy ocenie systemu kontroli finansowej. Zagadnienia te zostały zaprezentowane w grupach nawiązujących do kolejnych standardów kontroli finansowej i przedstawione w pięciu częściach odpowiadających kolejnym elementom systemu kontroli finansowej: środowisko wewnętrzne, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena. W dokumencie przewidziano także miejsce na własne uwagi, komentarze czy notatki. Wytyczne mogą być wykorzystywane także przez audytorów wewnętrznych, których jednym z głównych zadań jest ocena adekwatności, skuteczności i efektywności systemów zarządzania i kontroli w jednostce. Mogą posłużyć jako pomoc

³ Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 30 czerwca 2006 r., nr 7, poz. 58.

⁴ Dz. Urz. Min. Fin. z 2003 r., nr 3, poz. 13.

⁵ Model COSO – model kontroli wewnętrznej opracowany w 1992 r. przez amerykańską organizację COSO (COSO - skrót od ang. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya).

w opracowaniu np. list kontrolnych, kwestionariuszy kontroli wewnętrznej czy innych dokumentów roboczych.⁶

Autor w przedstawionym artykule przedstawia znaczenie procedur kontrolnych w zakresie operacji finansowych przede wszystkim w Jednostkach Sektora Finansów Publicznych (JSFP).

2. Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa

Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa (PWKF), w skład której wchodzi kontrola finansowa i audyt wewnętrzny, wbudowane w struktury poszczególnych Jednostek Sektora Finansów Publicznych (JSFP), oraz mechanizmy centralnej koordynacji systemu, zawarte w strukturze Ministerstwa Finansów, stanowią zintegrowany system zapewniania prawidłowego funkcjonowania sektora publicznego. System PWKF jest nowoczesnym narzędziem zarządzania w JSFP oraz wymiernym efektem procesu dostosowania prawa polskiego do wymogów Unii Europejskiej, a ponadto, jako integralny element systemu kontroli funduszy unijnych, warunkuje możliwość właściwego wykorzystywania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Zgodnie z przepisami Ustawy o finansach publicznych, audyt wewnętrzny obejmuje niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywne i niezależne oceny adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Dodatkowo audytorzy wewnętrzni mogą wykonywać czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego obejmuje Jednostki Sektora Finansów Publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego, których przychody lub wydatki przekroczą w danym roku próg określony przez Ministra Finansów. Szczegółową procedurę audytu wewnętrznego określa Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego.⁷ Ministerstwo Finansów opracowało także „Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej”, który można pobrać ze strony internetowej Ministerstwa Finansów. Minister

⁶ Standardy kontroli finansowej w Jednostkach Sektora Finansów Publicznych z dnia 30 czerwca 2006 r. (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58),

- Internal Control Management and Evaluation Tool – dokument opracowany przez General Accounting Office w Stanach Zjednoczonych, sierpień 2001 r.,

- Federal Information System Controls Audit Manual – dokument opracowany przez General Accounting Office w Stanach Zjednoczonych, styczeń 1999 r.,

- Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – INTOSAI, 2004 r.,

- Zarządzanie w służbie cywilnej – poradnik praktyczny – opracowany przez Urząd Służby Cywilnej.

- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104, z późn. zm.).

⁷ Dz.U. nr 111, poz. 973.

Finansów określił „Standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”⁸ mające stanowić podstawę do tworzenia zasad dobrej praktyki dla audytorów wewnętrznych. Należy podkreślić, że opisane uregulowania są zgodne z ogólnie przyjętymi i stosowanymi międzynarodowymi wzorcami, jakimi są „Standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego”, opracowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors).

W 2004 r. zostały wydane kolejne dokumenty, stanowiące wskazówki dla pracy audytorów wewnętrznych, tj. „Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i „Karta audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”.⁹ Zadaniem komórek audytu wewnętrznego jest dokonywanie obiektywnej i niezależnej oceny funkcjonowania jednostki, w szczególności przez badanie jej systemów kontroli wewnętrznej. **Komórka audytu ma dostarczyć kierownikowi jednostki informację o tym, czy szeroko pojmowana gospodarka finansowa jest prowadzona skutecznie i wydajnie.** Audytorzy przez swoje badania, a także świadczone usługi doradcze dostarczają kierownictwu informacji, która może służyć usprawnieniu systemów zarządzania i kontroli, zmniejszeniu zagrożenia powstawania błędów i nieprawidłowości.

Audyt wewnętrzny ma szczególne znaczenie w przypadku zarządzania funduszami europejskimi. Niewłaściwe wykorzystanie tych funduszy nie tylko nie pozwala na osiągnięcie założonych celów, ale także powoduje konieczność zwrotu tych środków. Audytor wewnętrzny działa na podstawie rocznego planu audytu sporządzonego w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Na wzór standardów międzynarodowych przyjęto, że kluczowymi częściami planu audytu są określenie i analiza obszarów ryzyka w poszczególnych obszarach audytu, prowadzące do wskazania tych części działalności danej jednostki, w których, zdaniem audytora, istnieje największe prawdopodobieństwo popełnienia błędów czy nadużyć. Audytor wewnętrzny w danej jednostce podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki. Organizacyjne usytuowanie tego stanowiska, a także **zapewnienie ochrony przed nieuzasadnionym zwolnieniem z pracy** gwarantują audytorowi większą niezależność, na co szczególną uwagę zwracali eksperci z Unii Europejskiej.

Kontrola wewnętrzna jest narzędziem zabezpieczającym jednostkę przed niezrealizowaniem jej celów oraz zapewnia działania zgodne z prawem i uniknięcie innych konsekwencji wynikających z prowadzonej działalności.

Kontrola finansowa w JSFP dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem i obejmuje:

⁸ Dz. Urz. Min. Fin. z 2003 r., nr 3.

⁹ Dz. Urz. Min. Fin. z 2004 r., nr 5, poz. 28.

- przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów 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 dotyczących procesów, o których mowa wcześniej.¹⁰

Czynności kontrolne powinny występować we wszystkich obszarach działalności danej jednostki. Działania kontrolne należy ująć w obowiązujących procedurach, politykach i zarządzeniach. Należy zwrócić szczególną uwagę na zarządzanie bezpieczeństwem informacji oraz procedury kontroli finansowej, zapewniając tym samym wiarygodność sprawozdań.¹¹

3. Proces ewidencji operacji finansowych i gospodarczych

Wprowadzenie **kontroli zarządczej** i zmiana przepisów o **kontroli finansowej** spowodowały wprowadzenie innego kierunku zarządzania jednostką. Kierownik jednostki powinien zwrócić szczególną uwagę na mechanizmy kontroli, a w zasadzie **Systemu Kontroli Zarządczej**, dotyczące operacji finansowych i gospodarczych. System Kontroli Zarządczej jest traktowany jako wszystko to, co pomaga w osiągnięciu celów organizacji w kategoriach przestrzegania przepisów, wiarygodności sprawozdawczości, a także efektywności działań. W krajach Unii Europejskiej istnieją standardy kontroli, do których nawiązują rozwiązania nowej ustawy w zakresie kontroli zarządczej oraz oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Oświadczenia tzw. Statement of Assurance wydaje również Komisja Europejska. Są one wykorzystywane podczas procedury udzielania przez Parlament Europejski absolutorium z wykonania budżetu Unii Europejskiej. Należy podkreślić, iż kontrola zarządcza wpływa na przejrzystość zarządzania środkami publicznymi oraz ułatwia rozliczanie z wykonywania funkcji publicznych.¹²

Minister Finansów ogłosił w grudniu 2009 r. standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Treść tych standardów zawiera załącznik do komunikatu nr 23

¹⁰ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych – art. 47, p. 1 i 2 (Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104), nr 169, poz. 1420, z 2006 r., nr 45, poz. 319, nr 104, poz. 708).

¹¹ Mazurek A., Knedler K.: Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne. HANDICAP, Warszawa 2010, s. 27.

¹² Ibidem, s. 5.

Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.¹³

Standardy kontroli zarządczej nie są aktem prawa powszechnego, stanowią jednak wskazówki i wytyczają kierownikom jednostek kierunki w budowaniu systemu kontroli zarządczej w swojej jednostce.¹⁴ Standardy zostały zebrane w grupy:¹⁵

- A – środowisko wewnętrzne,
- B – cele i zarządzanie ryzykiem,
- C – mechanizmy kontroli,
- D – informacja i komunikacja,
- E – monitorowanie i ocena.

Grupa C – mechanizmy kontroli – zawiera standardy od 10 do 15. W ramach tej grupy standard 14 – szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych – podkreśla wprowadzenie następujących mechanizmów kontroli:

- rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych,
- zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione,
- podział kluczowych obowiązków dotyczących zatwierdzania (autoryzacji), realizacji i rejestrowania operacji finansowych i gospodarczych pomiędzy różnych pracowników,
- weryfikacja operacji gospodarczych i finansowych przed realizacją i po niej.

Standard 14 kontroli zarządczej odpowiada czterem dotychczas funkcjonującym standardom kontroli finansowej, określonym w komunikacie Ministra Finansów:¹⁶

- standard 11 – dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych,
- standard 12 – zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych,
- standard 13 – podział obowiązków,
- standard 14 – weryfikacje.

Standard 14 dotyczy tych elementów kontroli zarządczej, które nie są bezpośrednio związane z realizacją konkretnie wyznaczonych celów, ale służą ich realizacji w sposób pośredni. Standard ten również potwierdza funkcjonowanie kontroli finansowej jako

¹³ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).

¹⁴ Dźwigoł H.: System kontroli zarządczej, [w:] Pyka J. (red.): Nowoczesność przemysłu i usług. Dynamika zmian w polskim przemyśle i usługach. TNOiK, Katowice 2011, s. 76.

¹⁵ Podstawy prawne:

- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240),
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. nr 187).

¹⁶ Komunikat Ministra Finansów, nr 13, z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej.

elementu kontroli zarządczej w jednostce. Nie zmienił się on i powieliła standard z kontroli finansowej.¹⁷ Dotyczy przede wszystkim operacji gospodarczych, a jego treść związana jest z:

- procesami podejmowania decyzji o zaciągnięciu zobowiązania lub dokonaniu wydatku (celowość wydatku, zgodność z prawem, zabezpieczenie środków w planie finansowym itp.),
- ewidencjonowaniem operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, a pośrednio zapewnieniem rzetelności danych ewidencyjnych i realności danych wykazywanych w sprawozdaniach.

Standard dotyczący dokumentowania i rejestrowania operacji finansowych i gospodarczych sformułowany w ramach dotychczas obowiązujących standardów kontroli finansowej (standard 11) wskazywał, że:¹⁸

- wszystkie operacje finansowe i gospodarcze powinny być w sposób rzetelny dokumentowane oraz powinny umożliwiać prześledzenie każdej operacji finansowej, gospodarczej lub zdarzenia od samego początku, w trakcie ich trwania i po zakończeniu,
- dokumentacja ta ma być dostępna dla upoważnionych osób,
- operacje finansowe i gospodarcze i inne znaczące zdarzenia powinny być niezwłocznie rejestrowane i prawidłowo klasyfikowane.

Najważniejsze obszary, wymagające uregulowania przez kierownika jednostki w ramach polityki rachunkowości, obejmują:

- metody prowadzenia ksiąg pomocniczych dla rzeczowych składników aktywów obrotowych,
- metody ujęcia w księgach rachunkowych rzeczowych składników aktywów obrotowych,
- metody ustalania wartości rozchodu rzeczowych składników aktywów obrotowych,
- rachunek kosztów.

Ewidencję analityczną prowadzi się na kontach ksiąg pomocniczych w porządku systematycznym. Konta analityczne służą uszczegółowieniu i uzupełnieniu zapisów kont syntetycznych (księgi głównej). Uszczegółowienie polega na rozpisaniu operacji księgowej, ujętej na koncie syntetycznym, na cząstki analityczne, które zapisuje się na kontach analitycznych. Uzupełnieniem zapisów kwotowych na koncie syntetycznym może być zapis ilościowy (w jednostkach naturalnych) lub wartościowy, lub ilościowo-wartościowy na kontach analitycznych. W przypadku stosowania zapisów uzupełniających na kontach ksiąg pomocniczych należy sporządzić na koniec miesiąca zestawienie ilościowe z przeliczeniem

¹⁷ Mazurek A., Knedler K.: op.cit., s. 58.

¹⁸ Puchacz K.: Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2010, s. 71.

na wartości. Konta analityczne podlegają zasadzie zapisu powtarzalnego. Tworzą one tzw. analitykę konta macierzystego. Księgi pomocnicze prowadzi się w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg i kartotek (zbiorów danych) w ramach kont księgi głównej. Suma sald początkowych i obrotów na kontach ksiąg pomocniczych (analitycznych) stanowi saldo początkowe i obroty odpowiedniego konta (syntetycznego) i księgi głównej. Konta ksiąg pomocniczych (konta analityczne) można również prowadzić w postaci wyodrębnionego systemu kont, uzgodnionego z zapisami kont księgi głównej (kont syntetycznych). Zapisy dokonane na kontach ksiąg pomocniczych, prowadzonych przy użyciu komputera, drukuje się albo przenosi na inny trwały nośnik danych, nie rzadziej niż na koniec roku obrotowego (obrachunkowego). Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla:

- środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
- rozrachunków z kontrahentami,
- rozrachunków z pracownikami, a w szczególności jako imienną ewidencję wynagrodzeń pracowników, zapewniającą uzyskanie informacji z całego okresu zatrudnienia,
- operacji sprzedaży (kolejno numerowane własne faktury i inne dowody, ze szczególnością niezbędną do celów podatkowych),
- operacji zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczególnością niezbędną do wyceny składników aktywów i do celów podatkowych),
- kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów,
- operacji gotówkowych w przypadku prowadzenia kasy.

Kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla tych grup składników:

- ewidencję ilościowo-wartościową, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych,
- ewidencję ilościową obrotów i stanów, prowadzoną dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych. Wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych,
- ewidencję wartościową obrotów i stanów towarów oraz opakowań, prowadzoną dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu,

- odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Obecne standardy kontroli zarządczej nie określają takich wymogów, wskazując jedynie, że operacje powinny być właściwie dokumentowane i rejestrowane. Nie oznacza to, że wymogi wskazane przy opisie 11 standardu kontroli finansowej nie obowiązują w JSFP. Nie opisywano ich w standardach kontroli zarządczej z prostego powodu – obowiązki te wynikają wprost z Ustawy o rachunkowości (są podstawowymi zasadami prowadzenia ksiąg rachunkowych). Stosownie do przepisów art. 24 Ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco.

Księgi rachunkowe uznaje się za:¹⁹

- rzetelne – jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty,
- prowadzone bezbłędnie – jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowe, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych,
- sprawdzalne – jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych, a w szczególności:
 - udokumentowanie zapisów pozwala na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisania w księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych,
 - zapisy uporządkowane są chronologicznie i systematycznie według kryteriów klasyfikacyjnych umożliwiających sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych, oraz dokonanie rozliczeń finansowych,
 - w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapewniona jest kontrola kompletności zbiorów systemu rachunkowości oraz parametrów przetwarzania danych,
 - zapewniony jest dostęp do zbiorów danych pozwalających, bez względu na stosowaną technikę, na uzyskanie w dowolnym czasie i za dowolnie wybrany okres sprawozdawczy jasnych i zrozumiałych informacji o treści zapisów dokonanych w księgach rachunkowych,

¹⁹ Puchacz K.: Nowe standardy kontroli zarządczej w JSFP – omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2010, s. 71-72.

- prowadzone bieżąco, jeżeli:
 - pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych, oraz dokonanie rozliczeń finansowych,
 - zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze nie rzadziej niż na koniec miesiąca,
 - ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i weksłami obcymi oraz obrotu detalicznego i gastronomii następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

Wskazane przepisy Ustawy o rachunkowości wypełniają opis jedenastego standardu kontroli finansowej, stąd zrezygnowano z ich szczegółowego opisywania w ramach standardów kontroli zarządczej. Standardy wymagają od kierowników wdrożenia mechanizmów, które pozwolą na zachowanie tych zasad. Mechanizmy takie obowiązują w wielu jednostkach, najczęściej w formach tzw. instrukcji obiegu i kontroli dokumentów oraz zasad (polityki) rachunkowości, opracowanych zgodnie z przepisami art. 10 Ustawy o rachunkowości. Jednak nie zawsze są one przestrzegane. Z analizy wyników kontroli regionalnych izb obrachunkowych wynika, że 90% nieprawidłowości związanych z nieprzestrzeganiem zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych wynika z niestosowania przyjętych mechanizmów i procedur, a jedynie 10% z ich braku lub niewłaściwego sformułowania. **Wydaje się więc, że podstawowym zadaniem kierowników jednostek nie jest w chwili obecnej opracowywanie nowych procedur w tym zakresie, lecz egzekwowanie przestrzegania już obowiązujących.**

Należy zwrócić szczególną uwagę na przestrzeganie procedur i mechanizmów dotyczących dokumentowania i rejestrowania operacji finansowych i gospodarczych. Do najczęściej spotykanych nieprawidłowości należą.²⁰

- niebieżące ujęcie w księgach rachunkowych operacji dotyczących przychodu środków trwałych pochodzących z inwestycji,
- nieudokumentowanie wyników inwentaryzacji środków trwałych w budowie, przeprowadzonej przez wydział na dzień 31 grudnia, a zatem:
 - nieustalenie procedur i mechanizmów w zakresie sposobu dokumentowania wyników inwentaryzacji drogą weryfikacji,
 - nierozliczenie stwierdzonych w jej trakcie różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych roku, na który przypada termin inwentaryzacji (na skutek niesporządzenia i nieprzekazania do księgowości odpowiednich dokumentów pomimo wymogów wynikających z procedur wewnętrznych),

²⁰ Ibidem, s. 72.

- naruszenie zasady sprawdzalności ksiąg rachunkowych przez niezamieszczanie na dowodach źródłowych ujętych pod raportem kasowym oraz pod wyciągiem bankowym numerów identyfikacyjnych pozwalających na powiązanie tych dowodów z zapisem księgowym; niezamieszczanie na dowodach księgowych znajdujących się pod raportem kasowym adnotacji o ich zakwalifikowaniu do ujęcia w księgach rachunkowych wraz ze wskazaniem miesiąca księgowania i podpisem osoby odpowiedzialnej za te wskazania; niepowiązanie dowodów źródłowych ujętych pod wyciągiem bankowym z wyciągiem – wbrew uregulowaniom wewnętrznym obowiązującym w jednostce.²¹

Konieczne jest podjęcie działań realizujących standard. W tym celu należy wprowadzić:

- system obiegu i kontroli dokumentów w postaci instrukcji w sprawie zasad kontroli dokumentów księgowych,
- instrukcję kasową,
- zakresy czynności,
- system upoważnień, tj.: instrukcję w sprawie zasad wydawania i rejestracji upoważnień i pełnomocnictw,²²
- polityki (zasady) rachunkowości, obejmującą także zakładowy plan kont.²³

Należy pamiętać, iż wymienione dokumenty będą ściśle powiązane z budżetowaniem i systemem controllingu.

4. Zatwierdzanie i weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych

Kierownik jednostki lub upoważnieni przez niego pracownicy powinni zatwierdzać wszelkie operacje finansowe i gospodarcze przed ich realizacją. Standard 14 jest realizowany przede wszystkim przez procedury określające zasady: zatwierdzania dowodów do wypłaty, ich weryfikacji merytorycznej i formalno-rachunkowej. **Wszystkie czynności związane z zatwierdzaniem operacji finansowych – na jakimkolwiek etapie ich przebiegu – powinny opierać się na jasnych i precyzyjnych upoważnieniach wydanych przez kierownika jednostki lub wskazanych w dokumentach organizacyjnych jednostki.** Wskazane jest, aby w procedurach wewnętrznych precyzyjnie określić, co oznacza – w przypadku danej jednostki – zatwierdzenie dowodu księgowego pod względami merytorycznym i formalno-rachunkowym.²⁴

²¹ Ibidem, s. 72-73.

²² Ibidem, s. 76-78.

²³ Ibidem, s. 73.

²⁴ Ibidem, s. 73.

Kontrola merytoryczna dowodu księgowego sprowadza się – w swojej podstawowej formie – do oceny:²⁵

- czy operacja gospodarcza jest celowa, tj. jej wykonanie jest niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania jednostki,
- czy dane zawarte w dokumencie odpowiadają rzeczywistości,
- czy zastosowane ceny i stawki są zgodne z zawartymi umowami lub innymi przepisami obowiązującymi w danym zakresie,
- czy zdarzenie gospodarcze przebiegało zgodnie z postanowieniami zawartych umów i obowiązującym prawem,
- czy dostawy, usługi lub roboty budowlane, których wykonanie potwierdza dokument, zostały rzeczywiście wykonane w sposób prawidłowy i zgodny z umową/zleceniem i odpowiadają wymaganiom jednostki.

Kontrolę w tym zakresie powinni przeprowadzać pracownicy komórki merytorycznej, w ramach działalności której mieści się operacja gospodarcza, najczęściej to oni bowiem dysponują dokumentacją umożliwiającą weryfikację rzetelności treści dowodu dokumentującego przebieg operacji gospodarczej.

Kontrola formalno-rachunkowa dowodu księgowego najczęściej polega na ocenie, czy dowód jest sporządzony we właściwej formie i zawiera wszystkie wymagane informacje, w szczególności, czy został opatrzony właściwymi oznaczeniami stron biorących udział w zdarzeniu, datą wystawienia dokumentu oraz datą dokonania operacji gospodarczej, określeniem przedmiotu operacji, a także jej wartości i ilości oraz podpisami osób odpowiedzialnych za dokonanie operacji i jej udokumentowanie. Kontrola formalno-rachunkowa polega także na weryfikacji rachunkowej, tj. sprawdzeniu, czy dowód jest wolny od błędów rachunkowych, czy ma przeliczenie na walutę polską, jeżeli opiewa na walutę obcą itp.

Istotne znaczenie ma czynność zwana zatwierdzeniem dowodu do wypłaty, która jest utożsamiana z podjęciem decyzji o realizacji wydatku. W tym miejscu należy przypomnieć o tym, że jednym z czynów będących **naruszeniem dyscypliny finansów publicznych** jest dokonanie wydatku bez upoważnienia lub z przekroczeniem zakresu upoważnienia (wydatek bez podstawy prawnej lub ponad plan wydatków).

Odpowiedzialność za dokonanie wydatku z naruszeniem wymienionej normy ponosi kierownik jednostki na podstawie przepisów art. 53 ust. 1 Ustawy o finansach publicznych, jeżeli to on podjął decyzję o wykonaniu wydatku. **Odpowiedzialności tej nie eliminuje brak kwalifikacji lub niepełne kwalifikacje osoby, która podejmuje się pełnienia funkcji kierownika Jednostki Sektora Finansów Publicznych. Odpowiedzialność ta jest także**

²⁵ Ibidem, s. 74.

niezależna od zaznajomienia osoby obejmującej funkcję kierownika z zakresem obowiązków dotyczących gospodarki finansowej jednostki.

W wielu jednostkach przyjęto procedury wymagające złożenia podpisów na dowodzie księgowym przez kierownika jednostki i głównego księgowego pod rubryką „zatwierdzam do wypłaty”. Pomimo takich rozwiązań podpis złożony przez głównego księgowego na dowodzie księgowym, stanowiącym podstawę dokonania wydatku, nie może być utożsamiany z podjęciem ostatecznej decyzji o dokonaniu wydatku (należącej do kierownika jednostki). **Nie można utożsamiać upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych, które ma kierownik jednostki, z powierzeniem wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, będącym prerogatywą głównego księgowego Jednostki Sektora Finansów Publicznych (art. 54 ust. 1 pkt 2 Ustawy o finansach publicznych).**²⁶ Zachodzi zasadnicza różnica pomiędzy wydatkiem, tj. merytorycznym rozporządzeniem środkami publicznymi, którego dokonuje kierownik jednostki (realizacją konkretnego zadania), a kasową realizacją tego wydatku, która została powierzona głównemu księgowemu.²⁷

Należy pamiętać, że podpis głównego księgowego na dokumencie księgowym nie oznacza podjęcia decyzji o dokonaniu wydatku, a wskazuje na dokonanie przez niego wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych²⁸ i tym samym oznacza zgodę na jego kasową realizację. Złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że:²⁹

- nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem,
- nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji,
- zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Główny księgowy, w razie ujawnienia nieprawidłowości w opisanym zakresie, powinien zwrócić dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w razie nieusunięcia nieprawidłowości odmówić jego podpisania. O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy powinien zawiadomić pisemnie kierownika jednostki, który może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji. W celu realizacji swoich zadań główny księgowy ma prawo:

²⁶ Lipiec-Warzecha L.: Komentarz do art. 11 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Oficyna, 2008.

²⁷ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 17 lutego 2005 r., DF/GKO/Odw.-114/154-155//2004/1357.

²⁸ Artykuł 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

²⁹ Puchacz K.: op.cit., s. 75.

- żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, a także udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień,
- wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace.³⁰

Główny księgowy ma również prawo wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, według którego mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na fakt, że prawa i obowiązki oraz wymagane wykształcenie i kwalifikacje głównego księgowego są określone aktem prawnym rangi ustawy (art. 45 ust. 2 uofp).³¹ Świadczy to o ogromnej wadze zagadnień będących w kompetencji głównego księgowego.

5. Decentralizacje zarządzania i odpowiedzialności w obszarze kontroli zarządczej

Czynności dotyczące przeprowadzania kontroli i zatwierdzania dowodów księgowych muszą być rozdzielone pomiędzy różnych pracowników z uwzględnieniem obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego, określonych w przepisach Ustawy o finansach publicznych. Zasada rozdziału poszczególnych obowiązków w ramach ewidencjonowania jednej operacji gospodarczej jest nazywana zasadą „dwóch par oczu”. Autoryzacja i ewidencjonowanie operacji o charakterze istotnym dla gospodarki finansowej jednostki **nie powinny opierać się na jednej osobie**. Optymalna jest sytuacja, w której operację gospodarczą weryfikują i autoryzują minimum 4 osoby:

- kontrola merytoryczna (1),
- kontrola formalno-rachunkowa (2),
- wstępna kontrola głównego księgowego (3),
- zatwierdzenie do wypłaty (4).³²

Wyjątkiem są małe jednostki, w których niewielka liczba zatrudnionych pracowników nie pozwala na zbudowanie efektywnego systemu podziału obowiązków przy zatwierdzaniu, realizacji i ewidencjonowaniu operacji gospodarczych. W takim przypadku należy wdrożyć

³⁰ Ibidem, s. 75

³¹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104, nr 169, poz. 1420, z 2006 r., nr 45, poz. 319, nr 104, poz. 708.

³² Puchacz K.: op.cit., s. 76.

mechanizmy zastępcze, np. zasadę wrywkowej weryfikacji „z zewnątrz” operacji gospodarczych, przy których nie było możliwości rozdzielenia obowiązków w zakresach ich autoryzowania, wykonywania i ewidencjonowania. Często problem rozdzielenia obowiązków w zakresie zatwierdzania i autoryzacji operacji gospodarczych występuje w jednostkach prowadzących księgi rachunkowe innych jednostek. Zawarcie porozumienia w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych np. uczelni nie zwalnia rektora z odpowiedzialności za całość gospodarki finansowej tej jednostki na podstawie przepisów art. 53 Ustawy o finansach publicznych. Kompetencje te w przypadku kierowników jednostek oświatowych oraz instytucji kultury wynikają też z innych przepisów.³³

Badania poprawności kontroli finansowej możemy dokonać na podstawie przepisów o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez kierownika jednostki należy uważać zaniedbanie lub niewykonanie obowiązków w zakresie kontroli finansowej, tj.:³⁴

- uszczuplenie wpływów należnych jednostce,
- dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w rocznym planie finansowym,
- niewykonanie zobowiązania jednostki, którego termin płatności upłynął,
- w sprawach związanych z udzielaniem zamówienia publicznego.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zachodzi w zakresie jednoczesnego spełnienia trzech przesłanek, a mianowicie gdy:

- doszło do niewykonania zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, którego termin upłynął,
- kierownik jednostki sektora finansów publicznych zaniedbał lub nie wypełnił obowiązków w zakresie kontroli zarządczej,
- pomiędzy niewykonaniem zobowiązania, którego termin płatności upłynął, a zaniedbaniem lub niewykonaniem obowiązków przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych zachodzi związek przyczynowo-skutkowy.³⁵

³³ Art. 39 ust. 1, pkt 5 Ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572, w myśl którego dyrektor dysponuje środkami określonymi w planie finansowym szkoły i ponosi odpowiedzialność za ich prawidłowe wykorzystanie; art. 17 i art. 27 ust. 1 Ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r., nr 13, poz. 123), zgodnie z którymi dyrektor zarządza instytucją kultury oraz prowadzi samodzielną gospodarkę w ramach posiadanych środków.

³⁴ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2005, nr 14, poz. 114).

³⁵ Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach nr KDK-53/32/2009/1625 z dnia 26 marca 2009 r.

Należy podkreślić, iż takie podejście wymusza w jednostkach tworzenie dużej liczby procedur i instrukcji, co może powodować groźne konsekwencje wynikające z przedkładania norm pisanych nad logikę i racjonalne postępowanie.³⁶ Nie zmienia to jednak faktu, iż nieświadomość tego, że działanie lub zaniechanie stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie zwalnia od odpowiedzialności, chyba że nieświadomość była usprawiedliwiona.³⁷ Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest niezależna od odpowiedzialności określonej innymi przepisami prawa.

Osoba, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania polecenia kierownika jednostki, dysponenta środków publicznych, organu nadzorującego lub organu założycielskiego, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem polecenia zgłosiła pisemnie zastrzeżenie i, pomimo tego zastrzeżenia, otrzymała pisemne potwierdzenie wykonania polecenia albo polecenie nie zostało odwołane lub zmienione. W tym przypadku odpowiedzialność ponosi osoba, która podpisała się pod pisemnym poleceniem jego wykonania, a przy braku takiego dokumentu – osoba, która wydała polecenie. Osoba, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania uchwały organu, o którym mowa w art. 4 pkt 1, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem uchwały pisemnie zgłosiła zastrzeżenie i, pomimo tego zastrzeżenia, otrzymała pisemne potwierdzenie wykonania uchwały lub uchwała nie została uchylona albo zmieniona. W tym przypadku odpowiedzialność ponosi każdy z członków organu, który podpisał się pod pisemnym potwierdzeniem wykonania uchwały, a przy braku takiego dokumentu – każdy z członków organu, który nie zgłosił sprzeciwu do uchwały, która nie została uchylona albo zmieniona.³⁸

Kierownik Jednostki Sektora Finansów Publicznych (JSFP) może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego, imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki.

Ukaranie osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie ogranicza praw Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych do dochodzenia odszkodowania za poniesioną szkodę.³⁹

³⁶ Mazurek A., Knedler K.: op.cit., s. 37.

³⁷ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z dnia 25 stycznia 2005 r., art. 23, pkt 1).

³⁸ Ibidem, art. 29, pkt. 1, 2.

³⁹ Ibidem, art. 30.

6. Zakończenie

Dużym ułatwieniem wdrożenia mechanizmów kontroli, dotyczących operacji finansowych i gospodarczych oraz systemu kontroli zarządczej, są: decentralizacja zarządzania, controlling, budżetowanie, a przede wszystkim budżety zadaniowe. Wydawać by się mogło, iż wymienione narzędzia i metody w organizacjach XXI wieku powinny funkcjonować. Niestety w wielu organizacjach, w tym również Jednostkach Sektora Finansów Publicznych (JSFP), te oczywiste narzędzia wspomagające proces zarządzania nie funkcjonują. Wprowadzenie metod i narzędzi wymaga oceny struktury organizacyjnej, eliminacji zarządzania autokratycznego, wprowadzenia delegowania uprawnień, a zatem należy wprowadzić strukturę zdecentralizowaną o określonych ośrodkach odpowiedzialności. Zaimplementowanie zdecentralizowanej struktury organizacyjnej powinno determinować poprawną i odpowiednio dopasowaną sieć kanałów informacyjnych pomiędzy poszczególnymi komórkami. Co prawda wymaga to dokonania wielu zmian, które z reguły powodują opór pracowników, ale w konsekwencji prowadzą do ścisłego powiązania celów organizacji z celami pracowników.

Zadaniem kierownika Jednostki Sektora Finansów Publicznych (JSFP) jest zapewnienie systemu kontroli finansowej wspomagającego osiągnięcie celów przez tą jednostkę. Kierownik jednostki powinien stale dokonywać oceny funkcjonującego w jednostce systemu kontroli oraz jego poszczególnych elementów, aby zweryfikować, czy system został dobrze zaprojektowany i czy działa prawidłowo. System kontroli powinien być oceniany m.in. pod względem: skuteczności jego działania, możliwości jego ulepszenia, przydatności w zapobieganiu nieprawidłowościom i stratom oraz złemu zarządzaniu.

Jedną z podstawowych zasad finansów publicznych jest zasada ich jawności, realizowana m.in. przez jawność debat budżetowych oraz upublicznianie danych dotyczących finansów publicznych. Na poziomie jednostki jawność powinna być zapewniona przez kierownika przez: podawanie do publicznej wiadomości informacji dotyczących zakresu zadań lub usług wykonywanych lub świadczonych przez jednostkę oraz wysokości środków publicznych przekazanych na ich realizację, udostępnianie wykazu podmiotów spoza sektora finansów publicznych, którym ze środków publicznych zostały udzielone dotacje, dofinansowanie realizacji zadania lub pożyczka albo umorzono należność wobec jednostki sektora finansów publicznych, udostępnianie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności. Obowiązki te wynikają z art. 12 uofp.⁴⁰

Przejrzystość finansów publicznych zapewnia się przez klasyfikowanie środków budżetowych. Obowiązkiem kierownika JSFP jest klasyfikowanie przedmiotowych środków zgodnie z ustalonym podziałem. Przejrzystość i jawność finansów publicznych związane są

⁴⁰ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104).

nierozłącznie z prezentowaniem procesów zgromadzenia i rozdysponowania środków publicznych (w obowiązującym układzie klasyfikacyjnym) w sprawozdaniach budżetowych, sygnowanych przez kierownika jednostki. Rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań określił Minister Finansów w Rozporządzeniu z 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

Jednostki Sektora Finansów Publicznych (JSFP), tak jak wszystkie jednostki zobowiązane do stosowania Ustawy o rachunkowości, powinny mieć dokumentację opisującą przyjęte przez nie zasady (politykę) rachunkowości. Ustalenie i aktualizowanie dokumentacji opisującej politykę rachunkowości spoczywają na kierowniku jednostki (art. 10 ust. 2 uor).⁴¹

Procesy związane ze zgromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem powinny podlegać stałej kontroli – kontroli finansowej. Kontrola ta nie ogranicza się jednak wyłącznie do ustalenia odrębnych procedur. Zadania realizowane w ramach kontroli finansowej powinny zostać włączone w funkcjonowanie jednostki i być elementem składowym zadań wykonywanych na wszystkich poziomach organizacyjnych. Skuteczność kontroli zależy m.in. od zakresu i sposobu, w jaki kierownictwo i pracownicy jednostki wykonują obowiązki z nią związane.

Wiele trudności sprawia określenie optymalnych wymagań i czynników, jakie kierownicy jednostek powinni wziąć pod uwagę przy tworzeniu, ocenie i doskonaleniu systemów kontroli finansowej w kierowanych przez siebie jednostkach, aby kontrola taka spełniła swoje zadanie. W tym zakresie niezwykle pomocne mogą być, wydane na podstawie art. 63 ust. 2 uofp, standardy kontroli finansowej w JSFP.⁴² Standardy te stanowią zbiór wskazówek, które kierownicy jednostek powinni wykorzystać do budowy systemu kontroli finansowej.

System kontroli zarządczej wymusza stosowanie procedur pozwalających na bardzo dokładne i terminowe ewidencjonowanie zdarzeń gospodarczych w organizacji. W związku z tym rośnie rola i odpowiedzialność głównego księgowego. Od jego wiedzy, kompetencji i bezwzględного przestrzegania ustalonych zasad będą zależały prawidłowe funkcjonowanie organizacji oraz ryzyko w procesie podejmowania decyzji jej kierownika.

Należy podkreślić, iż Ustawy: Standardy kontroli finansowej w Jednostkach Sektora Finansów Publicznych, o rachunkowości, o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz o finansach publicznych musimy traktować nie tylko jako wytyczne, ale przede wszystkim jako zasady do bezwzględного przestrzegania w procesie zarządzania jednostką sektora publicznego.

⁴¹ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223; ost. zm. Dz.U. z 2009 r., nr 165, poz. 1316).

⁴² Załącznik do Komunikatu nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r., Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Kierownik Jednostki Sektora Finansów Publicznych (JSFP) jeszcze, jak nigdy dotąd, jest narażony (pomimo przekazanych pełnomocnictw) na poniesienie konsekwencji wynikających z pełnionej przez niego funkcji.

Bibliografia

1. Drucker R.: Zarządzanie w XXI wieku. MZA SA, Warszawa 2000.
2. Dźwigoł H.: System kontroli zarządczej, [w:] Pyka J. (red.): Nowoczesność przemysłu i usług. Dynamika zmian w polskim przemyśle i usługach. TNOiK, Katowice 2011.
3. Federal Information System Controls Audit Manual – dokument opracowany przez General Accounting Office w Stanach Zjednoczonych, styczeń 1999.
4. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – INTOSAI, 2004.
5. Internal Control Management and Evaluation Tool – dokument opracowany przez General Accounting Office w Stanach Zjednoczonych, sierpień 2001.
6. Zarządzanie w służbie cywilnej – poradnik praktyczny – opracowany przez Urząd Służby Cywilnej.
7. Malara Z.: Przedsiębiorstwo w globalnej gospodarce. Wyzwania współczesności. PWN, Warszawa 2006.
8. Mazurek A., Knedler K.: Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne. HANDICAP, Warszawa 2010.
9. Model COSO – model kontroli wewnętrznej opracowany w 1992 r. przez amerykańską organizację COSO.
10. Lipiec-Warzecha L.: Komentarz do art. 11 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Oficyna, 2008.
11. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 17 lutego 2005 r., DF/GKO/Odw.-114/154-155/ /2004/1357.
12. Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Kielcach nr KDK-53/32/2009/1625 z dnia 26 marca 2009 r.
13. Puchacz K.: Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2010.
14. www.coso.org.

Akty prawne:

15. Art. 17 i art. 27 ust. 1 Ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r., nr 13, poz. 123), zgodnie z którymi dyrektor zarządza instytucją kultury oraz prowadzi samodzielną gospodarkę w ramach posiadanych środków.
16. Art. 39 ust. 1, pkt 5 Ustawy dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572, w myśl którego dyrektor dysponuje środkami określonymi w planie finansowym szkoły i ponosi odpowiedzialność za ich prawidłowe wykorzystanie.
17. Komunikat Ministra Finansów nr 13 z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 7, poz. 58).
18. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
19. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. nr 187).
20. Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2005 r., nr 14, poz. 114; ost. zm. Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1241).
21. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223; ost. zm. Dz.U. z 2009 r., nr 165, poz. 1316).
22. Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).
23. Ustawa z 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz.U. z 2007 r., nr 223, poz. 1655; ost. zm. Dz.U. z 2009 r., nr 219, poz. 1706).
24. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, art. 47, pkt. 1 i 2, (Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104, nr 169, poz. 1420, z 2006 r., nr 45, poz. 319, nr 104, poz. 708).
25. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223; ost. zm. Dz.U. z 2009 r., nr 165, poz. 1316).
26. Załącznik do Komunikatu nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r., Standardy kontroli finansowej w Jednostkach Sektora Finansów Publicznych.

Abstract

This article presents the importance of the public internal financial control.

Implementation of the management control and amendments to the legal provisions on financial control resulted in the occurrence of a different approach to the management of the Public Finance Sector Unit (JSFP). The Unit's Manager should focus particularly on control mechanisms, and notably on the Management Control System referring to financial

and economic transactions. The purpose of the Management Control System is to enhance the fulfilment of the Unit's objectives. A particular attention should be drawn to creation of transparency procedures for public finances. These days, the transparency and disclosure of public finances have been an inextricable element of the management of the Public Finance Sector Unit (JSFP).