

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz

WPLYW STANDARDÓW ŚWIATOWYCH NA KSZTAŁT STANDARDÓW KONTROLI FINANSOWEJ W POLSKIM SEKTORZE PUBLICZNYM

Wprowadzenie

Państwo realizuje swoje zadania poprzez jednostki sektora finansów publicznych. Sektor publiczny powinien funkcjonować efektywnie i stabilnie. W systemie nadzoru nad sektorem finansów publicznych w Polsce w 2001 roku wprowadzono audyt wewnętrzny. **Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego**¹ wywołały potrzebę nowego podejścia do zadań kontroli wewnętrznej i określenia nowych standardów kontroli finansowej.

Kontrola finansowa w sektorze publicznym to część systemu kontroli wewnętrznej w jednostce, dotycząca procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. W 2006 roku Ministerstwo Finansów wydało komunikat w sprawie **standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych**. Standardy te zostały określone w oparciu o powszechnie uznawane na świecie koncepcje i standardy kontroli wewnętrznej. Następnie w roku 2007 Ministerstwo Finansów opublikowało **Wytyczne do samooceny kontroli finansowej**, na podstawie których można doko-

¹ Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, The Institute of Internal Auditors (IIA), www.iaa.org.pl.

nać podstawowej samooceny prowadzenia operacji finansowych i funkcjonowania systemu kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych (jsfp).

Celem opracowania jest omówienie wpływu koncepcji i standardów światowych na kształt Standardów kontroli finansowej w sektorze finansów publicznych w Polsce. Przedstawiono również strukturę Standardów kontroli finansowej w jsfp, zwanych dalej Standardami kontroli w jsfp oraz Wytycznych do samooceny kontroli finansowej, zwanych dalej Wytycznymi do samooceny kontroli.

1. Podstawa prawna standardów kontroli finansowej

W ustawie o finansach publicznych, znowelizowanej w 2005 r.², zamieszczono nową definicję kontroli finansowej w jsfp. Zgodnie z art. 47 ust. 2 tej ustawy, kontrola finansowa obejmuje:

- 1) przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- 2) 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,
- 3) prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt 2.

Standardy kontroli w jsfp ogłoszono na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 47 ust. 3 ustawy, kierownik jednostki, ustalając procedury kontroli finansowej, powinien wziąć pod uwagę Standardy kontroli finansowej³.

Treść tych standardów zawiera załącznik do ogłoszonego w 2006 r. Komunikatu Nr 13 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych⁴.

² Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104 ze zm.).

³ Należy jednak pamiętać, że standardy nie stanowią przepisów prawa powszechnego i należy traktować je jako wskazówki Ministra Finansów dotyczące zasad budowania systemów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych.

⁴ Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. 2006 nr 7, poz. 58).

2. Wpływ standardów światowych na kształt standardów kontroli finansowej w Polsce

Obecnie obowiązujące standardy kontroli finansowej w jsfp zostały określone w oparciu o powszechnie uznawane na świecie standardy i koncepcje kontroli wewnętrznej. Ministerstwo Finansów korzystało z europejskich i amerykańskich opracowań w tym zakresie. Przy opracowywaniu Standardów kontroli uwzględniono:

- „Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej” – opracowane przez Komisję Europejską – Dyрекcję Generalną ds. Budżetu,
- raport „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” (*Internal Control – Integrated Framework*) – opracowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*),
- raport „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*) – opracowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*),
- „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*).

W treści Komunikatu nr 13 kontrolę finansową określono jako część **systemu kontroli wewnętrznej** w danej jednostce, dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Stąd w treści zawarto także definicję kontroli wewnętrznej według „Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” INTOSAI. Kontrola wewnętrzna została tu zdefiniowana jako integralny proces, na który ma wpływ zarząd jednostki oraz jej personel. Jest ona zaprojektowana tak, aby odnosić się do ryzyka i dawać rozsądne zapewnienie, że działania jednostki skierowane na wypełnianie jej misji, pomagają również w osiągnięciu następujących ogólnych celów:

- prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności,
- wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością,

- zgodność z prawem i przepisami,
- ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem.

Z Komunikatu nr 13 wynika, że kontrola wewnętrzna jest procesem dynamicznym i integralnym, który musi być ciągle dostosowywany do zmian w organizacji. Kierownictwo i personel wszystkich szczebli muszą mieć współdziałanie w tym procesie odnoszenia się do ryzyka i dawania rozsądnego zapewnienia o osiągnięciu misji jednostki i jej ogólnych celów.

Takie ujęcie kontroli finansowej nawiązuje także do innych współczesnych koncepcji kontroli wewnętrznej, prezentowanych w wymienionych wyżej powszechnie uznawanych standardach. W raportach COSO, które stały się podstawą do opracowania Standardów kontroli w Polsce, kontrola wewnętrzna została zdefiniowana jako proces inicjowany i wykonywany przez radę nadzorczą, zarząd i innych pracowników w celu uzyskania rozsądnego zapewnienia dotyczącego realizacji strategii poprzez osiągnięcie celów: efektywności i wydajności operacji, wiarygodności sprawozdawczości finansowej oraz zgodności z przepisami prawa i regulacjami⁵. Według COSO system kontroli wewnętrznej w organizacji powinien obejmować pięć elementów, które prezentuje rysunek 1. Standardy kontroli w jsfp przedstawiono także w pięciu obszarach, odpowiadających pięciu podstawowym elementom systemu kontroli wewnętrznej, ogłoszonym w raportach COSO.

Standardy kontroli w jsfp określono w następujących obszarach:

- środowisko wewnętrzne,
- zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena⁶.

⁵ Przykładowo w Raporcie CoCo, stworzonym przez Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów CICA, zdefiniowano kontrolę wewnętrzną jako te elementy organizacji (wraz z jej zasobami, systemami, procesami, kulturą, strukturą i zadaniami), które zebrane razem, wspierają ludzi w osiągnięciu celów organizacji. W Raporcie tym zdefiniowano trzy kategorie celów: efektywność i wydajność operacji, rzetelność wewnętrznych i zewnętrznych raportów oraz zgodność z przepisami prawa i regulacjami a także z wewnętrzną polityką.

⁶ Należy zauważyć, że przy projektowaniu zakresu standardów kontroli nie skorzystano z najnowszego podejścia rekomendowanego przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję *Treadway*, tzw. Raportu COSO II, który został ogłoszony we wrześniu 2004 r. Nowa koncepcja COSO II wymienia więcej elementów systemu kontroli wewnętrznej.

Rysunek 1. Elementy i podstawowe funkcje systemu kontroli wewnętrznej według COSO

SYSTEM KONTROLI WEWNĘTRZNEJ	
ELEMENTY	FUNKCJE
Środowisko kontroli	Nadzór kierownictwa i kształtowanie kultury kontroli
Informacja i komunikacja	Tworzenie informacji i jej efektywna komunikacja
Oszacowanie ryzyka	Identyfikacja i analiza ryzyka
Czynności kontrolne	Podział obowiązków, tworzenie i funkcjonowanie procedur kontrolnych
Monitoring	Monitorowanie elementów systemu kontroli wewnętrznej i korygowanie wad

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportu COSO – wersja z 1994 r.

Zgodnie z treścią Komunikatu nr 13 standardy kontroli finansowej określają podstawowe wymagania odnoszące się do systemów kontroli finansowej w jsfp. Standardy stanowią zbiór ogólnych wskazówek, które kierownicy jednostek powinni wykorzystać do projektowania, wdrażania, oceny i doskonalenia systemu kontroli finansowej.

Celem standardów kontroli w jsfp jest promowanie wdrażania w jednostkach spójnego i jednolitego modelu kontroli finansowej zgodnego ze współczesnymi standardami i modelami kontroli wewnętrznej, z uwzględnieniem specyficznych zadań, które realizuje dana jednostka i warunków w jakich funkcjonuje. Zgodnie ze standardami kontroli, system kontroli finansowej powinien być wbudowany w strukturę jednostki, bowiem skuteczność kontroli wymaga, aby zadania z nią związane dotyczyły bieżącej działalności jednostki, tj. stanowiły część codziennych zadań wykonywanych przez pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych. Jednocześnie system kontroli finansowej nie powinien zamykać się wyłącznie w procedurach, instrukcjach czy zarządzeniach kierownictwa, ponieważ skuteczność kontroli finansowej zależy od sposobu, w jaki kierownictwo i pracownicy jednostki wykonują obowiązki z nią związane.

W standardach kontroli zaznaczono także, że system kontroli finansowej jako narzędzie wspomagające kierowanie jednostką, z uwagi na ograniczenia swojej sku-

teczności, nie może dać całkowitej pewności, że cele jednostki zostaną osiągnięte. Jednak pomimo tych ograniczeń, za pomocą skutecznego systemu kontroli finansowej można uzyskać rozsądny stopień pewności, że jednostka osiągnie swoje cele.

3. Struktura standardów kontroli finansowej w jsfp

Jak wcześniej wspomniano standardy kontroli w jsfp przedstawiono w pięciu obszarach, odpowiadających podstawowym elementom systemu kontroli wewnętrznej, określonym w raporcie COSO. Dla każdego z tych obszarów w standardach kontroli w jsfp wyszczególniono i scharakteryzowano elementy szczegółowe systemu kontroli finansowej. Strukturę standardów kontroli w jsfp prezentuje tabela 1.

Zgodnie ze standardami kontroli właściwe środowisko wewnętrzne jest fundamentem dla pozostałych elementów kontroli finansowej. Standardy w tym zakresie (pkt 1–5) dotyczą systemu zarządzania jednostką i jej zorganizowania jako całości. Środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy determinuje jakość kontroli finansowej w jednostce, poprzez takie elementy, jak: uczciwość i inne wartości etyczne, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna, identyfikacja zadań wrażliwych oraz powierzenie uprawnień.

W standardach podkreślono, że osiągnięcie celów każdej jednostki wiąże się z ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki. Standardy w obszarze zarządzania ryzykiem (pkt 6–9) wskazują na niezbędne elementy tego procesu, tj.: określanie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikacja i analiza ryzyka, reakcja na ryzyko i działania zaradcze.

Standardy kontroli stanowią zestawienie podstawowych mechanizmów (pkt 10–24), które mogą funkcjonować w ramach systemu kontroli finansowej. Nie tworzą one jednak w opracowaniu wyczerpującego zbioru, bowiem system kontroli finansowej powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki. Każdy mechanizm kontrolny funkcjonujący w jednostce powinien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć, a jednocześnie koszty wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści.

Tabela 1. Struktura standardów kontroli finansowej w jsfp

Element systemu kontroli	Elementy szczegółowe kontroli finansowej
Środowisko wewnętrzne	1. Uczciwość i inne wartości etyczne, 2. Kompetencje zawodowe, 3. Struktura organizacyjna, 4. Identyfikacja zadań wrażliwych, 5. Powierzenie uprawnień
Zarządzanie ryzykiem	6. Określanie celów i monitorowanie realizacji zadań, 7. Identyfikacja ryzyka, 8. Analiza ryzyka, 9. Reakcja na ryzyko i działania zaradcze
Mechanizmy kontroli	Ogólne mechanizmy kontroli finansowej: 10. Dokumentowanie systemu kontroli finansowej, 11. Dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, 12. Zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych, 13. Podział obowiązków, 14. Weryfikacje, 15. Nadzór, 16. Rejestrowanie odstępstw, 17. Ciągłość działalności, 18. Ochrona zasobów. Mechanizmy kontroli systemów informatycznych: 19. Kontrolę dostępu, 20. Kontrolę oprogramowania systemowego, 21. Kontrolę tworzenia i zmian w aplikacjach, 22. Podział obowiązków, 23. Ciągłość działalności, 24. Kontrole aplikacyjne
Informacja i komunikacja	25. Bieżąca informacja, 26. Komunikacja wewnętrzna, 27. Komunikacja zewnętrzna
Monitorowanie i ocena	28. Monitorowanie systemu kontroli finansowej, 29. Ocena systemu kontroli finansowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Komunikatu Nr 13 Ministra Finansów z 30 czerwca 2006 w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. 2006 nr 7, poz. 58).

Wśród mechanizmów kontroli wyodrębniono ogólne mechanizmy kontroli finansowej (pkt 10–18) oraz specyficzną ich grupę dotyczącą systemów informatycznych (pkt 19–24). Ogólne mechanizmy kontroli finansowej obejmują: dokumentowanie systemu kontroli finansowej, dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych, podział obowiązków, weryfikacje, nadzór, rejestrowanie odstępstw, ciągłość działalności oraz ochronę zasobów. Natomiast mechanizmy kontroli systemów informatycznych obejmują: kontrolę dostępu, kontrolę oprogramowania systemowego, kontrolę tworzenia i zmian w aplikacjach, podział obowiązków, ciągłość działalności oraz kontrole aplikacyjne. Należy przy tym zaznaczyć, że w przypadku funkcjonowania systemów informatycznych zastosowanie mogą mieć także mechanizmy ogólne.

Standardy w obszarze informacji i komunikacji (pkt 25–27) dotyczą zapewnienia wszystkim pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, w szczególności związanych z kontrolą finansową, a także zapewnienia efektywnego systemu komunikacji zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej. System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych i bieżących informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym. System będzie efektywny jeśli zapewnia nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców.

Standardy kontroli w jsfp wprowadzają zasadę ciągłej oceny systemu kontroli finansowej funkcjonującego w jednostce (pkt 28–29). Za dokonywanie oceny odpowiedzialny jest kierownik jednostki, który może być w tym zakresie wspierany przez audyt wewnętrzny, dokonujący niezależnej i obiektywnej oceny tego systemu. Standardy w tym zakresie odnoszą się do dwóch obszarów: monitorowania systemu kontroli finansowej oraz oceny systemu kontroli finansowej.

4. Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jsfp

W 2007 roku Minister Finansów przedstawił także wytyczne do samooceny kontroli finansowej⁷, na podstawie których można dokonać podstawowej samooceny prowadzenia operacji finansowych i funkcjonowania systemu kontroli finansowej w jsfp.

⁷ Wytyczne do samooceny kontroli finansowej dostępne na stronie www.mf.gov.pl.

Wytyczne do samooceny kontroli finansowej odnoszą się do następujących szczegółowych obszarów: dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, zatwierdzanie operacji finansowych, podział obowiązków, weryfikacje oraz zarządzanie zasobami informatycznymi rachunkowości⁸.

Korzystając z wytycznych samooceny kontroli finansowej i standardów kontroli finansowej można zaprojektować odpowiednie procedury i określić zasady funkcjonowania jednostki.

Wnioski końcowe

Ministerstwo Finansów tworząc standardy i wytyczne promuje wdrażanie w jsfp spójnego i jednolitego modelu kontroli finansowej, zgodnego ze współczesnymi standardami i modelami kontroli wewnętrznej. Zaprojektowane i wdrożone regulacje wewnętrzne, z uwzględnieniem specyficznych zadań, które realizuje dana jednostka i warunków w jakich funkcjonuje, oparte na Standardach kontroli finansowej i Wytycznych samooceny kontroli finansowej, mogą w całości tworzyć skuteczny system kontroli finansowej w jsfp.

Literatura

Komunikat Nr 13 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych z dnia 30.06.2006 (Dz. Urz. Min. Fin. 2006 nr 7, poz. 58).

Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, www.iaa.org.pl.
Szczepankiewicz E.I., *Standardy kontroli finansowej i wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2007, nr 12.

⁸ Szerzej E.I. Szczepankiewicz, *Standardy kontroli finansowej i wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2007, nr 12.

INFLUENCE OF WORLD STANDARDS ON FORM OF FINANCIAL CONTROL IN POLISH PUBLIC SECTOR

Summary

The State performs its duties through units of the public sector. The public sector should fulfill its duties effectively and stably. This is a place and internal audit functions in a system of supervision of the financial sector of the public finances in Poland. Internal audit is a perfect instrument of controlling public finance. Internal audit consists not only of the assessment of the internal control, but also takes important part in risk management and realization of tasks of corporate governance. The paper presents changes in the domain of internal control between in of the public finance sector.

Translated by Elżbieta Izabela Szczepankiewicz