

# Niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych

Wojciech Bożek\*

**Streszczenie:** *Cel:* ukazanie roli kierownika jednostki sektora finansów publicznych w systemie skutecznego funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce i zapewnienia ładu w jej finansach publicznych, a nadto ukazanie zasadności piętnowania przez ustawodawcę zachowań polegających na niewykonywaniu lub niewłaściwym wykonywaniu obowiązków w zakresie kontroli zarządczej.

*Metodologia badania* – analiza tekstów aktów prawnych z odniesieniem się do doktryny oraz orzecznictwa Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

*Wynik* – kontrola zarządcza z perspektywy zadań nałożonych na kierownika jednostki sektora finansów publicznych to przede wszystkim nakaz implementacji wysokich standardów zarządzania kierowaną jednostką, w tym związanych z systemem wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji. Efektywność funkcjonowania kontroli zarządczej uzależniona jest od postawy kierownika danej jednostki, a nadto, wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, które biorą udział w zarządzaniu tą jednostką. Utrudnieniem w pociągnięciu kierownika do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest ustalenie, co składa się na obowiązki kierownika w zakresie kontroli zarządczej. Obowiązujące w powyższym zakresie w polskim systemie finansowoprawnym uregulowania są niewystarczające.

*Oryginalność/wartość* – podjęta problematyka dotyka ważkich i trudnych z merytorycznego punktu widzenia zagadnień praktycznych. Treści merytoryczne opracowania mają znaczenie dla nauki, jak i praktyki. Wynik może być wykorzystany przez innych badaczy w tej dziedzinie.

**Słowa kluczowe:** kierownik jednostki sektora finansów publicznych; kontrola zarządcza; odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

## Wprowadzenie

Kontrola zarządcza stanowi ogół działań („narzędzi”) skutecznego zarządzania jednostką sektora finansów publicznych<sup>1</sup>, które zawierają w sobie inne systemy kontrolne, w tym kontrolę wewnętrzną i audyt wewnętrzny. Kontrola zarządcza jest procesem inicjowanym przez kierownictwo jednostki, na którym spoczywa odpowiedzialność za jej prawidłowe funkcjonowanie. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych<sup>2</sup>, jako centralny punkt

---

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

<sup>1</sup> Dalej: „jsfp”.

<sup>2</sup> Dalej: „kierownik jsfp”.

w strukturze decyzyjnej tej jednostki, pełni zatem szczególną rolę w procesie przeprowadzania kontroli zarządczej w oparciu o wytyczne określone przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych<sup>3</sup>.

Odpowiedzialność kierownika jsfp za niewykonywanie lub niewłaściwe wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej jest zróżnicowana, tj. przybiera różne formy prawne. Jedną z nich jest odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, której normatywnym wyrazem jest art. 18c ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>4</sup>. W ww. przepisie nastąpiło odrębne (tj. w oderwaniu od przepisów określających inne naruszenia dyscypliny finansów publicznych) ukształtowanie odpowiedzialności kierownika jsfp za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, związane z zaniedbaniem lub niewypełnieniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jsfp.

Celem niniejszego opracowania jest analiza roli kierownika jsfp w systemie skutecznego funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce i zapewnienia ładu w jej finansach publicznych. Nadto, autor skupia się na ukazaniu zasadności piętnowania przez ustawodawcę zachowań polegających na niewykonywaniu lub niewłaściwym wykonywaniu obowiązków w zakresie kontroli zarządczej.

## **1. Materialnoprawne podstawy odpowiedzialności za delikt z art. 18c uondfp**

Materialnoprawne podstawy odpowiedzialności za czyn z art. 18c uondfp zawarte zostały w rozdziale 6 działu 1 ufp, bowiem w art. 2 uondfp wskazano, że określenie „kontrola zarządcza” ma znaczenie nadane w ufp. Nadto, ustawowe obowiązki wynikające z wykonywania kontroli zarządczej określone są również w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 69 i 70 ufp<sup>5</sup>.

Powszechnie uznaje się, że kontrola zarządcza jest systemem, który ma za zadanie sprawić, aby jednostka osiągnęła cele przez nią postawione (Ofiarski i in. 2010: 192; Sawicki 2010: 92–93). Kontrola zarządcza jest kategorią dotyczącą samego procesu zarządzania, która łączy elementy władcze i stosowanej odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych. Nadto, jest ona również definiowana jako sprawowanie przez kierownika jednostki funkcji regulatora oraz wykonywanie zadań kierowniczych czy funkcji administratora (Chojna-Duch 2010: 50). Zgodnie zaś z art. 68 ufp, kontrolę zarządczą w jsfp stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, a jej celem jest w szczególności zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., dalej: „ufp”.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r..., dalej: „uondfp”.

<sup>5</sup> Przykładowo: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 roku w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, DzU 2010, nr 238, poz. 1581, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 roku w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania, DzU 2010, nr 187, poz. 1254.

i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem.

Podstawą pociągnięcia kierownika jsfp do odpowiedzialności dyscyplinarnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej stanowi wspomniany wyżej art. 18c uoandfp, który w sytuacji, gdy wymienione zachowanie miało wpływ na:

- uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego,
- dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki,
- zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych,
- niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne,
- udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych,
- zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania – terminu jej zawarcia,
- niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych,
- unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania,
- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi,
- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta lub w przypadku wniesienia skargi, na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej – terminu jej zawarcia,
- odwołanie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi,
- dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej

dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności.

Działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, dopuszcza możliwość wszczęcia postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, pozwalającego na przypisanie odpowiedzialności dyscyplinarnej kierownikowi jsfp. Powyższe wyliczenie ma charakter zamknięty. Istotne jest to, że zakresem art. 18c uondfp nie objęto umorzonej niezgodnie z przepisami należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jsfp, odroczenia jej spłaty lub rozłożenia spłaty na raty, albo dopuszczenia do przedawnienia tej należności (Kościńska-Paszowska i in. 2012: 170–173; Kowalczyk 2012: 69–70).

Z punktu widzenia kontroli zarządczej, istotna jest odpowiedzialność kierownika jsfp za funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Przez adekwatność kontroli zarządczej należy rozumieć to, aby była ona dostosowana do specyfiki działalności kontrolowanej jednostki (Kosikowski 2011), z kolei skuteczność oznacza realizację założonych zadań i celów przy wykorzystaniu dostępnych zasobów, aby wykonywanie kontroli zarządczej skutkowało prawidłowym działaniem jednostki, zaś przez efektywność rozumie się odniesienie wykorzystanych zasobów do osiągniętych efektów (Lipiec-Warzecha 2012: 298–299; Kosikowski 2011).

Zachowanie kierownika jsfp powinno mieć wpływ na zaistnienie ww. nieprawidłowości. Słownikowe rozumienie wyrazu „wpływ” wskazuje na oddziaływanie na coś lub skutek tego oddziaływania, zaś przez „wpływanie” rozumie się wywarcie wpływu, czy też nacisku na coś, oddziaływanie na coś (Szymczak 1989: 756).

Czynnością sprawczą, która została objęta reżimem art. 18c uondfp jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jsfp obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Zatem, w celu wykazania naruszenia tego przepisu nie jest konieczne udowodnienie, że w kierowanej jednostce doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych na skutek niewykonania lub nienależytego wykonania przez kierownika jsfp obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, a wystarczające jest wykazanie wpływu ww. zachowania na zaistnienie w jednostce zdarzeń określonych w art. 18c ust. 1 pkt 1–13 uondfp (Moto-wilczuk 2012: 17; Filipiak, Dylewski 2011: 58–62). Warto przy tym wskazać na istniejącą niespójność terminologiczną pomiędzy ufp a uondfp, bowiem ufp czyni kierownika jsfp odpowiedzialnym za zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej o określonych cechach, zaś w uondfp penalizowane jest wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18c uondfp funkcjonuje w polskim porządku finansowoprawnym od 11 lutego 2012 roku. Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 19 sierpnia 2011 roku o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych

ustaw (Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r..<sup>6</sup>), skutkowały bowiem uniezależnieniem odpowiedzialności kierowników od tego, czy doszło do innego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a nadto, złagodzeniem związku przyczynowo-skutkowego przez wymóg udowodnienia wpływu zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej na wystąpienie wskazanych zdarzeń, negatywnych dla zgodnego z prawem działania jsfp (*Uzasadnienie rządowego projektu...*; Puchacz 2012: 17–18).

## 2. Wzorzec kierownika jednostki sektora finansów publicznych

Kierownik jsfp odgrywa podstawową rolę w jsfp i to niezależnie od formy prawnej tej jednostki, metody prowadzonej gospodarki finansowej (brutto czy netto), czy też dziedziny funkcjonowania. Doniosłość tej roli wynika z faktu ponoszenia przez kierownika jsfp odpowiedzialności za całość gospodarki finansowej jednostki, tj. za należyte wypełnianie obowiązków dotyczących rachunkowości, zamówień publicznych czy też, analizowanej w niniejszym opracowaniu, kontroli zarządczej (Godoń 2012: 27).

Ufp ani uondfp nie formułuje definicji legalnej kierownika jsfp. Definicję taką – na potrzeby wykładni swoich przepisów – zawierają jednak inne ustawy, szczególne takie, jak np. ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, w której pod pojęciem kierownika jednostki rozumie się członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę, zaś w przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej, za kierownika jednostki uważa się – wspólników prowadzących sprawę spółki, w przypadku spółki partnerskiej – wspólników prowadzących sprawę spółki albo zarząd, a w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawę spółki. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą za kierownika jednostki uważa się tę osobę; przepis ten stosuje się odpowiednio do osób wykonujących wolne zawody. Za kierownika jednostki uważa się również likwidatora, a także syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu upadłościowym.

W doktrynie wskazuje się, że kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych jest osoba, której powierzono obowiązki w zakresie zarządzania całością działalności jednostki i będąca przełożonym pracowników tej jednostki. Analiza definicji słownikowej oraz przepisów prawa wskazuje również na to, że pojęcie kierownik jednostki powinno być odnoszone do rodzaju sprawowanej funkcji, niezależnie od stosowanego w danej jednostce nazewnictwa (Gryśka, Robaczyński 2006: 81). Zgodnie bowiem z uniwersalnym słownikiem języka polskiego, „kierownik” jest osobą kierującą, zarządzającą mniejszym przedsiębiorstwem, instytucją lub działem większego przedsiębiorstwa, instytucji itp. (Dubisz 2003: 94). Z kolei w porządku finansowoprawnym można znaleźć takie określenia kierownika

---

<sup>6</sup> Dalej: „ustawa zmieniająca”.

jsfp, jak „kierownik”, „szef”, „wójt”, „burmistrz”, „prezydent miasta” (Lipiec-Warzecha 2007: 1–2).

Z dorobku orzecznictwa GKO (Orzeczenie GKO z dnia 19 czerwca 2006 r...; Orzeczenie GKO z dnia 15 września 2011 r...) wynika pewien wzorzec kierownika jednostki sektora finansów publicznych i pożądane jego cechy, tj. odpowiednie wykształcenie, kwalifikacje zawodowe, doświadczenie oraz indywidualne predyspozycje, które pozwalają na gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych, jak i gospodarowanie mieniem w imieniu kierowanej przez niego jsfp w sposób zgodny z prawem, celowy, oszczędny oraz z poszanowaniem zasady uzyskania jak najlepszych rezultatów z poczynionych nakładów (Lipiec-Warzecha 2008: 1, Godoń 2012: 28).

Kierownik jsfp jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki, przy czym 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 tej jednostki (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 53).

Idąc dalej, kierownik jsfp ponosi również odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r..., art. 4 ust 1 pkt 2). W orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>7</sup> ugruntowany jest pogląd, że: „Każda osoba podejmująca się pełnienia funkcji kierowniczej w jednostce sektora finansów publicznych powinna mieć wiedzę z zakresu finansów publicznych, znać przepisy obowiązujące w zakresie przyjmowanych obowiązków, jak również mieć świadomość odpowiedzialności za ich nie przestrzeganie. Rozpatrując jednak kwestię odpowiedzialności za popełnienie czynów karalnych, nie można abstrahować od sytuacji panującej wewnątrz jednostki i w jej otoczeniu zewnętrznym, wpływając ewentualnie na możliwości działania kierownika jednostki” (Orzeczenie GKO z dnia 13 stycznia 2011 r...). Uznać należy, iż w całości słuszne jest rozwiązanie piętnujące brak staranności kierownika jsfp w wykonywaniu obowiązków powiązanych z kontrolą zarządczą. Standardy wobec kierowników jsfp ulegają bowiem podwyższeniu, tj. są oni zobowiązani do wzmoczonej staranności oraz znajomości i przestrzegania przepisów z zakresu finansów publicznych w wyniku profesjonalnego charakteru wykonywanej przez nich działalności zawodowej. GKO stoi na stanowisku, że kierownicy jsfp powinni posiadać nie tylko wiedzę o merytorycznych działaniach danej jednostki, ale także w jednakowym stopniu powinni wykazywać się wiedzą organizacyjną. Mając powyższe na uwadze, przywołać warto orzeczenie GKO z dnia 13 stycznia 2011 roku, w którym wskazano na daleko idące domniemanie, a mianowicie, że kierownikom jsfp znane są nie tylko powszechnie obowiązujące przepisy prawa, ale że przepisy te są dla nich zrozumiałe i umieją oni zachować się w sposób im odpowiadający (Orzeczenie GKO z dnia 13 stycznia 2011 r...; Orzeczenie Resortowej

---

<sup>7</sup> Dalej: „GKO”.

Komisji Orzekającej z dnia 22 grudnia 2009 r...; Orzeczenie GKO z dnia 19 marca 2007 r...; Orzeczenie GKO z dnia 18 kwietnia 2011 r...).

### **3. Obowiązki kierownika jednostki sektora finansów publicznych w systemie kontroli zarządczej**

Kierownik jsfp wykonuje swoje zadania związane z kontrolą zarządczą poprzez opracowanie pewnych zasad, instrukcji, procedur i innych mechanizmów, które wynikają z obowiązujących przepisów prawa (Sawicka 2013: 269). Ogólnie można stwierdzić, że działania kierownika jsfp powinny być ukierunkowane na zapewnienie ładu w gospodarce finansowej kierowanej przez niego jednostki. W tym też celu powinien wykorzystywać wszelkie dostępne narzędzia skutecznego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej.

Już na wstępie należy wskazać, że przepisy ufp nie określają preferowanego modelu kontroli zarządczej w poszczególnych jsfp, niemniej, bazując na standardach międzynarodowych sformułowane zostały pewne wytyczne (np. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r..., Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r...), które nie mają jednak charakteru normatywnoprawnego, ale powinny być uwzględniane przez kierowników poszczególnych jsfp w tworzonych procedurach i w trakcie ich realizacji (Salachna 2010: 177–178). Niezwykle ogólny charakter przepisów ufp, taktujących o kontroli zarządczej stanowi wyraz zaufania ustawodawcy wobec kierowników jsfp, którym pozostawiono wybór właściwych metod i mechanizmów osiągnięcia celów kontroli zarządczej (Puchacz 2012: 11). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że ww. standardy powinny być wprowadzane przez kierowników jsfp ostrożnie, w tym przede wszystkim z uwzględnieniem indywidualnych cech danej jsfp (Puchacz 2012: 12; Kowalczyk 2011: 18). Takie rozwiązanie przyjęte przez racjonalnego ustawodawcę nie pozostaje bez wpływu na odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18c ust. 1 uodfp.

W uzasadnieniu do projektu ufp wskazano, że podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji jest odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (*Uzasadnienie projektu ustawy...*, s. 25). Aktywne działanie kierownika jsfp, ale również i innych osób na stanowiskach kierowniczych prowadzić ma do efektywnego funkcjonowania kontroli zarządczej. Podkreśla się bowiem, iż obowiązki i zadania, które wiążą się z kontrolą zarządczą nie mogą być powiązane z jedną komórką organizacyjną. Szczególnie istotna jest współpraca z komórką audytu wewnętrznego, która dokonując oceny systemu kontroli zarządczej oraz czynności doradczych, wspiera kierownika jednostki w realizacji celów i zadań jednostki (Wodyńska 2010: 81–888; Ofiarski i in. 2010: 192).



Kierownik jsfp ponosi odpowiedzialność za pierwszy poziom kontroli zarządczej, gdyż, jak wskazano wyżej, zgodnie z art. 69 ufp, do jego obowiązków należy zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Z kolei za drugi poziom kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej odpowiada minister kierujący tym działem, a na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego drugi poziom kontroli zarządczej dotyczy odpowiednio gminy, powiatu oraz samorządu województwa (Winiarska, Postuła 2012: 42–45; Sawicka 2010: 71; Sołtyk 2013: 57).

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na istnienie również innych obowiązków kierownika jsfp, które powinny prowadzić do skutecznego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej kierowanej jednostki. Wśród nich wskazuje się m.in. na obowiązek dokonywania przeglądu i zmodyfikowania dotychczas istniejących w jednostce procedur, które tworzą mechanizmy kontroli finansowej w celu zapewnienia adekwatności, skuteczności i efektywności realizowanych zadań i celów, a nadto, ich zaktualizowania pod kątem zgodności z obowiązującym ustawodawstwem i praktyczną ich użytecznością (Łęgowik-Świącik 2012: 106). Dalej zaś, kierownik jsfp powinien żądać od kierowników komórek organizacyjnych oraz głównego księgowego okresowych sprawozdań o przebiegu i wynikach funkcjonowania kontroli wewnętrznej, dokonywać analizy dokumentów (sprawozdań z wykonania budżetu, analiz finansowo-ekonomicznych itp.), określić zakres, zadania i uprawnienia swoich zastępców wraz z głównym księgowym w zakresie kontroli wewnętrznej i wykonywanie nadzoru nad nimi, czy też zarządzać okresowe przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej, okresowych ocen pracowniczych i podejmować stosowne działania na kierowane do niego rekomendacje audytu i wnioski kontroli, w celu usprawnienia systemu kontroli wewnętrznej (Kałużny 1997: 59, Sołtyk 2013: 60).

Reasumując dotychczasowe rozważania, z pewnością można uznać, że nie jest obiektywnie możliwe stworzenie jednolitego wzorca procedur kontrolnych w systemie finansów publicznych, gdyż poszczególne jsfp różnią się strukturą organizacyjną, celami, środowiskiem zewnętrznym, w którym działają itp. (Salachna 2010: 178). Tym samym, utrudnione jest jednoznaczne zdefiniowanie, czy też enumeratywne wyliczenie obowiązków kierownika jsfp, o których traktuje art. 18c uonfdp. Nie budzi wątpliwości, że każdy kierownik jsfp powinien dążyć do skutecznego realizowania celów jednostki, „*których sposób zidentyfikowania w szczegółowych obszarach zależy też od wizji zarządczej kierownika jednostki*” (Trykozko 2009: 214).

## Uwagi końcowe

Kontrola zarządcza z perspektywy zadań nałożonych na kierownika jsfp to przede wszystkim nakaz implementacji wysokich standardów zarządzania kierowaną jednostką, w tym przede wszystkim związanych z systemem wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji. Można stwierdzić, że efektywność funkcjonowania kontroli zarządczej uzależniona jest od postawy kierownika jsfp i wszystkich osób na stanowiskach



kierowniczych, które biorą udział w zarządzaniu daną jsfp (Kot 2013: 184–185). Kierownik jsfp – z oczywistych względów – nie jest bowiem w stanie sam wykonywać wszystkich czynności związanych z realizacją zadań jednostki, którą kieruje.

Praktyka wskazuje, że wielokrotnie to poziom determinacji i motywacji kierownika jsfp stanowi o powodzeniu funkcjonowania systemu skutecznej kontroli zarządczej. Niezbędne jest przy tym pozytywne – oparte o zasady etycznego postępowania – oddziaływanie kierownika jsfp na kierowników niższego szczebla i innych pracowników jsfp, którzy swoim zaangażowaniem, podzieleniem systemu wartości kierownika, jak również osadzoną w granicach prawa lojalnością, wspierają procesy kontrolne i zarządcze w jednostce.

Art. 18c uońdftp stanowi jeden ze sposobów – uregulowanego w przepisach prawa – przymuszenia kierownika jsfp do wywiązywania się z jego – ogólnie pojętych – obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, a zarazem dowodzi, że racjonalny ustawodawca zdaje sobie sprawę z faktu, że nie wszyscy kierownicy jsfp sprostają nałożonym na nich obowiązkom, gdyż penalizuje pewne negatywne zachowania w ww. przepisie. Niezależnie od powyższego, można również spojrzeć na art. 18c uońdftp w ten sposób, że solidne wykonywanie przez kierownika jsfp obowiązków w zakresie kontroli zarządczej zapewni ład w finansach danej jsfp, uchroni kierownika przed odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i ukaze faktycznie posiadane „predyspozycje kierownicze” kierownika jsfp.

Autor stoi na stanowisku, że utrudnieniem w pociągnięciu kierownika jsfp do odpowiedzialności za czyny określone w art. 18 ust. 1 uońdftp (poza pkt 12) jest ustalenie, co składa się na obowiązki kierownika w zakresie kontroli zarządczej. Ufp nie jest w powyższym zakresie pomocna, gdyż zakres tych obowiązków jest określony w sposób bardzo lakoniczny, a poszczególne przepisy ufp określają raczej efekty, które za pomocą kontroli zarządczej powinny zostać osiągnięte, nie zaś same obowiązki kierownika jsfp (Salachna, Trykozko 2012: 798–799). Jest to o tyle niezrozumiałe, że zamieszczając problematykę kontroli zarządczej i jej koordynacji w jsfp w odrębnym rozdziale ufp, ustawodawca podkreśla wagę i znaczenie tej instytucji finansowoprawnej i daje wyraz poszanowaniu zasadzie przejrzystości zastosowanych unormowań.

## Literatura

- Chojna-Duch E. (2010), *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” nr 1 (330), s. 50.
- Dubisz S. (2003), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 94.
- Filipiak B., Dylewski M. (2011), *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego i w jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego a odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu zaniedbania lub niewykonania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej*, w: *Dyscyplina finansów publicznych – stan obecny i kierunki zmian*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Wydawnictwo Grupa Ergo Sp. z o.o., Kraków, s. 58–62.
- Godoń R. (2012), *Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, w: *Dyscyplina finansów publicznych. Zasady odpowiedzialności, problemy orzecznicze i aspekty praktyczne*, red. T. Bojkowski, J. Przybylska, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa, s. 27.

- Gryśka P., Robaczyński T. (2006), *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 81.
- Kaluźny S. (1997), *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Kwantum, Warszawa, s. 59.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF 2009, nr 15, poz. 84.
- Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF 2011, nr 2, poz. 11.
- Kosikowski C. (2011), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa, Lex Polonica.
- Kościńska-Paszkowska A. (2012), autor komentarza do art. 18c uonpdf, w: *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, K. Borkowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa, s. 170–173.
- Kot J. (2013), *Kontrola zarządcza jako narzędzie utrzymania dyscypliny finansów publicznych*, w: *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Wydawnictwo Publicus, Kraków, s. 184–185.
- Kowalczyk E. (2012), *Odpowiedzialność kierownika i głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych w zakresie rachunkowości i gospodarki finansowej*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk, s. 69–70.
- Kowalczyk E. (2011), *Procedury kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Presscom Sp. z o.o., Wrocław, s. 18.
- Lipiec-Warzecha L. (2007), *Kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Prawa, obowiązki, odpowiedzialność cz. I*, „Finanse Publiczne”, nr 11, s. 1–2.
- Lipiec-Warzecha L. (2008), *Kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Prawa i obowiązki, odpowiedzialność, cz. II*, „Finanse publiczne”, nr 1, s. 1.
- Lipiec-Warzecha L. (2012), *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 298–299.
- Łęgowik-Świącik S. (2012), *Polemika z uwagami ministerstwa finansów w sprawie wdrażania kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 718, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia, nr 53, s. 106.
- Motowilczuk I. (2012), *Dyscyplina finansów publicznych po zmianach*, Wydawnictwo Infor Ekspert, Warszawa, s. 17.
- Ofiarski Z. (2010), Autor komentarza do art. 68 ufp, w: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz* M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Wydawnictwo Presscom Sp. z o.o., Wrocław, s. 192.
- Orzeczenie GKO z dnia 19 czerwca 2006 r., DF/GKO-4900-47/60/06/1353, niepublikowane.
- Orzeczenie GKO z dnia 15 września 2011 r., BDF1/4900/28/32/11/1348, LexisNexis nr 2790874, www.mf.gov.pl (26.01.2014).
- Orzeczenie GKO z dnia 13 stycznia 2011 r., BDF1/4900/109/119/10/3244, www.mf.gov.pl (22.01.2014).
- Orzeczenie Resortowej Komisji Orzekającej z dnia 22 grudnia 2009 r. RKO-38/2008, Biuletyn Orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych 2010/2, poz. 5.
- Orzeczenie GKO z dnia 19 marca 2007 r. DF/GKO-4900-92/112/06/3214, Biuletyn Orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych 2007/2 poz. 17.
- Orzeczenie GKO z dnia 18 kwietnia 2011 r. BDF1/4900/17/20/11/937, Biuletyn Orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych 2011/3 poz. 3.
- Puchacz K. (2012), *Nowe zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Praktyczny komentarz do zmian w ustawie*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk, s. 17–18.
- Puchacz K. (2012), *Odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych a powierzenie obowiązków pracownikom jednostki*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk, s. 11–12.
- Salachna J.M. (2010), *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 177–178.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 roku w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, DzU 2010, nr 238, poz. 1581.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 roku w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania, DzU 2010, nr 187, poz. 1254.

- Salachna J.M., Trykozko R. (2012), *Co stanowi przesłankę odpowiedzialności kierownika za nieprawidłowości w zorganizowaniu kontroli zarządczej w jednostce*, w: *Finanse samorządowe 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał deklaracji decyzji umów*, red. C. Kosikowski, J.M. Salachna, Wydawnictwo Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 798–799.
- Sawicka K. (2013), *Kontrola zarządcza a kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Wydawnictwo Publicus, Kraków, s. 269.
- Sawicki K. (2010), *Istota i funkcjonowanie kontroli zarządczej jednostkach gospodarczych i budżetowych*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 621, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 30, s. 92–93.
- Sawicka K. (2010), *Kontrola zarządcza jako element kontroli wewnętrznej*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 621, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 30, s. 71.
- Sołtyk P. (2013), *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 57, 60.
- Szymczak M. (1989), *Słownik języka polskiego*, t. III, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa, s. 756.
- Trykozko R. (2009), *Finansowa (zarządcza) kontrola wewnętrzna – rola, wymogi, organizacja*, w: *Finanse w zarządzaniu rozwojem lokalnym*, red. J.M. Salachna, Wydawnictwo Białostocka Fundacja Kształcenia Kadr w Białymstoku, Białystok, s. 214.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. DzU 2013, poz. 330.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych tekst jedn. DzU 2013, poz. 168.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jedn. DzU 2013, poz. 885 ze zm.
- Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, DzU 2011, nr 240, poz. 1429.
- Uzasadnienie projektu ustawy o finansach publicznych druk sejmowy nr 1181*, [www.orga.sej.gov.pl](http://www.orga.sej.gov.pl), s. 25 (22.01.2014).
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 4465)*, <http://orka.sejm.gov.pl> (22.01.2014).
- Winiarska K., Postuła M. (2012), *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych*, w: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Wydawnictwo Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 42–45.
- Wodyńska M. (2010), *Rola audytu wewnętrznego w procesie wdrażania kontroli zarządczej w izbie skarbowej*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 621, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 30, s. 81–888.

#### NON-APPLICATION OR MISAPPLICATION BY THE MANAGER OF GENERAL GOVERNMENT SECTOR THE DUTIES IN THE FIELD OF MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC SECTOR ENTITY

**Abstract:** *Purpose:* To examine the role of manager of general government sector in the system of the effective functioning of the operational control in the entity and ensuring governance in its public finances, and also to show the validity of denouncing by the legislature the fact of non-application or misapplication of duties in the field of operational control.

*Design/Methodology/approach* – analysis of legal texts with reference to the doctrine and jurisprudence of the Główna Komisja Orzekająca (Main Adjudicating Committee) in cases of violation of public finance discipline.

*Findings* – operational control from the perspective of the tasks imposed on the manager of general government sector entities is primarily a warrant of implementation of high standards of managed entity, including targets and objectives setting system and monitoring the extent of their implementation. Effectiveness of the operational control depends on the attitude of the manager of the entity, and of all other people in managerial positions who are involved in managing the entity. Difficulty in pulling the manager to liability for violation of public finances discipline is to determine what constitutes the responsibilities of a manager in the field of operational control. The regulations existing in this regard in Polish financial system are insufficient.

*Originality/value* – the assortment of ideas discussed in the article handles significant and cerebral from the basis of merit point of view issues. Substantive content is important for the development of science and practice. The result can be used by other researchers in the field.

**Keywords:** manager of general government sector entities, management control, liability for violation of public finance discipline

## Cytowanie

Bożek W. (2014), *Niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 802, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 65, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 37–48; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).