

## Luiza Budner-Iwanicka

doktorantka w Katedrze Prawa Finansowego i Gospodarki Narodowej Wydziału Prawa Uniwersytetu Masaryka w Brnie; prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku; zastępca przewodniczącego Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych; przewodnicząca Komisji Analiz Budżetowych Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych; radca prawny  
ORCID: 0000-0002-7323-6140

## Recenzja książki Renaty Niemiec, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Zadania skarbnika i głównego księgowego,* Warszawa 2021, ss. 182

Nakładem Wydawnictwa Wolters Kluwer Polska ukazała się książka autorstwa Renaty Niemiec zatytułowana *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Zadania skarbnika i głównego księgowego*. Jest ona jedną z czterech pozycji wydanych w tym roku przez wydawnictwo poświęconych zagadnieniom kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Na powyższą serię składają się także następujące publikacje: *Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring – kontrola – audyt* autorstwa Patrycji Szulin; *Kontrola zarządcza jednostek sektora finansów publicznych* przygotowana przez Dorotę Fleszer oraz *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych w praktyce* napisana przez Annę Wójtowicz-Dawid. Omawiana publikacja uwzględnia stan prawny na dzień 1.01.2021 r.

Autorka recenzowanego opracowania jest finansistką i głównym księgowym w jednostce budżetowej oraz byłym skarbnikiem gminy. Jest także członkiem stowarzyszenia audytorów



wewnętrznych IIA Polska. Ponadto ma bogaty dorobek publikacyjny z zakresu rachunkowości budżetowej, sprawozdawczości finansowej i budżetowej, zasad prowadzenia ewidencji w jednostkach sektora finansów publicznych oraz klasyfikacji budżetowej.

Kontrola zarządcza, zdefiniowana po raz pierwszy w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych<sup>1</sup> jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, nabiera szczególnego znaczenia w dobie zwiększania się zadań publicznych, przy jednoczesnym ograniczeniu możliwości budżetowych, zwłaszcza w sektorze samorządowym. Nie ogranicza się ona bowiem tylko do kontroli środków pieniężnych, ale obejmuje również swoim zakresem działania kontrolne o charakterze instytucjonalnym, a także pozostałą sferę działalności

<sup>1</sup> Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.).

niepieniężnej, służąc osiągnięciu założonego celu, jakim jest sprawne i skuteczne zarządzanie jednostką sektora finansów publicznych.

W procesie realizacji kontroli zarządczej bardzo istotną rolę na poziomie jednostki samorządu terytorialnego (JST) odgrywa skarbnik / główny księgowy budżetu JST, a w przypadku jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych – główny księgowy takiej jednostki, dlatego książka ta przeznaczona jest przede wszystkim dla pracowników administracji samorządowej, w tym skarbników i głównych księgowych, ale powinna także zainteresować kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Ze względu na poruszaną tematykę może być przydatna także dla pracowników działów zasobów ludzkich oraz innych pracowników administracji.

Publikacja składa się z krótkiego wstępu i siedmiu rozdziałów, wykazu skrótów, bibliografii oraz wykazu przywołanych aktów prawnych. Treści poszczególnych rozdziałów tworzą kompletne merytorycznie i zwarte opracowanie.

W rozdziale pierwszym autorka przybliżyła czytelnikom podstawowe zagadnienia związane z kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych. Przedstawiła zarówno jej definicję, jak i pojęcie kontroli, scharakteryzowała etapy postępowania kontrolnego i kryteria kontroli, takie jak: celowość, gospodarność, jawność, legalność, przejrzystość i rzetelność. Ponadto ujęła w nim zagadnienia dotyczące finansów publicznych jako procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych, przedstawiając w trzecim podrozdziale katalog podmiotów należących do sektora finansów publicznych. Nazwa tego podrozdziału: *Jednostki sektora finansów publicznych*, może być jednak nieco myląca, gdyż nie obejmuje on charakterystyki działania podmiotów należących do sektora finansów publicznych – z wyjątkiem Najwyższej Izby Kontroli, lecz przedstawia zasady i reguły prawnoustrojowe uregulowane w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>2</sup> w zakresie: nadzoru nad działalnością

JST, gospodarki finansowej, organizacji Skarbu Państwa, opracowania i uchwalania budżetu państwa, równowagi budżetowej, sprawozdania z wykonania budżetu państwa i statusu Narodowego Banku Polskiego.

Rozdział drugi zawiera opis procesu ewolucji kontroli w sektorze publicznym i jednocześnie porównanie kontroli wewnętrznej z kontrolą zarządczą. Ponadto przedstawia pojęcie, zakres i istotę kontroli zarządczej ze szczególnym uwzględnieniem standardów przypisanych do poszczególnych jej elementów, z dokładną ich charakterystyką. Jednocześnie wskazuje na funkcjonowanie kontroli zarządczej na dwóch poziomach: pierwszym – podstawowym – w jednostce sektora finansów publicznych, a w przypadku administracji rządowej i samorządowej, na poziomie drugim – odpowiednio na szczeblu działu administracji rządowej i JST. Dodatkowo rozdział ten poświęcony jest dokumentacji organizacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. W sposób szczególny opisano w nim także samokontrolę procesu kontroli zarządczej w tych jednostkach, w tym jej wytyczne, pojęcie samooceny, ze wskazaniem jej korzyści i zagrożeń, metody jej przeprowadzenia przy pomocy ankiet/kwestionariuszy. Na zakończenie wskazano na obowiązek sporządzenia planu działalności, sprawozdania z jego wykonania oraz złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Trzeci rozdział poświęcony jest roli skarbnika JST w strukturze służb finansowo-księgowych, opisuje wymagania, jakie stawia przed nim ustawa o finansach publicznych i ograniczenia wynikające z ustawy o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne<sup>3</sup> oraz ustawy o pracownikach samorządowych<sup>4</sup>. Ponadto określa rolę skarbnika w JST, sposób nawiązania i rozwiązania jego stosunku pracy, wskazując

<sup>2</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze sprost. i zm.).

<sup>3</sup> Ustawa z 21.08.1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 2399).

<sup>4</sup> Ustawa z 21.11.2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1282 ze zm.).

na przypisane mu obowiązki i uprawnienia, ze szczególnym uwzględnieniem kompetencji skarbnika jako głównego księgowego budżetu w zakresie kontroli finansowej i gospodarki finansowej oraz zakresu odpowiedzialności w porównaniu z odpowiedzialnością kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Opisuje także przykładową procedurę kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych, w tym kontrolę: dochodów i wydatków budżetowych oraz rozrachunków, jak również wstępną ocenę celowości – zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków. W podrozdziale *Środki kontroli finansowej* scharakteryzowano: środowisko systemu kontroli, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli i sposób oceny systemu tej kontroli. Przedstawiono również zagadnienie odpowiedzialności skarbnika z tytułu kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych, prowadzenia ewidencji księgowej oraz sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych, jego kompetencji w zakresie procedury planistycznej zarówno budżetowej, jak i wieloletniej prognozy finansowej oraz kontrasygnaty dokonywanej przez skarbnika na umowach rodzących zobowiązania finansowe JST.

W rozdziale czwartym opisano rolę głównego księgowego w jednostce sektora finansów publicznych. Przewidziano w nim wymagania wynikające z ustawy o finansach publicznych, jakie stawiane są osobom na tym stanowisku, ich prawa i obowiązki wynikające zarówno ze wspomnianej ustawy, jak i ustawy o rachunkowości. Podkreślono też wagę podpisu głównego księgowego, a także podpisu kierownika jednostki na dokumentach powodujących zaciągnięcie zobowiązania obciążającego budżet JST lub plan finansowy jednostki organizacyjnej należącej do sektora finansów publicznych. W rozdziale tym nie zabrakło również opisu zagadnienia odpowiedzialności wynikającej z pełnionej funkcji, przyjętej w formie pisemnej. Słusznie w jego podsumowaniu autorka podkreśliła, że to wiedza, umiejętności, doświadczenie, kreatywność i innowacyjność głównego księgowego przesądzają o sprawnym wykonywaniu

obowiązków w zakresie gospodarki finansowej oraz o podejmowaniu decyzji często istotnych dla funkcjonowania jednostki.

Rozdział piąty został poświęcony wieloletniej prognozie finansowej i jej roli w systemie kontroli zarządczej. Określono w nim jej definicję, strukturę, metodologię opracowywania i proces uchwalania, zakres przedmiotowy i czasowy; opisano także jej elementy, jak prognoza długu czy wykaz przedsięwzięć. Na zakończenie autorka podkreśliła, że wieloletnie planowanie finansowe jest instrumentem nowoczesnego zarządzania środkami publicznymi nie tylko na szczeblu budżetu państwa, lecz także na poziomie JST.

Rozdział szósty dotyczy planowania budżetowego. Zdefiniowano w nim pojęcie budżetu JST oraz uchwały budżetowej JST, wskazując na różnice między tymi dokumentami, a zwłaszcza fakt, że w skład uchwały budżetowej JST wchodzi jej budżet. Przedstawiono w nim także procedurę przygotowania uchwały budżetowej i jej uchwalania. Opisano również metodę kasową i memoriałową, które obowiązują w rachunkowości sektora publicznego. Ponadto scharakteryzowano pojęcie planu finansowego jednostki sektora finansów publicznych jako podstawy prowadzenia gospodarki finansowej – analogicznie do uchwały budżetowej JST opisano jego zakres przedmiotowy, procedurę przygotowywania, zatwierdzania i realizacji. Wskazano przy tym, jakie założenia i czynniki należy brać pod uwagę przy opracowywaniu planów finansowych na lata następne. Podkreślono wagę bieżącego monitorowania jego realizacji, ustalania harmonogramu zapotrzebowania na środki w celu jego terminowego wykonania, procedurę zmiany planu finansowego oraz odpowiedzialność kierownika jednostki i głównego księgowego w przypadku przekroczenia uprawnień wynikających z granic tego planu.

Ostatni rozdział jest poświęcony budżetowi zadaniowemu jako jednemu z kluczowych narzędzi umożliwiających doskonalenie systemu zarządzania zarówno państwem, JST, jak i pozostałymi jednostkami sektora finansów publicznych. W odróżnieniu od budżetu tradycyjnego, który jest narzędziem wydatkowania środków

publicznych, budżet zadaniowy umożliwia zarządzanie finansami publicznymi. Zdaniem autorki istotnym elementem budżetu zadaniowego jest tzw. część sprawnościowa, określająca dla każdego zadania cele jego realizacji oraz mierniki pozwalające monitorować realizację celów. Dzięki temu budżet zadaniowy może być skutecznym narzędziem kontroli zarządczej. Standardy kontroli zarządczej zawierają bowiem wskazówki w zakresie określania zadań, celów i mierników przydatnych w budżetowaniu zadaniowym.

Recenzowana książka stanowi kompendium wiedzy na temat kontroli zarządczej służącej sprawnemu, bardziej efektywnemu sposobowi zarządzania jednostką sektora finansów publicznych w celu realizacji planowanych zadań

i osiągnięcia założonych celów, będącej także narzędziem reakcji na ryzyka występujące w działalności jednostki. Zagadnienia opisane w publikacji w wyczerpujący sposób ukazują problematykę ogółu działań zmierzających do zapewnienia skutecznego zarządzania jednostką, zwłaszcza w sferze prowadzenia gospodarki finansowej. Książka zawiera zarówno informacje na temat regulacji prawnych obowiązujących w tym zakresie tematycznym, jak i wiele wskazówek dotyczących ich zastosowania w praktyce funkcjonowania jednostki. Z uwagi na kompleksowe ujęcie tematu i przystępną formę jego przekazu stanowi zatem przydatną pozycję w bibliotece skarbników JST, głównych księgowych i innych pracowników pionów finansowych jednostek sektora finansów publicznych.