

KONTROLA ZARZĄDCZA JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Dorota Fleszer

DOBRE PRAKTYKI W SAMORZĄDZIE TERYTORIALNYM

KONTROLA ZARZĄDCZA JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

KONTROLA ZARZĄDCZA JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Dorota Fleszer

DOBRE PRAKTYKI W SAMORZĄDZIE TERYTORIALNYM



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2021

Stan prawny na 1 stycznia 2021 r.

Dorota Fleszer, nr ORCID: 0000-0001-6891-849X

Recenzent

Prof. dr hab. Joanna M. Salachna

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-276-9

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
----------------------------	-----------

Wstęp	13
--------------------	-----------

Rozdział 1

Kontekst normatywny kontroli zarządczej	21
--	-----------

1. Istota kontroli zarządczej – uwagi wstępne	21
2. Normatywne ujęcie kontroli zarządczej	23
3. Cele kontroli zarządczej	31
4. Kryteria oceny kontroli zarządczej	33
4.1. Adekwatność kontroli zarządczej	34
4.2. Skuteczność kontroli zarządczej	35
4.3. Efektywność kontroli zarządczej	37
5. Bariery w realizacji kontroli zarządczej	43
6. Standardy kontroli zarządczej	45

Rozdział 2

Kontrola zarządcza jako element systemu kontroli jednostki finansów publicznych	55
--	-----------

1. Kontrola jako element funkcjonowania władzy publicznej – zagadnienia wstępne	55
2. Znaczenie kontroli w administracji publicznej	57
3. Kontrola na gruncie prawa administracyjnego	58
4. Kontrola wewnętrzna w jednostce organizacyjnej	67
5. Kontrola wewnętrzna a tzw. kontrola kierownicza	69
6. System kontroli wewnętrznej	72
7. Kontrola zarządcza a kontrola finansowa	78

Rozdział 3

Kontrola zarządcza jako instrument zarządzania

jednostką finansów publicznych	81
1. Kontrola na gruncie nauk o zarządzaniu organizacją	81
1.1. Kontrola jako funkcja zarządzania organizacją	81
1.2. Kontrola i jej cechy na gruncie nauk o zarządzaniu	84
2. Znaczenie kontroli zarządczej w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych	88

Rozdział 4

Środowisko wewnętrzne kontroli zarządczej

1. Środowisko wewnętrzne jednostki podstawą kontroli zarządczej	99
2. Przestrzeganie wartości etycznych jako podstawa jakości kontroli zarządczej	100
2.1. Przestrzeganie wartości etycznych przy wykonywaniu powierzonych zadań – zagadnienia wstępne	100
2.2. Znaczenie wartości etycznych w działalności jednostki sektora finansów publicznych	103
2.3. Problematyka wyznaczania i wdrożenia wartości etycznych w jednostce finansów publicznych	108
3. Kompetencje zawodowe pracowników warunkiem poprawnego wykonywania zadań	111
3.1. Kompetencje zawodowe pracowników – zagadnienia wstępne	111
3.2. Dbłość o właściwe kompetencje zawodowe pracowników i ich rozwój	113
3.3. Rekrutacja na nowe stanowiska pracy	114
3.4. Rozwój kompetencji zawodowych	118
4. Struktura organizacyjna jako narzędzie zarządzania jednostką	125
4.1. Struktura organizacyjna – zagadnienia wstępne	125
4.2. Adekwatność struktury organizacyjnej jednostki do jej celów i zadań	129
4.3. Formalizacja struktury organizacyjnej jednostki	135
4.4. Delegowanie uprawnień jako forma usprawniająca działalność jednostek	138

Rozdział 5

Cele i zadania jednostki sektora finansów publicznych jako podstawa zarządzania ryzykiem w kontroli zarządczej	145
1. Misja oraz określanie celów i zadań w ujęciu standardu kontroli zarządczej	145
2. Zarządzanie przez cele jako metoda zarządzania	148
3. Cele i zadania jednostki organizacyjnej – zagadnienia wprowadzające	151
4. Metodologia wyznaczania celów i zadań jednostki organizacyjnej oraz mierniki ich wykonania	159
5. Określanie celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych jako narzędzie kontroli zarządczej	166

Rozdział 6

Zarządzanie ryzykiem w ujęciu kontroli zarządczej	171
1. Ryzyko w działalności jednostki sektora finansów publicznych	171
1.1. Ryzyko – zakres pojęcia	171
1.2. Rodzaje ryzyk w jednostkach sektora finansów publicznych	177
1.3. Czynniki ryzyka	179
2. Zarządzanie ryzykiem	183
2.1. Zarządzanie ryzykiem – zagadnienia ogólne	183
2.2. Istota zarządzania ryzykiem	185
2.3. Korzyści i bariery zarządzania ryzykiem	189
2.4. Cele zarządzania ryzykiem	193
3. Proces zarządzania ryzykiem	196
3.1. Identyfikacja ryzyka	196
3.1.1. Zakres przedmiotowy identyfikacji ryzyka	196
3.1.2. Częstotliwość procesu identyfikacji ryzyka	199
3.1.3. Metodologia identyfikacji ryzyka	200
3.1.4. Rejestr ryzyk	202
3.1.5. Organizacja identyfikacji ryzyka	204
3.2. Analiza ryzyka	205
3.2.1. Cel i zasady analizy ryzyka	205
3.2.2. Szacowanie ryzyka	207
3.2.3. Procedura analizy ryzyka	211
3.3. Reakcja na ryzyko	214
3.3.1. Czynniki determinujące rodzaj reakcji na ryzyko	214

3.3.2. Rodzaje reakcji na ryzyko	216
4. Organizacja zarządzania ryzykiem	220
4.1. System zarządzania ryzykiem	220
4.2. Struktura organizacyjna zarządzania ryzykiem	223
4.3. Polityka zarządzania ryzykiem	229

Rozdział 7

Mechanizmy kontroli w kontroli zarządczej	233
1. Mechanizmy kontroli – zagadnienia wstępne	233
2. Dokumentacja systemu kontroli zarządczej jako element systemu kontroli zarządczej	235
3. Prowadzenie nadzoru nad wykonywaniem zadań	243
4. Utrzymanie ciągłości działania jednostki sektora finansów publicznych	246
5. Ochrona zasobów i jej znaczenie	248
6. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	252
7. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	254

Rozdział 8

Rola informacji i komunikacji w działalności jednostki sektora finansów publicznych w ujęciu kontroli zarządczej	263
1. System informacyjny w jednostce organizacyjnej – zagadnienia wstępne	263
2. Zapewnienie dostępu do aktualnej informacji niezbędnej do realizacji zadań jednostki	267
3. System informacyjny w jednostce i jego znaczenie	271
4. Komunikacja z otoczeniem zewnętrznym determinantem skutecznego wykonywania zadań	274

Rozdział 9

Rola monitorowania i oceny w ocenie skuteczności kontroli zarządczej	283
1. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej jako instrument skutecznego reagowania na nieprawidłowości	283
2. Samoocena jako narzędzie doskonalenia mechanizmów kontroli zarządczej	292

3. Rola audytu wewnętrznego w ocenie kontroli zarządczej	301
3.1. Audyt wewnętrzny i jego zakres działalności	301
3.2. Zadania audytu wewnętrznego	305
3.3. Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna	308
4. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej	312
Zakończenie	315
Bibliografia	319
Wykaz źródeł prawa	335
Wykaz orzecznictwa	337
Wykaz tabel	339
Wykaz rysunków	341

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.p.** – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320)
- komunikat nr 3** – Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 2, poz. 11)
- komunikat nr 6** – Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. MF poz. 56)
- u.f.p.** – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
- standardy** – Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84)
- r.k.r.i.** – rozporządzenie Rady Ministrów z 12.04.2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2247)

Inne

- Dz.U.** – Dziennik Ustaw
- Dz.Urz. MF** – Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
- Dz.Urz. Woj.** – Dziennik Urzędowy Województwa

M.P.	– Monitor Polski
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Problematyka związana z osiąganiem sprawności i efektywności podmiotów działających w sektorze publicznym jest przedmiotem stałego zainteresowania nie tylko z punktu widzenia nauki, ale także adresatów ich działań. Nie ulega wątpliwości, że organy władzy publicznej w swojej działalności skoncentrowane są na prawidłowym, legalnym stosowaniu obowiązującego prawa, co przejawia się w szczególności w dbałości o zapewnienie zgodności działania z określonymi w niej procedurami, zasadami. Jednocześnie jak każda organizacja, tak i te ze sfery publicznej realizują różne cele swoich interesariuszy. Nie może zatem umknąć ich uwadze dbałość o zapewnienie właściwych efektów swej działalności z punktu widzenia ich oczekiwań. Problemem jest jednak to, że nie są one zdefiniowane, nie ma normatywnie określonych ich miar i kryteriów.

Niemniej coraz większe znaczenie z punktu widzenia oceny wykonywania zadań publicznych ma ich skuteczność, efektywność, dostępność, jakość. Nabierają znaczenia szczególnie wobec przesunięcia akcentu w zakresie formy wykonywania zadań publicznych – z władczych na niewładcze (organizatorskie, świadczące). Tendencja ta generuje zmianę podejścia nie tylko do przedmiotu zadań publicznych, ale przede wszystkim do sposobu ich realizacji i oczekiwanych korzyści. Odbiorcy usług utożsamiają je bowiem pod względem stosowanych procedur do usług świadczonych przez podmioty ze sfery prywatnej (komercyjnej) i w konsekwencji oczekują co najmniej takiego samego standardu obsługi i uzyskanych korzyści. Skutkuje to powstaniem po stronie podmiotu publicznego konieczności podjęcia działań zmierzających do stworzenia takiego modelu świadczenia usług publicznych, które zapewnią osiągnięcie zakładanych rezultatów i zadowolenie, satysfakcję ich odbiorców.

O ile jednak normatywnie określenie zasad i mechanizmów działania podmiotów sfery publicznej jest oczywiście możliwe i stosowane przez ustawodawcę, o tyle wprowadzenie takich samych obowiązujących reguł i dyspozycji, ale w sferze zarządzania i organizacji jednostką nie jest już takie oczywiste. Nie znaczy to jednak, że nie są podejmowane działania prawne mające usprawnić zarządzanie jednostkami sektora publicznego, a w szczególności zobowiązujące jednostki sektora finansów publicznych do podjęcia aktywności w sferze podniesienia jakości zarządzania. Jedną z nich jest niewątpliwie instytucja kontroli zarządczej. Wprowadzona została w rozdziale 6 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych¹. Już sama jej definicja legalna zawarta w art. 68 wymienionej ustawy pozwala stwierdzić, że pomimo użycia w jej nazwie terminu „kontrola” wskazuje jednak na jej odmienne uwarunkowania i cel, jaki dzięki jej stosowaniu ma być osiągnięty. Utożsamiana jest ona bowiem z ogółem działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tym samym podkreślono istnienie związku z czynnościami podejmowanymi w ramach realizacji kontroli zarządczej z działaniami właściwymi dla zarządzania w rozumieniu nauk o organizacji i zarządzaniu. Warto też wskazać, „biorąc pod uwagę umiejscowienie regulacji kontroli zarządczej w przepisach ustawy o finansach publicznych, że cele kontroli zarządczej można rozpatrywać w skali makro – zwiększenie przejrzystości finansów publicznych i racjonalizacja wydatków publicznych i w skali mikro – bardziej świadome zarządzanie publiczne zorientowane na wymierne i prawdopodobne rezultaty dla osiągnięcia ogólnie sformułowanego celu ustawowego, tj. legalności, efektywności, oszczędności i terminowości działań administracji publicznej, w tym samorządowej”².

W opracowaniach doktrynalnych obejmujących problematykę kontroli zarządczej coraz częściej szczególny nacisk kładzie się na owo „zapewnienie”. Ta cecha kontroli zarządczej dotyczy – „w zależności od przyjętego punktu widzenia odniesienia – «procesów zarządzania (kierownictwa)»;

¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.

² M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, LEX 2014, rozdz. 2.4 i podana tam literatura.

jest «procesem zintegrowanym z bieżącą działalnością jednostki»; odnosi się do całokształtu funkcjonowania jednostki i jest «praktyką świadomego i ustawicznego kształtowania organizacji»; polega «na ciągłym lub cyklicznym wykonywaniu działań kierowniczych ujmowanych w cztery sprzężone ze sobą funkcje: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie»³.

Analiza przepisów prawnych dotyczących kontroli zarządczej może rozczarować pod względem swojej zawartości i charakteru. Chodzi o to, że „nie znajdzie się uregulowań dotyczących jej funkcjonowania ani wielu nowych kompetencji dla osób odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą. Nie jest to niedopatrzenie, lecz celowe działanie ustawodawcy. Dzieje się tak z powodu istotnej cechy kontroli zarządczej, a mianowicie nie można jej «wdrożyć» jako nowego zadania czy projektu. Jest ona koncepcją dotyczącą oceny, udoskonalania aktualnego stanu zarządzania organizacją, którego elementem jest stosowanie już istniejących przepisów. Ustawodawca nie chce narzucać szczegółowego sposobu zastosowania norm dotyczących poszczególnych elementów kontroli zarządczej»⁴. Nie pozostawia jednak tego obszaru zupełnej dowolności, swobodzie działania podmiotów zobowiązanych do stosowania kontroli zarządczej. Standardy zawarte w komunikacie nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych⁵ zawierają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Mają one formę wskazówek, które mają wspomóc w organizacji kontroli zarządczej. Niewątpliwie ich zaletą jest to, że sformułowane są w sposób ogólny, ramowy, dając tym samym możliwości elastycznego budowania systemu zarządzania jednostką, uwzględniającą jej specyfikę i uwarunkowania działania. „Kierownik jednostki musi podejmować takie działania (tj. projektować takie narzędzia i mechanizmy kontroli zarządczej), które pozwolą w sposób legalny, oszczędny, skuteczny, terminowy i efektywny

³ A. Mituś, *Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zarządzanie Publiczne” 2017/3(41), s. 74 i podana tam literatura.

⁴ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Compendium wiedzy (wersja 1.0)*, Warszawa 2012, administracja.mswia.gov.pl (dostęp: 29.01.2020 r.), s. 18.

⁵ Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84.

osiągnąć zaplanowany rezultat. Muszą to być działania adekwatne do celu i wykonywanego zadania. Dlatego kontrola zarządcza jako system wspomagający kierownika jednostki w zarządzaniu publicznym jest systemem «żywym» (dynamicznym), zwłaszcza w takim obszarze, jakim jest wyznaczanie celów i zadań. Stąd nawet w warstwie formalno-prawnej nie jest możliwe stworzenie czy wdrożenie «raz na zawsze» rozwiązań systemu kontroli zarządczej w jednostce. Opracowanie nawet najlepszej dokumentacji dotyczącej kontroli zarządczej i wdrożenie jej rozwiązań w jednostce nie zagwarantuje, że kontrola ta będzie działać prawidłowo – a nie będzie, jeśli przyjęte rozwiązania nie będą kontrolowane (monitorowane i oceniane), a wyznaczane cele nie będą «odpowiedzią» na zidentyfikowane problemy, potrzeby i oczekiwania beneficjentów. Poszczególne elementy systemu kontroli zarządczej muszą podlegać różnym działaniom korygującym i usprawniającym. Tylko dobrze funkcjonujący system kontroli zarządczej stwarza możliwość realizacji celów i zadań, prowadząc do osiągnięcia zaplanowanych rezultatów⁶. Znajomość elementów kontroli zarządczej, podstawowych wymagań, jakie powinny spełniać, daje gwarancję skutecznego zarządzania jednostką.

Podstawowym celem pracy jest analiza wpływu stworzonego systemu kontroli zarządczej na zarządzanie jednostką sektora finansów publicznych, w szczególności na jej organizację, sposób wykonywania zadań oraz monitorowanie działalności. Przyjęto bowiem założenie, że kontrolę zarządczą należy traktować jako instrument wspomagający zarządzanie jednostką sektora finansów publicznych oraz wspomagający wykonywanie zadań publicznych. Pozwala ona w sposób optymalny wykorzystać już stosowane w jednostce sektora finansów publicznych rozwiązania o charakterze zarządczym oraz sprzyja nabywaniu umiejętności konstruowania i wprowadzania nowych. Nie bez znaczenia jest również to, że kontrola zarządcza wyznacza obszary istotne z punktu widzenia skutecznego i efektywnego zarządzania. Dbłość o nie podnosi pewność osiągania zakładanych celów i właściwego wykonywania zadań publicznych. Skonstruowano zatem hipotezę badawczą, zgodnie z którą

⁶ A. Mituś, *Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji* [w:] *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, red. M. Ćwiklicki, Kraków 2015, s. 94.

jednostka sektora finansów publicznych poprzez stosowanie kontroli zarządczej podnosi sprawność zarządzania, co ma wpływ na jakość i efektywność wykonywanych zadań publicznych.

Struktura pracy została podporządkowana stopniowemu realizowaniu celu rozprawy. Problematykę ujęto w dziewięciu rozdziałach.

Rozdział pierwszy to wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej w ujęciu normatywnym. Podjęto w nim nie tylko ustalenie znaczenia kontroli zarządczej na gruncie ustawy o finansach publicznych, ale także analizę jej atrybutów, takich jak adekwatność, skuteczność czy efektywność. Poruszono również zagadnienie standardów kontroli zarządczej i ich wpływu na kształt oraz rodzaj działań podejmowanych w ramach organizacji i funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Drugi rozdział pracy poświęcony został kontroli na gruncie prawa administracyjnego. Skoncentrowano się na wyartykułowaniu specyfiki kontroli na gruncie prawa administracyjnego oraz na istniejących uwarunkowaniach związanych z prowadzeniem kontroli wewnętrznej w podmiotach administracji publicznej. Tematyka rozdziału trzeciego związana jest z ujmowaniem kontroli zarządczej jako instrumentu zarządzania jednostką sektora finansów publicznych. Przedstawiono rolę kontroli na gruncie nauk o organizacji i zarządzaniu, w szczególności jej znaczenie dla sprawnego funkcjonowania organizacji. Wyeksponowano zagadnienia podejmowane w ramach zarządzania publicznego związane z ustaleniem właściwego modelu zarządzania podmiotami publicznymi. Ustalono również relacje między zarządzaniem a kontrolą zarządczą. Zainteresowaniem rozdziału czwartego uczyniono środowisko wewnętrzne kontroli zarządczej. Omówiono w nim znaczenie, jakie ma wyznaczenie wartości etycznych przestrzeganych przez pracowników w jednostkach organizacyjnych dla jakości kontroli zarządczej, oraz formy, w jakich ma się to zmaterializować. Ściśle z obszarem środowiska wewnętrznego związana jest problematyka doboru kadr oraz dbałość o jej kompetencje zawodowe. Ustalono wiodące zasady obowiązujące w tworzeniu struktury organizacyjnej oraz metody jej formalizacji. Poruszono także materię związaną z delegowaniem uprawnień jako jednego z instrumentów zapewnienia ciągłości i sprawności działania jednostki. W rozdziale piątym skoncentrowano się na wyznaczaniu celów i zadań

jednostki sektora finansów publicznych. W związku z tym poddano analizie kwestie związane ze sposobem formułowania celów i ustalaniem mierników ich realizacji. Ujęto w nim także problematykę związaną z ustalaniem czynników i klasyfikacją celów jednostki. Uwzględniono również zagadnienia związane z metodą zarządzania, jaką jest zarządzanie przez cele. Rozważania rozdziału szóstego związane są z podstawową instytucją kontroli zarządczej, a mianowicie z zarządzaniem ryzykiem. Funkcjonowanie każdej organizacji związane jest z występowaniem niepewności, prawdopodobieństwa powstania zdarzeń mogących mieć wpływ na kondycję tejże organizacji. Określono zatem zakres znaczenia pojęcia ryzyka oraz elementy mające wpływ na jego ustalenie. Następnie podjęto kwestie związane z ustaleniem wiążącego działania w ramach zarządzania ryzykiem. W siódmym rozdziale pracy zaprezentowana została grupa standardów składających się na mechanizmy kontroli. Uwykułając ich elastyczność i znaczenie dla właściwego funkcjonowania nie tylko kontroli zarządczej, ale w ogóle jednostki, wskazano aspekty praktyczne wielości możliwych do zastosowania rozwiązań. Dotyczą one przede wszystkim tworzonej dokumentacji, form sprawowania nadzoru oraz ochrony zasobów wykorzystywanych do realizacji zadań. Coraz większej uwagi wymagają działania obejmujące dbałość o bezpieczeństwo systemów informatycznych. W rozdziale ósmym zaprezentowano zagadnienia związane z realizacją standardów związanych z budowaniem struktur zapewniających informacje i komunikację w jednostce. Omówiono zatem kwestie związane z zapewnieniem pracownikom dostępu do aktualnej informacji niezbędnej do wykonywania zadań oraz zapewnieniem komunikacji zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej. Szczególną uwagę zwrócono tutaj na aspekt techniczny (informatyczny), a także oczekiwania co do sposobu konstrukcji informacji mającej być przedmiotem przekazu. Nie mniej istotne jest także tworzenie określonej kultury organizacyjnej, na płaszczyźnie której można tworzyć sprawny system komunikacji z otoczeniem. Dziewiąty rozdział poświęcony został prowadzeniu monitoringu i oceny kontroli zarządczej. Każde zorganizowane działanie wymaga monitorowania sposobu jego wykonywania, zasada ta odnosi się także do kontroli zarządczej. Niezbędne zatem staje się monitorowanie pozwalające na bieżące rozwiązywanie stwierdzonych problemów lub usuwanie stwierdzonych nieprawidłowości. Istotną rolę w tym procesie przyznaje się samokontroli, ponieważ

jest ona realizowana przez pracowników bezpośrednio uczestniczących w wykonywaniu zadań, stąd też ich wiedza i doświadczenie pozwalają relatywnie szybko i trafnie wszelkie nieprawidłowości ustalić. W czynnościach związanych z monitorowaniem systemu kontroli zarządczej nie można pominąć działalności audytu wewnętrznego, który co do istoty ma dokonywać systematycznej oceny kontroli zarządczej.

Podstawową metodą badawczą zastosowaną w pracy jest metoda prawnodogmatyczna. Wiąże się ona z interpretacją, analizą i oceną aktualnego stanu normatywnego przepisów prawa z wykorzystaniem wiedzy logiczno-językowej. Uzupełniona ona została o wykorzystanie dorobku doktryny obejmującego zakres przedmiotowy pracy, a także orzecznictwa sądowego i administracyjnego. Dzięki temu uzyskano całościowy obraz analizowanego obszaru badawczego.

Niniejsza publikacja przeznaczona jest dla odbiorców związanych z sektorem publicznym – począwszy od kierowników jednostek sektora finansów publicznych, jak też pracowników, którzy realizując swoje zadania, wdrażają i stosują mechanizmy kontroli zarządczej. Publikacja może być również wykorzystywana w dydaktyce na kierunkach związanych z administracją publiczną, zarządzaniem publicznym czy też ekonomii.

Rozdział 1

KONTEKST NORMATYWNY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

1. Istota kontroli zarządczej – uwagi wstępne

„Poszukiwanie nowych, efektywnych i skutecznych metod zarządzania finansami publicznymi wynika z rosnących oczekiwań społeczeństwa w stosunku do dostarczanych dóbr publicznych i świadczonych usług publicznych, przy jednocześnie pożądanym ograniczeniu obciążeń fiskalnych albo przynajmniej ich niepodwyższaniu”¹. Według innych autorów „system finansów publicznych ma być sprawny, czyli zapewniający jak najlepsze wykorzystanie środków publicznych, a więc najlepsze zaspokojenie potrzeb lokalnych, regionalnych i ogólnych krajowych. Ważne jest zatem w jaki sposób są gromadzone środki publiczne oraz w jaki sposób są wydatkowane”². Tym samym jednostki finansów publicznych stają przed wyzwaniem wprowadzenia zmiany sposobu zarządzania finansami publicznymi. Co do istoty, ma on spowodować efektywne wydatkowanie środków publicznych przy jednoczesnym osiągnięciu celów jednostki. Zgodzić się tutaj należy z Renatą Cynamon, że jest to także podyktowane koniecznością racjonalizacji wydatków w sektorze

¹ M. Poniatowicz, *Instrumenty nowoczesnego zarządzania finansami w kontekście efektywności, sprawności i skuteczności działania jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2014/7–8, s. 8.

² M. Dębowska-Sołtyk, P. Sołtyk, *Kary za naruszenie dyscypliny finansów w publicznych jako skutek dysfunkcji gospodarowania środkami publicznymi*, „Finanse Komunalne” 2015/5, s. 41.

publicznym³. Niewątpliwie powoduje to konieczność sięgnięcia po nowe instrumenty zarządzania. W sposób normatywny ich wykorzystanie zostało umocowane w regulacjach ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych. Wymienić tutaj należy wieloletnie plany finansowe państwa, budżet zadaniowy, wieloletnią prognozę finansową jednostek samorządu terytorialnego, kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny.

Instytucja kontroli zarządczej wprowadzona została w rozdziale 6 u.f.p. „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”. W doktrynie zauważalny jest związek pomiędzy normatywnym zdefiniowaniem kontroli zarządczej a miejscem, gdzie to ujęcie formalnie zostało zamieszczone. Chodzi o to, że regulacje ustawy o finansach publicznych „zasięgiem swojego oddziaływania obejmują znaczną część administracji publicznej i ustanawiają podstawowe zasady dysponowania środkami publicznymi”⁴. Nie można także nie zauważyć, że takie usytuowanie norm prawnych dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej świadczy o jej znaczeniu dla prawidłowego funkcjonowania sektora finansów publicznych⁵.

Na przedstawione uwarunkowanie mające wpływ na konstrukcję prawną kontroli zarządczej zwraca uwagę Marek Ćwiklicki i Ambroży Mituś. Autorzy podnoszą, że oprócz art. 68–71 u.f.p. *stricte* odnoszących się bezpośrednio do zasad realizacji kontroli zarządczej, można wskazać inne regulacje wywierające istotny wpływ na jej prowadzenie. Zdaniem autorów o tym, że niektóre przepisy prawne zaliczymy do przepisów z zakresu kontroli zarządczej, powinno decydować to, czy dana norma kreuje kształt kontroli zarządczej czy jest częścią jej istoty⁶. „Wskazana zależność występuje w odniesieniu do audytu wewnętrznego, który wprawdzie jest działalnością niezależną, ale nie istnieje on w jednostce w oderwaniu od kontroli zarządczej. Pełni wobec niej rolę służebną

³ R. Cynamon, *Metoda SMART jako element prawidłowej kontroli zarządczej*, „Finanse Komunalne” 2019/11–12, s. 75 i podana tam literatura.

⁴ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza...*, s. 40.

⁵ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza...*, s. 40.

⁶ M. Ćwiklicki, A. Mituś, *Systemowe ujęcie kontroli zarządczej* [w:] *Systemowe zmiany w funkcjonowaniu polskiego samorządu terytorialnego*, red. M. Ćwiklicki, Kraków 2015, s. 234.

(tzn. audyt wewnętrzny wspiera ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze)”⁷.

Nie sposób nie wymienić tutaj także przepisów o charakterze wykonawczym, wywierających istotny wpływ na sposób realizacji kontroli zarządczej. Mowa tutaj o:

- 1) rozporządzeniu Ministra Finansów z 2.12.2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej⁸,
- 2) rozporządzeniu Ministra Finansów z 29.09.2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania⁹.

Niezależnie, istotne dla stosowania kontroli zarządczej zagadnienia oznaczone zostały w następujących komunikatach Ministra Finansów:

- 1) Komunikat nr 23 z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych,
- 2) Komunikat nr 3 z 16.02.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych,
- 3) Komunikat nr 6 z 6.12.2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem.

2. Normatywne ujęcie kontroli zarządczej

Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi – jak wynika z art. 68 ust. 1 u.f.p. – ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ambroży Mituś, dokonując analizy wymienionej regulacji prawnej, stawia tezę, zgodnie z którą „przytoczona definicja legalna odpowiada na dwa fundamentalne pytania:

⁷ M. Ćwiklicki, A. Mituś, *Systemowe ujęcie...*, s. 234.

⁸ Dz.U. Nr 238, poz. 1581.

⁹ Dz.U. Nr 187, poz. 1254.

1. co składa się na kontrolę zarządczą? – ogół podejmowanych działań,
2. po co są podejmowane te działania? – dla zapewnienia realizacji celów i zadań, by cele były osiągane, a zadania realizowane „w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”¹⁰.

Konsekwentnie, dalej przeprowadzając egzegezę normatywnego zakresu kontroli zarządczej, autor wskazuje na istotne jego zdaniem elementy, a „mianowicie:

- a. jakie działania wchodzą w «ogół działań» kontroli zarządczej? – te, które przyczynią się do zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy,
- b. jaka ma być kontrola zarządcza? – ma być adekwatna, skuteczna i efektywna,
- c. jakie korzyści daje kontrola zarządcza? – daje zapewnienie, że w jednostce sektora finansów publicznych w szczególności prowadzi się działalność zgodnie z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi; podejmowane działania są skuteczne i efektywne; chroni się zasoby i zarządza się ryzykiem”¹¹.

Inny pogląd w tej kwestii reprezentuje Waldemar Witalec. Jego zdaniem definicja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych została sformułowana zasadniczo pod kątem wyeksponowania funkcji, jaką ta instytucja ma do spełnienia w systemie finansów publicznych¹².

Wydaje się jednak, że na instytucję kontroli zarządczej należy spojrzeć zdecydowanie szerzej. Nie jest właściwe ograniczanie jej tylko do zapewnienia właściwego działania systemu finansów publicznych. Ma ona wywierać wpływ na właściwe wykonywanie zadań przez jednostkę sektora finansów publicznych. Stąd też określenie istoty kontroli zarządczej i w konsekwencji wyznaczenie jej zakresu wymaga wyeksponowania złożonego charakteru tej instytucji prawnej. Skłania się na nią, po pierwsze,

¹⁰ A. Mituś, *Wybrane zagadnienia...*, s. 71 i podana tam literatura.

¹¹ A. Mituś, *Wybrane zagadnienia...*, s. 72.

¹² W. Witalec, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2012/4, s. 53.

to, że „kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych ma charakter obligatoryjny”¹³. Wniosek o takiej treści można postawić na podstawie wykładni literalnej przepisów rozdziału 6 u.f.p. Brak w nim bowiem regulacji prawnej zakładającej fakultatywność stosowania kontroli zarządczej czy też możliwość powstania jakichkolwiek zwolnień podmiotowych lub przedmiotowych co do realizacji przez jednostki sektora finansów publicznych kontroli zarządczej. Wobec tego „obowiązkiem kierownika jednostki jest wdrożenie i monitorowanie elementów kontroli, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy”¹⁴.

Po drugie, „przyjąć trzeba, że kontrola zarządcza ma obejmować wszystkie aspekty działalności jednostki”¹⁵, „wszystkie niepisane i pisane zasady w niej obowiązujące, wszystko co służy zapewnieniu realizacji celów i zadań”¹⁶. „Pomimo bowiem umiejscowienia obowiązku wykonywania kontroli zarządczej w u.f.p., intencją ustawodawcy było objęcie nią całej jednostki i wszystkich podejmowanych przez nią działań. Wskazuje na to użycie w definicji wyrażenia «ogół działań»”¹⁷. Zasadność tak skonstruowanego wniosku poprzeć można argumentacją zastosowaną w uzasadnieniu nowelizacji rządowego projektu ustawy o finansach publicznych. Wynika z niej, że „dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem w przepisach pojęcia kontroli finansowej pokazuje, iż była ona utożsamiana wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności

¹³ R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa” 2010/5, s. 6.

¹⁴ D. Fleszer, *Zarządzanie ryzykiem w ujęciu kontroli zarządczej*, „Finanse Komunalne” 2013/7, s. 102–103 i podana tam literatura; M. Małecka-Łyszczyk, *Wpływ koncepcji kontroli zarządczej na poprawę sprawności funkcjonowania struktur samorządu terytorialnego* [w:] *Systemowe zmiany w funkcjonowaniu polskiego samorządu terytorialnego*, red. M. Ćwiklicki, Kraków 2015, s. 245; M. Winiarz, *Osoba wykonująca czynność w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego a komisja przetargowa. Spojrzenie praktyczne na przejrzystość postępowania*, „Finanse Komunalne” 2018/4, s. 64.

¹⁵ D. Fleszer, *Zarządzanie ryzykiem...*, s. 102–103 i podana tam literatura; M. Małecka-Łyszczyk, *Wpływ koncepcji...*, s. 245; M. Winiarz, *Osoba wykonująca...*, s. 64.

¹⁶ A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010, s. 38.

¹⁷ D. Fleszer, *Audyty wewnętrzny i jego rola w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2014/5, s. 59.

jednostki. Ustawodawca zaś, przez zaproponowanie nowego rozwiązania, zamierzał objąć zakresem kontroli wszystkie aspekty działalności jednostki”¹⁸.

Po trzecie, „kontrola zarządcza ma charakter horyzontalny i kompleksowy dlatego, że przepisy jej dotyczące zakładają zarówno harmonizację rozwiązań przyjmowanych w całym sektorze finansów publicznych, jak również w dziale administracji rządowej albo jednostce samorządu terytorialnego oraz funkcjonowanie rozwiązań w każdej jednostce sektora finansów publicznych, dziale i jednostki samorządu terytorialnego adekwatnych do prowadzonej działalności”¹⁹.

Po czwarte, „kontrola zarządcza jest procesem dynamicznym, który jest zintegrowany ze wszystkimi obszarami działalności jednostki. Dla spełnienia swojej funkcji wchodzi w korelację z systemem informacji oraz uzupełnia się z systemem kontroli finansowej”²⁰.

Po piąte, „kontrola zarządcza ma się przyczynić do zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”²¹. Na takie sformułowanie istoty funkcjonowania kontroli zarządczej zwraca uwagę Ambroży Mituś. Według autora kluczowe znaczenie ma tutaj termin „zapewnienie”, oznaczający dawanie pewności, gwarantowanie czegoś itp. W ustawie o finansach publicznych występuje on w trzech ujęciach. W pierwszym kontrolę zarządczą stanowi ogół działań podejmowanych dla „zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. W tym ujęciu „kontrola zarządcza” ma dawać pewność, że cele i zadania będą realizowane, a ta realizacja będzie następować w sposób zgodny z prawem itd. Autor zwraca uwagę, że znamienne jest to, że ustawodawca nie używa tutaj zwrotu „służyć”, lecz „zapewnić”, co przenosi punkt ciężkości

¹⁸ Uzasadnienie rządowego projektu nowelizacji ustawy o finansach publicznych, VI kadencja, druk sejm. nr 1181, s. 25.

¹⁹ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza...*, s. 22–23.

²⁰ M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne” 2011/7, s. 87–88.

²¹ M. Dębowska-Sołtyk, P. Sołtyk, *Kary...*, s. 41.

z samego działania na jego rezultat końcowy²². W drugim ujęciu „celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi oraz skuteczności i efektywności działania. Inaczej materię tę ujmując, celem kontroli zarządczej jest dawanie pewności prawidłowego funkcjonowania jednostki jako całości lub określonym zakresie działania. Zapewnić powstanie tego efektu ma funkcjonująca w jednostce kontrola zarządcza, która musi być adekwatna, skuteczna i efektywna. Istnienie takiej kontroli – i to jest trzecie ujęcie – stanowi ustawy obowiązek podmiotów wskazanych w ustawie o finansach publicznych”²³.

Po szóste, „metodologia kontroli zarządczej obejmuje instrumenty, narzędzia czy mechanizmy, które mają charakter kierowniczy, kontrolny itd., i zabezpiecza przed niekorzystnymi zdarzeniami mogącymi mieć wpływ na realizację celów i zadań w ogóle, jak również na realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”²⁴. Dlatego też – na co słusznie zwraca uwagę Anna Wójtowicz-Dawid – kontrolę zarządczą należy zatem utożsamiać ze świadomym, celowym i ustawicznym kształtowaniem organizacji, które ma polegać na ciągłym i cyklicznym wykonywaniu działań kierowniczych²⁵. Podziela to stanowisko Zbysław Dobrowolski. Według niego kontrolę zarządczą „można także traktować jako wynik relacji, których skutkiem jest relatywizm podejmowanych decyzji. Kontrola zarządcza z punktu widzenia paradygmatu radykalnego strukturalizmu służy formalizowaniu relacji uwzględniających hierarchię organizacyjną i dominację”²⁶.

Po siódme, „kontrola zarządcza to nic innego jak porównywanie określonych standardów, planów, celów, w efekcie czego uzyskiwane są wyniki – rezultaty stanowiące podstawę do ewentualnego podjęcia działań

²² A. Mituś, *Wybrane zagadnienia...*, s. 72.

²³ A. Mituś, *Wybrane zagadnienia...*, s. 74.

²⁴ A. Mituś, *Wybrane zagadnienia...*, s. 74.

²⁵ A. Wójtowicz-Dawid, *Kontrola zarządcza w kontekście zmiany prawa, osiągania określonego celu oraz efektywności zmian*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2014/7–8, s. 168 i podana tam literatura.

²⁶ Z. Dobrowolski, *Prolegomena, epistemologia oraz metodologia kontroli zarządczej*, Kraków 2017, s. 64.

naprawczych, tak aby działalność organizacji była jak najbardziej racjonalna i uzasadniona ekonomicznie”²⁷. Z tych też względów w przypadku kontroli zarządczej „mamy do czynienia z kontrolą o charakterze aktywnym”²⁸.

Po ósme, „kontrola zarządcza ma charakter prospektywny, bieżący i następczy. W szczególności identyfikacja ryzyka determinuje jej prospektywny charakter. Ocena transformacji nakładów w wyniki dokonywana jest w ramach monitoringu, zaś sprawdzanie i ocena dokonanych już czynności dokonywana jest m.in. w ramach samooceny kontroli zarządczej. W ujęciu paradygmatu neopozytywistyczno-funkcjonalistyczno-systemowego, kontrola zarządcza jest procesem o charakterze przyczynowo-skutkowym. Jej efekty można zwymiarować, a sam proces oparty o racjonalne przesłanki można usprawniać”²⁹.

Po dziewiąte, „kontrola zarządcza poszerza sposób podejścia do kontroli funkcjonalnej w jednostkach samorządu terytorialnego oraz jej jednostkach organizacyjnych”³⁰. „Nie może być ona utożsamiana z czynnościami kontrolnymi podejmowanymi przez odpowiednie jednostki kontrolne. Zaproponowana przez ustawodawcę instytucja kontroli zarządczej nie jest bowiem kontrolą w rozumieniu używanym i wykorzystywanym w administracji publicznej, tj. porównaniem stanu faktycznego ze stanem zamierzonym i wyciągnięciem wniosków”³¹.

Po dziesiąte, „celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększanie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych,

²⁷ R.J. Mockler, *Reading in Management Control*, Appleton-Century-Crofts, New York 1970, s. 123–124, za: P. Sołtyk, *Realizacja postulatów kontroli zarządczej w doskonaleniu jednostek samorządu terytorialnego – wstępne wyniki badań ankietowych*, „Optimum Economic Studies” 2018/2(92), s. 125–126.

²⁸ M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwa” 2011/2, s. 39.

²⁹ Z. Dobrowolski, *Prolegomena...*, s. 64 i podana tam literatura.

³⁰ P. Sołtyk, *Determinanty działania kontroli zarządczej w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa świętokrzyskiego – wyniki badań empirycznych*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2017/1(49), s. 336 i podana tam literatura.

³¹ P. Sołtyk, *Determinanty działania...*, s. 39.

działów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego. W rezultacie ma ona służyć zwiększeniu efektywności i skuteczności działania całej polskiej administracji publicznej³². Słusznie zauważa powstającą prawidłowość Maria Jastrzębska: „kontrola zarządcza zbiera i wykorzystuje informacje do oceny skuteczności organizacji w kontekście przyjętej przez nią strategii osiągnięcia celów przed nią postawionych”³³.

Po jedenaste, „kontrola zarządcza stanowi istotny element systemu zarządzania jednostką, tj. wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji, wykorzystując w tym celu metody analizy ryzyka, kontroling i wyniki audytu jakości”³⁴. W konsekwencji w doktrynie sformułowano tezę, zgodnie z którą „wprowadzenie kontroli zarządczej pozwala na skuteczniejsze zarządzanie organizacją z perspektywy celów, jakimi są skuteczność, efektywność i terminowość”³⁵. Taki sposób rozumienia kontroli zarządczej wymusza inne podejście do procedur kontroli. Ma być ona „pewną koncepcją wykorzystywaną dla osiągnięcia zamierzonych rezultatów poprzez wdrożenie systemu zarządzania lub systemem, który zbiera i wykorzystuje informacje do oceny skuteczności organizacji – w kontekście przyjętych przez tę organizację strategii”³⁶.

Po dwunaste, „uprawnienia i obowiązki, które składają się na instytucję kontroli zarządczej nie zostały doprecyzowane w ustawie o finansach publicznych: kontrolę zarządczą zdefiniowano jako «ogół działań» wyróżnionych ze względu na swój cel, bez ich wyliczenia i unormowania jako kompetencji”³⁷. Pozornie wydawałoby się, że takie rozwiązanie nie powinno mieć miejsca choćby z tego powodu, że prawo administracyjne co do istoty cechuje precyzja i kompletność w zakresie wyznaczania

³² Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza...*, s. 16.

³³ M. Jastrzębska, *Kontrola zarządcza czy budżet zadaniowy?*, „Finanse Komunalne” 2015/11, s. 38 i podana tam literatura.

³⁴ M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza...*, s. 87–88.

³⁵ P. Walczak, *Kontrola zarządcza [w:] Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Warszawa 2010, s. 485; por. P. Sołtyk, *Determinanty działania...*, s. 336 i podana tam literatura.

³⁶ M. Matysek, *Projektowanie modelu...*, s. 39.

³⁷ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011/5, s. 18.

praw i obowiązków podmiotów zobowiązanych do jego stosowania. Takie podejście ustawodawcy do kontroli zarządczej, wymuszające od podmiotów ją realizujących kreatywności, elastyczności, innowacyjności, a przede wszystkim zorientowania na osiągnięcie oczekiwanych celów i wyników, jest godne poparcia.

„Kontrolę zarządczą można rozpatrywać również z innych punktów widzenia, na przykład biorąc pod uwagę obszary jej funkcjonowania w kontekście zasobów organizacji czy też stosując kryterium podmiotowe. Wychodząc od zasobów organizacji, można stwierdzić, że dla jednostek sektora finansów publicznych istotne są zwłaszcza jej zasoby strategiczne mające charakter niematerialny. Są one podstawą do rozróżniania następujących obszarów kontroli: organizacja (kultura organizacyjna), zasoby ludzkie, działalność operacyjna (zarządzanie procesowe) oraz funkcjonowanie systemów”³⁸.

Dla całościowego przedstawienia zagadnień związanych z normatywnym ujęciem kontroli zarządczej warto zainteresowania jest dokonana przez Zbysława Dobrowolskiego specyfikacja funkcji kontroli zarządczej. Stosownie więc autor oznacza następujące jej funkcje:

- 1) informacyjną, dzięki ujawnianiu poprzez odpowiednie procedury stanu organizacji i sposobu realizacji zadań;
- 2) prewencyjną, przeciwdziałającą powstaniu problemów w zarządzaniu poprzez wskazanie na błędy i aktywizowanie pracowników oraz kierownictwa organizacji do podejmowania działań w celu redukcji ryzyka ponownego wystąpienia błędów;
- 3) edukacyjną, poprzez zidentyfikowanie problemów w organizacji i sposobów ich rozwiązania oraz nabywanie wiedzy, m.in. jak się ustrzec błędów w przyszłości;
- 4) integracyjną, poprzez zogniskowanie pracowników i kierownictwa wokół określonych problemów i kierunkowych propozycji ich rozwiązania;
- 5) standaryzacyjną, poprzez tworzenie wytycznych określających sposoby działania³⁹.

³⁸ D. Fleszer, *Zarządzanie ryzykiem...*, s. 103 i podana tam literatura.

³⁹ Z. Dobrowolski, *Prolegomena...*, s. 64–65.

Dokonana egzegeza pojęcia kontroli zarządczej skłania do podkreślenia unikatowego charakteru tej instytucji prawnej. Umieszczenie jej w regulacjach ustawy o finansach publicznych nie powinno być interpretowane jako dążenie do wywarcia przez nią wpływu na sposób funkcjonowania finansów publicznych. Wręcz przeciwnie, położenie akcentów na kwestie związane z obszarem zarządzania jednostką sektora finansów publicznych dowodzi, jak wielkie nadzieje co do poprawy tej sfery działalności ma ustawodawca.

3. Cele kontroli zarządczej

Celem kontroli zarządczej jest – co wynika z brzmienia art. 68 ust. 2 u.f.p. – zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczności i efektywności działania,
- 3) wiarygodności sprawozdań,
- 4) ochrony zasobów,
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- 7) zarządzania ryzykiem.

Przedstawiony zarys celów kontroli zarządczej „jednoznacznie świadczy o odejściu od charakterystycznego dotychczas wydatkowania środków publicznych i dokonania reorientacji gospodarki finansowej w kierunku zarządzania budżetami oraz planami finansowymi jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych, optymalizując tym samym realizację założonych uprzednio celów”⁴⁰.

⁴⁰ T. Skica, J. Strojny, *Orientacja projektowa jako systemowe wspieranie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2013/4, s. 51 i podana tam literatura.

Tabela 1. Normatywne ujęcie kontroli zarządczej

Cel kontroli zarządczej	Praktyczne rozwiązania
Zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami	Kultura stosowania przepisów funkcjonuje zbieżnie z kulturą osiągania rezultatów Świadomość norm i zachowań etycznych i ich zastosowanie w praktyce
Skuteczność i efektywność działania	Zarządzanie strategiczne, przygotowanie strategii, kaskadowanie celów, przygotowanie mierników (ryzyka, wydajności, sukcesu, zmian), definicja procesów, inicjatywy strategiczne, zarządzanie projektowe i procesowe
Wiarygodność sprawozdań	Kontrole finansowe pod kątem zgodności ze strategią i alokacji środków na cele strategiczne Skuteczne wdrożenie budżetowania zadaniowego
Ochrona zasobów	Ochrona zasobów o charakterze ludzkim, finansowym, technicznym, organizacyjnym, intelektualnym Ciągła analiza podatności zasobów na ryzyko Ochrona kompetencji zawodowych
Efektywność i skuteczność przepływu informacji	Spójność i jednorodność przepływu informacji Informacja powinna mieć charakter nadzorczy i zarządczy Likwidacja barier komunikacyjnych poprzez uproszczenie procedur Redefinicja zależności hierarchicznych – wzmocnienie kanałów komunikacji
Zarządzanie ryzykiem	Wdrożenie strategii i opracowanie polityki zarządzania ryzykiem, która powinna być wbudowana w wewnętrzne procedury

Źródło: A. Sulikowska, *Ocena stanu wdrożenia standardów kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012/53, s. 129 i podana tam literatura.

Sposób, w jaki zostały sformułowane cele kontroli zarządczej – zdaniem Zbysława Dobrowolskiego – służy budowaniu zaufania, będącego kapitałem unikatowym, umożliwiającym współpracę, podejmowanie decyzji, komunikację i stanowiącym źródło trwałej przewagi konkurencyjnej⁴¹.

⁴¹ Z. Dobrowolski, *Prolegomena...*, s. 71 i podana tam literatura.

Szczególną rolę w tym zakresie autor przypisuje zapewnieniu wiarygodności sprawozdań finansowych, budżetowych, pozafinansowych, przedstawiających sposób i zakres planowanych do realizacji lub zrealizowanych zadań. Tylko dysponowanie rzetelnymi informacjami ułatwia podejmowanie trafnych decyzji⁴². O rzetelności sprawozdań, ksiąg rachunkowych stanowią przepisy ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości⁴³. I tak m.in. zgodnie z art. 24 ust. 1 cyt. ustawy księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Natomiast według art. 22 ust. 1 dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21, oraz wolne od błędów rachunkowych. Niedopuszczalne jest dokonywanie w dowodach księgowych wymazywania i przeróbek. Poza tym zapewnienie wiarygodności sprawozdań nierozzerwalnie związane jest z ochroną zasobów, przy czym w grę wchodzi nie tylko zasoby finansowe, rzeczowe, ale także zasoby ludzkie oraz wartości niematerialne i prawne, do których generalnie zalicza się nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności: autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, know-how⁴⁴.

4. Kryteria oceny kontroli zarządczej

Znaczenie kontroli zarządczej w zapewnieniu właściwego i oczekiwanego działania jednostek sektora finansów publicznych jest niezaprzeczalne. „Stale rosnąca konkurencyjność, a także coraz większe wzajemne oddziaływanie na siebie sektorów prywatnego oraz publicznego powodują, iż potrzeby społeczeństwa stają się kluczowym wyznacznikiem podejmowanych decyzji zarządczych. Podążając za przedsiębiorstwami

⁴² Z. Dobrowolski, *Prolegomena...*, s. 71 i podana tam literatura.

⁴³ Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.

⁴⁴ Z. Dobrowolski, *Prolegomena...*, s. 73.

prywatnymi, również jednostki publiczne powinny skłaniać się do położenia większego nacisku na skuteczność, efektywność oraz gospodarność swoich działań⁴⁵. Zrealizowania tych wypadkowych oczekuje ustawodawca, czego dał wyraz w treści art. 272 ust. 2 u.f.p. Wynika z niej, że ocena kontroli zarządczej dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Na gruncie ustawy o finansach publicznych nie podjęto wyjaśnienia istoty i zakresu zastosowanych na oznaczenie kryterium kontroli zarządczej terminów. Co ciekawe, „nie występuje ono również w innych, uzupełniających, aktach prawnych. Przyczyną takiego stanu prawnego jest pewnie założenie poczynione przez ustawodawcę, zgodnie z którym pojęcia te są powszechnie znane i ich interpretacja nie będzie stanowić problemu⁴⁶. Wydaje się jednak, że przyjęcie założenia o takiej treści jest błędne, niezbędne staje się ustalenie wiążącego sposobu ich rozumienia. Bez tego nie będzie możliwe dokonanie oceny efektów działań podejmowanych w ramach kontroli zarządczej.

4.1. Adekwatność kontroli zarządczej

Istotny problem pojawia się już przy wyznaczaniu sposobu rozumienia kryterium „adekwatności kontroli zarządczej”.

Nie ulega wątpliwości, że co do zakresu przedmiotowego „jest to pojęcie niejednoznaczne⁴⁷. „Z punktu widzenia prakseologii – i zapewne

⁴⁵ A. Skoczyła, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – innowacja czy komplikacja?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2012/93, s. 283 i podana tam literatura.

⁴⁶ B. Ziębicki, *Ocena efektywności organizacyjnej w kontekście kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, red. M. Ćwiklicki, Kraków 2015, s. 263.

⁴⁷ W filozofii adekwatność to cecha poznania. W logice i metodologii nauk to: adekwatność definicji – prawdziwość definicji jako zdania w języku, w jakim jest ona sformułowana; adekwatność twierdzenia – przystawalność treści zawartych w orzeczniku do wszystkich obiektów, których nazwa występuje w podmiocie; adekwatność podziału