

ppłk dr **Konrad STAŃCZYK**

Instytut Logistyki Wydziału Zarządzania i Dowodzenia

Akademii Obrony Narodowej

**OD KONTROLI WEWNĘTRZNEJ DO ZARZĄDCZEJ.  
ANALIZA ORGANIZACYJNO-PRAWNYCH ASPEKTÓW  
KONTROLI W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW  
PUBLICZNYCH.**

**From the internal control to the control of management activities.  
Analysis of organizational and legal aspects in public financial sector.**

**Streszczenie**

Kontrola jest niezbędnym elementem procesu zarządzania. Występuje zatem zarówno w zarządzaniu całą gospodarką narodową, jej poszczególnymi dziedzinami oraz jednostkami organizacyjnymi, a wśród nich jednostkami sektora finansów publicznych.

W sektorze publicznym celem kontroli jest badanie zgodności postępowania z obowiązującymi aktami prawa, a także badanie efektywności i ocena faktycznych realizacji procesów zachodzących w jednostkach tego sektora, stąd obowiązkiem prowadzenia kontroli zostały objęte wszystkie jednostki sektora finansów publicznych.

Zadaniem kontroli w tym obszarze jest wykrywanie zjawisk negatywnych w działalności przede wszystkim jednostek budżetowych, ustalanie ich przyczyn, rozmiarów i skutków, wskazanie osób odpowiedzialnych za wystąpienie odchyłeń. Ważnym zadaniem jest również określenie możliwości, trybów i sposobów usunięcia negatywnych zjawisk oraz stworzenie procedur zapobiegających ich powstawaniu w przyszłości.

Współcześnie, miejsce dotychczasowej kontroli finansowej zajęła kontrola zarządcza. Ma ona charakter kontroli wewnętrznej, chociaż należy nie tylko do kierownika jednostki sektora finansów publicznych, lecz także do ministra kierującego danym działem administracji rządowej oraz do wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Wzrost znaczenia kontroli zarządczej łączy się z menadżerskim podejściem do finansów publicznych, zwłaszcza pod względem zachowania dostatecznej efektywności wydatkowania środków publicznych. Tym samym, kontrola zarządcza jest związana bezpośrednio z zarządzaniem i stanowi jedną z jego funkcji (obok planowania, organizowania i kierowania). Działania te w sferze jednostek sektora finansów publicznych przyjęto określać jako zarządzanie operacyjne lub administrowanie.

### **Summary**

The threat of crisis in public finances enforces regulations aiming at their rehabilitation especially for effective spending and controlling of both the state and European finances.

For these purposes the place of the previous financial control has been taken over by the control of management activities. It performs the role of internal control; however it is not subjected only to the manager in charge of the given sector of public finances but also to the minister responsible for the particular department of state administration and local governments.

These days the importance and significance of the control of management activities is associated with the managerial attitude to the sector of public finances with especial stress on their effective spending.

**Słowa kluczowe:** finanse publiczne, jednostki sektora finansów publicznych, kontrola wewnętrzna, kontrola zarządcza;

**Keywords:** public finances, units of the sector of public finances, internal control, Control of management activities.

Kontrola jest niezbędnym elementem procesu kierowania (zarządzania) każdym zorganizowanym działaniem ludzkim bez względu na dziedzinę, szczebel i rozmiar, na jakim jest realizowane to działanie. Występuje zatem zarówno w zarządzaniu całą gospodarką narodową, jej poszczególnymi dziedzinami oraz jednostkami organizacyjnymi, a wśród nich jednostkami sektora finansów publicznych<sup>1</sup>.

**Kontrola to porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, rozpatrywanie czegoś; dochodzenie czegoś, wnikanie, wgląd w coś; nadzór nad czymś<sup>2</sup>.**

W literaturze przedmiotu kontrola jest traktowana jako jeden z elementów cyklu sprawnego, zorganizowanego działania, obejmującego:

1. Uświadomienie sobie (i – w przypadku działania zbiorowego – przez kierownictwo członkom zespołu) rzeczywistych celów działania oraz ich wzajemnego stosunku;
2. Planowanie działania, czyli obmyślanie środków i sposobów działania dostosowanych zarówno do celów, jak i do warunków, albo inaczej, organizowanie toku działań;

---

<sup>1</sup> Por. M. Klimas, *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa 2000, s. 314.

<sup>2</sup> *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1984, t. 1, s. 1001.

3. Pozyskanie i rozmieszczenie zasobów potrzebnych do wykonywania działań, a gdyby ich pozyskanie okazało się niemożliwe, działanie uboczne zmierzające do takiego przekształcenia wewnętrznych i zewnętrznych warunków działania głównego, aby główny cel mógł być osiągnięty za pomocą zasobów będących do dyspozycji (pozyskanie zasobów można scharakteryzować również jako organizowanie w znaczeniu statycznym);
4. Realizowanie zadań: im bardziej udoskonalona struktura organizacyjna, tym bardziej powodzenie całego procesu zależy od dokładności realizacji wszystkich, chociażby pozornie drobnych, szczegółów planu działania;
5. Kontrolę realizacji, polegającą na porównaniu realizacji z odpowiednimi wzorcami i wyciągnięciu z tego porównania wniosków na przyszłość<sup>3</sup>.

Tak rozumiana kontrola, w sensie działalności, czyli w aspekcie czynnościowym posiada złożony charakter, składa się z wielu elementów. Rozumie się ją w wąskim, bądź szerokim znaczeniu.

**W wąskim rozumieniu kontrolą nazywamy** ogół czynności polegających na sprawdzeniu stanu faktycznego<sup>4</sup>.

**W szerokim rozumieniu kontrola jest** swoistą działalnością, na którą składają się następujące zasadnicze rodzaje czynności: ustalanie stanu obowiązującego (wyznażeń), ustalanie stanu rzeczywistego (wykonań), porównanie wykonań z obowiązującymi wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności, wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami<sup>5</sup>, a jak podkreślają niektórzy autorzy również - w razie potrzeby – zainicjowanie odpowiednich decyzji korekcyjnych i dostosowawczych<sup>6</sup>, czy też występowanie przeciwko zjawiskom niekorzystnym i sygnalizowanie kompetentnym jednostkom o dokonanych spostrzeżeniach<sup>7</sup> (zob. schemat1).

---

<sup>3</sup> J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1969, s. 46.

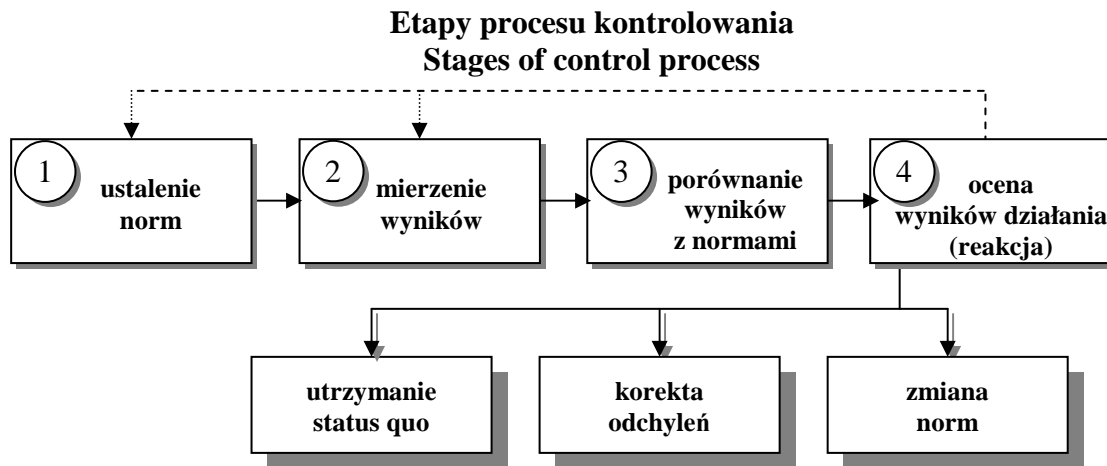
<sup>4</sup> M. Jaroszyński, *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1952, s. 12.

<sup>5</sup> L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa, organizacja i kierowanie*, PWE, Warszawa 1990, s. 24.

<sup>6</sup> B. R. Kuc, *Niektóre problemy autonomizacji kontroli*, „*Prakseologia*” 1973, nr 3-4, s. 19.

<sup>7</sup> J. Starościak, *Elementy nauki w administracji*, PWN, Warszawa 1957, s. 137.

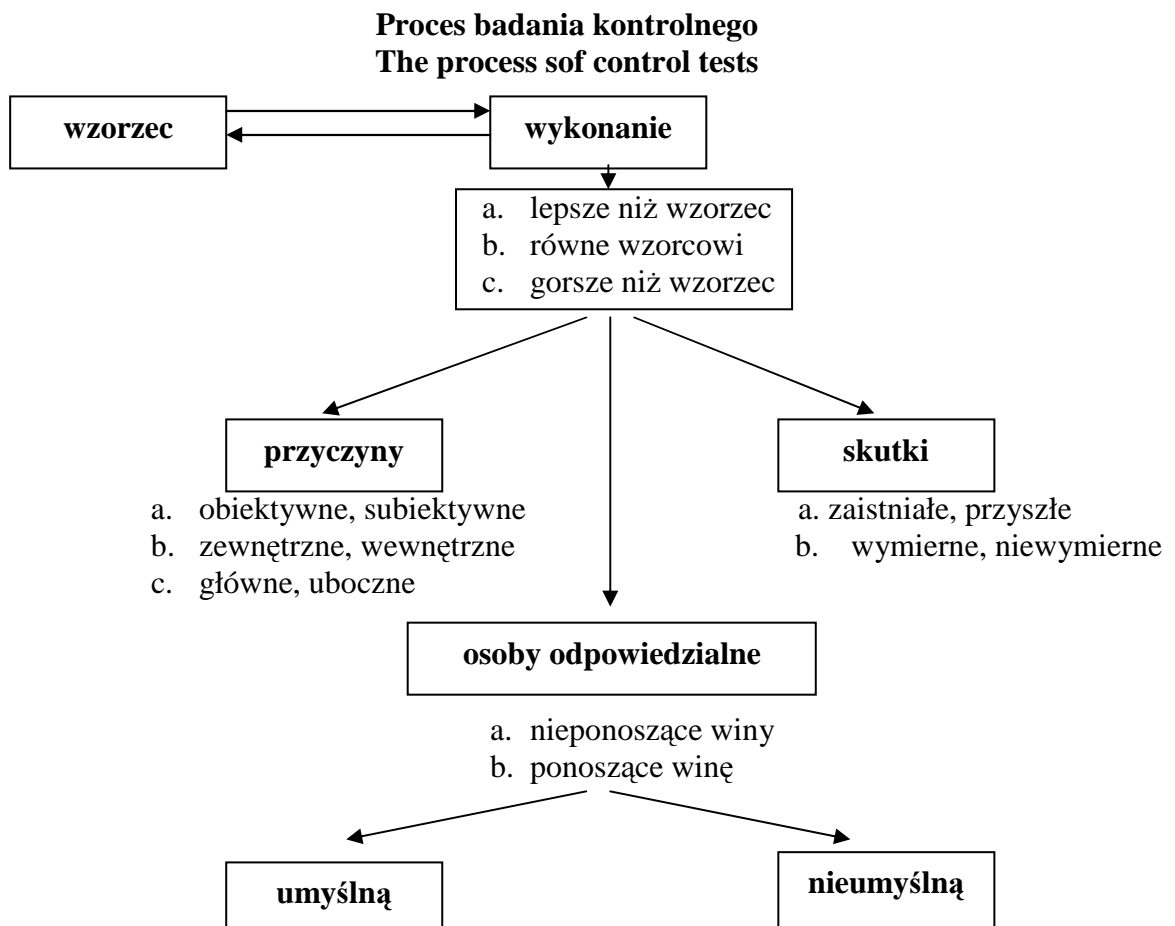
Schemat 1  
Scheme 1



Źródło: R. W. Griffin, Podstawy zarządzania organizacjami, PWN, Warszawa 2004, s. 585.

Poszczególne etapy kontroli tworzą proces kontroli, w czasie którego dokonuje się nie tylko porównania stanu rzeczywistego danej rzeczy lub sprawy z wzorcem, ale jeśli stan rzeczywisty jest gorszy od wzorca, to należy szukać tego przyczyn, ustalić osoby odpowiedzialne i doprowadzić do tego, aby stan rzeczywisty dorównywał wzorcowi lub go przewyższał (zob. schemat 2).

Schemat 2  
Scheme 2



- a. zamiar bezpośredni
- b. zamiar ewentualny

- a. lekkomyślność
- b. niedbalstwo

Źródło: K. Winiarska, A. J. Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa, ABC*, Warszawa 2004, s. 334.

**Skoro zatem kontrola jest to proces porównywania rzeczywistych rezultatów z tym, co zostało zaplanowane, oraz ocena powstałych odchyłeń, to za pomocą kontroli można określić postęp w realizacji celów i zadań organizacji, odpowiednio wcześniej podjąć działania korygujące, porównać wyniki działalności menedżerów, utrzymać dyscyplinę ekonomiczną w organizacji<sup>8</sup>.**

Zatem kontrola to regulacja działań, prowadzona w taki sposób, by ułatwić osiągnięcie przyjętych celów<sup>9</sup>.

**W sektorze publicznym celem kontroli jest** badanie zgodności postępowania z obowiązującymi aktami prawa, a także badanie efektywności i ocena faktycznych realizacji procesów zachodzących w jednostkach sektora publicznego<sup>10</sup>. Tak określony cel wskazuje na legalność działania i efektywność opisaną przez osiągnięte korzyści w stosunku do poniesionych nakładów.

**Zadaniem kontroli** w tym obszarze jest wykrywanie zjawisk negatywnych w działalności przede wszystkim jednostek sektora publicznego, ustalanie ich przyczyn, rozmiarów i skutków, wskazanie osób odpowiedzialnych za wystąpienie odchyłeń. Ważnym zadaniem jest również określenie możliwości, trybów i sposobów usunięcia negatywnych zjawisk oraz stworzenie procedur zapobiegających ich powstawaniu w przyszłości. Są to zatem zadania polegające na wykrywaniu faktów, oraz analizie i zapobieganiu ich powstawania<sup>11</sup>.

Dużą rolę weryfikacyjną spełnia kontrola przeprowadzana przez wyspecjalizowany organ pochodzący spoza struktury organizacyjnej kontrolowanego ogniwa administracji. Może być ona wykonywana przez Najwyższą Izbę Kontroli bądź przez właściwego ministra (inny organ), wojewodę lub wyspecjalizowane urzędy kontroli skarbowej. Uzupełniającą rolę odgrywa kontrola prowadzona przez organy ochrony prawa, zwłaszcza przez aparat

---

<sup>8</sup> Por. H. Buk, *Wykorzystanie budżetowania w planowaniu i kontroli finansowej*, „Serwis Finansowo Księgowy” 1998, nr 4, s. 14.

<sup>9</sup> R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004, s. 585.

<sup>10</sup> J. Uryga, A. Kośmider, *Problemy kontroli gospodarczej*, PWE, Warszawa 1984, s. 25.

<sup>11</sup> M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy*, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004, s. 158.

prokuratury i Centralne Biuro Antykorupcyjne. W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego liczy się przede wszystkim kontrola regionalnych izb obrachunkowych, które obok sprawowania nadzoru finansowego kontrolują jeszcze gospodarkę finansową i zamówienia publiczne, a ponadto kontrola wykonywana przez urzędy kontroli skarbowej, zwłaszcza w zakresie wykorzystania dotacji i udzielania zamówień finansowanych ze środków państwowych<sup>12</sup>

Publiczne zjawiska finansowe objęte są różnymi, licznymi rodzajami kontroli. Ich mnogość wynika zarówno ze zróżnicowania i braku jednolitości poglądów teoretycznych co do klasyfikowania kontroli<sup>13</sup>, jak też z różnorodności rodzajów kontroli stosowanych w praktyce gospodarczej<sup>14</sup> (zob. schemat 3).

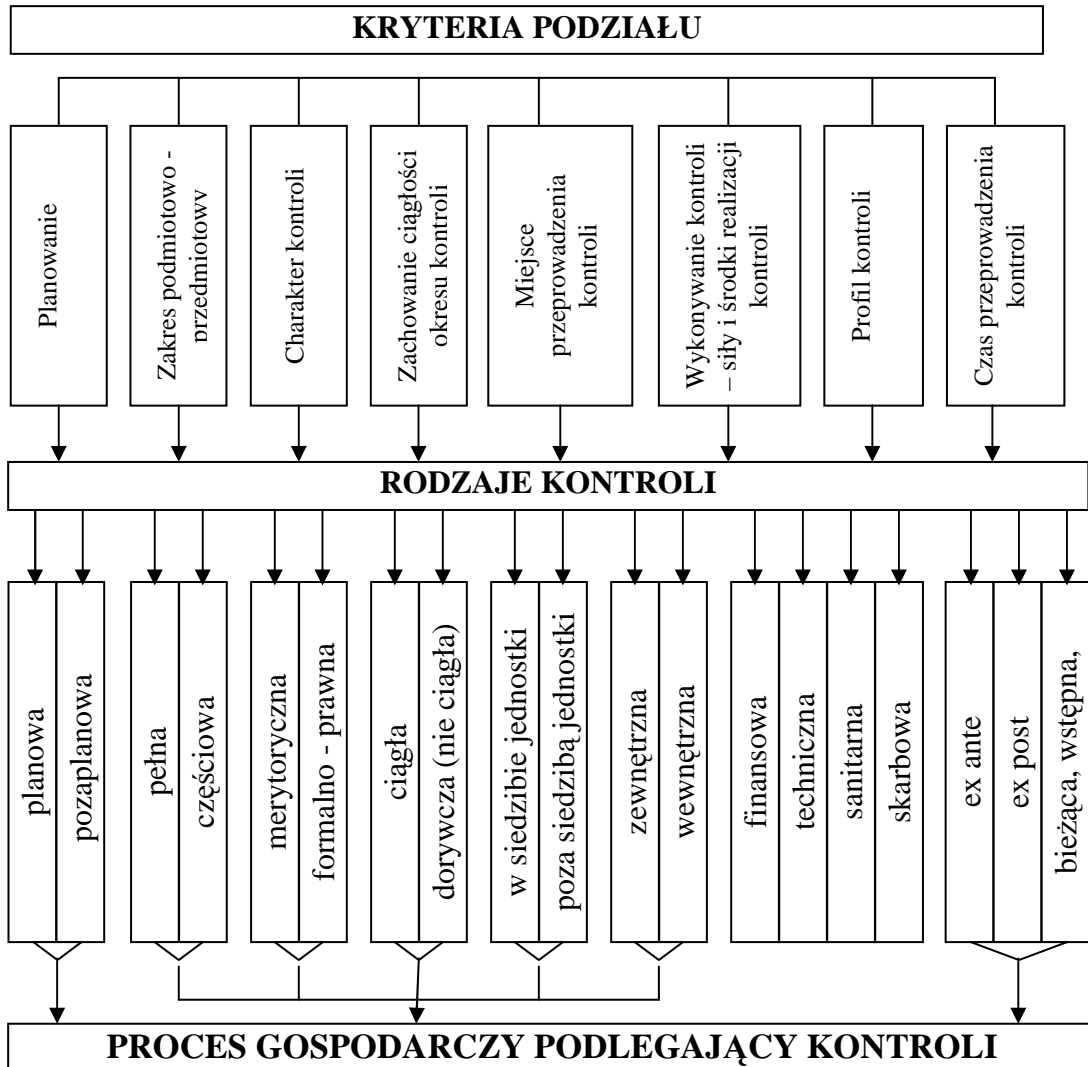
---

<sup>12</sup> R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 5, s. 4.

<sup>13</sup> Por. A. Gaweł, *Rewizja działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1964; L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1971; L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000; E. Górecki, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie rynkowym*, Wyd. Agencji Wydawniczej Interfart, Łódź 1999; E. Karwowski, *Organizacja i kontrola wewnętrzna na przykładzie spółki prawa handlowego*, Wyd. Perfekt-Audit Doradcy Finansowo-Księgowi, Gdańsk 1996; *Kontrola wewnętrzna*, praca zbiorowa zespołu Price Waterhouse Coopers, Wyd. Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999; Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 1998; K. Wierzbicki, *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Wyd. UNIVERS-D.K.M., Warszawa-Zielona Góra 1996; M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001; A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej Polskiej*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2004.

<sup>14</sup> Por. Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s. 15.

**Rodzaje kontroli według przyjętych kryteriów podziału**  
**Types of control according to accepted criteria for allocating**



Źródło: M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001, s. 69.

Jednak liczba rodzajów kontroli, wymienianych w literaturze przedmiotu przez różnych autorów, nie odgrywa większej roli, gdyż w każdym wypadku zależy ona od przyjętego kryterium podziału oraz liczby rozpatrywanych przypadków<sup>15</sup>.

**Z punktu widzenia kryterium wykonawców kontroli** (sił i środków potrzebnych do jej wykonania) wyróżniamy wykonawców kontroli wewnętrznej i zewnętrznej.

**Kontrola wewnętrzna, to kontrola ekonomiczna sprawowana przez samą jednostkę gospodarczą, przez jej własnych pracowników, kierowników, czy inne osoby**

<sup>15</sup>M. Wasylko, *Kontrola finansowa...*, op. cit., s. 64.

**funkcyjne.** To kontrola stanowiąca pewien przemyślany i zorganizowany system działania. Jest ona integralnie związana z zarządzaniem jednostki i stanowi ważną funkcję kierowania podmiotem gospodarczym (zob. schemat 4).

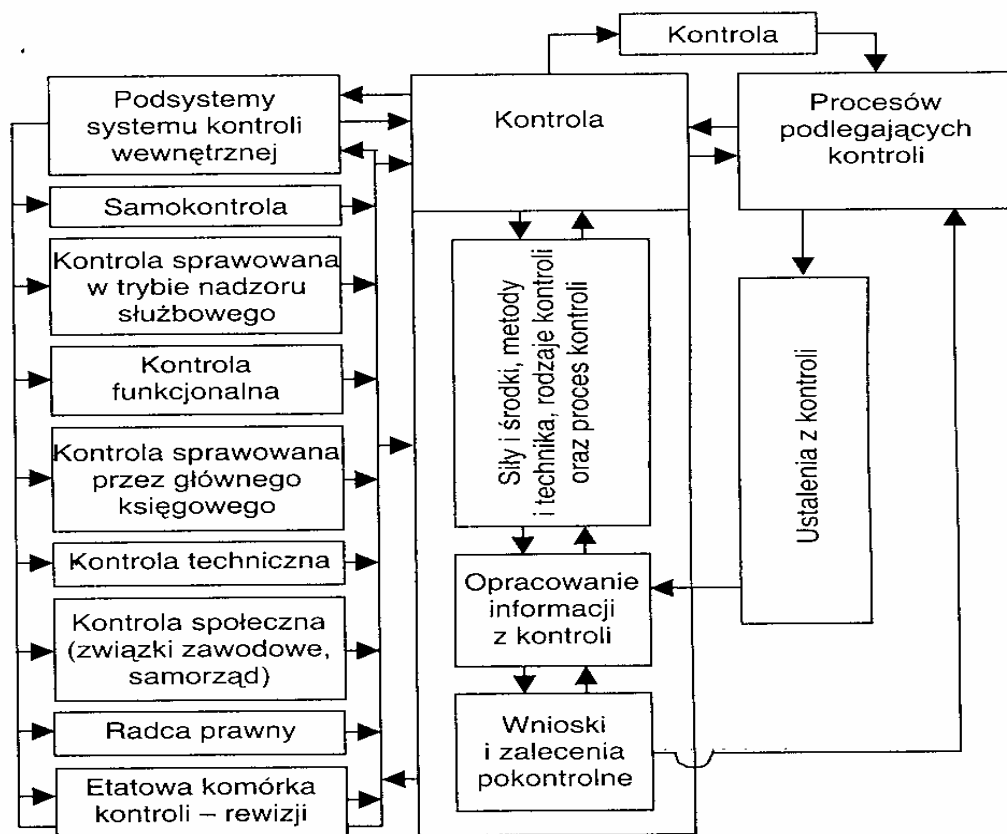
Kontrolę wewnętrzną przeprowadza się siłami i środkami danego podmiotu (np. jednostki sektora finansów publicznych).

Schemat 4

Scheme 4

**Koncepcja systemu kontroli wewnętrznej**

**The concept of the internal control system**



Źródło: M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001, s. 137.

W modelu gospodarki rynkowej, przy naturalnej tendencji ograniczania kontroli zewnętrznej, kontrola wewnętrzna, szczególnie w sektorze publicznym nabiera istotnego - priorytetowego znaczenia. Wynika to przede wszystkim z tego, że:

1. Kontrola wewnętrzna - stanowiąca element składowy organizacji i zarządzania daną jednostką – może być objęty całokształt jej działalności, a więc związane



z tą działalnością wszystkie problemy ekonomiczne, techniczne, finansowo-księgowe, prawno-organizacyjne itp.;

2. Kontrola ta – w przeciwieństwie do kontroli zewnętrznej – może być sprawowana na bieżąco, w trakcie przebiegu procesów składających się na działalność danej jednostki;
3. Znaczenie kontroli wewnętrznej rośnie wraz ze zwiększaniem się zakresu odpowiedzialności kierownictwa i pracowników jednostki za wyniki jej działalności<sup>16</sup>.

Do zbudowania prawidłowego systemu kontroli wewnętrznej oraz jej właściwego funkcjonowania niezbędne jest – oprócz konieczności uwzględnienia wymagań związanych z tworzeniem prawidłowo funkcjonującego i skutecznego systemu kontroli – w szczególności<sup>17</sup>:

1. Ustalenie zakresu i rodzaju decyzji, do których podejmowania są upoważnione poszczególne organy jednostki sektora publicznego (przedsiębiorstwa, spółki, spółdzielni) i poszczególni pracownicy, ustalenie zakresu odpowiedzialności za podjęte decyzje, jak również zakresu kontroli realizacji określonych decyzji (operacji gospodarczych, procesów gospodarczych itp.) oraz podmiotu, który ma przeprowadzić tę kontrolę;
2. Wprowadzenie prawidłowego systemu dokumentacji i ewidencji (a zwłaszcza systemu obiegu i kontroli dokumentów odzwierciedlających poszczególne rodzaje operacji gospodarczych i dokumentów zdawczo-odbiorczych) oraz ustalenie osób uprawnionych do podpisywania tych dokumentów;
3. Powierzenie pieczy nad poszczególnymi składnikami majątku ściśle określonym pracownikom (kasjerom, magazynierom, użytkownikom itp.), określenie uprawnień i obowiązków tych pracowników oraz stworzenie warunków faktycznie umożliwiających im dozór nad powierzonym mieniem,
4. Nie dopuszczenie do tego, aby pracownikowi wydającemu dyspozycje w zakresie gospodarowania składnikami majątku były powierzone równocześnie czynności polegające na wykonywaniu tych dyspozycji;
5. Sprawdzanie stanu składników majątku przez dokonywanie w obowiązującym trybie ich spisów z natury – inwentaryzacja.

---

<sup>16</sup> Por. M. Klimas, *Podręczna encyklopedia...*, op. cit., s. 326.

<sup>17</sup> Ibidem.

Takie rozumienie kontroli działającej wewnątrz jednostki powinno stanowić swego rodzaju system wczesnego ostrzegania i bezzwłocznie sygnalizować stwierdzone zagrożenia, naruszenia przepisów i zaniedbania zasad nadzoru i kontroli, niegospodarności, ewentualnie straty i nadużycia. Ponadto kontrola wewnętrzna powinna działać profilaktycznie, czyli zapobiegać niekorzystnym zjawiskom<sup>18</sup>.

Kontrola wewnętrzna to system organizacji, włączając w to postawy kierownictwa, metody, procedury oraz inne środki, które mają dawać racjonalną pewność, że osiągnane są cele ogólne. Podobną definicję podaje Raport COSO<sup>19</sup>, zgodnie z którym kontrola wewnętrzna to proces wykonywany przez pracowników jednostki w celu osiągnięcia określonych celów. Analogicznie kontrola wewnętrzna rozumiana jest przez Instytut Audytorów Wewnętrznych, według którego kontrola (wewnątrz organizacji), to każde działanie podejmowane przez kierownictwo, mające na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia wyznaczonych celów. Oznacza to, że tak pojmowana kontrola jest nieodłącznie związana z zarządzaniem daną jednostką<sup>20</sup>.

Istotę kontroli wewnętrznej oddaje również definicja wypracowana przez INTOSAI: „...kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte”.

Według „Standardów kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej”: „Kontrola wewnętrzna obejmuje całość zasad i procedur przewidzianych i przyjętych przez kierownictwo jednostki, aby uzyskać zapewnienie, że:

- jednostka osiąga swoje cele w sposób oszczędny, wydajny i efektywny,
- jednostka działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi i wytycznymi kierownictwa,
- zasoby rzeczowe i informacyjne jednostki są chronione,
- zapobiega się i wykrywa błędy i nieprawidłowości,
- informacje finansowe i zarządcze są rzetelne i tworzone terminowo”.

---

<sup>18</sup> Por. Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element...*, op. cit., s. 10.

<sup>19</sup> Raport COSO to wydany w 1992 roku przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (ang. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission - COSO) raport: *Kontrola wewnętrzna - Zintegrowana Koncepcja Ramowa*. Raport przedstawia koncepcję kontroli wewnętrznej możliwą do wdrożenia w dowolnym podmiocie, niezależnie od jego wielkości i formy organizacyjno-prawnej; por. *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, raport Komitetu Organizacji Sponsorujących TREADWAY (COSO), wyd. Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1999.

<sup>20</sup> Por. Materiały z III Międzynarodowego Kongresu Kontroli i Audytu Wewnętrznego, Kraków 17-18 czerwca 2004 r., na temat: *Kontrola i Audyt w procesach zapobiegania i wykrywania oszustw w Polsce po wejściu do Unii Europejskiej*, wystąpienie Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego: *Rola kontroli finansowej (wewnętrznej) i audytu wewnętrznego w zapobieganiu niepożądanym zjawiskom (patologie, korupcja, nadużycia zawodu itp.)*, materiał publikowany na stronach internetowych Ministerstwa Finansów ([www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl)), s. 1.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w polskiej administracji publicznej termin „kontrola wewnętrzna” postrzegany jest głównie jako określenie kontroli typu instytucjonalnego, nastawionej głównie na wykrywanie nieprawidłowości i osób za nie odpowiedzialnych. Nie sposób nie zauważyć różnicy pomiędzy tak postrzeganą kontrolą wewnętrzną a kontrolą wewnętrzną określoną w międzynarodowych standardach. W pewnym uproszczeniu można powiedzieć, że głównym przedmiotem zainteresowania kontroli instytucjonalnej jest działalność jednostki w ujęciu historycznym. Natomiast współczesne koncepcje kontroli wewnętrznej wyznaczają jako główny cel wspieranie zarządzających w osiągnięciu celów wyznaczonych dla organizacji.

Jednak współczesne rozumienie kontroli wewnętrznej ewaluowało w kierunku przeorientowania jej w kontrolę finansową, co w dużej mierze zostało wyznaczone uczestnictwem Polski w Unii Europejskiej.

Chęć członkostwo Polski w Unii Europejskiej wymagała przywiązywania dużej wagi do ochrony interesów finansowych zarówno narodowych (w wymiarze publicznym), jak i całej Wspólnoty, przede wszystkim w zakresie dyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków pochodzących z Unii Europejskiej oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym.

Jeszcze przed przystąpieniem do Unii Europejskiej Komisja Europejska zobowiązała wszystkie kraje kandydackie, w tym i Polskę do zbudowania nowoczesnego systemu, zapewniającego gospodarność i efektywność procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem.

Waga tych zagadnień podkreślona została już w trakcie negocjacji akcesyjnych poprzez umieszczenie (w osobnym, 28 rozdziale)<sup>21</sup> kwestii szeroko pojętej „kontroli finansowej”, m.in. na skutek ocen zawartych w planie działania na rzecz silniejszej i rozszerzonej Unii – Agenda 2000<sup>22</sup>.

W dokumencie tym Komisja Europejska wyraźnie stwierdziła, że „organy kontroli wewnętrznej i zewnętrznej jako takie jeszcze nie osiągnęły dostatecznego poziomu

---

<sup>21</sup> Otwarcie negocjacji w obszarze „Kontrola finansowa” nastąpiło 6 kwietnia 2000 roku, a ich zakończenie 14 czerwca 2000 r. Polska nie występowała o rozwiązanie przejściowe, akceptując całość dorobku prawnego UE i zobowiązując się do jego wdrożenia do dnia uzyskania członkostwa.

<sup>22</sup> Agenda 2000 – dokument opracowany przez Komisję Europejską, ogłoszony w Parlamencie Europejskim po zakończeniu konferencji międzynarodowej w 1997 r. Dokument przedstawia cele i politykę UE na przełom wieków. Strategia rozwojowa zakładała wzmocnienie UE i rozszerzenie jej granic poprzez objęcie Europy Wschodniej procesami integracyjnymi. Komisja po analizie przygotowań 10 państw Europy Środkowowschodniej kandydujących do UE, rekomendował rozpoczęcie negocjacji z Węgrami, Polską, Estonią, Czechami i Słowenią. Pozostałe kraje nie zostały wykluczone z procesu integracji, wskazano im jedynie niezbędne warunki do spełnienia.

*skuteczności i nie można ich uznać za kompatybilne z ogólnie przyjętymi normami europejskimi – zarówno na poziomie Państw Członkowskich, jak i Wspólnoty. (...) Proces wdrażania systemów kontroli finansowej wymagać będzie znacznego wysiłku ze strony polskiej administracji. (...) Z punktu widzenia skuteczności administracji jest istotne, aby w jej łonie istniał wyraźny podział na kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną”.*

*Aquis communautaire* nakładały na stronę polską nieliczne obowiązki dotyczące audytu zewnętrznego, stawiały natomiast liczne i określone wymogi związane z wewnętrzną kontrolą finansową, zwłaszcza w sektorze finansów publicznych. Wymogi te dotyczyły m.in.: opracowania i wdrożenia właściwych systemów zarządzania finansowego i kontroli; celowości wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla gremiów kierowniczych; metodologii wytyczania ścieżek audytu; konieczności przyswojenia międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Zobowiązanie to zostało wykonane przez stronę polską w wyniku uchwalenia **nowelizacji ustawy o finansach publicznych<sup>23</sup>, na mocy której od 1 stycznia 2002 r. rozpoczęto wdrażanie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej<sup>24</sup>.**

Tym samym, kontrolę w sektorze publicznym łączy się z zasadą zawartą w ustawie o finansach publicznych, a dotyczącą sposobu wykonania działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji podjętych celów i zadań, które winny być wykonane w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy<sup>25</sup>. Oznacza to racjonalne działanie, czyli charakteryzujące się łądem i sprawnością.

Projektodawca uzasadniając potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań koniecznością dostosowania do rozwiązań unijnych, a ich brak możliwością złamania zobowiązań negocjacyjnych wyszedł z założenia że panaceum na nieskuteczne wykonywanie zadań przez istniejące organy administracji i kontroli jest powołanie nowego podmiotu kontrolnego i rozbudowanej struktury kontrolnej oraz wprowadzenie do naszego języka prawnego nowego, międzynarodowego pojęcia „audytu” oraz „kontroli zarządczej”, odpowiadającej

---

<sup>23</sup> Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU 2001, nr 102, poz. 1116).

<sup>24</sup> Por. A. Kubik, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, w Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, pod red. B. Kuca, L. Smolaka, Wyd. MSWiA, Warszawa 2004, s. 163-165 oraz A. Kubik, *Funkcjonowanie Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej w Polsce*, „Kontrola Państwa” 2005 nr 1, s. 71.

<sup>25</sup> Por. art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (ale także: art. 28 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych i art. 35 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych).

angielskiemu określeniu „*to control - kierować, sterować*”. Uzasadnienie do projektu ustawy wskazywało bowiem, że istnieje już kontrola wewnętrzna, lecz działania podmiotów kontrolujących oceniane zostały negatywnie; w szczególności podkreślano, że „...*brakuje jednolitej struktury oraz metodyki działań i ich niezależności funkcjonalnej, brakuje sformalizowanych reguł postępowania, dotyczących wszczęcia postępowań kontrolnych, nie istnieje jednolita strategia zatrudniania nowych pracowników, brakuje programu szkoleń*”, a według NIK występuje „...*mała liczba zawiadomień kierowanych do komisji orzekających w sprawie o naruszenie dyscypliny budżetowej w stosunku do liczby faktycznych naruszeń*”<sup>26</sup>.

U źródeł przyjętych rozwiązań dotyczących kontroli finansowej i audytu wewnętrznego legło dążenie – wynikające z niekwestionowanych potrzeb - do rozszerzenia instrumentów kontrolnych i nadzorczych w celu wzmocnienia **racjonalności, przejrzystości i odpowiedzialności** w odniesieniu do wszelkich działań podejmowanych w sferze zarządzania i wydatkowania środków publicznych. Dążenia stymulowały zarówno negatywne oceny skuteczności istniejących mechanizmów kontroli wewnętrznej dotyczących gospodarowania środkami publicznymi, jak również konieczność nadążania za wymogami i standardami istniejącymi na świecie, a szczególnie w Unii Europejskiej, w zakresie kontroli gospodarowania „*groszem publicznym*”<sup>27</sup>.

**Zgodnie z ówczesną ustawą o finansach publicznych<sup>28</sup> kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem** i obejmowała:

1. Przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków<sup>29</sup>,
2. Badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych,

---

<sup>26</sup> Por. E. Chojna-Duch, *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*, „*Kontrola Państwowa*” 2002, nr 1 (Numer specjalny), s. 6.

<sup>27</sup> Por. J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „*Kontrola Państwowa*” 2003, nr 3, s. 14.

<sup>28</sup> Por. art. 35a Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych* (DzU 1998, nr 155, poz. 1014) i art. 47 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (DzU 2005, nr 249, poz. 2104).

<sup>29</sup> W ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych również znajdowało się zapewnienie przestrzegania procedur kontroli.

3. Prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów.

Na podstawie zapisów ustawowych można jednak stwierdzić, iż<sup>30</sup>:

1. Kontrola finansowa ma nie tylko charakter kontroli wewnętrznej, lecz także kontroli finansowej. Ta zaś, według dotychczasowych osiągnięć teorii i stosowanej praktyki w tym względzie, należy do licznych podmiotów, w tym do: Sejmu, NIK, regionalnych izb obrachunkowych, organów kontroli skarbowej, organów podatkowych i celnych<sup>31</sup>;
2. Pojęcie kontroli finansowej służy raczej odróżnieniu jej od pojęcia audytu wewnętrznego, zawartego w dalszych regulacjach ustawy. W literaturze przedmiotu pojęcie kontroli finansowej ujmuje się nieco inaczej. Dlatego zapis ten należałoby traktować raczej jako przepis określający przedmiot kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, niż jako pojęcie tej kontroli. Zwraca uwagę także i to, iż w porównaniu do przedmiotu kontroli, o której mowa w ustawie wymienia się nieco inne obiekty kontroli (np. zaciąganie zobowiązań finansowych, udzielanie zamówień publicznych), natomiast nie wymienia się już czynności związanych z gospodarowaniem mieniem;
3. Zakres przedmiotowy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych rozciąga się także na procesy związane z gospodarowaniem mieniem, przez co należy rozumieć nie tylko rozporządzanie mieniem pod względem finansowym, lecz także całokształt uprawnień i obowiązków danej jednostki sektora finansów publicznych, w stosunku do znajdujących się w jej władaniu składników majątkowych;
4. Procedury, o których jest mowa w ustawie nawiązują do standardów kontroli finansowej.

Można zatem stwierdzić, że w omawianym okresie **wdrażanie przepisów z zakresu kontroli finansowej było elementem procesu przeorientowania kontroli wewnętrznej, ujmowanej tradycyjnie, w kierunku wyznaczonym przez międzynarodowe standardy.**

---

<sup>30</sup> Por. C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2003, s. 124.

<sup>31</sup> Por. L. Kurowski, E. Ruśkowoski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa...*, op. cit., s. 224, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowsskiego..., op. cit., s. 309.

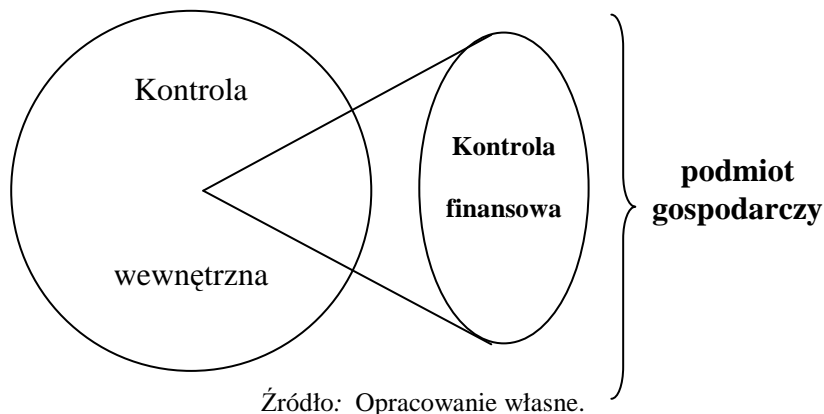
W świetle powyższego zgodnie z polskimi „Standardami kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”<sup>32</sup> „kontrolę finansową w jednostkach sektora finansów publicznych można określić jako część systemu kontroli wewnętrznej, dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem”. (zob. schemat 5).

Schemat 5

Scheme 5

**Miejsce współczesnej kontroli finansowej w kontroli wewnętrznej**

**The Place of the modern financial control in the internal control**



Takie pojmowanie kontroli finansowej przedstawione jest również w kolejnym, wydanym dzień później „ministerialnym” dokumencie<sup>33</sup>, gdzie kontrola finansowa określana jest również: „dokładniej - jako – *wewnętrzna kontrola finansowa*”.

Jednym z istotnych elementów systemu kontroli finansowej są procedury, za pomocą których wprowadzane są w jednostce formalne mechanizmy kontrolne. Procedury takie, zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, powinny funkcjonować w każdej jednostce sektora finansów publicznych.

Należy jednak podkreślić, że kontrola finansowa nie ogranicza się wyłącznie do mechanizmów kontrolnych, instrukcji czy procedur. Są one bardzo istotne, ale system kontroli finansowej w jednostce stanowi integralną całość łącznie z trudniej uchwytynymi, tzw. miękkimi elementami kontroli, takimi jak: postawy etyczne kierownictwa

<sup>32</sup> Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych - wydane jako załącznik do Komunikatu Nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. (DzUrz Ministerstwa Finansów 2003, nr 3, poz. 13 oaz Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów nr 1 z 2003 r.), s. 3.

<sup>33</sup> Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003, s. 4.

i pracowników, kompetencje, styl zarządzania, sposób komunikacji. Miękkie elementy systemu kontroli mają bardzo istotny wpływ na jego skuteczność.

System kontroli finansowej jako określona całość ma podstawowe znaczenie z zapobieganiu nieprawidłowościom w funkcjonowaniu jednostki, głównie jednak w zapewnianiu, że działalność jednostki będzie prawidłowa.

**Obowiązkiem wprowadzenia kontroli finansowej zostały objęte wszystkie jednostki sektora finansów publicznych.**

Zdecentralizowanie systemu kontroli finansowej stwarzało możliwość poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie jednostek, w szczególności w zakresie zwiększenia skuteczności realizacji zadań finansowych ze środków publicznych.

Współcześnie, dotychczas funkcjonujące w prawie i praktyce wykonywania zadań w sektorze publicznym pojęcie „*kontroli finansowej*”, oparte o normy zawarte w ustawie z 2005 r. o finansach publicznych<sup>34</sup>, ze względu na potrzebę zwiększenia zakresu i skuteczności kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych zatopione zostało szerszym znaczeniowo określeniem „*kontrola zarządcza*”, wprowadzonym zapisami ustawy o finansach publicznych<sup>35</sup> z 2009 r.

**Tym samym, miejsce dotychczasowej kontroli finansowej zajęła kontrola zarządcza. Ma ona charakter kontroli wewnętrznej, chociaż należy nie tylko do kierownika jednostki sektora finansów publicznych, lecz także do ministra kierującego danym działem administracji rządowej oraz do wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego<sup>36</sup>.**

W nowej ustawie z 2009 r. poświęcono kontroli zarządczej odrębny 6 rozdział ustawy (art. 68-71), który zawiera podstawy organizacji kontroli, jej cele oraz kryteria i zawarty jest w dziale „*Zasady finansów publicznych*”.

**Według ustawy, kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ustawa określa ponadto, że celem kontroli zarządczej jest zapewnienie jej:**

1. Zgodności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
2. Skuteczności i efektywności działania,
3. Wiarygodności sprawozdań,

---

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 2005, nr 249, poz. 2104).

<sup>35</sup> Por. art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2009, nr 157, poz. 1240).

<sup>36</sup> Por. C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12, s. 14.



4. Ochrony zasobów,
5. Przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
6. Efektywności i skuteczności przepływu informacji,
7. Zarządzania ryzykiem.

Wzrost znaczenia kontroli zarządczej łączy się z menadżerskim podejściem do finansów publicznych, zwłaszcza pod względem zachowania dostatecznej efektywności wydatkowania środków publicznych. **Kontrola zarządcza jest związana bezpośrednio z zarządzaniem, stanowi jedną z jego funkcji (obok planowania, organizowania i kierowania), które w sferze jednostek sektora finansów publicznych nazywa się też zarządzaniem operacyjnym lub administrowaniem.** Jego przedmiotem są zasoby ludzkie, finansowe, majątkowe, archiwalne itp. oraz czynniki zapewniające sprawne funkcjonowanie jednostki organizacyjnej (jakość, koszty, ryzyko) Kontrola zarządcza umożliwia weryfikację sprawności zarządzania w ujęciu kompleksowym, obejmuje więc całą działalność jednostki organizacyjnej. Z uwagi na bezpośredni związek z zarządzaniem, wykracza poza ramy tradycyjnie pojętej kontroli wewnętrznej<sup>37</sup>.

Tym samym, kontrola zarządcza nie stanowi jednorazowego zdarzenia o wyjątkowym charakterze, lecz jest zbiorem wielu czynności wykonywanych przez kierownika jednostki organizacyjno-prawnej, jej organ zarządzający, kierowników komórek organizacyjnych, głównego księgowego i poszczególnych pracowników w toku bieżącej działalności jednostki, które tworzą system kontroli zarządczej. Jego elementy wbudowane są w strukturę, procedury funkcjonowania i praktykę jednostki organizacyjnej. Czynności i mechanizmy kontrolne stanowią integralną część poszczególnych procesów i operacji prowadzonych w jednostce, na przykład: wypłat wynagrodzeń, dokonywania zamówień publicznych, dokonywania płatności za usługi i dostawy, pobierania dochodów, sporządzania sprawozdań, gospodarowania mieniem jednostki, wydawania wyposażenia technicznego, przeprowadzania inwentaryzacji.

Z kontrolą zarządczą łączy się też samokontrola.

**Samokontrola** to kontrola nad sobą, obserwowanie, kontrolowanie własnej pracy, postępowania<sup>38</sup>. Polega ona na kontrolowaniu samego siebie, swojego stanowiska pracy, powierzonego majątku, prowadzonej dokumentacji i ewidencji, wykonywanych obowiązków oraz ogólnego ładu. Dotyczy to wszystkich pracowników bez względu na zajmowane

---

<sup>37</sup> R. Szostak, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 5.

<sup>38</sup> *Maty słownik języka polskiego*, Warszawa 1968, s. 733.

stanowisko pracy. Każdy przecież spełnia określone funkcje i wykonuje obowiązki w podmiocie gospodarczym, powinien więc to robić dobrze<sup>39</sup>.

Samokontrola to proces świadomie inicjowany przez jednostkę, dzięki któremu osiąga ona zgodność między własnym działaniem (rezultatem) a odpowiednim wzorcem<sup>40</sup>. Samokontrola jest podstawowym ogniwem systemu kontroli wewnętrznej. Chroni ona interesy pracownika, właściciela i pracodawcy, jeśli istnieje zbieżność interesów tychże osób (co bynajmniej nie jest prostym zagadnieniem)<sup>41</sup>.

Samokontrola to podstawowy podsystem kontroli wewnętrznej, który poprzez właściwe dla danego podmiotu rozwiązania systemowe zapewnia sprawdzanie na bieżąco indywidualnej działalności (zwłaszcza postępowanie) na danym stanowisku pracy, przez co zapewnia racjonalny przebieg procesów gospodarczych oraz skutecznie oddziałuje na funkcjonowanie otoczenia sprzężonego z funkcjami realizowanymi przez samokontrolerów<sup>42</sup>.

Istotą samokontroli jest także takie powiązanie organizacyjne czynności wykonawczych z kontrolą, które zmuszało by pracowników do bezwzględnego przestrzegania zasad kontroli wewnętrznej. Każdy pracownik – pełniący funkcje wykonawcze, czy też kontrolne – musi być przekonany o tym, że jakiegokolwiek uchybienie w jego pracy spotka się z reakcją ze strony drugiego pracownika oraz kierownictwa. Przy prawidłowej organizacji samokontroli każdy wypadek niedbalstwa lub wadliwego wykonania pracy jest natychmiast ujawniany, co wywołuje u pracowników przeświadczenie, że są oni rzeczywiście odpowiedzialni za swoją pracę. Jednocześnie samokontrola ułatwia zrozumienie istoty i celu wykonywania czynności, jak też związku tych czynności z całością pracy administracyjnej<sup>43</sup>.

**Trzeba jednak podkreślić, że samokontrola, wbrew sugestii etymologicznej, nie oznacza tylko kontroli samego siebie. Jako podsystem systemu kontroli wewnętrznej, samokontrola funkcjonuje w obszarze gospodarki w określonych warunkach i tak jak każdy inny rodzaj kontroli odnosi się do całego systemu działalności gospodarczo-finansowej danego podmiotu, choć nie tylko, bo również do techniki, organizacji rachunkowości itd.**<sup>44</sup>.

---

<sup>39</sup> E. Górecki, *Kontrola wewnętrzna...*, op. cit., s. 19.

<sup>40</sup> S. Kałużny, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie. Kompendium wiedzy dla kontrolujących i kontrolowanych*, Wyd. Kwantum, Warszawa 1997, s. 51.

<sup>41</sup> S. Nahotko, *Kontrola finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem w aspekcie standardów europejskich*, Oficyna Wydawnicza Ośr. Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000, s. 228.

<sup>42</sup> M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system...*, op. cit., s. 145.

<sup>43</sup> E. Terebuch, *Zasady wewnętrznej kontroli finansowo-księgowej w przedsiębiorstwach transportowych*, Warszawa 1965, s. 101.

<sup>44</sup> Por. M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system...*, op. cit., s. 145.

Samokontrola stanowi jedną z powinności pracowniczo-służbowych, chroni przed nieprawidłowościami, a jej zaniedbanie jest zagrożone odpowiedzialnością służbową, za naruszenie dyscypliny finansów publicznych lub nawet karną.

Przejawem kontroli zarządczej jest kontrola operacyjna, sprawowana z upoważnienie kierownika jednostki sektora finansów publicznych przez głównego księgowego tej jednostki<sup>45</sup>.

**Główny księgowy dokonuje wstępnej kontroli dokumentów, kontroli *ex ante*.** Dowodem dokonania kontroli jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji.

Warto zauważyć, iż podpis złożony przez głównego księgowego jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych na dokumentach dotyczących danej operacji jest dowodem dokonania przez niego wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym jednostki i wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Stanowi on zatem podstawowe ogniwo wstępnej kontroli zarządczej realizowanej w jednostce.

Ponadto złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza wyłącznie, że:

1. Nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości merytorycznej tej operacji i jej zgodności z prawem;
2. Nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów, dotyczących tej operacji;
3. Zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym oraz harmonogramie dochodów i wydatków, a jednostka posiada środki finansowe na ich pokrycie.

Podpis osoby merytorycznie odpowiedzialnej za dokonanie wydatków i podpis głównego księgowego dają kierownikowi jednostki podstawę dokonania wstępnej oceny celowości dokonywanego wydatku i gwarancję jego oszczędnego charakteru oraz terminowej realizacji. Hermetyzuje to ponadto procedury kontroli zarządczej jednostki.

**Warto jednak podkreślić, iż obowiązek zorganizowania adekwatnej kontroli zarządczej, czyli odpowiedniej do zakresu działania i organizacji wewnętrznej jednostki, obciąża jej kierownika.** Odpowiada on bowiem za całą działalność, zwłaszcza za

---

<sup>45</sup> Por. art. 54, ust 3 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2009, nr 157, poz. 1240).

gospodarkę finansową<sup>46</sup> i zamówienia publiczne<sup>47</sup>. Kierownik może powierzyć niektóre ze swoich obowiązków zastępcy, księgowemu lub innym pracownikom jednostki, nie dotyczy to jednak powinności kontrolnych. Do wyłącznych kompetencji organu zarządzającego zalicza się reprezentowanie jednostki na zewnątrz, sprawowanie kontroli zarządczej, nadzorowanie sprawozdawczości budżetowej, a także składanie oświadczeń woli (zaciąganie zobowiązań), gdy nic innego nie wynika z udzielonych mu upoważnień<sup>48</sup>. Oznacza to, że kierownik ma obowiązek nie tylko zorganizować odpowiednią kontrolę, ale i sprawować ją osobiście lub kierować jej wykonywaniem. W mniejszych jednostkach może ją sprawować wraz z głównym księgowym, natomiast w większych jest konieczne dopuszczenie do czynności kontrolnych innych osób, w charakterze pomocników. Jeśli nawet funkcjonuje wyspecjalizowany zespół kontroli wewnętrznej, działa on w ramach kompetencji kontrolnych kierownika jednostki, w jego imieniu i na jego odpowiedzialność<sup>49</sup>.

**Dlatego jednym z warunków efektywnej kontroli zarządczej jest racjonalne operowanie uprawnieniami przekazywanymi podległym pracownikom.** Kierownik jednostki powinien wyczerpująco określić zadania i tryb pracy podległych mu komórek organizacyjnych, a także zakres obowiązków poszczególnych pracowników, w sposób zapewniający przejrzystość funkcjonowania i indywidualizację odpowiedzialności za powierzone czynności. Odpowiedzialność podwładnego, także dyscyplinarna za powierzone czynności (do samodzielnego wykonania), działa prewencyjnie, ponadto z korzyścią dla samego kierownika, w mniejszym stopniu narażonego na odpowiedzialność za dopuszczenie do uchybień<sup>50</sup>.

**W celu stworzenia uporządkowanego zbioru wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej, opracowanie i wydane zostały „Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”.**

To przepisy ustawy zobowiązały ministra finansów do ogłoszenia w formie komunikatu standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodnych z międzynarodowymi standardami. Taki komunikat - nr 23 z 16 grudnia 2009 r. - ukazał się

---

<sup>46</sup> Por. art. 53, ust 1 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2009, nr 157, poz. 1240).

<sup>47</sup> Por. art. 18, ust. 1 Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (DzU 2004, nr 19, poz. 177).

<sup>48</sup> Por. E. Kowalczyk, *Odpowiedzialność kierownika i głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych w zakresie rachunkowości i gospodarki finansowej*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 160 i L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.

<sup>49</sup> R. Szostak, *Kontrola zarządcza...*, *op. cit.*, s. 9.

<sup>50</sup> *Ibidem*, s. 10.

w Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84. Ich celem jest promowanie wdrażania spójnego i efektywnego modelu kontroli zarządczej, który jest zgodny z międzynarodowymi standardami tego rodzaju kontroli.

Przygotowane przez Ministra standardy kontroli zarządczej podejmują próbę porządkowania systemu tej kontroli, który powinien opierać się na dwóch poziomach.

Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie jest odpowiedzialny kierownik jednostki. W ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej, a także na poziomie JST jako całości (II poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w JST na tym poziomie odpowiada wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.

### **System kontroli zarządczej obejmuje pięć obszarów:**

1. **Środowisko wewnętrzne**, które dotyczy systemu zarządzania jednostką i jej zorganizowania jako całości, a obejmuje takie elementy, jak: uczciwość i inne wartości etyczne, kompetencje zawodowe (poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenie) kierownictwa i pracowników, zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych, identyfikację tzw. zadań wrażliwych (czyli takich, przy których wydawana decyzja jest związana z dużym stopniem uznaniowości urzędnika),
2. **Zarządzanie ryzykiem**, służące zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki poprzez: określanie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka, analizę ryzyka, reakcję na ryzyko i działania zaradcze; oznacza zatem koncentrację na identyfikacji i pomiarze szans i zagrożeń dotyczących definiowanych na potrzeby dokumentów strategicznych, budżetu zadaniowego, jednostkowych planów działalności mierzalnych celów,
3. **Mechanizmy kontroli** stanowiące odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć poprzez: dokumentowanie systemu tej kontroli, dokumentowanie, rejestrowanie i zatwierdzanie (autoryzację) operacji gospodarczych, podział kluczowych obowiązków, weryfikowanie operacji gospodarczych przed i po realizacji oraz przez inwentaryzację, nadzór w ramach hierarchii służbowej,

rejestrwanie odstępstw od procedur, instrukcji lub wytycznych, utrzymanie ciągłości działalności, selektywny i kontrolowany dostęp osób do zasobów (ochrona zasobów) finansowych, materialnych i informacyjnych, a także poprzez mechanizmy kontroli systemów informatycznych, takie jak kontrola dostępu do zasobów informatycznych i oprogramowania systemowego, kontrola tworzenia i zmian aplikacji oraz kontrola dostępu do poszczególnych aplikacji, podział obowiązków umożliwiające wykrywanie i korygowanie błędów, zapewnienie ciągłości działania systemu informatycznego;

4. **Informację i komunikację**, dotyczącą zapewnienia pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, a także zapewnienia efektywnego – zapewniającego przepływ informacji i właściwe ich zrozumienie przez odbiorców – systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej;
5. **Monitorowanie i ocenę systemu kontroli** z punktu widzenia bieżącej oceny skuteczności systemu kontroli i jego poszczególnych elementów, rozwiązywania pojawiających się problemów przez wszystkich pracowników zgodnie z ich kompetencjami, w tym również poprzez samoocenę i audyt wewnętrzny.

Nie ulega wątpliwości, iż osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych powinny wykorzystać te standardy do tworzenia oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Warto jednak pamiętać, iż przy wdrażaniu wytyczonego w standardach modelu kontroli zarządczej należy uwzględnić specyficzne zadania jednostki oraz warunki, w których jednostka działa.

Regulacje dotyczące obligatoryjnej dla jednostek sektora finansów publicznych kontroli zarządczej nabrały moc ustawową i zostały zawarte w ustawie o finansach publicznych. Pod względem przedmiotowym kontrola zarządcza wykracza daleko poza ramy stosowanej do niedawna kontroli finansowej, nadal jednak kwestie finansowe stanowią podstawowy przedmiot i cel tej kontroli, uzasadniając umiejscowienia tych regulacji w ustawie o finansach publicznych. **Nowe unormowania zmierzają do naprawy finansów publicznych, zwłaszcza w zakresie efektywności wydatkowania środków publicznych i sprawnej kontroli, także w zakresie środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.** Wynikają one również z potrzeby doskonalenia systemu kontroli zarządczej w strukturach sektora publicznego i konieczności dostosowywania do regulacji europejskich i międzynarodowych. Globalizacja sfery gospodarki oraz zarządzania w sferze publicznej jest

bowiem trendem współczesnym ale i koniecznością rozwijającej się globalnej gospodarki rynkowej.

## Literatura

1. Dylewski M., Filipiak B., Szewczuk A., *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy*, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004;
2. Gawel A., *Rewizja działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1964;
3. Górecki E., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie rynkowym*, Wyd. Agencji Wydawniczej Interfart, Łódź 1999;
4. Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004;
5. Jaroszyński M., *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1952;
6. Kałużny S., *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie. Kompedium wiedzy dla kontrolujących i kontrolowanych*, Wyd. Kwantum, Warszawa 1997;
7. Karwowski E., *Organizacja i kontrola wewnętrzna na przykładzie spółki prawa handlowego*, Wyd. Perfekt-Audit Doradcy Finansowo-Księgowi, Gdańsk 1996;
8. Klimas M., *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa 2000;
9. *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, pod red. B. Kuca, L. Smolaka, Wyd. MSWiA, Warszawa 2004;
10. *Kontrola wewnętrzna*, praca zbiorowa zespołu Price Waterhouse Coopers, Wyd. Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999;
11. Kosikowski C., *Finanse publiczne. Komentarz*, Wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2003;
12. Kowalczyk E., *Odpowiedzialność kierownika i głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych w zakresie rachunkowości i gospodarki finansowej*, ODDK, Gdańsk 2007;
13. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000;
14. Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa, organizacja i kierowanie*, PWE, Warszawa 1990;
15. Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa*, Warszawa 1971;
16. Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008;

17. Nahotko S., *Kontrola finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem w aspekcie standardów europejskich*, Oficyna Wydawnicza Ośr. Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000;
18. Paczuła Cz., *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003;
19. Paczuła Cz., *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 1998;
20. *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1984;
21. Starościak J., *Elementy nauki w administracji*, PWN, Warszawa 1957;
22. Sylwestrzak A., *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej Polskiej*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2004;
23. Terebucha E., *Zasady wewnętrznej kontroli finansowo-księgowej w przedsiębiorstwach transportowych*, Warszawa 1965;
24. Uryga J., Kośmider A., *Problemy kontroli gospodarczej*, PWE, Warszawa 1984;
25. Wasylko M., *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001;
26. Wierzbicki K., *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Wyd. UNIVERS-D.K.M., Warszawa-Zielona Góra 1996;
27. Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1969;
  
28. Raport Komitetu Organizacji Sponsorujących TREADWAY (COSO), wyd. Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1999;
29. Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, załącznik do Komunikatu Nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. (DzUrz Ministerstwa Finansów 2003, nr 3, poz. 13 oraz Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów nr 1 z 2003 r.);
30. Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU 2001, nr 102, poz. 1116);
31. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (DzU 1998, nr 155, poz. 1014);
32. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (DzU 2004, nr 19,



- poz. 177);
33. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2005, nr 249, poz. 2104);
34. Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240);
35. Buk H., *Wykorzystanie budżetowania w planowaniu i kontroli finansowej*, „Serwis Finansowo Księgowy” 1998, nr 4;
36. Chojna-Duch E., *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa” 2002, nr 1 (Numer specjalny);
37. Jagielski J., *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa” 2003, nr 3;
38. Kubik A., *Funkcjonowanie Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej w Polsce*, „Kontrola Państwowa” 2005 nr 1;
39. Kuc B. R., *Niektóre problemy autonomizacji kontroli*, „Prakseologia” 1973, nr 3-4;
40. Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 5;

**dr Konrad Stańczyk**

Pułkownik w Wojsku Polskim, doktor nauk wojskowych, specjalista z zakresu finansów publicznych i ekonomiki bezpieczeństwa, adiunkt w Instytucie Logistyki Wydziału Zarządzania i Dowodzenia Akademii Obrony Narodowej w Warszawie, poprzednio pełnił funkcje głównego księgowego w jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych.

**Recenzenci**

**dr hab. Lech Kościelecki**

**dr Marek Juszczyk**