

*dr Iwona Lubimow-Burzyńska*

*dr Ewaryst Kowalczyk*

Zakład Makroekonomii i Finansów

Uniwersytet Zielonogórski

## **Wdrożenie efektywnego modelu zarządzania finansami publicznymi w regulacjach prawnych dotyczących kontroli zarządczej**

### WPROWADZENIE

Ustawa o finansach publicznych uchwalona w 2009 r. wprowadza do języka prawnego określenie „kontrola zarządcza”. Z treści regulacji wynika, iż zakres kontroli zarządczej stanowi pogłębienie dotychczasowego rozumienia kontroli w finansach publicznych, co jest wyrazem zmian, jakie zachodzą w sektorze finansów publicznych.

Celem artykułu jest analiza problemów interpretacyjnych spowodowanych wprowadzeniem do ustawy o finansach publicznych (u.f.p.) z 2009 roku terminu „kontrola zarządcza”.

Pojęcie „kontroli” w sektorze finansów publicznych przeszło w ostatnich latach znamiennej ewolucję. W tradycyjnym rozumieniu kontrola związana jest działalnością polegającą na sprawdzaniu wykonanych czynności pod kątem stawianych im wymogów. Zasadniczą metodą działania takiej kontroli jest porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym. Inaczej rzecz ujmując kontrola sprowadza się do porównywania tego co jest, z tym co być powinno. W takim ujęciu, kontrola składa się z następujących elementów: ujmowanie stanu rzeczywistego (wykonań), ustalanie stanu obowiązującego (wyznażeń), porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności i wreszcie wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej niezgodności [Zimmermann, 2008, s. 137].

Coraz częściej kontrola definiowana jest jako zespół działań, których celem jest regulowanie i korygowanie czynności i procesów w celu osiągnięcia określonych rezultatów [Kałużny, 2002, s.82].

### TRADYCYJNE I WSPÓŁCZESNE ROZUMIENIE KONTROLI

Współcześnie odnotowujemy zmiany w rozumieniu kontroli. Różnica pomiędzy tradycyjnym a współczesnym podejściem do kontroli tkwi w zaangażo-

wanych środkach i metodach ich wykorzystywania. Tradycyjna kontrola nastawiona jest na podejmowanie czynności inspekcyjnych (rewizyjnych, lustracyjnych) i reaguje na popełniony błąd (korygujący charakter kontroli). Natomiast kontrola „współczesna” nastawiona jest na osiągnięcie określonych rezultatów. Stąd mówić można o „kulturze stosowania przepisów”, ale również o „kulturze osiągnięcia rezultatów”. Jak trafnie zauważa B.R. Kuc obecnie prawda o przeszłości, której dostarcza(ła) kontrola wewnętrzna, wypierana jest przez identyfikację, szacowanie i zarządzanie ryzykiem, a więc zdarzeniami przyszłymi [por. Kuc, 2009, s. 82].

Zgodnie z brzmieniem art. 68 u.f.p. 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. Zaś celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem. Przepisy u.f.p. podkreślają zatem, iż kontrola zarządcza stanowi zespół mechanizmów wspierających zarządzanie gospodarką finansową jednostki nastawionych na osiągnięcie określonych celów [Kuc, 2009, s. 18 i n.; Krysiak, 2006, s. 138–149; Siwoń, 2006, s. 103; Płoskonka, 2006, s. 3–28; Niewęglowski, 2006, 13–19; Siwoń, 2006, s. 169–175]. Biorąc pod uwagę określoną w art. 68 ust. 1 u.f.p. definicję kontroli zarządczej, za najistotniejszy element kontroli zarządczej uznać należy system wyznaczania celów i zadań dla jednostki, a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań.

## ELEMENTY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

„Kontrola zarządcza” jest pojęciem bardzo szerokim i obszernym dlatego warto zwrócić uwagę również na elementy wchodzące w jej skład. Do najistotniejszych elementów wchodzących w skład kontroli zarządczej zaliczyć należy między innymi zarządzanie ryzykiem i audyt wewnętrzny.

Istotnym aspektem kontroli zarządczej jest praktyka zarządzania ryzykiem. Skoro osiągnięcie celów w każdej jednostce – jak stanowi treść Komunikatu Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych [Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84] – wiąże się z ryzykiem, zarządzanie nim służyć ma zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia tych celów. Zarządzanie ryzykiem jest więc procesem kontrolnym zorientowanym na przyszłość, w którym w sposób szczególny realizuje się funkcja profilaktyczna.

Wprowadzenie do pojęcia „kontroli zarządczej” (wcześniej kontroli finansowej) elementów zarządzania ryzykiem jest wyrazem przemian, jakich doznaje sama instytucja kontroli zarządczej, czyli kontroli realizowanej w ramach jed-

nostki (tj. wewnętrznej), przez osoby zarządzające tą jednostką (tj. funkcjonalnej). Kontrola w ujęciu zarządczym jest więc zespołem działań, które pozwala sformułować nie tylko wnioski o zaistniałych zdarzeniach, ale zalecenia potrzebne do projektowania przyszłych zdarzeń. Zarządzanie ryzykiem koresponduje z popularnym obecnie w kontroli hasłem – „Zdążyć przed błędem” [Kuc 2009, s. 9].

## KONTROLA WEWNĘTRZNA I ZEWNĘTRZNA

Takie szerokie ujęcie pojęcia kontroli zarządczej zbliża się do współczesnego ujęcia kontroli wewnętrznej w rozumieniu niektórych standardów międzynarodowych, np. w „Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” przyjętych w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu oraz w „Standardach Kontroli wewnętrznej służących skutecznemu zarządzaniu” wydanych przez Komisję Europejską przyjętych w 2007 r.

Kontrola wewnętrzna to zbiór powiązanych ze sobą składników oraz działań tworzących określony system wspomagający zarządzanie tak, aby istniała racjonalna pewność, że cele jednostki zostaną osiągnięte. Kontrola wewnętrzna jest integralnym procesem, na który ma wpływ zarząd jednostki oraz jej personel. Jest ona zaprojektowana tak, aby odnosić się do ryzyka i dawać rozsądne zapewnienie, że działania jednostki skierowane na wypełnianie jej misji pomagają również w osiągnięciu następujących ogólnych celów:

- prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności,
- wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością,
- zgodność z prawem i przepisami,
- ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem.

Kontrola wewnętrzna jest procesem dynamicznym i integralnym, który musi być ciągle dostosowywany do zmian w organizacji.

Biorąc pod uwagę sposób ujęcia kontroli wewnętrznej w standardach międzynarodowych, oraz opis kontroli zarządczej w u.f.p. stwierdzić należy, iż pojęcia te są bardzo zbliżone. Niestety odmienność terminologii w tym zakresie jest źródłem wielu niejasności w praktyce. Rodzi także pytanie o zasadność wprowadzenia do polskiego języka prawnego oryginalnego pojęcia „kontroli zarządczej”, w miejsce kontroli finansowej, a nie po prostu kontroli wewnętrznej, skoro terminy te mają podobne znaczenie.

Należy przypomnieć, iż pojęcie „kontroli wewnętrznej” wyróżniane jest ze względu na kryterium podmiotu kontroli, a dokładniej mówiąc jego usytuowania wobec podmiotu kontrolowanego. Kontrola wewnętrzna przeprowadzana jest przez pracowników, organ, kontrolerów czy inspektorów pozostających w strukturze organizacyjnej podmiotu kontrolowanego. Pomijając w tym miejscu szczegółowe ustale-

nia dotyczące zakresu takiej kontroli [więcej Kuc, 2009, s. 284–287], kontrolę wewnętrzną można też opisać jako system form i mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w ramach zarządzania daną jednostką [Paczula, 1998, s. 37, 40].

Natomiast kontrola zewnętrzna dokonywana jest przez podmiot niepowiązany organizacyjnie z pomiotem kontrolowanym. Najczęściej kontrolę zewnętrzną sprawują podmioty powołane do sprawowania kontroli nad innymi podmiotami. Typowym przykładem takiej instytucji jest Najwyższa Izba Kontroli. Jednostka kontrolująca w takim przypadku nie pozostaje w stosunku zwierzchnictwa z jednostką kontrolowaną. W literaturze przyjmuje się również, iż kontrolę zewnętrzną stanowią działania inspekcyjne organu założycielskiego w stosunku do powołanego podmiotu [Kuc, 2009, s. 32].

#### KONTROLA ZARZĄDCZA W USTAWIE O FINANSACH PUBLICZNYCH

Wprowadzenie do u.f.p. pojęcia „kontroli zarządczej” wymaga więc sprawnego umiejscowienia tego rodzaju aktywności kontrolnej w stosunku do innych podobnych zjawisk. Istnienie „kontroli zarządczej” w języku prawnym tłumaczyć można m.in. potrzebą zaakcentowania funkcjonalnego, czyli kierowniczego charakteru takiej kontroli. Taki wniosek mogłaby potwierdzać treść przepisów u.f.p. konstytuujących obowiązki kierownictwa jednostki w zakresie kontroli zarządczej. Mówiąc o kontroli zarządczej zwraca się bowiem uwagę na obowiązki osób pełniących kierownicze funkcje w jednostce. W tym zakresie osoby te zobowiązane są do podejmowania bieżących działań w celu wykrywania i zapobiegania nieprawidłowościom czy zagrożeniom w osiągnięciu wytyczonych celów. Wykonywanie zadań z zakresu kontroli zarządczej nie spoczywa jednak wyłącznie na kierowniku jednostki, o czym niżej. Kierownik jednostki ma przede wszystkim zapewnić funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej [art. 69 ust. 1 u.f.p.]. Czyni to m.in. w drodze powierzenia kluczowych obowiązków dotyczących zatwierdzania, realizacji i rejestrowania operacji finansowych, gospodarczych i innych zdarzeń różnym pracownikom, w tym głównemu księgowemu.

W ustawie o finansach publicznych niezależnie od systemu kontroli zarządczej występuje kontrola nastawiona na badanie stanu faktycznego w celu wykrycia nieprawidłowości. Biorąc pod uwagę metodykę tej kontroli można określić ją jako kontrolę inspekcyjną podmiotu [Kuc, 2009, s. 32]. Przykładem takiego ujęcia kontroli w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. są np. przepisy dotyczące zapewniania radnym danej jednostki samorządu terytorialnego dostępu do wyników przeprowadzonych kontroli gospodarki finansowej w jednostce [art. 34 ust. 1 pkt 6 u.f.p.], czy przepisy dotyczące sprawowania kontroli przez dysponenta części budżetowej lub dysponenta środków przeznaczonych na dotacje celowe wykonania zadania przez beneficjenta dotacji [art. 150 pkt 6 u.f.p.].

Można także wskazać na możliwość istnienia w ramach jednostki kontroli prowadzonej przez specjalnie powołanych do tego kontrolerów czy komórki kontroli. Mówić będziemy wówczas o istnieniu wewnętrznej kontroli instytucjonalnej w jednostce.

Istota wewnętrznej kontroli instytucjonalnej wynika z jej służebnej roli wobec kierownictwa jednostki. Pracownicy komórki kontroli wewnętrznej działają w ramach uprawnień i nie posiadają samodzielnych uprawnień do wydawania wiążących decyzji i zaleceń. Ich rola sprowadza się w istocie do sporządzenia informacji kontrolnej oraz przygotowania materiału dla kierownictwa jednostki [Kuc, 2009, s. 34].

Na gruncie kontroli zarządczej zapewnienie realizacji celów jednostki wymaga niejednokrotnie oceny zaistniałych zdarzeń, w celu identyfikacji obszarów wrażliwych. W myśl standardów kontroli zarządczej kierownik jednostki w ramach wykonywania bieżących obowiązków monitoruje skuteczność systemu kontroli zarządczej i jego poszczególnych elementów. Zidentyfikowane problemy są na bieżąco rozwiązywane. Do bieżącej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej zobowiązane są także inne osoby pełniące funkcje kierownicze. Ten inspekcyjny aspekt kontroli zarządczej realizowany jest przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych i innych pracowników pełniących funkcje kierownicze.

Tytułem konkluzji przywołać można wypowiedź B.R. Kuca: „Kontrola funkcjonalna (zarządcza) działa »na bieżąco i operatywnie« może więc reagować natychmiast na wszelkie nieprawidłowości i zjawiska niepożądane, a nawet może stwierdzić potencjalną możliwość powstania strat i szkód oraz przeciwdziałać im zanim jeszcze fakty negatywne zaistnieją. Na tym polega wyższość kontroli funkcjonalnej (zarządczej) nad kontrolą instytucjonalną. Jednym z zadań kontroli funkcjonalnej (zarządczej) jest również kontrolowanie poprawnego stosowania samokontroli w toku wykonywania pracy przez podległy personel” [Kuc, 2009, s. 37].

## NADZÓR I AUDYT W USTAWIE O FINANSACH PUBLICZNYCH

Przepisy ustawy o finansach publicznych z 2009 r. posługują się również terminem „nadzór”. O nadzorze mowa chociażby w regulacjach dotyczących kompetencji właściwego ministra w stosunku do agencji wykonawczej [art. 21 ust. 2–5 u.f.p., art. 22 ust. 1, 2–4 u.f.p.], czy uprawnieniach nadzorczych i kontrolnych dysponentów części budżetowych nad gospodarką finansową podległych im jednostek organizacyjnych<sup>1</sup>. Podobnie o nadzorze mowa w art. 247

---

<sup>1</sup> W tym, nad dokonywaniem przez te jednostki wstępnej oceny celowości poniesionych wydatków oraz realizacją właściwych procedur, wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu państwa, realizacji zadań finansowanych z budżetu państwa, efektywności i skuteczności realizacji

u.f.p., który określa, iż zarząd jednostki samorządu terytorialnego sprawuje ogólny nadzór nad realizacją, określonych uchwałą budżetową, dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Nadzór jest pojęciem szerszym niż kontrola. W pewnym uproszczeniu nadzór można określić jako kontrolę (przede wszystkim o charakterze inspekcyjnym), w ramach której istnieje możliwość władczego wpływania na nadzorowany podmiot. Z tego powodu między podmiotem nadzorującym a nadzorowanym istnieje musi stosunek zwierzchnictwa. Kontrola polega na dokonywaniu czynności polegających wyłącznie na sprawdzaniu działalności innych jednostek, bez stałych możliwości wpływania na działalność jednostek kontrolowanych poprzez wydawanie im nakazów czy poleceń, natomiast nadzór dopuszcza możliwość stosowania władczych instrumentów w stosunku do podmiotu nadzorowanego, nazywanych też „środkami nadzoru”<sup>2</sup>. Można wśród nich wyróżnić (1) środki merytoryczne, polegające na przykład na stwierdzaniu nieważności zarządzenia czy uchwały oraz (2) środki nadzoru personalnego, wyrażające się w możliwości odwoływania lub zawieszania w pełnieniu funkcji określonych osób w nadzorowanej jednostce) [Zimmermann, 2009, s. 136].

Pojęciem zbliżonym do kontroli jest audyt. Na gruncie ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny stanowi szczególny rodzaj, określonych wyrażnie przepisami, działań, obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce. Kontrola zarządcza – choć zbliża się do pojęcia audytu wewnętrznego – jest więc czymś zupełnie innym. Audyt ma więc szerszy zakres zastosowania niż kontrola zarządcza. Celem audytu jest zatem uzyskiwanie przez kierownika jednostki niezależnej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów zarządzania i kontroli – co różni audyt od innych rodzajów kontroli, które służą jedynie ocenie i wykrywaniu pojedynczych nieprawidłowości lub uchybień lub samej organizacji procesów gospodarczych. Audyt w istocie stanowi system oceny i sprawdzania kontroli, a nie samą kontrolę. Audyt uwzględnia także czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki<sup>3</sup>.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że kontrola zarządcza jako model zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych stanowi obecnie ugruntowaną konstrukcję prawną wyznaczoną normami rangi ustawowej.

---

planów w układzie zadaniowym na podstawie mierników stopnia realizacji celów. Na uwagę zasługuje to, iż przepis art. 175 ust. 1 u.f.p. posługuje się tu obok siebie pojęciem kontroli i nadzoru.

<sup>2</sup> Odnotowania wymaga również kwestia podstawy prawnej do stosowania określonych środków nadzoru przez organ nadzorujący. Należy przyjąć, iż organ nadzorujący może korzystać tylko z takich środków nadzoru, jakie przewidziane są wyraźnie w przepisach prawa.

<sup>3</sup> Na temat relacji pojęcia audytu do pojęcia kontroli zob. m.in.: [Gołębiowski, 2003, s. 102–109; Anczakowski, 2003, s. 24–36; Chojna-Duch, 2004, s. 29–44; Jagielski, s. 14–33].

Ustawodawca nie poprzestał jednak na regulacjach rangi ustawowej. Ustawa o finansach publicznych zawiera delegacje dla ministra finansów do określenia w formie komunikatu standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (art. 69 ust. 3 u.f.p.). Minister ogłosił Komunikat w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych 16 grudnia 2009 r.

Zgodnie z brzmieniem Komunikatu standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określają podstawowe wymagania odnoszące się do systemów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych i stanowią zbiór wskazówek, które kierownicy jednostek powinni wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej w kierowanych przez siebie jednostkach. Celem Standardów jest promowanie wdrażania w jednostkach spójnego i jednolitego modelu kontroli zgodnego ze współczesnymi standardami i modelami kontroli wewnętrznej, z uwzględnieniem specyficznych zadań, które realizuje dana jednostka i warunków w jakich funkcjonuje.

Treść Komunikatu potwierdza niewiązący charakter zawartych tam wskazań. Standardy kontroli zarządczej sformułowane przez ministra finansów stanowią jedynie rodzaj wytycznych, a więc aktów niewiązących w sposób formalny adresatów postanowień w nich zawartych, zawierających interpretację przepisów, zalecenia i wskazówki. Wytyczne nie mogą więc stanowić podstawy prawnej rozstrzygnięć sądowych, czy nawet kontrolnych. Są natomiast źródłem zaleceń i wskazówek, które mogą być formułowane w procesie kontrolnym.

Wytyczne są przykładem praktyki legislacyjnej, której wyrazem na gruncie prawa wspólnotowego UE jest tworzenie tzw. miękkiego prawa (ang. *soft law*). W ujęciu doktryny europejskiego prawa wspólnotowego miękkie prawo różni się od prawa „twardego” tym, iż nie posiada mocy wiążącej, choć zawiera normy postępowania i pod względem techniki redakcyjnej przypomina prawo powszechnie obowiązujące<sup>4</sup>.

## KONTROLE NIK DOTYCZĄCE WPROWADZANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Jak wskazuje praktyka działalności w sektorze publicznym, formułowane przez organy centralne wytyczne czy zalecenia w sposób istotny wpływają na rzeczywistość, a w tym na sposób prowadzenia kontroli gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

---

<sup>4</sup> W literaturze coraz mocniej podkreśla się znaczenie praktyczne *soft law* oraz coraz większy jego rozrost. Zauważa się, że choć nie jest obecny na liście formalnych źródeł prawa w wielu porządkach prawnych opartych na kulturze prawa stanowionego, to jednak należy do szczególnie ekspansywnej postaci wpływania na zachowania prawne [Mik, 2000, s. 521–522].

Istotne wydaje się więc, czy wprowadzone zmiany do ustawy o finansach publicznych zostały wdrożone w jednostkach samorządu terytorialnego i z jakim skutkiem. Oceny można dokonać na podstawie dwóch kontroli NIK przeprowadzonych w latach 2010 i 2011. Kontrole były prowadzone w tym samym czasie. Pierwsza kontrola dotyczyła najwyższych organów państwa, między innymi Ministerstwa Finansów. Wyniki zostały opublikowane w dokumencie „Audyty wewnętrzne w systemie kontroli zarządczej”. Druga kontrola dotyczyła jednostek samorządu terytorialnego. Była przeprowadzona przez delegaturę NIK w Gdańsku, a jej wyniki zostały opublikowane jako „Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego”.

Celem pierwszej kontroli była ocena realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego jako jednego z podstawowych elementów kontroli zarządczej oraz sposobu jego zorganizowania i funkcjonowania w jednostkach administracji rządowej, a w szczególności ocena:

- wdrożenia zmian systemowych służących sprawnemu i efektywnemu zarządzaniu i funkcjonowaniu jednostek,
- przyjętych rozwiązań strukturalnych (organizacyjnych) audytu wewnętrznego,
- przestrzegania wymogów proceduralnych podczas przygotowania, przeprowadzania i dokumentowania zadań audytowych oraz sporządzania sprawozdań z ich wykonania,
- realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego dla przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej jednostki,
- efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego [„Audyty wewnętrzne w systemie kontroli zarządczej”, 2011].

Na podstawie przeprowadzonej kontroli można wyciągnąć następujące wnioski:

- zakres i wyniki realizowanych zadań nie zapewniły wystarczającego źródła informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej,
- nastąpił wzrost liczby zadań dotyczących działalności podstawowej oraz czynności doradczych, jednak odbyło się to kosztem przeprowadzonych czynności sprawdzających oraz realizowanych zadań zapewniających, których liczba uległa znacznemu ograniczeniu,
- audyt nie przyczynił się do wzrostu znaczenia audytu wewnętrznego w działaniach administracji rządowej,
- audytorzy wewnętrzni zaangażowali się w prace związane z obsługą organizacyjną i administracyjną komitetów, co w konsekwencji przełożyło się na zmniejszenie liczby realizowanych przez nich zadań audytowych,
- rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej służące sprawnemu i efektywnemu zarządzaniu oraz funkcjonowaniu jednostki zostały wprowadzone z opóźnieniem,
- zbyt późno rozpoczęto zbieranie informacji niezbędnych do wydania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za 2010 r. lub nie uwzględniono w tych



oświadczeniach wszystkich informacji o słabościach kontroli zarządczej, wynikających z oświadczeń jednostek podległych i ustaleń kontroli wewnętrznej,

– z opóźnieniem dostosowano wewnętrzne przepisy do obowiązującego prawa, w tym do rozporządzenia ministra finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego [„Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej”, 2011].

Podobny cel przyświecał drugiej kontroli, a mianowicie, czy przyjęta ustawa w zasadniczy sposób poprawia efektywność kontroli zarządczej i poprawy funkcjonowania jednostek w tym zakresie.

Wprowadzone w gminach rozwiązania organizacyjne w ograniczonym zakresie uwzględniały standardy kontroli zarządczej, a przez to nie spełniały także wymogów jakościowych, określonych w przepisach prawa. Regulacje wewnętrzne, w tym szczegółowo badane procedury udzielania zamówień publicznych, opracowano bez powiązania z zarządzaniem ryzykiem oraz w wąskim stopniu nakierowane były na osiąganie celów działalności oraz zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości.

Wójtowie (burmistrzowie, prezydenci) pomimo podejmowanych działań nie wywiązali się z obowiązku zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, określonej w art. 69 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, a w szczególności poprzez:

- brak wyczerpującego opisu kontroli zarządczej (55% badanych jednostek),
- brak zarządzania ryzykiem (95% badanych jednostek)<sup>5</sup>,
- brak bądź jedynie ogólne określenie zasad etycznego postępowania (60% badanych jednostek),
- brak systematycznych, udokumentowanych działań monitorowania i oceny przyjętych rozwiązań kontrolnych, pozwalających na zapewnienie efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- niewystarczające przygotowanie pracowników do wdrożenia kontroli zarządczej (50% badanych jednostek) [por. <http://www.nik.gov.pl/kontrolne/wyniki-kontroli-nik/kontrolne,8628.html>].

---

<sup>5</sup> Brak zarządzania ryzykiem utrudnia przygotowanie adekwatnych do potrzeb procedur realizacji zadań oraz odpowiednich mechanizmów kontrolnych oraz może stanowić zagrożenie dla uzyskania wysokiej jakości analiz ryzyka przeprowadzanych na potrzeby sporządzania rocznego planu audytu, utrudniając osiągnięcie oczekiwanej efektywności audytu wewnętrznego. Wskazując na przyczyny braku realizacji wymogów u.f.p. kierownicy jednostek uzasadniali to najczęściej tym, że zarządzanie ryzykiem jest zagadnieniem nowym, wymagającym zdobycia doświadczenia oraz korzystania z dobrych, skutecznych i sprawdzonych rozwiązań. Podnosząc ww. argumenty kierownicy jednostek nie brali pod uwagę okoliczności, że w świetle standardów kontroli finansowej z 2006 r., już w poprzednim stanie prawnym, tj. do końca 2009 r. stanowiło ono jeden z komponentów tworzonych systemów kontroli. Realizacja zadań zarządzania ryzykiem może wiązać się również z koniecznością ponoszenia dodatkowych kosztów, np. zatrudniania (wynajmowania) specjalistów w tym zakresie, co także w przyszłości będzie stanowiło trudność w wypełnianiu tego obowiązku

## WNIOSKI

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych zmieniła charakter kontroli zarządczej, obecnie podkreśla się znaczenie wartości dodanej i usprawnienia funkcjonowania jednostki – jako zasadniczego celu funkcjonowania kontroli zarządczej. Elementy składające się na system kontroli zarządczej jak np. audyt wewnętrzny mają pomagać jednostce w osiąganiu jej celów przez systematyczne i metodologiczne podejście do oceny i doskonalenie skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontroli (zapobiegających i wykrywających). Podstawowe zmiany zawarte w ustawie polegały na wprowadzeniu do porządku prawnego, nowego terminu: kontrola zarządcza oraz przeformułowaniu definicji audytu wewnętrznego, utworzeniu komitetu audytu, jako ciała doradczego dla ministrów w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w kierowanych przez nich działach administracji rządowej, wprowadzeniu odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych za brak audytu wewnętrznego w formach przewidzianych ustawą.

Uwagi zawarte w dokumentach pokontrolnych NIK jednoznacznie wskazują, że na obecnym etapie organizacji i wykonywania poszczególnych działań w ramach systemu kontroli zarządczej nie zostały spełnione założenia i oczekiwania co do poprawy jakości i skuteczności zarządzania w jednostkach administracji publicznej. Stworzony bowiem w jednostkach system kontroli zarządczej koncentrował się głównie na formalnych aspektach, a generowane w tym systemie informacje nie były wykorzystywane do bieżącego zarządzania. Rozbudowane wymogi składania corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek oraz obszerne dokumentowanie samooceny prowadziły do zbiurokratyzowania całego procesu i w efekcie często do osłabienia jego skuteczności.

Przyczyn takiego stanu rzeczy można upatrywać w braku ujednoczonej metodyki wdrażania kontroli zarządczej oraz często w niewystarczającym przygotowaniu gmin do realizacji ustawowych obowiązków.

Skutki więc wprowadzenia do polskiego porządku prawnego regulacji dotyczących kontroli zarządczej należy oceniać negatywnie z uwagi na nieosiągnięcie przez ustawodawcę zamierzonych celów legislacyjnych. Należy postulować wdrożenie kontroli zarządczej poprzez upowszechnianie dobrych praktyk zarządzania publicznego.

## BIBLIOGRAFIA

- Anczakowski M., 2003, *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli wewnętrznej*, Kontrola Państwowa 6.
- Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, 2011, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- Chojna-Duch E., 2004, *Audyt wewnętrzny po akcesji do Unii Europejskiej*, Kontrola Państwowa 4.

- Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Gdańsk 2011 <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8628.html>
- Gołębiowski G., 2003, *Audyt wewnętrzny w administracji publicznej – kontrowersje wobec jego roli*, Kontrola Państwowa 6.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Gdańsk 2011.
- Jagielski J., 2003, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacji*, Kontrola Państwowa 3.
- Kałużny S., 2002, *Leksykon kontroli*, Desko, Warszawa.
- Krysiak A.S., 2006, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, Kontrola Państwowa 1.
- Kuc B.R., 2009, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Mik C., 2000, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa.
- Niewęglowski A., 2006, *Controlling w jednostkach administracji publicznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług 1.
- Paczuła C., 1998, *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa.
- Płoskonka J., 2006, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, Kontrola Państwowa 2.
- Siwoń M., 2006, *Aplikacja międzynarodowych standardów wewnętrznej kontroli finansowej do polskiego systemu prawnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług 1.
- Siwoń M., 2006, *Pojęcia audytu i kontroli a działalność regionalnych izb obrachunkowych*, Finanse Komunalne 1–2.
- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).
- Zimmermann J., 2008, *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, wyd. 3, Warszawa.

### *Streszczenie*

Wprowadzenie do polskiego prawa terminu „kontrola zarządcza” nastręczyło wiele problemów interpretacyjnych. Spośród wielu terminów z zakresu kontroli na szczególną uwagę zasługuje kontrola zarządcza jako nowy termin wprowadzony do ustawy o finansach publicznych w 2009 roku. W artykule dokonano przeglądu terminów i zakresów kontroli obowiązującej w ustawodawstwie oraz zestawiono wprowadzone zmiany z wynikami kontroli Najwyższej Izby Kontroli.

## **The Implementation of Public Finances Effectives Management Model within Legal Regulations Concerning the Management Control**

### *Summary*

Once the term management control had been introduced into Polish law it induced many problems in terms of its interpretation. The management control as one of many terms dealing with the matter of control deserves our special attention as the one which was newly introduced to the Public Finance Act in 2009. This article reviews the terms and the scopes of the controlling procedures being in force in the state legislation and collates the introduced changes with the results of the control made by the Supreme Chamber of Control.