

Ambroży Mituś

Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego

Celem artykułu jest omówienie kilku wybranych kwestii odnoszących się do kontroli zarządczej, a nie wyartykułowanych dotychczas *expressis verbis* w literaturze przedmiotu. Do tych zagadnień należy zaliczyć: a) jurystyczne ujęcie kontroli zarządczej z zastosowaniem wnioskowania ukazującego jej istotę i korzyści; b) rozumienie celów i zadań w ustawowym ujęciu kontroli zarządczej; c) zapewniający charakter kontroli zarządczej; d) niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków z zakresu kontroli zarządczej jako przesłankę odpowiedzialności oraz e) rolę urzędu w systemie kontroli zarządczej i inne, np. strukturę organizacyjną jednostki.

W niniejszym opracowaniu świadomie zrezygnowano z całościowego przedstawienia kontroli zarządczej, a w szczególności analizy rozwiązań i instrumentów zawartych w dotyczących jej standardach, jeżeli nie odnoszą się one bezpośrednio do poruszanych zagadnień.

W analizie zastosowano metody właściwe naukom prawnym, w tym w szczególności metodę jurystycznej egzegezy tekstów prawnych. Zasadnicze wnioski, jakie płyną z analizy, są następujące: 1) w ujęciu ustawowym kontrola zarządcza to „ogół działań” o charakterze zapewniającym; 2) przy pomocy urzędu danej jednostki samorządu terytorialnego (JST) realizowane są obowiązki zarówno z pierwszego, jak i z drugiego poziomu kontroli zarządczej w JST.

Niewątpliwie właściwie ujmowana kontrola zarządcza (tj. jako ogół działań o charakterze zapewniającym) jest użytecznym narzędziem zarządzania publicznego, które „osadza” regulacje prawne wraz z określonym modelem zarządzania w danej jednostce sektora finansów publicznych (JSFP).

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, administracja publiczna, jednostki sektora finansów publicznych, jednostki samorządu terytorialnego, standardy kontroli zarządczej

Wprowadzenie

Choć na temat kontroli zarządczej wiele napisano na przestrzeni ostatnich lat (m.in.: Ćwiklicki 2015; Winiarska 2012; Mazurek, Knedler 2010), to jednak wydaje się, że jej analizowanie jest nadal zasadne i konieczne. Prezentowanie nowego spojrzenia, ukazywanie szczegółowych rozwiązań czy stawianie nowych pytań i też służy z jednej strony ugruntowaniu jej funkcjonowania w administracji publicznej, a z drugiej – umożliwia wskazanie

obszarów i kwestii wymagających podjęcia lub przynajmniej rozważenie określonych usprawnień w sferze jej regulacji.

Prawidłowe rozumienie kontroli zarządczej jest o tyle istotne, że właściwie funkcjonująca kontrola zarządcza jest rozwiązaniem, które daje jednostkom sektora finansów publicznych (JSFP), w tym jednostkom samorządu terytorialnego, szereg korzyści, m.in.: wzmacnia nadzór nad realizacją zadań, ułatwia zarządzanie ryzykiem, poprawia obieg informacji i obieg dokumentacji (Ministerstwo Finansów 2016, s. 6–7). W szczególności należy podkreślić, że kontrola zarządcza to narzędzie „aranżacji wnętrza” zarządzania publicznego¹ zawierające „elementy różnych modeli

Ambroży Mituś
Katedra Prawa Publicznego
Wydział Gospodarki i Administracji Publicznej
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
ul. Rakowicka 27
31-510 Kraków
mitusa@uek.krakow.pl

¹ Wyrażenie „aranżacja wnętrza” zarządzania publicznego – zapożyczone z opracowania *Polityka administracyjna i zarządzanie publiczne* (Kulesza, Sześciło 2013) – w pro-

organizacji i działania administracji publicznej, a przede wszystkim zawierające komponenty *New Public Management*” i jego późniejszego rozwinięcia, tj. *Public Governance* (Mituś 2016, s. 327–340). Jak podkreślają Kulesza i Sześciło, „polski system zarządzania publicznego to [...] konstrukcja wyposażona już w fundamenty i ruszt (ściany), które wymagają obecnie obudowania i wykończenia, a następnie permanentnego udoskonalania” (2013, s. 146). Ich zdaniem teraz „przyszłł czas na aranżację wnętrza”, czyli wprowadzanie rozwiązań, które będą służyć „podnoszeniu skuteczności w urzeczywistnianiu misji (celów) władzy publicznej” i obejmą m.in. kwestie „organizacji urzędów [...], sposobu doboru kadr, mechanizmów zarządzania informacjami, mechanizmów decyzyjnych, standardów obsługi obywatela itd.” (Kulesza, Sześciło 2013, s. 149). Właśnie kontrola zarządcza zawiera m.in. takie rozwiązania aranżacji wnętrza zarządzania publicznego.

Celem niniejszego artykułu jest analiza wybranych kwestii z zakresu kontroli zarządczej, które zdaniem autora mogą rodzić wątpliwości, niezrozumienie lub wymagają co najmniej rozważenia podjęcia usprawnień regulacyjnych. Ze względu na ten aspekt regulacyjny przedmiotem analizy jest w szczególności ujęcie kontroli zarządczej zawarte w Ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych² oraz jej „rozwińnięcie” w standardach kontroli zarządczej³. Podstawowe tezy artykułu są następujące: 1) kontrola zarządcza to kontrola wewnętrzna wraz z rozwiązaniami z zakresu zarządzania jednostką, której uregulowanie w ustawie o finansach publicznych może rodzić problem z uchwyceniem jej istoty, co z kolei może przekładać się na jej funkcjonowanie; 2) urzędy jednostek samorządu terytorialnego są jednostkami organizacyjnymi, a ściślej jednostkami budżetowymi, w których realizowane są obowiązki zarówno z pierwszego, jak i z drugiego poziomu kontroli zarządczej;

sty sposób obrazuje przydatność kontroli zarządczej dla zarządzania publicznego.

² Tj.: Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.

³ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

3) niewłaściwie jest ukształtowana odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych (JSFP) z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej – o pociągnięciu do takiej odpowiedzialności przesądza bowiem określony przez ustawodawcę skutek (negatywnie oceniany stan), a nie skonkretyzowane zaniechania (tj. niewykonanie lub nienależyte wykonanie konkretnie wskazanych obowiązków), które do takiego skutku doprowadziły.

W pracy wykorzystano metody i techniki badawcze wypracowane w naukach prawnych, a w szczególności analizę prawną-dogmatyczną.

Kontrola zarządcza w ustawie o finansach publicznych i standardach

Zasadnicze pytanie, jakie należy postawić na samym początku, brzmi: co to jest kontrola zarządcza? Wydaje się, że już samo zestawienie tych dwóch słów wskazuje podstawowe cechy omawianej konstrukcji prawnej, która składa się z dwóch komponentów, tj. kontroli wewnętrznej oraz z rozwiązań z zakresu zarządzania. Czy rzeczywiście tak jest? Szukając odpowiedzi, należy sięgnąć przede wszystkim do ustawy o finansach publicznych (u.f.p.), a także do standardów kontroli zarządczej, które określają „podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej”.

Ustawa o finansach publicznych w art. 68 odpowiada na dwa fundamentalne pytania:

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 osiągnięte, a zadania realizowane „w sposób zgodny z prawem⁴, efektywny, oszczędny i terminowy⁵”.

⁴ Należy zaznaczyć, iż nie należy mylić realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem (art. 68 ust. 1 u.f.p.) z działalnością zgodną z prawem, o której mowa w art. 68 ust. 2 u.f.p.

⁵ C. Kosikowski (2011, s. 214) słusznie podnosi, że art. 68 ust. 1 u.f.p. „lepiej jest traktować jako przepis określający przedmiot kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych niż jako wyjaśnienie istoty tej kontroli”.

Kolejne przepisy zawarte w art. 68 ust. 2 i art. 69 ust. 1 u.f.p., dookreślając ustawowe ujęcie kontroli zarządczej, udzielają odpowiedzi na dalsze pytania, a mianowicie:

- a) jakie działania wchodzi 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? (innymi słowy, w pewnym sensie, czym powinien charakteryzować się ogół działań podejmowanych w ramach kontroli zarządczej?) – ma być adekwatna, skuteczna i efektywna;
- c) jakie korzyści daje kontrola zarządcza? – daje zapewnienie, że w JSFP 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.

Powyższy ciąg prostych, a wręcz oczywistych pytań i odpowiedzi będących odzwierciedleniem kluczowych przepisów prawnych z zakresu kontroli zarządczej pokazuje logiczność tej konstrukcji prawnej, która jednak nie podaje, jakie konkretne działania powinny być podejmowane dla „zapewnienia realizacji celów i zadań”. Wskazówek w tym zakresie udzielają dopiero standardy kontroli zarządczej zawierające podstawowe wymagania (rozwiązania) w pięciu obszarach funkcjonowania JSFP. To pokazuje, że do zrozumienia istoty kontroli zarządczej i jej wdrażania nie wystarczy tylko znajomość aktu prawa powszechnie obowiązującego, tj. ustawy o finansach publicznych, lecz należy także sięgnąć co najmniej do standardów kontroli zarządczej. Dopiero analiza całokształtu regulacji prawnych, standardów i wytycznych⁶ pozwala uchwycić, czym jest kontrola zarządcza, oraz stwierdzić,

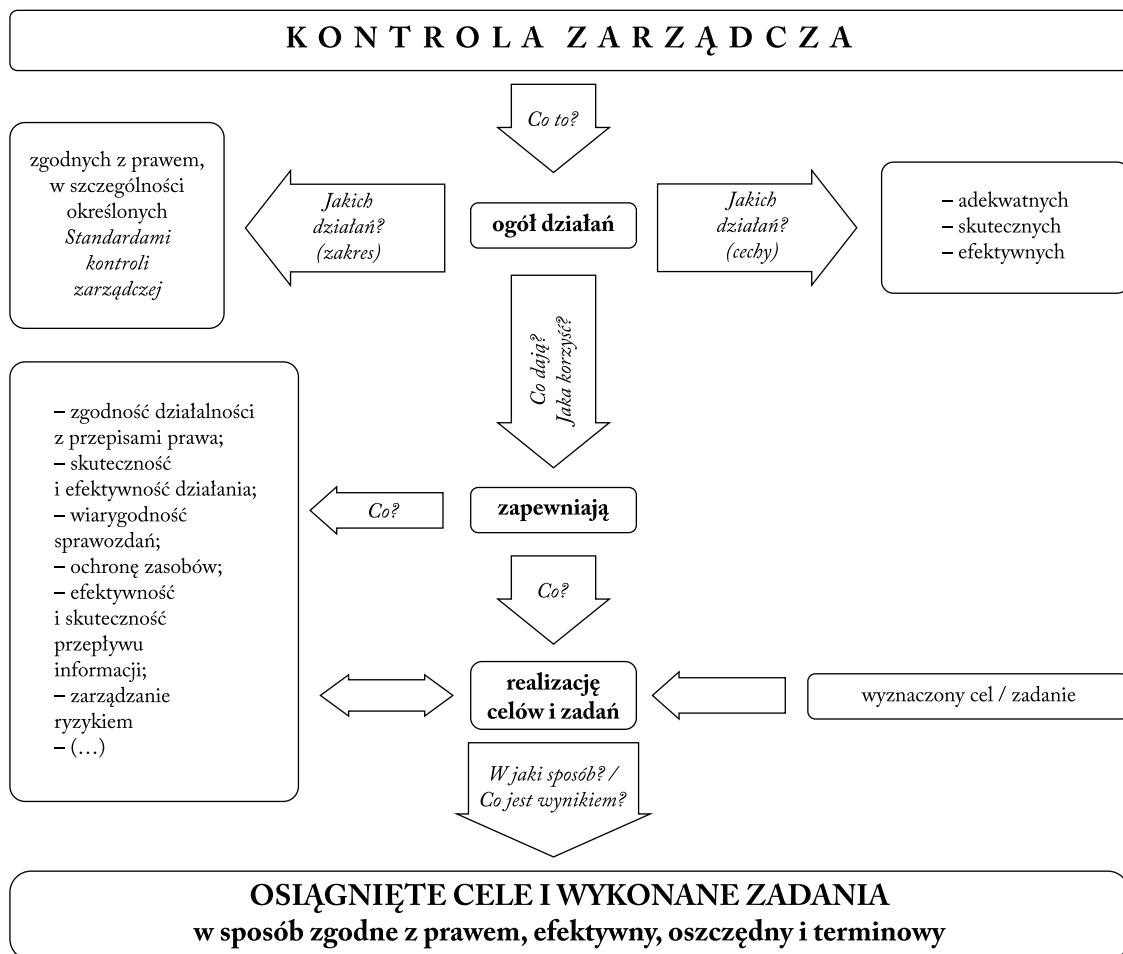
⁶ Należą do nich m.in. *Szczegółowe wytyczne dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem*. Odnoszą się one do „problematyki mechanizmów kontroli, komunikacji i wymiany informacji oraz monitorowania w zakresie zarządzania ryzykiem”, a także opisują „role osób zaangażowanych w funkcjonowanie systemu zarządzania ryzykiem” oraz przedstawiają przykłady możliwe do zastosowania w JSFP. Zob. Komunikat Nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów

że jest ona rozwiązaniem mogącym przynosić liczne korzyści w funkcjonowaniu administracji publicznej, a w konsekwencji korzyści dla całego społeczeństwa, wspólnot samorządowych i poszczególnych osób. Istotę kontroli zarządczej oraz wynikające z niej korzyści wydaje się dobrze ilustrować rycina 1.

Zasadnicze pytanie, jakie pojawia się w tym miejscu, to: o jakich celach i zadaniach jest mowa w art. 68 ust. 1 u.f.p.? Pytanie to wynika z faktu, że choć ustawa o finansach publicznych w wielu przepisach prawnych posługuje się wyrażeniami „zadanie” i „cel”, to jednak ich nie definiuje. Już na wstępie należy stwierdzić, że na pewno nie chodzi tylko o cele i zadania, o których mowa w art. 70 ust. 2 u.f.p., określającym elementy tzw. planu działalności. Wynika to z tego, że taki plan jest zobowiązany sporządzać tylko minister dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Przyjęcie, że chodzi tylko o cele i zadania z planu działalności, prowadziłoby do błędnego czy wręcz absurdalnego wniosku, że skoro w danej jednostce plan jest nieobligatoryjny, to brak planu oznacza brak celów i zadań do realizacji, a w konsekwencji – brak konieczności funkcjonowania w jednostce kontroli zarządczej. Natomiast do posiadania kontroli zarządczej są zobowiązane wszystkie JSFP, co *expressis verbis* wskazuje art. 68 ust. 1 u.f.p.

Oczywiście może zastanawiać brak obowiązku sporządzania planu działalności przez jednostki samorządu terytorialnego (JST). Czy jednak oznacza to zwolnienie tych jednostek z jakiegokolwiek planowania? Jeśli chodzi o plan działalności, o którym mowa w art. 70 ust. 2 u.f.p., to zawarte w nim cele i zadania są celami/zadaniami powiązаныmi z budżetem państwa, sporządzanym obligatoryjnie w układzie zadaniowym. Natomiast jeśli chodzi o proces planowania w ogóle, to jednak jest on wpisany w każdą realizację celów i zadań, jeżeli mają być one osiągnięte/realizowane w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W świetle powyższej konstatacji oraz faktu, że ustawa o finansach publicznych posługuje się m.in. zwrotami: zadanie, zadanie budżetowe, zadanie publiczne czy zadanie

publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. MF, poz. 56).



Rycina 1. Istota kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

ustawowe, zasadne wydaje się przyjęcie szerokiego rozumienia terminu „zadanie”. Podobne rozumowanie należy przyjąć w odniesieniu do pojęcia „cel”. Takie ujęcie pozwala – na podstawie i w ramach obowiązującego prawa – formułować cele odnoszące się do całej działalności jednostki, poszczególnych obszarów jej funkcjonowania, grupy zadań publicznych czy też poszczególnych zadań. Istotny jest tutaj także art. 68 u.f.p., który nie wprowadza w tym zakresie żadnych ograniczeń. Inne podejście nie znajduje uzasadnienia i w praktyce byłoby tylko udawaniem, że kontrola zarządcza w danej jednostce funkcjonuje. Choć kontrola zarządcza zasadniczo odnosi się do

aspektu zarządzania jednostką, to ma bezpośredni wpływ na zadania wykonywane przez daną JSFP. Traktowanie kontroli zarządczej *pro forma* lub jako czegoś, co może istnieć autonomicznie, tj. w oderwaniu od realizacji konkretnych spraw i zadań publicznych, nie będzie przynosić nikomu żadnych korzyści. Co istotne, prawdopodobnie jest to podstawowy problem związany z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w Polsce, a jego przejawem jest możliwość wyróżnienia „kontroli zarządczej w działaniu” (tzn. prawidłowo funkcjonującej i przynoszącej określone korzyści) oraz „kontroli zarządczej w dokumentach”. W tym ostatnim przypadku kontrola zarządcza jest po-

strzegana tylko jako prawny obowiązek, *de facto* nikomu niepotrzebny, wręcz zbędny, będący przejawem biurokratyzmu w ujęciu pejoratywnym (zob. Ministerstwo Finansów 2016, s. 7–8).

Kontrola zarządcza jako ogół działań o charakterze zapewniającym

Na łamach wielu publikacji naukowych starano się odpowiedzieć na pytanie: czym jest kontrola zarządcza? Według wybranych źródeł: dotyczy ona „procesów zarządzania (kierownictwa)” (Chojna-Duch 2010, s. 48); jest „procesem zintegrowanym z bieżącą działalnością jednostki” (Szostak 2010, s. 5); odnosi się do całości kształtu funkcjonowania jednostki i jest „praktyką świadomego i ustawicznego kształtowania organizacji” (Matysek 2011, s. 40); polega „na ciągłym lub cyklicznym wykonywaniu działań kierowniczych ujmowanych w cztery sprzężone ze sobą funkcje: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie” (Matysek 2011, s. 40).

W niniejszym tekście przyjęto, że dla określenia istoty kontroli zarządczej i wyznaczenia obowiązków z niej wynikających kluczowe znaczenie ma termin „zapewnienie”, który oznacza dawanie pewności, gwarantowanie czegoś itp. W ustawie 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. Znamienne jest to, że ustawodawca nie używa tutaj zwrotu „służyć”, lecz „zapewnić”, co wydaje się przenosić punkt ciężkości z samego działania na rezultat końcowy tego działania. W takim ujęciu dostrzegalne jest podobieństwo z cywilnoprawną konstrukcją umowy o dzieło, której przedmiotem jest określony rezultat działań, a nie tylko staranne działanie jak przy umowie zlecenia. Gdyby kontrola zarządcza tylko służyła „realizacji celów i zadań [...]”, byłaby jedynie pewnym rozwiązaniem „starannego działania”. Natomiast prawidłowo funkcjonująca kontrola zarządcza

powinna dawać jak największą pewność właściwej realizacji celów i zadań.

W drugim ujęciu „celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2) skuteczności i efektywności działania [...]”. Innymi słowy, jej celem jest dawanie pewności prawidłowego funkcjonowania jednostki jako całości, czy też w określonym aspekcie lub zakresie działania. Jednak aby to było możliwe, funkcjonująca w jednostce kontrola zarządcza musi być adekwatna, skuteczna i efektywna. Zapewnienie takiej kontroli – i to jest trzecie ujęcie – stanowi ustawowy obowiązek podmiotów wskazanych w ustawie o finansach publicznych.

Analizując problematykę kontroli zarządczej, można stwierdzić, że w jej zakres wchodzi takie instrumenty, narzędzia czy mechanizmy, które mają charakter kierowniczy, kontrolny itd., a przede wszystkim zabezpieczający 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. To, jakie instrumenty i rozwiązania osoby odpowiedzialne za jej funkcjonowanie mogą zastosować do tworzenia, oceny i doskonalenia systemu kontroli zarządczej w JSFP, określają standardy kontroli zarządczej, będące pewnymi wskazówkami o charakterze podstawowym.

Standardy kontroli zarządczej za najistotniejszy element systemu kontroli zarządczej w JST uznają system wyznaczania celów i zadań dla samorządowych jednostek organizacyjnych oraz system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań (zob. pkt 2.2.6 standardów kontroli zarządczej). Wyraźnie widać, że kontrola zarządcza obejmuje nie tylko narzędzia i mechanizmy (o charakterze kontrolnym), które mają monitorować realizację celów i zadań, lecz także narzędzia i mechanizmy (o charakterze zarządczym), które składają się na system wyznaczania i realizacji celów i zadań – wszystkie one mają charakter zapewniający. Stąd kontrola zarządcza jawi się jako pewna symbioza kontroli wewnętrznej i instrumentów z zakresu zarządzania. W kontroli zarządczej istotnym, a wręcz wiodącym jej komponentem jest kontrola

wewnętrzna. Takie ujęcie znajduje uzasadnienie w specyfice podmiotów zobowiązanych do jej wdrażania (tj. jednostki sektora finansów publicznych) oraz wynika z zakresu i sposobu jej uregulowania. Należy też podkreślić, że do prawidłowego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostce nie wystarczy tylko stosowanie rozwiązań i instrumentów określonych standardami, które umożliwiają elastyczne ukształtowanie relacji w jednostce – niezbędne jest także stosowanie rozwiązań wynikających z prawa powszechnie obowiązującego.

Aby kontrola zarządcza była ogółem działań o charakterze zapewniającym, musi być traktowana przez pracowników administracji publicznej nie tylko jako coś, co należy stosować, bo taki jest obowiązek prawny, lecz także jako coś, co warto stosować, bo przynosi określone korzyści⁷. Tak będzie tylko wówczas, gdy kontrola zarządcza będzie postrzegana jako rozwiązanie, które: 1) osadza regulacje prawne wraz z określonym modelem zarządzania w danej jednostce (np. osadza regulacje z zakresu zamówień publicznych w strukturze organizacyjnej danej jednostki, wraz z tymi dodatkowymi instrumentami/rozwiązaniami, które zapewnią, że zamówienia publiczne będą prawidłowo udzielane, a w efekcie jednostka będzie działać należycie); 2) łączy i porządkuje elementy składające się na całość prawidłowego funkcjonowania jednostki i realizowanych przez nią zadań publicznych.

Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej – obowiązki i odpowiedzialność

W myśl art. 69 ust. 1 u.f.p. zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej

⁷ Z badania ankietowego przeprowadzonego przez Ministerstwo Finansów wynika m.in., że zdaniem JST kontrola zarządcza nie ułatwia definiowania celów (63% jednostek), nie przyczynia się do dostosowania struktury organizacyjnej do realizowanych zadań i adekwatnego delegowania uprawnień (60% jednostek), nie podnosi skuteczności mechanizmów kontroli operacji gospodarczych i finansowych (58% jednostek). Byli też tacy ankietowani, którzy nie wskazali żadnych korzyści wynikających z jej funkcjonowania (zob. Ministerstwo Finansów 2016, s. 7).

kontroli zarządczej należy do obowiązków: a) ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej; b) wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu JST oraz c) kierownika jednostki. Przepis ten, po pierwsze, kreuje dwa poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych; po drugie, określa, kto ma „zapewnić” jej istnienie i funkcjonowanie na każdym z poziomów⁸; a po trzecie – określa, jaka ma ona być.

W myśl standardów kontroli zarządczej podstawowym, tj. pierwszym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej jest JSFP; drugim – poziom działu administracji rządowej albo poziom JST. W samorządzie terytorialnym odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej na pierwszym poziomie ponosi kierownik jednostki⁹, a na drugim – wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. Ponadto należy zauważyć, że podmioty wskazane jako odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej na drugim poziomie JST są jednocześnie odpowiedzialne (jako kierownicy) za jej funkcjonowanie na pierwszym poziomie w podległym im urzędzie (zob.: art. 69 ust. 1 pkt 1–3 u.f.p.; standardy kontroli zarządczej, s. 2).

Ustawa o finansach publicznych nie określa jakichś specjalnych obowiązków i nie przyznaje szczególnych kompetencji z zakresu funkcjonowania kontroli zarządczej¹⁰. Wynika to z faktu, że

⁸ Zgodnie z wnioskowaniem z celu na środki, przepisy art. 69 ust. 1 i 2 u.f.p. wskazują, kto jest zobowiązany do zorganizowania i wykonywania kontroli zarządczej.

⁹ Definicję ustawową kierownika jednostki w administracji rządowej zawiera art. 5 ust. 2 Ustawy z 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. Nr 185, poz. 1092). Zgodnie z nim kierownikiem jednostki jest „osoba, która zgodnie z przepisami określającymi ustroj jednostki jest odpowiedzialna za działalność tej jednostki i jest uprawniona do jej reprezentowania. W przypadku jednostki zarządzanej przez organ kolegialny za kierownika tej jednostki uznaje się przewodniczącego organu kolegialnego”.

¹⁰ Ustawa o finansach publicznych tylko w odniesieniu do ministra kierującego działem formułuje dodatkowe obowiązki, jakimi są sporządzenie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania oraz złożenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Należy przy tym zaznaczyć, że celem takiego zapisu nie jest nałożenie biurokratycznego ciężaru, ale wymuszenie dokonywania systematycznej

kontrola zarządcza została tak ukształtowana, aby kierownik jednostki podejmował takie działania, jakie są konieczne, i w zakresie, w jakim pozwalają mu obowiązujące przepisy prawne. Dlatego możliwość wyznaczania celów, koordynowania i nadzorowania działań jednostek podległych należy wywieść w szczególności z przepisów odpowiedniej samorządowej ustawy ustrojowej¹¹, a także z przepisów ustaw szczegółowych.

Wiele obowiązków ciężących na kierowniku jednostki, a mających związek z kontrolą zarządczą, nie wynika tylko ze standardów kontroli zarządczej, które mają charakter zarządczo-organizacyjny, lecz z przepisów prawnych, a w szczególności z przepisów ustawy o finansach publicznych. Można wskazać m.in. art. 53 ust. 1 u.f.p., w myśl którego kierownik JSFP jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej konkretnej jednostki. To przede wszystkim oznacza, że jest on obowiązany dbać, aby wydatki publiczne były ponoszone tylko na cele i w wysokościach ustalonych w uchwale budżetowej JST lub planie finansowym JSFP (art. 44 ust 1 pkt 1–3 u.f.p.). W tym miejscu należy odnotować, że choć w jednostce – niezależnie od kontroli zarządczej – mogą, a nawet w niektórych przypadkach powinny być wdrożone odpowiednie procedury¹², które np. nie

pozwalają na dokonywanie wydatków przekraczających kwoty określone w planach finansowych (uchwała Kolegium RIO w Opolu z 3 kwietnia 2013 r., Nr 9/34/2013, LEX nr 1728089) – to jednak kontrola zarządcza kładzie na te kwestie szczególny nacisk.

Jeżeli chodzi o odpowiedzialność prawną kierownika jednostki z tytułu niewywiązywania się z obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, to regulacje ustawowe, w tym przepisy Ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (u.n.d.f.p.) (Dz. U. z 2017 r., poz. 1311), nie dają podstaw pociągnięcia go do takiej odpowiedzialności. Taka odpowiedzialność jednak powstanie, jeżeli niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków (zaniechanie właściwego wdrożenia rozwiązań) w zakresie kontroli zarządczej przyczyniło się („miało wpływ”) do zaistnienia określonych w art. 18c ust. 1 pkt 1–13 u.n.d.f.p. naruszeń dyscypliny finansów publicznych. Co istotne, ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie wskazuje, jakie obowiązki zostały zaniechane z zakresu kontroli zarządczej, tylko wskazuje skutki (czyny), które zaistniały, a nie powstałyby, gdyby właściwie wypełniono obowiązki i wdrożono rozwiązania kontroli zarządczej w jednostce. Takie ujęcie odpowiedzialności i ramowe ukształtowanie kontroli zarządczej przez ustawę o finansach publicznych (wymagające wypełnienia jej stosownymi działaniami) powoduje, że można postawić tezę, iż stosunkowo łatwo jest wykazać niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika JSFP obowiązków z zakresu tejszej kontroli¹³. To stwierdzenie jest oczywiście pewnym uproszczeniem, ale zwraca uwagę na brak katalogu obowiązków/rozwiązań, których realizacja/wdrożenie pozwalałyby stwierdzić, że wypełniono przynajmniej podstawowe obowiązki z zakresu kontroli zarządczej. Takiego katalogu nie zawierają także standardy kontroli zarządczej,

(przynajmniej raz w roku) oceny stanu kontroli zarządczej. Na marginesie niniejszych rozważań warto odnotować, że rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238, poz. 1581) przewiduje trzy stopnie funkcjonowania tejszej kontroli (stopień A – w wystarczającym stopniu; stopień B – w ograniczonym stopniu; stopień C – nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza). Przeporządkowanie do określonego stopnia jest uzależnione od liczby osiągniętych celów kontroli zarządczej określonych w art. 68 ust. 2 pkt 1–7 u.f.p. Należy jednak zauważyć, że przedmiotowe rozporządzenie za cele uznaje tylko te określone w art. 68 ust. 2 pkt 1–7 u.f.p., podczas gdy są to tylko cele przykładowe.

¹¹ Na przykład w powiecie drugi poziom kontroli zarządczej opiera się w szczególności na art. 35 ust. 2–3 ustawy o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2016 r., poz. 814). W administracji rządowej kompetencje ministra na drugim poziomie kontroli zarządczej, tj. działu administracji rządowej, opierają się na art. 34 Ustawy z 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2012 r., poz. 392 ze zm.).

¹² Podstawy wprowadzenia takiej procedury można wywieść z art. 44 ust. 1 i art. 254 pkt 3 u.f.p. (budżet JST).

¹³ Tak uregulowana odpowiedzialność sprzyja natomiast składaniu zgodnych z rzeczywistością oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, gdyż kierownik jednostki nie musi obawiać się pociągnięcia go do odpowiedzialności w przypadku złożenia oświadczenia ukazującego nieprawidłowości w funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Zob. Mituś 2015, s. 138.

gdyż, jak stwierdzono w ich treści, stanowią one tylko „uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej”. Ten stan rzeczy dodatkowo komplikuje fakt, że kontrola zarządcza ma charakter dynamiczny, tzn. wymaga ciągłego wprowadzania usprawnień w zastosowanych rozwiązaniach.

Należy też zauważyć, że wykazanie należytego wypełnienia obowiązków z zakresu kontroli zarządczej nie oznacza, iż kierownik jednostki nie poniesie odpowiedzialności z tytułu zaistniałego działania lub zaniechania – lecz będzie to odpowiedzialność nie w związku z kontrolą zarządczą. Na przykład udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych, jest jednym z naruszeń związanych z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej (zob. art. 18c ust. 1 pkt 5 u.n.d.f.p.); jest ono także naruszeniem niezależnie od tego, czy miało związek z zaniechaniem w zakresie kontroli zarządczej (zob. art. 17 ust. 1b pkt 1 u.n.d.f.p.).

Urząd jednostki samorządu terytorialnego a kontrola zarządcza

W kontekście kontroli zarządczej istotnego znaczenia nabiera kwestia statusu prawnego urzędu, np. urzędu gminy. Chodzi o to, czy w takim urzędzie kontrola zarządcza ma funkcjonować jako jej poziom podstawowy (tj. pierwszy poziom), czy też jako kontrola zarządcza na poziomie JST (tj. drugi poziom). Zasadniczą kwestią jest to, czy np. urząd gminy można traktować jako jednostkę organizacyjną, a ściślej, czy jest on jednostką budżetową.

Choć ogólnie wszystkie podejmowane np. w urzędzie gminy czynności/działania należy przynajmniej ostatecznie uznać za podejmowane w celu wykonywania zadań przypisanych gminie, to jednak w ich ramach można wyróżnić czynności, które są wykonywane na potrzeby urzędu. Do tej grupy można zaliczyć czynności z zakresu funkcjonowania urzędu, jego organizacji,

a w szczególności z zakresu prawa pracy; w tym obszarze czynności z zakresu kontroli zarządczej wójt podejmuje jako kierownik urzędu.

W doktrynie prawa administracyjnego przez pojęcie urzędu rozumie się pewien aparat pomocniczy składający się z zespołu osób i rzeczy, przy pomocy których organ administracyjny wykonuje nałożone zadania i realizuje swoje kompetencje (zob.: Ochendowski 2013, s. 248; Chmielnicki 2010, s. 416). Tak zdefiniowane pojęcie urzędu nie przesądza ani nie wyklucza traktowania go jako jednostki organizacyjnej. W literaturze przedmiotu jest on coraz częściej ujmowany jako jednostka organizacyjna obsługująca organ wykonawczy, który z kolei jest zobowiązany do zapewnienia obsługi kancelaryjnej organu stanowiącego (Szewc 2012; Martysz 2016).

Z kolei w orzecznictwie sądowo-administracyjnym generalnie podkreśla się, że „urząd gminy jest [...] wyłącznie aparatem pomocniczym gminy, jednostką zapewniającą obsługę administracyjną, organizacyjną i techniczną wójta” (wyrok WSA w Białymstoku z 8 lutego 2010 r., I SA/Bk 564/09, LEX nr 578630); że jest zorganizowaną strukturą mającą zapewnić sprawną realizację zadań gminy (wyrok WSA w Białymstoku z 8 lutego 2010 r., I SA/Bk 564/09, LEX nr 578630). W niektórych orzeczeniach jest *expressis verbis* określany jako jednostka organizacyjna lub pomocnicza organu wykonawczego gminy, tj. jednostka, która wykonuje w imieniu i na rzecz gminy zadania tego organu, natomiast „nie jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej [...]” (wyrok NSA w Warszawie z 11 maja 2011 r., I FSK 625/10, LEX nr 1084538).

Samorządowe ustawy ustrojowe – znowelizowane Ustawą z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (poz. 1045) – ujmują urząd jednostki samorządu terytorialnego jako jednostkę organizacyjną. Do takiego stwierdzenia uprawnia art. 10b ust. 1 Ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 446), zgodnie z którym wspólną obsługę, m.in. administracyjną, finansową i organizacyjną, „mogą prowadzić urząd gminy, inna jednostka organizacyjna gminy, jednostka organizacyjna związku [...]”. Powyższe zestawienie jednostek wskazuje, że oprócz urzędu gminy (jako jednostki orga-

nizacyjnej) taką obsługę mogą także prowadzić inne jednostki organizacyjne. Podobnie stwierdza art. 6b ust. 1 Ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2016 r., poz. 814), odnoszący się do starostwa powiatowego oraz art. 8d ust. 1 Ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2016 r., poz. 486) w odniesieniu do samorządu województwa. Ten ostatni stanowi, że „wspólną obsługę mogą prowadzić urząd marszałkowski albo inna wojewódzka samorządowa jednostka organizacyjna”.

Ustawa o finansach publicznych – zarówno obecnie, jak i uprzednio obowiązująca – wydaje się iść jeszcze dalej i traktuje urząd jednostki samorządu terytorialnego jako „jednostkę budżetową”¹⁴. Taki wniosek można wywieść z art. 249 ust. 3 i 5 u.f.p., który stanowi, że „w planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego ujmują się wszystkie wydatki budżetowe nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych [...]” oraz że „w planie finansowym wojewódzkiej jednostki budżetowej, innej niż urząd marszałkowski, mogą być ujmowane dotacje związane z realizacją programów operacyjnych”.

Uznanie urzędu danej JST za jednostkę wynika także z Ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 902). Regulacja ta określa urzędy jako jednostki oraz stanowi, że pracodawcą dla pracownika samorządowego zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego nie jest JST (np. gmina), lecz urząd, który choćby z tego tytułu, że jest zakładem pracy dla pracowników samorządowych, posiada swój odrębny NIP, inny niż NIP gminy (zob.: art. 2, art. 7, art. 8 ust. 1, art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 ustawy o pracownikach samorządowych). W orzecznictwie NSA podnosi się, że jego nadanie jest związane przede wszystkim ze statusem płatnika (wyrok NSA w Warszawie z 28 kwietnia 2009 r., I FSK 263/08, LEX nr 513778), którym np. w myśl art. 31 Ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od

osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.) może być osoba fizyczna, osoba prawna albo jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

Niewątpliwie urzędy jednostek samorządu terytorialnego są specyficznymi jednostkami organizacyjnymi, w tym jednostkami budżetowymi. Wyjątkowość ta w zasadniczej mierze wynika z faktu ścisłego ich „zintegrowania” z organem wykonawczym JST, a tym samym z daną JST. Potwierdzeniem tego jest chociażby to, że urzędy jednostek samorządu terytorialnego nie posiadają statutu. Wydaje się, że takie ujęcie nie stoi w sprzeczności z istniejącym w literaturze i orzecznictwie administracyjnym poglądem, iż brak statutu wynika z faktu, że urząd jako jednostka budżetowa jest tworzony na podstawie ustawy i jego przedmiot działalności jest określony ustawowo (Smoleń 2012, s. 198–199; wyrok WSA w Lublinie z 23 czerwca 2009 r., III SA/Lu 244/09, LEX nr 562491).

Tak więc w samorządzie terytorialnym można wyróżnić przynajmniej dwie grupy jednostek budżetowych, tj. jednostki budżetowe stanowiące aparat wykonawczy organów (czyli urzędy) oraz jednostki budżetowe podległe organom samorządowej władzy wykonawczej i/lub przez nie nadzorowane (Kosikowski 2011, s. 105). Jak nietrudno zauważyć, jednostki z pierwszej grupy są wykorzystywane przez organ wykonawczy do sprawowania z ich pomocą nadzoru nad jednostkami z drugiej grupy. Dlatego także w ramach kontroli zarządczej urząd gminy, starostwo powiatowe i urząd marszałkowski odgrywają szczególną rolę – w tych urządach realizowane są obowiązki zarówno z pierwszego, jak i z drugiego poziomu kontroli zarządczej. Urząd jednostki samorządu terytorialnego jest swoistym centrum realizacji, koordynacji i monitorowania działań z tego zakresu na obu poziomach.

Rozwiązania kontroli zarządczej – struktura organizacyjna jednostki

Standardy kontroli zarządczej określają podstawowe wymagania (w pięciu obszarach), które kierownik jednostki jest zobowiązany wdrożyć w zakresie kontroli zarządczej. Poszczególne

¹⁴ C. Kosikowski (2011, s. 80) przyznaje status jednostki budżetowej urzędowi organów JST (tj. urzędowi gminy, starostwu powiatowemu i urzędowi marszałkowskiemu), które występują w obrocie jako jednostki organizacyjne JST.

obowiązki/rozwiązania będące elementami tejsze kontroli powinny być wdrażane i realizowane na podstawie i w ramach kompetencji przyznanych przede wszystkim w przepisach ustrojowych dotyczących funkcjonowania danej jednostki. Ze względu na to, że poszczególne grupy standardów (obszary) są poddane analizie w wielu opracowaniach naukowych, pozwalam sobie w niniejszym opracowaniu je pominąć. Niemniej jednak odnośię się do jednego z ważnych elementów kontroli zarządczej, jakim jest struktura organizacyjna jednostki, która – w myśl standardów – powinna być dostosowana do realizowanych celów i zadań. Stąd standardy kontroli zarządczej nie narzucają jednego, właściwego modelu struktury organizacyjnej. Dostosowując strukturę, należy wziąć pod uwagę zalety i wady powiązań organizacyjnych w aspekcie wertykalnym i horyzontalnym (Ministerstwo Finansów 2012, s. 52). W tym kontekście kierownik jednostki powinien zadbać, aby zakres zadań poszczególnych komórek organizacyjnych w jednostce oraz zakres obowiązków na danym stanowisku pracy był jasno i precyzyjnie określony – aby nie było wątpliwości, co należy do obowiązków danego pracownika i za co ponosi on odpowiedzialność; dotyczy to także kwestii zastępstw i delegowania uprawnień. Takiemu elastycznemu ukształtowaniu struktury organizacyjnej urzędu i innych jednostek organizacyjnych nie stoją na przeszkodzie przepisy samorządowych ustaw ustrojowych. Na przykład w myśl art. 33 ust. 2 i 3 ustawy o samorządzie gminnym kierowanie urzędem gminy powierzono wójtowi, który w regulaminie organizacyjnym określa organizację i zasady funkcjonowania urzędu. Regulamin jako akt kierownictwa wewnętrznego (tj. akt wiążący wewnątrznie) daje możliwość szybkiej zmiany jego postanowień i dostosowania organizacji urzędu, w tym m.in. jego struktury organizacyjnej i zakresu zadań poszczególnych komórek, do realizowanych zadań i wyznaczonych celów¹⁵.

¹⁵ Niewątpliwie kontrola zarządcza powinna spajać rozwiązania zawarte w wielu aktach wewnętrznych (regulamin organizacyjny, regulamin pracy itp.), które zawierają normy nie tylko proceduralne, lecz także ustrojowo-kompetencyjne. W samorządzie terytorialnym znaczna część kwestii określonych standardami jest regulowana w regulaminie organizacyjnym urzędu, w nim zatem

Wójt w ramach sprawowanego kierownictwa, będącego – jak zasadnie podnosi Paweł Chmielnicki – najsilniejszym i najszerszym rodzajem więzi organizacyjnej, ma możliwość stosowania wszelkich instrumentów (środków) prawnych oddziaływania na pracę urzędu, ale ponosi też pełną odpowiedzialność za wyniki tej pracy (Chmielnicki 2010, s. 421; Zimmermann 2014, s. 180). Z tego samego źródła wynika prawo formułowania przez wójta generalnych zaleceń oraz oceniania działalności kierowanego podmiotu przy zastosowaniu różnego rodzaju kryteriów oceny, m.in.: legalności, celowości (Chmielnicki 2010, s. 421–422). Kierownictwo umożliwia wskazywanie zadań i celów do osiągnięcia wraz ze sposobem ich wykonywania. W szczególności uprawnia ono do wydawania aktów ogólnych i indywidualnych (zarządzeń i poleceń); daje prawo do kontroli przestrzegania przepisów prawa i wydanych dyrektyw (Chmielnicki 2010, s. 422).

Mimo iż każda jednostka posiada własne rozwiązania i mechanizmy, to jednak w swej ogólnej istocie będą one podobne, gdyż czynnikiem determinującym stosowane rozwiązania są przepisy prawa powszechnie obowiązującego, w szczególności z zakresu finansów publicznych, rachunkowości, zamówień publicznych (Ministerstwo Finansów 2012, s. 60). Przepisy te zobowiązują do określonych zachowań ze strony administracji publicznej. Te wymagane zachowania muszą być przetransponowane na określone działania w danej jednostce. Przykładowo, jeśli przepis prawa wymaga opracowania Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia, to można wprowadzić np. zasadę „dwóch par oczu” przed jej ostatecznym zatwierdzeniem – chodzi o przyjęcie takich rozwiązań, które będą zapewniały właściwą realizację celów i zadań oraz będą świadczyły o prawidłowym funkcjonowaniu jednostki.

można – za Pawłem Chmielnickim – w ramach norm ustrojowych wyróżnić kilka ich rodzajów. Będą to w szczególności normy określające zadania / zakres działania poszczególnych komórek organizacyjnych i stanowisk pracy w urzędzie; normy określające relacje pomiędzy poszczególnymi komórkami i osobami; normy określające instrumenty prawne służące realizacji zadań i celów oraz sposób wykorzystywania zasobów służących realizacji zadań publicznych (Chmielnicki 2010, s. 419).

Po analizie standardów kontroli zarządczej można stwierdzić, że same nie tworzą one systemu, lecz są zbiorem wskazówek do zbudowania takiego systemu na poziomie danej jednostki. Podstawą normatywną dla tego systemu jest art. 68 ust. 1 u.f.p. stanowiący, że kontrola zarządcza to „ogół działań (o różnym charakterze – A.M.) podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań”. Zasadniczo standardy kontroli zarządczej zawierają wytyczne dotyczące tylko działań zarządczych, z założeniem, że muszą się one mieścić w granicach ustawowego działania danej jednostki; podstawy działań wywierających skutki prawne są natomiast zawarte w aktach prawa powszechnie obowiązującego (Ćwiklicki, Mituś 2015, s. 235). Dlatego system kontroli zarządczej w jednostce jest budowany na podstawie obowiązujących przepisów prawa oraz standardów i wytycznych, wskazujących pewne rozwiązania organizacyjno-zarządcze, wzmacniające jednostkę instytucjonalnie (Ćwiklicki, Mituś 2015, s. 235).

Analizując kontrolę zarządczą tylko przez pryzmat standardów kontroli zarządczej, należy stwierdzić, że brakuje w nich „odwołań do kluczowych funkcji i obszarów zarządzania w ujęciu systemowym”; np. nie ma systemów planowania finansowego, co jednak można uzasadnić tym, iż ten aspekt jest regulowany przepisami prawa powszechnie obowiązującego (Ćwiklicki, Mituś 2015, s. 240). Taki stan rzeczy powoduje, że kontrola zarządcza w ujęciu wspomnianych standardów jest mocniej powiązana z bieżącą kontrolą niż z wymiarem zarządczym organizacji, co prowadzi do wniosku, iż wykazuje ona podobieństwo do *controllingu* mającego na celu optymalną realizację zadań (Ćwiklicki, Mituś 2015, s. 240). Niemniej jednak takie ujęcie kontroli zarządczej w sensie formalno-prawnym wydaje się słuszne – jej standardy mają wypełniać pewną lukę, której nie da się usunąć przez zastosowanie *hard law*. W dziedzinach objętych standardami kontroli zarządczej lepiej sprawdzają się tzw. miękkie regulacje (tzn. właśnie standardy, wytyczne, instrukcje).

Zakończenie

Uregulowana w ustawie o finansach publicznych kontrola zarządcza¹⁶ to – w pewnym uproszczeniu – obligatoryjna kontrola wewnętrzna o zarządczym charakterze (Ministerstwo Finansów 2012, s. 24–25), tzn. kontrola z wkomponowanymi rozwiązaniami z zakresu zarządzania jednostką. Składają się na nią działania mające zapewniać, że cele i zadania są realizowane w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W samorządzie terytorialnym szczególnie rolę do odegrania mają urzędy jednostek samorządu terytorialnego, przy pomocy których realizowane są obowiązki zarówno z pierwszego, jak i z drugiego poziomu kontroli zarządczej.

Obserwacja działań jednostek samorządu terytorialnego pokazuje, że posiadanie formalnych dokumentów i nowych procedur – notabene w wielu przypadkach zbędnych – wraz z przeprowadzeniem raz do roku samooceny¹⁷ i szacowania ryzyka (traktowanego przez pracowników samorządowych jako przejaw biurokratyzmu) uznają one za wywiązanie się z wymogu posiadania prawidłowo funkcjonującej kontroli zarządczej¹⁸. Taki stan rzeczy jest wynikiem ujmowania kontroli zarządczej nie jako rozwiązania funkcjonalnego, lecz proceduralnego (tj. kontrola zarządcza „w dokumentach”). W tym kontekście zasadne wydaje się, by rozważyć wprowadzenie do ustawy o finansach publicznych katalogu podstawowych

¹⁶ *De iure* odnoszą się do niej cztery artykuły (art. 68–71) ustawy o finansach publicznych; większość kwestii jej dotyczących jest zawarta w standardach i wytycznych. Choć takie ukształtowanie kontroli zarządczej – mające na uwadze to, że ma być ona dostosowana do konkretnej jednostki – wydaje się słuszne, to jednak w polskiej kulturze prawnej jest ono przyjmowane z pewnym oporem i niezrozumieniem.

¹⁷ Z danych ankietowych wynika, że 75,8% jednostek „zadeklarowało” przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej (Ministerstwo Finansów 2016, s. 6).

¹⁸ Na przykład z badania ankietowego przeprowadzonego przez Ministerstwo Finansów wynika, że znaczna liczba zadań zapewniających wykonywanych w JST sprowadza się do „kwestii finansowo-księgowych oraz zarządzania bezpieczeństwem informacji, pomijając pozostałe obszary działalności”, a „prawie 50% ankietowanych jednostek nie realizowało czynności sprawdzających” (Ministerstwo Finansów 2016, s. 5).

działań (obowiązków), które powinny być podejmowane, monitorowane lub kontrolowane, aby zapewnić w JSFP właściwą realizację celów i zadań. Istnienie takiego katalogu miałyby także uzasadnienie w kontekście odpowiedzialności kierownika jednostki z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Brak wskazania takiego zakresu działań/obowiązków stawia kierownika JSFP w niekorzystnej sytuacji prawnej.

Należy odnotować, że wdrażanie kontroli zarządczej to proces ciągły, wymagający systematycznego przeglądu i oceny istniejących w jednostce procedur i rozwiązań oraz ustawicznego uzupełniania ich o nowe, niezbędne elementy zapewniające prawidłową realizację celów i zadań. Należy też zauważyć, że w ramach kontroli zarządczej badaniu podlega nie tylko wykonywanie czynności zgodnie z procedurą, ale także sama procedura podejmowanych działań.

W mojej ocenie kontrola zarządcza to coś więcej niż tylko narzędzia czy mechanizmy mające na celu wspomaganie „działań osoby pełniącej funkcję organu władzy publicznej bądź kierownika jednostki podległej lub nadzorowanej przez taką osobę” (Płoskonka 2013, s. 44). Niewątpliwie pomaga ona w zarządzaniu, ale przepisy ustawy o finansach publicznych zasadniczo traktują kontrolę zarządczą jako coś, co zapewni, że JSFP będzie realizować cele i zadania w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W tym kontekście można nawet powiedzieć, że kwestią drugorzędną jest to, czy wspomaga ona czy nie kierownika jednostki. Ważne jest, aby jednostka działała w sposób prawidłowy. Wykonując zadania publiczne, administracja publiczna jest zobowiązana osiągać cele / określone rezultaty (Sojka 2013, s. 74). Dlatego kluczowe jest ustalenie celów i poziomu ich osiągnięcia – to stanowi normę (wzorzec) na etapie kontroli ich realizacji.

Bibliografia

- Chmielnicki, P. (red.) (2010). *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, wyd. 4. Warszawa: LexisNexis.
- Chojna-Duch, E. (2010). Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na

podstawie ustawy o finansach publicznych. *Kontrola Państwowa, 1*.

Ćwiklicki, M. (red.) (2015). *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*. Kraków: Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.

Ćwiklicki, M., Mituś, A. (2015). Systemowe ujęcie kontroli zarządczej. W: M. Ćwiklicki (red.), *Sprawne państwo. Systemowe zmiany w funkcjonowaniu polskiego samorządu terytorialnego*. Kraków: Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.

Kosikowski, C. (2011). *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.

Kulesza, M., Sześciło, D. (2013). *Polityka administracyjna i zarządzanie publiczne*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer business.

Martysz, C. (2016). Komentarz do art. 33 ustawy o samorządzie gminnym. W: B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer SA.

Matysek, M. (2011). Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej. *Kontrola Państwowa, 2*.

Mazurek, A., Knedler, K. (2010). *Kontrola zarządcza. Ujęcie praktyczne*. Warszawa: HANDIKAP.

Ministerstwo Finansów (2012). *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*. Warszawa, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zaradcza-i-audit-wewnetrzny/kontrola-zaradcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy> (dostęp 31.05.2017).

Ministerstwo Finansów, Departament Polityki Wydatkowej (2016). *Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*. Warszawa, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zaradcza-i-audit-wewnetrzny/kontrola-zaradcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy> (dostęp 31.05.2017).

Mituś, A. (2016). Kontrola zarządcza jako narzędzie reform New Public Management. W: A. Mednis (red.), *Misja publiczna – wspólnota – państwo. Studia z prawa i administracji. Księga dedykowana pamięci Profesora Michała Kuleszy* (s. 327–340), t. 2. Wrocław: Presscom.

Mituś, A. (2015). Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej. W: M. Ćwiklicki (red.), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*.

Kraków: Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.

Ochendowski, E. (2013). *Prawo administracyjne. Część ogólna*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa.

Płoskonka, J. (2013). Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych. *Kontrola Państwowa, 1*.

Smoleń, P. (2012). W: P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.

Sojka, U. (2013). Sukcesy i porażki kontroli zarządczej. *Kontrola Państwowa, 1*.

Szewc, A. (2012). Komentarz do art. 33 ustawy o samorządzie gminnym. W: G. Jyż, Z. Pławewski, A. Szewc, *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer business.

Szostak, R. (2010). Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna. *Kontrola Państwowa, 5*.

Winiarska, K. (red.) (2012). *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*. Warszawa: Wolters Kluwer business.

Zimmermann, J. (2014). *Prawo administracyjne*. Kraków: LEX a Wolters Kluwer business.

Selected aspects of management control in local self-government units

The purpose of the article is to discuss a few selected issues related to management control which have not been expressly articulated in the literature on the subject so far. These issues include: a) juridical aspect of management control in order to show the essence and benefits of such control; b) understanding the goals and tasks in the statutory aspect of management control; c) the ensuring nature of management control; d) failure to perform or unsatisfactory performance of management control obligations as grounds for liability, and e) the role of authorities in the management control system as well as others, e.g. the organizational structure of a unit.

In this paper, the author consciously forgoes any global presentation of management control, in particular any analysis of the solutions/tools included in the standards of management control, unless they directly refer to the issues discussed.

The author uses methods specific for legal sciences, including in particular the method of juridical exegesis of legal texts. Basic conclusions from the analysis are as follows: 1) in the statutory perspective, management control includes a “total of actions” (tools/instruments) of an ensuring nature, and 2) the obligations from the first and second level of management control are performed in a specific local self-government unit by its authorities.

Undoubtedly, properly defined management control (i.e. as all ensuring activities) is a useful tool of public management which sets legal regulations along with a particular management model within a given unit of the public finance sector.

Keywords: management control, public administration, public finance sector entities, local government entities, management control standards