

EDYTA JÓZWIAK<sup>1</sup>

# Sprawowanie kontroli zarządczej w systemie finansów publicznych w Polsce<sup>2</sup>

Wpłynął: 8.02.2023. Akceptacja: 18.03.2023

## Streszczenie

Pod pojęciem kontroli zarządczej należy rozumieć ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań publicznych w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W rezultacie kontrola ta ma zatem służyć zwiększeniu efektywności i skuteczności działania całej polskiej administracji publicznej. Duże znaczenie w procesie kontroli odgrywa etap identyfikacji ryzyka, gdyż dostrzeżenie danego zagrożenia pozwoli na skuteczne przeciwdziałanie temu zjawisku. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej w tym celu zaleca się sporządzanie corocznego sprawozdania w formie oświadczenia. Dla ułatwienia kontroli Ministerstwo Finansów sporządziło wzór, którym mogą posługiwać się kierownicy jednostek przy dokonywaniu oceny stanu kontroli zarządczej. W niniejszym artykule autorka nie tylko dokonała charakterystyki kontroli zarządczej, ale również przeanalizowała oświadczenia złożone przez podmioty sektora finansów publicznych. Miało to na celu zweryfikowanie czy podmioty sektora finansów publicznych nie tylko rozumieją cele wprowadzenia kontroli zarządczej, ale również czy w prawidłowy sposób wypełniają udostępniony wzór oświadczenia, w ten sposób przyczyniając się do skutecznego działania administracji publicznej.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, finanse publiczne, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, jednostki sektora finansów publicznych, prawo finansowe, sektor publiczny.

---

<sup>1</sup> Dr Edyta Józwiak – Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie (Polska); e-mail: [edyta.jozwiak@uwm.edu.pl](mailto:edyta.jozwiak@uwm.edu.pl); ORCID 0000-0002-4596-7990.

<sup>2</sup> Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

EDYTA JÓZWIAK

## Exercising management control in the Polish public finance system<sup>3</sup>

### Abstract

Management control should be understood as the totality of measures taken to ensure that public objectives and tasks are carried out in a lawful, efficient, economical and timely manner. As a result, this control is therefore intended to increase the efficiency and effectiveness of the entire Polish public administration. Of great importance in the control process is the stage of risk identification, as perceiving a given risk will allow to effectively counteract it. According to management control standards, an annual report in the form of a statement is recommended for this purpose. To facilitate control, the Ministry of Finance has drawn up a template that managers of units can use when assessing the state of management control. In this article, the author not only characterizes management control, but also analyzes the statements made by public finance sector entities. This was to verify whether public finance sector entities not only understand the objectives of the introduction of management control, but also whether they correctly complete the provided template of the declaration, thus contributing to the effective operation of public administration.

**Keywords:** management control, public finance, statement on the state of management control, public finance sector units, financial law, public sector.

---

<sup>3</sup> The research in this article has not been supported financially by any institution.

## Wstęp

System finansów publicznych od początku XXI w. stanowi swojego rodzaju „system naczyń połączonych”. Daje się to jednak zauważyć szczególnie teraz w dobie powszechnej digitalizacji transakcji płatniczych i swobodnego przepływu kapitału, nie tylko w sektorze prywatnym, ale przede wszystkim w sektorze publicznym. Dlatego też konieczne wydaje się wprowadzenie nowych narzędzi, za pomocą których państwo będzie mogło kontrolować prawidłowość wydatkowania środków publicznych. Celem niniejszego artykułu jest analiza przepisów dotyczących sprawowania kontroli zarządczej w finansach publicznych, a w szczególności zbadanie, czy podmioty sektora finansów publicznych prawidłowo rozumieją cel kontroli zarządczej, a wraz z nią ocenę ryzyka i prawidłowość sporządzania oświadczenia o kontroli zarządczej. Należy bowiem zwrócić uwagę, że nadrzędnym celem wprowadzenia mechanizmów kontroli zarządczej było wspieranie wykonywania zadań przez podmioty sektora finansów publicznych przy zachowaniu zasad wydatkowania środków publicznych. Podobne mechanizmy do tych stosowanych w kontroli zarządczej kształtowały się we wszystkich jednostkach sektora publicznego przez lata ich funkcjonowania<sup>4</sup>.

Już na wstępie wymaga podkreślenia, że w zamierzeniach twórców tej koncepcji funkcjonowanie kontroli zarządczej nie powinno oznaczać kreowania martwej, formalnej struktury angażującej pracowników w tworzenie dokumentów wypełnionych treścią oderwaną od prawdziwych zadań, problemów kierownictwa oraz pracowników. Można powiedzieć więcej: organizacja, która dba jedynie o stworzenie formalnej struktury obowiązków i odpowiedzialności związanych np. ze sporządzeniem planu działalności, sprawozdania czy oświadczenia o stanie kontroli zarządczej dowodzi już choćby tylko takim podejściem niskiej jakości funkcjonującej tam kontroli<sup>5</sup>.

Według wspomnianych wyżej założeń twórców tej koncepcji stosowanie mechanizmów kontroli zarządczej daje szansę na usprawnienie działania każdej jednostki i struktur wyższego rzędu, ale tylko wtedy, gdy pojęcie takiej kontroli jest prawidłowo rozumiane i wcielane w życie. Dzięki zastosowaniu koncepcji kontroli

<sup>4</sup> P. Walczak, *Kontrola zarządcza*, [w:] W. Lachiewicz (red.), *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010, s. 486.

<sup>5</sup> Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, Kompendium wiedzy*, Warszawa 2012, s. 19.

zarządczej kierownictwo danej jednostki może sprawnie uzyskiwać informacje na temat tego, co i z jakiego powodu może się nie udać lub jakie środki pomimo ich włączenia do działań jednostki nie przynoszą zamierzonych efektów. Kontrola zarządcza może jednak nie uchronić przed nieudanymi decyzjami co do wyboru środków i celów<sup>6</sup>.

W środowisku jednostek sektora finansów publicznych można spotkać się ze stanowiskiem, że kontrola zarządcza stanowi wyłącznie dodatkowe obciążenie dla tych jednostek. W ocenie autorki wynika to ze słabego zrozumienia celu kontroli oraz niedostrzegania, że taki model zarządzania może przyczynić się do wypełniania zadań zgodnie z prawem, w odpowiednim czasie oraz oszczędnie. Kontrola zarządcza niejako zmusza bowiem kierowników do nowego spojrzenia na funkcjonowanie jednostki poprzez kontrolę uprzednią. Przed wprowadzeniem tego modelu kluczowe było przede wszystkim zapewnienie legalności działania. Obecnie nie jest to już wystarczające, konieczne stało się bowiem osiągnięcie obok legalności również skuteczności i gospodarności.

## Metodologia

Autorka w pierwszej kolejności w oparciu o metodę historyczną skupiła się na opisanu rozwoju kontroli zarządczej oraz potrzeby jej wprowadzenia, a przy pomocy metody dogmatycznej przywołała znane definicje tego pojęcia. Ponadto przy zastosowaniu tejże samej metody autorka opisała cel, jakiemu ma służyć wprowadzenie tego zjawiska w sektorze publicznych. Powyższe badania przeprowadzono w oparciu o analizę aktów prawnych i literatury przedmiotu.

W ostatniej części pracy autorka zebrała jedenaście oświadczeń o kontroli zarządczej przygotowanych przez podmioty należące do sektora finansów publicznych. Przy pomocy metody analizy przypadków indywidualnych dokonała ich oceny, biorąc pod uwagę zgodność wypełnienia wzoru oświadczenia z przepisami prawa, a także badając, czy wprowadzone do oświadczeń dane odpowiadają celom wprowadzenia obowiązku ich wypełniania.

## Pojęcie kontroli zarządczej

Konieczność zastosowania jednolitej koncepcji kontroli wewnętrznej w działalności administracji publicznej rozpoczęło się w związku z reformą Komisji Europejskiej

---

<sup>6</sup> Ibidem.

(dalej KE) na przełomie XX i XXI w. Już od drugiej połowy lat 90. trwał proces negocjacji o członkostwo we Wspólnocie Europejskiej kilkunastu państw z Europy Wschodniej i Południowej (w tym Polski). Istotną kwestią w negocjacjach była poprawa zarządzania środkami publicznymi przez te państwa, w szczególności w kontekście wykonywania zadań publicznych. Celem było w tym wypadku uniknięcie nadużyć finansowych i poprawa skuteczności działania instytucji państwowych. Istotne znaczenie miał przy tym fakt, że przecież administracje państw kandydujących miały zarządzać, wydawać i kontrolować środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej. Z tego też względu Dyrekcja Generalna do spraw Budżetu KE opracowała koncepcję kontroli wewnętrznej stanowiącej podwaliny obecnie znanej kontroli zarządczej. Nowa koncepcja otrzymała nazwę *Public Internal Financial Control* – w skrócie *PIFC* (Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa – dalej jako PWKF). Wypełnienie przesłanek w niej stawianych było konieczne dla spełnienia wymogów określonych w wyodrębnionym rozdziale negocjacyjnym „kontrola finansowa”<sup>7</sup>.

Obowiązek ustanowienia odpowiedniego systemu zarządzania finansami publicznymi i ochrony środków publicznych przed nadużyciami znalazł swoje prawne umocowanie w rozdziale 6 – art. 325 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej jako TWE)<sup>8</sup>. Aktualna koncepcja kontroli w sektorze finansów publicznych to następstwo wdrożenia koncepcji KE. Opiera się ona na trzech kluczowych filarach. Pierwszy z nich to rozliczalność osób zarządzających w administracji publicznej (*managerial accountability*) połączona z odpowiednim zarządzaniem finansowym wspartym przez system kontroli. Drugi filar opiera się na funkcjonowaniu niezależnego audytu wewnętrznego. Natomiast trzeci obejmuje powołanie i działanie centralnej jednostki harmonizującej, która zajmuje się m.in. rozwijaniem standardów oraz metodyki w zakresie dwóch poprzednich filarów<sup>9</sup>.

Należy jednak podkreślić, iż immanentną częścią procesów zarządzania były i pozostaną mechanizmy kontrolne, pozwalające na zapobieganie negatywnym zjawiskom oraz na skuteczne reagowanie w sytuacji pojawienia się zakłóceń w kierowanej strukturze<sup>10</sup>.

Objaśniając pojęcia związane z kontrolą należy przywołać opisany przez J. Langa podział na kontrolę wewnętrzną instytucjonalną i kontrolę wewnętrzną

<sup>7</sup> R. de Koning, *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, „Public Management Forum, SIGMA-OECD” 1999, 5, s. 4.

<sup>8</sup> Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 13 grudnia 2007 r. – wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47–360).

<sup>9</sup> Ministerstwo Finansów, *Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Warszawa, 2012, s. 28.

<sup>10</sup> P. Walczak, op. cit., s. 486.

funkcjonalną<sup>11</sup>. Zgodnie z nim pod pojęciem kontroli wewnętrznej instytucjonalnej rozumie się te czynności kontroli, które wykonywane są przez upoważnionego pracownika, zespół ludzki lub specjalnie wyodrębnioną w strukturze danej organizacji komórkę kontrolną. Kontrola wewnętrzna funkcjonalna to działanie wykonywane na każdym etapie zarządzania przez kierowników różnych szczebli<sup>12</sup>. Pojęcie kontroli wewnętrznej jest niestety niejednokrotnie utożsamiane z pojęciem audytu wewnętrznego, przez odwołanie się do angielskiego określenia *internal audit*. Zgodnie z dzisiejszym stanem rzeczy pojęcie *kontroli zarządczej* zastąpiło pojęcie *kontroli wewnętrznej* oraz skonsumowało pojęcie kontroli finansowej. Ta ostatnia występowała w ustawie o finansach publicznych, ale jeszcze przed nowelizacją z 2009 r. która w art. 68 wprowadziła pojęcie oraz elementy kontroli zarządczej. Należy również wspomnieć, że jeszcze przed wejściem w życie nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 2009 r. *kontrola finansowa* była traktowana jako szczególny rodzaj kontroli (najczęściej wewnętrznej), której przedmiotem są zjawiska i procesy finansowe. Pojęcie kontroli zarządczej ma zatem wyraźne, nawet już w swojej nazwie, odwołanie do zarządzania<sup>13</sup>. Przy czym istotą tych uregulowań jest organizacja systemu zarządzania, którego jednym z elementów jest kontrola. Jak zwraca uwagę J. Płoskonka, system kontroli zarządczej to zbiór wszystkich działań ukierunkowanych na zgodne z prawem, skuteczne i efektywne osiągnięcie rezultatów<sup>14</sup>.

Kontrola finansowa w Polsce ujęta była już w ustawie o finansach publicznych z 1998 r. W wyniku nowelizacji ustawy z 2001 r. w art. 35a, obejmowała ona w ówczesnym kształcie zapewnienie przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzenia wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków oraz kontrolę pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i ich wydatkowania, w tym również zamówień publiczne oraz zwrotów środków publicznych. Takie pojęcie kontroli miało istotną wadę, ograniczało bowiem zakres spraw objętych ww. przepisami, brakowało bowiem kluczowego zagadnienia dla pojęcia kontroli, a mianowicie rozliczania odpowiedzialności za całość zarządzania organizacją w kontekście jej celów<sup>15</sup>.

Kontrola zarządcza ujęta w obecnych przepisach obejmuje kontrolę finansową, o której była mowa w ustawie z 2001 r. W znowelizowanym podejściu ustawodawca wyszedł poza enumeratywnie wyliczone procesy podlegające kontroli i w ich miejsce wskazał, iż kontrola zarządcza to „ogół działań podejmowanych dla

<sup>11</sup> J. Lang, *Kontrola Administracji*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2001, s. 350.

<sup>12</sup> M. Antoniak, *Kontrola rządowa w administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 21.

<sup>13</sup> Art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 1634, tekst jedn. z dnia 4.08.2022).

<sup>14</sup> J. Płoskonka, *Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2013, 1, s. 43.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 1998 r. Nr 155, poz. 1014.

zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”<sup>16</sup>, a co za tym idzie, pojęcie to ma szerszy charakter aniżeli pojęcie kontroli finansowej, dotyczy bowiem wszystkich procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych.

Wobec powyższego kontrola zarządcza, zgodnie z intencją ustawodawcy, ma być systemem, który rozciąga się nie tylko w ramach jednostek, ale również dotyczy działów administracji rządowej. Pod pojęciem kontroli zarządczej należy zatem rozumieć zarówno pojęcie instytucjonalnej, jak i funkcjonalnej kontroli wewnętrznej.

## Cele kontroli zarządczej

W artykule 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych wskazano, iż 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, zarządzania ryzykiem<sup>17</sup>.

Należy tu zwrócić uwagę na nieostry charakter tych pojęć, a także na zwrot „w szczególności”, dzięki któremu ustawodawca pozostawił możliwość szerokiego rozumienia celów kontroli zarządczej przy jednoczesnym wskazaniu ogólnych kierunków kontroli, ale jednocześnie spowodował możliwość wystąpienia problemów interpretacyjnych, tego co powinno zostać poddane kontroli, a co wykracza już poza ten zakres.

Nadrzędnym celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększanie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, działów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego. W rezultacie ma zatem służyć zwiększeniu efektywności i skuteczności działania całej polskiej administracji publicznej. Charakterystyczne dla obecnego modelu kontroli zarządczej jest akcentowanie indywidualnej odpowiedzialności kierownika (rozliczalności publicznej)<sup>18</sup>. System kontroli zarządczej ma zatem ułatwić zarządzanie instytucjami sektora finansów publicznych, tak by zarządzanie to charakteryzowało się uporządkowaniem.

Kontrola zarządcza w swych założeniach odnosi się zatem do samodoskonalenia organizacji, ciągłość diagnozowania, monitorowania oraz poprawiania

<sup>16</sup> Art. 68 ust 1 ustawy o finansach publicznych.

<sup>17</sup> Art. 68 ust 2 ustawy o finansach publicznych.

<sup>18</sup> Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza...*, s. 18.

realizowanych przez organizację procesów. Nie sposób uznać, że istnieje ujedno-  
liczona, wspólna dla wszystkich jednostek ścieżka wdrażania kontroli oraz iż kie-  
dykolwiek będzie możliwe osiągnięcie etapu „wdrożenia” kontroli zarządczej.  
Zarządzanie jednostką nie jest bowiem projektem, który można kiedykolwiek  
uznać za zakończony<sup>19</sup>. W takim ujęciu kontrola zarządcza obejmować ma wszyst-  
kie aspekty działalności jednostki, a obowiązkiem jej kierownika jest wdrożenie  
i monitorowanie elementów kontroli, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele  
w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy<sup>20</sup>.

## Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej

Najistotniejszym zagadnieniem z punktu widzenia kontroli zarządczej jest iden-  
tyfikacja ryzyka. Ryzyko w tym wypadku należy rozumieć jako możliwość zaistnie-  
nia zdarzenia, które wpłynie negatywnie na osiągnięcie celów i zadań jednostek  
sektora finansów publicznych. Samo jednak zlokalizowanie ryzyka nie jest wystar-  
czające, by przeciwdziałać jego negatywnym skutkom. W tym celu przyjęto proce-  
dury oraz polityki określane jako zarządzanie ryzykiem. Dzięki identyfikacji  
ryzyka oraz określeniu adekwatnych na nie reakcji istnieje większe prawdopo-  
dobieństwo realizacji celów kontroli zarządczej. Ten etap odgrywa duże znaczenie,  
gdyż dostrzeżenie danego zagrożenia pozwoli na skuteczne przeciwdziałanie<sup>21</sup>.  
Przy identyfikacji ryzyka istotne jest, aby prawidłowo je nazwać, a następnie  
znaleźć odpowiednie środki zaradcze do wprowadzenia w przyszłości.

Standardy kontroli zarządczej zalecają coroczne potwierdzania uzyskania  
zapewnienia o stanie kontroli za rok poprzedni, w formie oświadczenia<sup>22</sup>. Dla uła-  
twienia sporządzania kontroli Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 grud-  
nia 2010 r. przygotowano wzór oświadczenia do wypełnienia<sup>23</sup>. Tak przygotowane  
oświadczenie podzielone jest na trzy działy. W dziale I przedstawiona jest ocena  
stanu kontroli zarządczej, jest on ponadto podzielony na 4 części, które należy  
wypełnić w określonych przypadkach. Część A, B lub C wypełnia się w zależności  
od wyniku oceny podjętych działań.

<sup>19</sup> Ibidem.

<sup>20</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 68 ustawy o finansach publicznych*, [w:] eadem, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, LEX.

<sup>21</sup> M. Wolski, *Zarządzanie ryzykiem i mechanizmy kontroli jako elementy kontroli zarządczej w zakresie zamówień publicznych w JST*, LEX/el. 2019.

<sup>22</sup> Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

<sup>23</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 238, poz. 1581).



Część A należy zaznaczyć, w przypadku gdy kontrola zarządcza w wystarczającym stopniu zapewniła łącznie: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem.

Część B zaznacza podmiot, w przypadku, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu co najmniej zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi lub skuteczności i efektywności działania, lub wiarygodności sprawozdań, bądź ochrony zasobów, albo przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, lub też efektywności i skuteczności przepływu informacji lub zarządzania ryzykiem, tj. jednego lub więcej z wyżej wymienionych elementów.

Natomiast część C należy zaznaczyć, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu: 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, zarządzania ryzykiem, tj. nie zapewniła żadnego z wyżej wymienionych elementów.

Część D wypełniana jest niezależnie od wyniku oceny kontroli zarządczej i zawiera informacje o źródłach, z których korzystano, dokonując oceny kontroli zarządczej. Ocena kontroli zarządczej może zostać dokonana na podstawie wielu źródeł informacji. W oświadczeniu wskazano przykładowe z nich, które mogą zostać wykorzystane do dokonania oceny kontroli zarządczej. Tymi źródłami mogą być: monitoring realizacji celów i zadań, samoocena kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, procesu zarządzania ryzykiem, audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznych, kontroli zewnętrznych.

W przypadku zaznaczenia w dziale I części B lub C należy przejść do uzupełnienia działu II, w którym wymagane jest wskazanie zastrzeżeń dotyczących kontroli zarządczej w ubiegłym roku. W przypadku zaznaczenia części A nie uzupełnia się działu II. Według objaśnienia znajdującego się w treści oświadczenia w dziale tym należy opisać przyczyny złożenia zastrzeżeń w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej, np. istotną słabość lub istotną nieprawidłowość w funkcjonowaniu jednostki sektora finansów publicznych albo działu administracji rządowej. Ponadto w dziale tym należy wskazać planowane działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, takie jak działania zapewniające prawidłowe prowadzenie polityki rachunkowości w referacie finansów zgodnie z przepisami prawa oraz nadzór nad przestrzeganiem

prawa finansowego i dostosowanie do aktualnego stanu prawnego obowiązującej polityki finansowej.

Ostatni dział – III – uzupełnia się, w przypadku gdy w dziale I oświadczenia sporządzanego w ubiegłym roku zaznaczono część B lub C lub gdy w trakcie roku, którego dotyczy oświadczenie były podejmowane inne niezaplanowane działania mające na celu poprawę funkcjonowania kontroli zarządczej. Przy czym należy opisać najistotniejsze działania, jakie zostały podjęte w odniesieniu do planowanych działań wskazanych w dziale II.

W ocenie autorki przedstawiony wzór oświadczenia wraz z objaśnieniem jest jasny i nie budzi wątpliwości to, w jaki sposób powinien zostać uzupełniony. Przy czym istotą oświadczenia nie jest jedynie sporządzenie tego dokumentu, ale przede wszystkim systematyczne dokonywanie oceny stanu kontroli zarządczej oraz stałe jej usprawnianie. Aby oświadczenie to spełniło swoje cele, musi być zatem po pierwsze prawidłowo uzupełnione, a po drugie sporządzane systematycznie. Wydaje się również, że zaproponowany termin coroczny jest wystarczający dla wyciągnięcia wniosków o stanie kontroli.

Dla dokonania oceny, czy podmioty sektora finansów publicznych prawidłowo rozumieją treść oświadczenia i wypełniają je zgodnie z wytycznymi, autorka zebrała oświadczenia złożone za rok 2021 r. przez jedenaście podmiotów funkcjonujących na terenie województwa warmińsko-mazurskiego. Wybór tych podmiotów został dokonany w ten sposób, aby w jak najszerszym zakresie odzwierciedlić podejście reprezentowane przez różne jednostki sektora finansów publicznych. Autorka przeanalizowała oświadczenia złożone przez: Regionalnego Dyrektora Ochrony Środowiska w Olsztynie, Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Inspektora Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Prezesa i Dyrektora Sądu Okręgowego w Olsztynie, Prezesa i Dyrektora Sądu Rejonowego w Olsztynie, Warmińsko-Mazurskiego Kuratora Oświaty, Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, Komendanta Wojewódzkiej Policji w Olsztynie, Okręgowego Inspektoratu Służby Więziennej w Olsztynie, Warmińsko-Mazurskiego Wojewódzkiego Komendanta OHP, Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji z Warmińsko-Mazurskim Centrum Onkologii w Olsztynie, Prokuraturę Okręgową w Olsztynie.

W tym miejscu należy również wskazać, iż w czasie zbierania informacji o kontroli zarządczej autorka zauważyła, że nie wszystkie podmioty udostępniają oświadczenia na stronach internetowych. Ponadto w wielu przypadkach oświadczenia początkowo były udostępniane, jednak zaprzestano tej czynności i od kilku lat dane nie są publikowane. Taka praktyka uniemożliwia społeczeństwu dokonania kontroli działań tych podmiotów, w tym również utrudnia przeprowadzenie rzetelnych badań m.in. na temat tego, czy funkcjonowanie oświadczenia jest

skutecznym narzędziem dla odnajdywania ryzyka zagrażającego finansom publicznym. Gdyby bowiem chcieć dokonać kompleksowej analizy, należałoby zwrócić się do wszystkich jednostek obowiązanych do wypełniania oświadczenia o jego udostępnienie.

Tym niemniej ze zgromadzonych przez autorkę danych wynika, iż spośród jedenastu podmiotów sześć zaznaczyło część A, to znaczy, że w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza; pięć z nich zaznaczyło część B, tj. że w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza. Żaden z podmiotów nie oznaczył części C.

W przypadku dwóch podmiotów, które zaznaczyły część B, całkowicie pominięto uzupełnienie części II wskazującej na uchybienia, które były podstawą ustalenia, iż w ograniczonym zakresie funkcjonowała kontrola zarządcza, w przypadku pozostałych podmiotów nawet jeśli część II została uzupełniona, to wiele z wpisanych tam działań w żaden sposób nie odnosiło się do poprawy jakości kontroli zarządczej i nie wskazywano jakie ryzyko zostało zażegnane przez podjęcie tych konkretnych działań. Dla przykładu, w jednym z przeanalizowanych oświadczeń wskazano w dziale II – „zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w 2021 r.: środowisko wewnętrzne: przestrzeganie wartości etycznych – kodeks etyki funkcjonujący w warmińsko mazurskiej wojewódzkiej komendzie OHP zapewnia wspieranie i promowanie wartości etycznych przy codziennym wykonywaniu obowiązków służbowych”. Z kolei jako planowane działanie mające na celu poprawę funkcjonowania kontroli zarządczej wskazano: „Kontynuacja procesu weryfikacji wewnętrznych aktów prawnych”. W kolejnym uzupełniono dział II, w którym wskazano m.in., iż w ubiegłym roku podjęto działania w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej. Działania, które zostały zaplanowane na rok, którego dotyczy oświadczenie wskazane przez kierownika, to: „sekcja doboru i rezerwy kadrowej KWP w Olsztynie uczestniczyła czynnie w organizowanych przez Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie w dniach 19–23 kwietnia 2021 targach pracy, gdzie zarówno studenci, jak i goszczący na targach uczniowie olsztyńskich szkół średnich zachęceni byli do wstępowania w szeregi policji; targi z uwagi na panującą epidemię Sars-Cov 2 odbyły się w formie online”, bez żadnego odniesienia, w jakim zakresie działanie to wypełnia cele kontroli zarządczej.

Wymaga zaznaczenia, iż autorka zdaje sobie sprawę z faktu, że przeanalizowanie jedenastu oświadczeń złożonych przez jednostki sektora finansów publicznych działających na terenie województwa Warmińsko-Mazurskiego jest niewystarczające dla wykazania tendencji oraz zaprezentowania procentowej liczby poprawnego przeprowadzenia kontroli zarządczej przez te podmioty. To, co jednak daje

się zauważyć już tylko po wstępnej analizie przytoczonych dokumentów, to okoliczność, że istnieje problem z prawidłowym uzupełnieniem oświadczenia, a przede wszystkim ze zrozumieniem, czym jest kontrola zarządcza i czym są działania podejmowane w celu poprawy jakości dokonywanej kontroli. Choć wydaje się, że po zapoznaniu z objaśnieniami dołączonymi do wzoru nie powinno stanowić problemu zrozumienie tych pojęć, to jednak tak nie jest. W ocenie autorki dobrym rozwiązaniem mogłoby się okazać wprowadzenie do wzoru oświadczenia nie tylko objaśnień odnoszących się do tego, co należy wpisać w poszczególne części, ale również wprowadzenie swoistego słownika pojęć oraz celów, dla których składane jest przedmiotowe oświadczenie. Innym dobrym rozwiązaniem mogłoby okazać się wprowadzenie obowiązku wypełniania oświadczenia w formie formularza online, w którym przy każdym kroku zobowiązany zapoznawałby się z wymogami dotyczącymi wypełnianego pola. Zdaniem autorki mogłoby to przyczynić się do zwiększenia poprawności przygotowywanych oświadczeń, systematyczności ich wypełniania oraz dostępności dla społeczeństwa. Natomiast w formie, w jakiej ono obecnie funkcjonuje i w jakiej jest uzupełniane, z całą pewnością nie spełnia swojej funkcji, a stanowi jedynie wyraz pewnego rodzaju formalizmu, który nie niesie za sobą wymiernych rezultatów.

Warto wskazać również, iż niewykonanie obowiązków w ramach kontroli zarządczej może prowadzić do odpowiedzialności na gruncie naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Przy czym naruszeniem dyscypliny będzie w tym przypadku samo niezłożenie oświadczenia, nie zaś złożenie oświadczenia o treści nieodpowiadającej celom kontroli zarządczej. Nie ma zatem wątpliwości, iż podmioty dysponujące finansami publicznymi częstokroć wolą wypełnić oświadczenie błędnie, niż nie wypełnić go wcale.

## Wnioski

Immanentną częścią procesów zarządzania były i pozostaną mechanizmy kontrolne, pozwalające na zapobieganie występowania negatywnych zjawisk oraz na skuteczne reagowanie w sytuacji pojawienia się zakłóceń w kierowanej instytucji. Zgodnie z założeniami kontrola zarządcza ma obejmować ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań państwa w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ponadto w swych założeniach działania te mają sprzyjać samodoskonaleniu organizacji, ciągłości diagnozowania, monitorowania oraz poprawiania realizowanych przez organizację procesów. W rezultacie kontrola zarządcza ma zatem służyć zwiększeniu efektywności i skuteczności działania całej polskiej administracji publicznej oraz sprzyjać rozliczenia efektów

tych działań. Dzięki zastosowaniu kontroli zarządczej kierownictwo danej jednostki ma możliwość sprawnego uzyskiwania informacji na temat tego, co a przede wszystkim, z jakiego powodu może się nie udać lub jakie środki pomimo ich włączenia do działań jednostki nie przynoszą zamierzonych efektów, tj. poprawy funkcjonowania.

Najistotniejszym zagadnieniem z punktu widzenia kontroli zarządczej jest identyfikacja ryzyka. Aby je skutecznie zidentyfikować, standardy kontroli zarządczej zalecają coroczne potwierdzania uzyskania zapewnienia o stanie kontroli za rok poprzedni w formie oświadczenia. Wzór tego oświadczenia został udostępniony przez Ministra Finansów, do wzoru został również dołączony spis objaśnień. To, czego – zdaniem autorki – brakuje we wzorze, to wprowadzenie swoistego słownika pojęć oraz celów, dla których składane jest to oświadczenie. Jak wynika z przeprowadzonej analizy, na jedenaście podmiotów tylko pięć wypełniło oświadczenie w sposób pozwalający na prawidłową kontrolę ryzyka, ale tylko z tego powodu, iż we wzorze została oznaczona część „A”, która wskazuje na brak zastrzeżeń co do funkcjonowania kontroli zarządczej i uprawnia podmiot do niewypełniania oświadczenia w dalszej części. Zdaniem autorki, po analizie jednak pozostałych sześciu oświadczeń należy kierować się ograniczonym zaufaniem również w stosunku do tych oświadczeń, gdzie została zaznaczona część „A”, gdyż nie można wykluczyć, iż niektóre z podmiotów, zaznaczając tą część oświadczenia, uniknęły problemów związanych z dalszym jego uzupełnianiem, co nie oznacza, że w rzeczywistości w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza, zgodnie z doktrynalnym znaczeniem tego zagadnienia.

Biorąc pod uwagę powyższe, zdaniem autorki obecnie funkcjonujące narzędzie w postaci oświadczenia o stanie kontroli zarządczej udostępnione przez Ministra Finansów w formie wzoru nie wpływa na jakość przeprowadzonej kontroli i nie jest w stanie wykazać wszystkich ryzyk grożących finansom publicznym. Jest to spowodowane tym, że bez odpowiedniego wyjaśnienia przywoływanych pojęć niektóre podmioty obowiązane do jego złożenia nie wypełniają go poprawnie, wskazując m.in. działania, nie identyfikując przy tym ryzyka albo też wskazując działania nie mające żadnego związku z kontrolą zarządczą.

Nie ulega wątpliwości, że każdego dnia świat technologii daje nam coraz to nowe narzędzia, które przynajmniej w założeniu, powinny przyczyniać się do poprawy wydajności i jakości pracy, a więc i również kontroli. Jak wynika z powyższych rozważań zasadniczymi determinantami kontroli zarządczej jest zapewnienie efektywności, oszczędności i terminowości, z całą pewnością zatem postępująca cyfryzacja mogłaby przyczynić się do lepszego ich wypełniania. Faktem powszechnie znanym jest bowiem wykorzystanie cyfryzacji w różnych procesach w szczególności związanych z prawem administracyjnym. Dobrym przykładem jest tu

choćby funkcjonowanie platformy ePUAP, za pośrednictwem której obywatele z łatwością mogą złożyć dowolny wniosek administracyjny. Wydaje się jednak, iż jeśli chodzi o cyfryzację, to w ograniczony sposób jest ona wykorzystywana przez podmioty sektora finansów publicznych, w których to podmioty te korzystają z udostępnionych im narzędzi ułatwiających chociażby sprawozdawczość finansową. Doświadczenie z wykorzystywaniem e-usług przez obywateli pokazuje, iż jest to narzędzie pozwalające bezbłędnie wypełniać wnioski, co wpływa również na przyspieszenie załatwienia sprawy, a także ułatwia wypełnianie obowiązków (np. złożenie deklaracji podatkowej za pośrednictwem programu e-deklaracje). Problem jednak polega na tym, że w dalszym ciągu jednostki sektora finansów publicznych nie korzystają z pełnych możliwości, jakie dają nowe technologie. W ocenie autorki przykład nieprawidłowo wypełnianych oświadczeń o kontroli zarządczej pozwala zauważyć, iż wprowadzenie takiego oświadczenia w formie elektronicznej mogłoby znacznie ułatwić i przyspieszyć ten proces, a także wpłynąć pozytywnie na prawidłowość uzupełniania oświadczenia oraz dostępność danych o przeprowadzonej kontroli, w odpowiedzi na realizację zasady jawności. Jako wniosek *de lege ferenda* jawi się zatem umożliwienie podmiotom zobowiązanym do przeprowadzenia kontroli zarządczej wykonywania tego obowiązku przy pomocy zastosowania nowych technologii.

## Bibliografia

- Antoniak M., *Kontrola rządowa w administracji publicznej*, Warszawa 2012.
- Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.
- Koning R. de, *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, „Public Management Forum, SIGMA-OECD” 1999, 5.
- Lang J., *Kontrola Administracji*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2001.
- Lipiec-Warzecha L., *Komentarz do art. 68 ustawy o finansach publicznych*, [w:] L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, LEX.
- Ministerstwo Finansów, *Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Warszawa 2012.
- Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, Kompendium wiedzy*, Warszawa luty 2012.
- Płoskonka J., *Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2013, 1.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 238, poz. 1581).

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 13 grudnia 2007 r. – wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016).

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 1998 r. Nr 155, poz. 1014.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2022 r., poz. 1634, tekst jedn. z dnia 4.08.2022.

Walczak P., *Kontrola zarządcza*, [w:] Lachiewicz W. (red.), *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010.

Wolski M., *Zarządzanie ryzykiem i mechanizmy kontroli jako elementy kontroli zarządczej w zakresie zamówień publicznych w JST*, LEX/el. 2019.