

JOANNA ŁUBINA

Uniwersytet Rzeszowski

jlubina@ur.edu.pl

ORCID: 0000-0002-2672-5072

Kontrola zarządcza w świetle wytycznych Komisji Europejskiej – cele i wyzwania

**Management control in the light of the
European Commission guidelines – goals and
challenges**

Streszczenie. Celem opracowania jest zaprezentowanie i ocena obowiązujących w Rzeczypospolitej uregulowań prawnych dotyczących kontroli zarządczej oraz analiza ich zastosowania z odniesieniem do regulacji zawartych w wytycznych Komisji Europejskiej i standardach międzynarodowych (COSO, INTOSAI). Artykuł koncentruje się na problemach związanych ze skutecznością i efektywnością realizacji zadań publicznych przez jednostki sektora finansów publicznych, zgodnością tych działań z przepisami prawa, trudnościami w implementacji regulacji, wyzwaniami dotyczącymi konieczności monitorowania i samodoskonalenia jednostek.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza; procedury kontrolne; system kontroli zarządczej; wyzwania kontroli zarządczej; kryteria kontroli.

Abstract. The article aims at presenting and evaluating legal regulations on managerial control, which are in force in the Republic of Poland. It also analyzes their application with reference to the norms contained in the European Commission's guidelines and international standards (COSO, INTOSAI). The article focuses on issues related to effectiveness and efficiency of public tasks which are implemented by public finance sector entities, the compliance of these actions with legal provisions, difficulties in the implementation of norms, and challenges associated with the necessity of monitoring and self-improvement within units.

Keywords: management control; control procedures; management control system; control criteria.

1. Wprowadzenie

Opracowanie stanowi prezentację oraz ocenę uregulowań prawnych w zakresie kontroli zarządczej, przedstawia analizy obowiązujących przepisów, sposobów zarządzania oraz trudności, jakie mogą pojawić się w praktyce. Opisano w nim istotę kontroli zarządczej, jej źródła i uzasadnienie wprowadzonych w tym zakresie uregulowań prawnych. Ponadto scharakteryzowane zostały dokumenty i standardy wpływające na kształt kontroli zarządczej w Rzeczypospolitej Polskiej, z uwzględnieniem wytycznych Komisji Europejskiej. Artykuł przedstawia koncepcje kontroli zarządczej z uwypukleniem międzynarodowych standardów, modelu kontroli wewnętrznej COSO oraz wskazówek dla standardów kontroli wewnętrznej INTOSAI.

W artykule wykorzystano następujące metody badawcze: metodę dogmatyczno-prawną na podstawie analizy materiału normatywnego, aktów prawnych z wybranych gałęzi prawa, wytycznych Komisji Europejskiej, standardów międzynarodowych, literatury przedmiotu, pozycji judykatury. Zastosowano także metodę prawno-porównawczą w celu zestawienia regulacji zawartych w wytycznych Komisji Europejskiej, standardach międzynarodowych (COSO, INTOSAI) z przepisami obowiązującymi w Rzeczypospolitej.

Opracowanie stawia następujące tezy badawcze:

1. Kontrola zarządcza usprawnia zarządzanie jednostką, zwiększając skuteczność realizacji zadań publicznych.
2. Skuteczność kontroli zarządczej zależy od samodoskonalenia, monitorowania i bieżącego diagnozowania działań w jednostkach.
3. Regulacje prawne i standardy międzynarodowe są istotne dla kształtowania systemu kontroli zarządczej w Polsce.
4. Wyniki prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej przyczyniają się do zgodnego z prawem i efektywnego wydatkowania środków publicznych.

2. Kontrola w ujęciu prawa Unii Europejskiej

Powołana do życia w 1953 r. Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) stanowi zrzeszenie najwyższych organów kontroli dla 180 państw. Tak zwana Deklaracja z Limy została przyjęta przez IX Kongres INTOSAI w 1977 r. Podkreślono w niej, że najwyższe organy kontroli realizują swoje funkcje, gdy mają zapewnioną niezależność od podmiotów poddawanych kontroli oraz gwarancję ochrony przed wpływami z zewnątrz¹.

Podjmując problematykę dotyczącą ram prawnych w zakresie kontroli na gruncie przepisów Unii Europejskiej, istotne wydaje się wskazanie na Europejską Organizację Najwyższych Organów Kontroli (EUROSAI), która zrzesza najwyższe organy kontroli z 49 państw europejskich oraz Europejski Trybunał Obrachunkowy². ETO jest odpowiedzialny za prowadzenie niezależnej kontroli nad finansami w Unii Europejskiej³. Do jego zadań należy prowadzenie kontroli dochodów i wydatków w UE oraz wspomaganie Parlamentu Europejskiego i Rady w zakresie wykonywania

¹ J. Mazur, *Międzynarodowe zasady kontroli finansów publicznych a tworzenie najwyższego organu kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1998, nr 1, s. 98–99.

² Dalej jako ETO, dostęp online: <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai> (dostęp: 1.07.2025 r.).

³ Por. art. 285–287 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 2016, Nr 202, s. 1), dalej: TfUE.

budżetu unijnego. Uprawnienia kontrolne ETO obejmują gwarancje UE, a także płatności, które są dokonywane i odzyskiwane z tytułu gwarancji, przypisane do budżetu ogólnego UE. ETO posiada również uprawnienia kontrolne co do operacji w ramach instrumentów / podmiotów / mechanizmów Europejskiego Funduszu na rzecz Inwestycji Strategicznych, do których zaliczyć należy Europejskie Centrum Doradztwa Inwestycyjnego, fundusz gwarancyjny UE, kontrolę zarządzania prowadzoną przez Europejski Bank Inwestycyjny i Europejski Fundusz Inwestycyjny, działania dotyczące finansowania oraz inwestycji realizowanych z wykorzystaniem gwarancji UE. Na mocy TfUE przyznano ETO kompetencje do kontroli legalności, prawidłowości i należytego zarządzania dochodami i wydatkami UE. W tym celu ETO publikuje sprawozdania z prowadzonych kontroli, posiada uprawnienia pozwalające na dostęp do wszystkich dokumentów, informacji, niezbędnych podczas prowadzonych działań⁴.

Zgodnie z zasadami najlepszych rozwiązań kontrolnych dla instytucji międzynarodowych ISSAI 5000 wszystkie międzynarodowe instytucje finansowane lub wspierane z wykorzystaniem środków publicznych powinny być poddawane audytowi prowadzonemu przez najwyższe organy kontrolne w celu promocji sprawniejszego zarządzania, poprawy przejrzystości i rozliczalności. W ISSAI 5010 (wytyczne dla najwyższych organów kontroli) wskazano uwarunkowania, zasady i wyniki w obszarze proponowanych rozwiązań skierowanych do instytucji międzynarodowych. W celu urzeczywistnienia kompetencji ETO konieczne jest prawidłowe określenie sposobu prowadzenia kontroli działań zewnętrznych, podejmowanych na podstawie rozporządzenia w sprawie Europejskiego Funduszu na Rzecz Inwestycji Strategicznych przez Europejski Trybunał Obrachunkowy⁵.

W Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej uwidocznione zostały bezpośrednie odwołania zarówno do audytu, jak i do kontroli prowadzonych przez państwa członkowskie w obszarze finansowym. W zakresie wydatków konieczne jest uprzednie wydanie decyzji o kwocie,

⁴ Por. art. 287 ust. 3 akapit 3 TfUE.

⁵ J. Łubina, *Kontrola finansowa w samorządzie terytorialnym prowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli*, Rzeszów 2023, s. 74–78.

która jest przeznaczona z budżetu na finansowanie określonych zadań. Następnie po wykonaniu określonych umowami prac, usług, dostaw wydatki są zatwierdzane, a należna kwota zostaje wypłacona. Zadaniem Komisji Europejskiej⁶, jak wskazano w art. 317 TfUE, jest wykonywanie budżetu we współpracy z państwami członkowskimi, a zgodnie z art. 322 TfUE rozporządzenia powinny określać, jakie obowiązki spoczywają na państwach członkowskich w przedmiocie kontroli i audytu wykonania budżetu oraz wynikającą z nich odpowiedzialność. Ponadto na kanwie art. 291 TfUE określono uprawnienia zarówno te delegowane, jak i te wykonawcze, które zostały powierzone Komisji Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem tych w zakresie trybu sprawowanej przez państwa członkowskie, Radę i Parlament Europejski kontroli uprawnień podejmowanej przez Komisję Europejską. Zgodnie z treścią art. 291 TfUE KE powierzone zostały uprawnienia wykonawcze, na tej podstawie państwa członkowskie odpowiadają za implementowanie do krajowych porządków prawnych środków niezbędnych do wdrożenia prawnie wiążących aktów UE. Parlament Europejski i Rada w rozporządzeniach określają przepisy na temat trybu kontroli w zakresie realizowania uprawnień przez KE, dzięki czemu możliwe jest stworzenie warunków, które przyczyniają się do wykonywania aktów UE.

3. Rola Komisji Europejskiej w kształtowaniu systemu kontroli zarządczej

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 182/2011 z dnia 16 lutego 2011 r.⁷ w sprawie zasad ogólnych dotyczących trybu kontroli wykonywania uprawnień wykonawczych przez Komisję Europejską prowadzonej przez państwa członkowskie określa, że za prowadzenie kontroli odpowiedzialne są wyspecjalizowane komitety składające się z przedstawicieli państw członkowskich, którym przewodniczy reprezentant Komisji Europejskiej. W rozporządzeniu przedstawiono dwie procedury,

⁶ Dalej jako KE.

⁷ Dz.Urz. UE L 2011, Nr 55, s. 13.

pierwsza stosowana w przypadku, kiedy komitet wyda negatywną opinię, wtedy Komisja Europejska traci możliwość przyjęcia środka, natomiast przy procedurze doradczej Komisja Europejska powinna starać się uwzględnić wnioski komitetu w możliwie najszerszym zakresie. Należy jednak wskazać, że opinia wydana w zakresie wniosków nie ma charakteru wiążącego. W przypadku, kiedy dochodzi do niewłaściwego wykonania budżetu przez poszczególne państwa członkowskie UE, wynikłe z tego konsekwencje państwa odczuwają w trakcie procedur dokonywania rozliczeń wydatków i kontroli kwalifikowalności. Po przeprowadzonej przez KE i ETO kontroli za pośrednictwem państw członkowskich dokonywane są korekty wypłat z budżetu UE dla poszczególnych państw z uwzględnieniem środków, które zostały wypłacone niesłusznie⁸. Decyzje o zastosowaniu korekt podejmuje Komisja Europejska w oparciu o treść posiadanych uprawnień wykonawczych opisanych powyżej.

Podstawowym narzędziem, z którego korzysta Komisja Europejska podczas wykonywania budżetu oraz nadzorowania jego wykonania, jest komputerowy system rachunkowości, funkcjonujący na podstawie zasady memoriałowej. Komisja Europejska nieustannie podejmuje działania pozwalające na urzeczywistnienie najwyższych międzynarodowych standardów rachunkowości, między innymi Międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (IPSAS) wydanych przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC).

W państwach członkowskich Unii Europejskiej zalecono stosowanie kontroli wewnętrznej do działalności administracji publicznej. Rozwiązanie to pozostaje w związku z rosnącym zainteresowaniem kryteriami, do których zalicza się skuteczność, wydajność, legalność oraz terminowość w obszarze zarówno zarządzania, jak i finansowania zadań publicznych. W drugiej połowie XX w. kilkanaście państw Europy zabiegało o akcesję do Unii Europejskiej. Ważnym punktem uwypuklonym w trakcie negocjacji było poprawienie sposobu zarządzania finansami publicznymi przez

⁸ Na podstawie porozumienia międzyinstytucjonalnego, które zawarte zostało 2 grudnia 2013 r. pomiędzy Parlamentem Europejskim, Radą a Komisją Europejską w sprawie dyscypliny budżetowej, współpracy w kwestiach budżetowych i należytego zarządzania finansami (Dz.Urz. UE C 2013, Nr 373, s. 1).

jednostki sektora finansów publicznych, usprawnienie działania instytucji państwowych odpowiedzialnych za prowadzenie kontroli oraz skuteczniejsze przeciwdziałanie nadużyciom finansowym. Konieczność wprowadzenia zmian wynikała z faktu, że poszczególne państwa miały dysponować, zarządzać i kontrolować wydatkowanie środków pochodzących z Unii Europejskiej. W tym celu Dyrekcja Generalna do spraw budżetu Komisji Europejskiej przygotowała uniwersalną koncepcję dotyczącą systemu kontroli wewnętrznej. Koncepcja ta określana jako *Public Internal Control* (Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa) zawiera rekomendacje, aby każde z państw starających się o akcesję do UE spełniało kryteria opisane w rozdziale „Kontrola finansowa PWKF w ujęciu Komisji Europejskiej”. Kryteria opisane w tym rozdziale stanowią kompleksowy system organizacyjny w zakresie kontroli, zasad, procedur oraz regulacji przyczyniających się do efektywniejszego i wydajniejszego wydatkowania środków publicznych⁹.

4. Znaczenie pojęcia kontroli wewnętrznej oraz kontroli zarządczej

Analizując znaczenie pojęcia kontroli „wewnętrznej”, zasadnym jest wskazanie, że obejmuje ona systemy i działalność administracji scentralizowanej lub zdecentralizowanej, która jest kontrolowana wewnętrznie obok zewnętrznych czynności kontrolnych podejmowanych przez kontrolerów oraz audytorów. Zgodnie z koncepcją *New Public Management* oraz tzw. *good governance*, które podkreślają znaczenie efektów i rezultatów, a kluczową rolę odgrywają kryteria oszczędności, efektywności i sprawności. Słowo „kontrola” obejmuje aktywność zarówno administracji publicznej, jak i organów władzy powiązanych z zarządzaniem finansowym zapewniającym sprawowanie kontroli nad sposobem gospodarowania środkami publicznymi. Użycie początkowo przymiotnika „finan-

⁹ R. de Koning, *Public Internal Financial Control (PIFC) in context of European Union Enlargement*, Public Management Forum, SIGMA- OECD, vol. 5 nr 5, s. 48–59, dostęp online: https://www.academia.edu/35860900/PIFC_Public_Internal_Financial_Control, (data dostępu: 1.07.2025 r.).

sowa” dla kontroli zarządczej miało za zadanie podkreślić nie tylko jej finansowy, ale także administracyjny, zarządczy i budżetowy aspekt działania administracji publicznej. Ponadto takie jej określenie umożliwiło planowanie działalności oraz monitorowanie sposobu, w jaki prowadzone jest zarządzanie jednostką oraz sformułowanie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz sprawozdania.

Wraz z procesami globalizacji następuje rozszerzenie oraz wzrost skomplikowania zadań, jakie ma do wykonania administracja publiczna. Powoduje to wydłużenie procesu decyzyjnego, bo w celu poprawy możliwości monitorowania realizacji efektów wprowadzane są systemy kontroli. W ujęciu historyczno-prawno-porównawczym pojęcie kontroli używane między innymi we Francji sprowadzało się do dokonania sprawdzenia stanu postulowanego w przepisach ze stanem faktycznym wraz ze wskazaniem odstępstw. Takie znaczenie kontroli obowiązuje w Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z nim kontrolę rozpoczyna badanie, a następnie zaakceptowanie przez uprawnione podmioty działań lub czynności jeszcze zanim zostaną one podjęte (jako kontrola prowadzona *ex ante*) lub po przeprowadzeniu (jako kontrola następcza *ex post*). Kontrolę wewnętrzną należy rozumieć jako rozwiązania wewnętrzne poszczególnych instytucji, jednostek, które w założeniu powinny być dopasowane do specyfiki działania jednostki, jej zadań, chroniąc przed ryzykiem niewykonania zadania oraz marnotrawieniu ograniczonych zasobów finansowych¹⁰.

Kontrola zarządcza jest procesem kompleksowym, przyczyniającym się do realizowania zadań, celów jednostek sektora finansów publicznych. Kontrola zarządcza obejmuje wszystkie procesy w tym rodzaj kontroli wewnętrznej, której przedmiotem są procesy finansowe, określaną jako kontrola finansowa. Analizując pojęcie kontroli zarządczej, należy wskazać na odwołanie do zarządzania, rozumianego jako zbiór działań opartych na kryterium legalności, skuteczności i efektywności w osiągniętych

¹⁰ A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowicz, *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „International Journal of Legal Studies” 2019, nr 2, s. 138–158.

rezultatach¹¹. Kontrola zarządcza to procesy o charakterze zintegrowanym, obejmujące wszystkie działania mające na celu realizowanie zadań publicznych w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy¹². System kontroli został ujęty w ramy standardów kontroli, na płaszczyźnie środowiska wewnętrznego, określania celów, zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontroli, informacji, komunikacji, monitorowania oraz oceny. Uwzględniając standardy kontroli zarządczej sformułowane dla jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych, model został oparty na tak zwanym modelu COSO¹³, PIKW a także standardzie INTOSAI GOV 9100 – Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym, zmienionych standardach kontroli wewnętrznej służących skutecznemu zarządzaniu Komisji Europejskiej.

Kontrola zarządcza w znaczeniu przyjętym na kanwie obowiązującej ustawy o finansach publicznych oraz standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych w ujęciu systemowym jest znana teorii zarządzania. Jest to proces realizowany przez kierowników oraz pracowników jednostki dla zapewnienia, że urzeczywistnione zostaną cele jednostki określone w art. 68 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴. Konstrukcja kontroli zarządczej obejmuje powiązane elementy, opisane za pomocą standardów kontroli zarządczej jako: środowisko kontroli, wyodrębnienie celów i zarządzania ryzykiem, działań w systemie kontroli, informacji, komunikacji, monitorowania oraz oceny systemu kontroli. W sprawnie działający system kontroli zarządczej zaangażowani są zarówno kierownicy, jak i pracownicy związani z wykonywaniem zadań jednostki na różnych szczeblach. Przepis art. 68 ust. 2 u.f.p. określa cele kontroli zarządczej obejmujące: zgodność działalności

¹¹ G. Gołębiowski, *Leksykon budżetowy: pojęcia kontrola wewnętrzna, finansowa, zarządcza*, dostęp online: <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp?id=EA653CD0193CB79BC1257A5A002F1B7A&t=s> data dostępu: 15.06.2025 r.).

¹² INTOSAI GOV 9100, *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym*, tytuł oryginału: *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Publikacja Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, s. 9–10.

¹³ Raport COSO I *Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa, (Internal Control – Integrated Framework)*, PIKW, Warszawa 2008, s. 30–37.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 poz. 1530 ze zm., dalej: u.f.p.

jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania dla zapewnienia osiągania celów i zadań przy uwzględnieniu najlepszej relacji pomiędzy zrealizowanymi celami a poniesionymi nakładami i uzyskanymi efektami, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, przestrzeganie oraz promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji, zarządzanie ryzykiem.

W założeniu pojęcie kontroli zarządczej, które zastąpiło dawną kontrolę finansową, miało obejmować szerszy zakres przedmiotowy. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że kontrola zarządcza jest związana z procesem zarządzania, kierowania jednostką, zarządzania ryzykiem w jednostkach komercyjnych, a nie wykonywaniem czynności kontrolnych w klasycznym ujęciu. Szeroko sformułowana i ogólna definicja jest przez to mało precyzyjna, co nasila otwarty katalog celów, jakim kontrola zarządcza ma służyć¹⁵. Zalicza się do nich: zgodność działań z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochrona zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji¹⁶. Zasadnym wydaje się zwrócenie uwagi na przykładowy charakter wyliczenia zawartego w art. 68 ust. 2 u.f.p. Jest to rozwiązanie krytykowane w literaturze przedmiotu przez przedstawicieli doktryny, np. przez prof. C. Kosikowskiego. „Cele kontroli zarządczej, sformułowane w art. 68 ust. 2, są określone w sposób dość przypadkowy i wyrywkowy, czego nie usprawiedliwia nawet użycie sformułowania «w szczególności»”¹⁷.

Przedstawione powyżej założenia w odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych wskazują, że powierzane im zadania będą realizowane w prawidłowy sposób, zasoby chronione, a administracja samorzą-

¹⁵ Por. E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1, s. 59.

¹⁶ E. Chojna-Duch, M. Anczakowski, *Aktualne problemy audytu wewnętrznego*, „Kontrola Państwowa” 2012, nr 5, s. 32–33.

¹⁷ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Wyd. II, LexisNexis, Warszawa 2011, dostęp: LEX, data dostępu: 2.07.2025 r., komentarz do art. 68.

dowa w swoich działaniach będzie oszczędna, efektywna i skuteczna, dostarczając produkty i usługi na wymaganym poziomie, zgodnie z obowiązującymi przepisami. Kontrola zarządcza utożsamiana z zarządzaniem łączy każde działanie zmierzające do osiągnięcia celów wykonywanych zadań, uwzględniając zarządzanie ryzykiem w celu poprawy prawdopodobieństwa efektywności realizowania zadań i celów powierzonych jednostce sektora finansów publicznych. Istotną w tym zakresie rolę realizują kierownicy poprzez planowanie i organizowanie działań, a także kierowanie nimi w taki sposób, aby umożliwić realne zapewnienie, że zaplanowane przez jednostkę cele zarówno te ogólne, jak i szczegółowe zostaną przez nią zrealizowane¹⁸. Dzięki kontroli w jednostce możliwe jest lepsze zoptymalizowanie rozwiązań istniejących, ich zmiana lub wprowadzenie nowych rozwiązań, które przyczynią się do realizowania celów i zadań.

Należy podkreślić, że kontrola zarządcza obejmuje wszystkie zasoby i całą działalność jednostki na różnych poziomach / szczeblach struktury organizacyjnej i kierowania, dlatego powinna ona stanowić hierarchicznie powiązany układ obszarów kontroli oraz metod i środków jej przeprowadzenia dla obserwacji i rejestracji faktów, ustalenia rozbieżności z podstawą porównań i ich przyczyn, a także przedstawienia wyników w sposób dostosowany do potrzeb określonych odbiorców¹⁹. Warto zaznaczyć, że dzięki ocenie przez audytora wewnętrznego, jak funkcjonuje kontrola zarządcza w jednostce, możliwe jest stwierdzenie, czy wspomaga ona w sposób sprawny i efektywny działania jednostki, pomaga jednostce w realizowaniu jej zadań w zakresie utrzymania jej pozycji, zwiększenia wartości majątku, przyczynia się do przeprowadzenia działalności jednostki zgodnie z regulacjami ustawowymi i innymi przepisami, zapewnia wiarygodność i rzetelność sprawozdawczości finansowej²⁰.

¹⁸ M. Małecka-Łyszczek, *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] M. Ćwiklicki (red.), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Kraków 2015, s. 14–16.

¹⁹ K. Sawicki, *Relacje między kontrolą wewnętrzną, audytem wewnętrznym, kontrolą zarządczą i rewizją finansową*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 41.

²⁰ H. Buk, *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, Warszawa 2006, s. 9.

Ustawa o finansach publicznych wskazuje jedynie na ogólne wymagania, cechy systemu kontroli zarządczej oraz podmioty odpowiedzialne za jej funkcjonowanie na szczeblu samorządowym i administracji rządowej wraz z upoważnieniem Ministra Finansów do określenia wytycznych i wymagań wobec systemu kontroli zarządczej. Brakuje w niej jednak określenia charakteru odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej. Nie ma oznaczonej wprost zależności w zakresie odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej a niewypełnieniem przez podmiot odpowiedzialny obowiązków wynikających z funkcjonowania kontroli zarządczej określonych w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a zakresem odpowiedzialności za gospodarkę finansową wynikającym z treści art. 53 u.f.p. W tym ostatnim zakresie podmiotowy jest szerszy, bowiem wykracza poza pojęcie gospodarki finansowej ujętej jako czynności i procesy związane z tworzeniem i wykonywaniem planów finansowych²¹. Wśród przedstawicieli doktryny podkreśla się brak pełnej systemowej kompletności krajowych regulacji względem całości wytycznych określonych przez Komisję Europejską – ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych pokrywa działania naruszające dyscyplinę finansów publicznych w polskim prawie, lecz nie zawsze wszystkie szczegółowe zasady UE zostają bezpośrednio odzwierciedlone²².

W glosariuszu, dedykowanym dla standardu INTOSAI GOV 9100 zdefiniowane zostało pojęcie „rozliczalności publicznej”, stanowiącej zobowiązanie skierowane do osób lub podmiotów, uwzględniając przedsiębiorstwa i korporacje, którym powierzone zostały zasoby publiczne i podlegają odpowiedzialności z tytułu obowiązków o charakterze fiskalnym, zarządczym i programowym. Oznacza ona obowiązek wykazania przez podmioty gospodarujące środkami publicznymi, że środki powierzone im były przez nie zarządzane lub poddawane kontroli zgodnie

²¹ L. Opiola, T. Skica, *Komentarz do art. 68 u.f.p.* [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, s.70–74.

²² A. Kasperowicz-Stępień, *Problemy dyscypliny finansów publicznych w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Finanse publiczne” 2010, nr 112, s. 271–273.

z kryteriami skuteczności, legalności, oszczędności, terminowości, adekwatności, na jakich zostały udostępnione, oraz uzyskanych efektów przy uwzględnieniu relacji skutków do celów i potrzeb. Należy podkreślić, że w obszarze kontroli zarządczej standardy kontroli są najważniejszym aktem prawnym, opisującym wymagania w zakresie kontroli zarządczej prowadzonej w jednostkach sektora finansów publicznych. Wymieniono w nich pięć głównych elementów systemu kontroli zarządczej wraz z oznaczeniem wymagań. Wśród elementów systemu kontroli zarządczej oznaczono: środowisko wewnętrzne, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informację, komunikację oraz monitorowanie i ocenę²³.

Pojęcie kontroli zarządczej, rozumianej jako wszelkie działania, które są podejmowane w celu zapewnienia, aby cele i zadania zostały zrealizowane w sposób legalny, efektywny, oszczędny i terminowy, stanowi bazę sprawnego zarządzania jednostką sektora finansów publicznych, dostarczając informacji niezbędnych do podejmowania decyzji o charakterze zarządzającym, wykazując uchybienia w obowiązujących przepisach, nieprawidłowości i zaniedbania, występowanie ewentualnych nadużyć. Kontrola zarządcza zgodnie ze standardami kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych musi uwzględniać charakter działalności jednostki poddawanej kontroli. W ujęciu praktycznym zarówno zakres podmiotowy, jak i przedmiotowy odpowiedzialności wynikają z zadań opisanych w tak zwanym „Regulaminie organizacyjnym” tworzonym dla konkretnej jednostki samorządu terytorialnego oraz poszczególnych podporządkowanych komórek i struktur organizacyjnych wynikających ze schematu. Za koordynację i bezpośredni nadzór nad systemem kontroli zarządczej odpowiada sekretarz, będący koordynatorem kontroli zarządczej.

System kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego to struktura wewnętrznych mechanizmów kontrolnych, które w bezpośredni sposób są powiązane z cyklem działania jednostki i w formie uporządkowanych pakietów procedur finansowych i okołofinansowych, in-

²³ „Wytyczne dotyczące kontroli realizacji programów polityki spójności na lata 2021–2027” wydane przez Ministra Funduszy i Polityki Regionalnej, Warszawa 2022, MFIPR/2021–2027/6(1).

strukcji i regulaminów, a także aktów wewnętrznych przyczyniają się do realizowania celów i zadań zgodnie z kryteriami zgodności z prawem, efektywności, oszczędności, terminowości. Zintegrowany zbiór procedur uwzględnia: samokontrolę, kontrolę funkcjonalną realizowaną przez kierowników i pracowników jednostki, a także kontrolę instytucjonalną, realizowaną w podmiotach kontrolowanych. Samokontrola jest procesem, którego realizacja powinna być uwzględniona w trakcie wykonywania zadań przez pracowników jednostki bez względu na stanowisko czy powierzone zadania. W przypadku stwierdzenia odstępstw od stanu postulowanego pracownik wykonujący samokontrolę na obowiązek podjęcia niezbędnych działań, które pozwolą usunąć nieprawidłowości, przekazując niezwłocznie przełożonemu informację o wykrytych odstępstwach.

5. Wnioski

Kontrola zarządcza stanowi nie tylko narzędzie usprawniające zarządzanie jednostką i zwiększające skuteczność realizacji zadań publicznych, ale także kluczowy element zabezpieczający zgodność działania administracji publicznej z prawem i wytycznymi Komisji Europejskiej. Istotne znaczenie mają tu regulacje takie jak ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które z perspektywy wytycznych Komisji Europejskiej powinny systemowo zapewniać ochronę przed czynami bezprawnymi polegającymi na naruszeniu zasad UE. Kompleksowość krajowych regulacji wymaga dalszej analizy pod kątem ich kompletności oraz efektywności w zapobieganiu nadużyciom finansowym względem wytycznych określonych przez KE.

Odnosząc się do celów i wyzwań kontroli zarządczej w świetle wytycznych Komisji Europejskiej, należy podkreślić, że skuteczność tego systemu wymaga nie tylko implementacji międzynarodowych standardów (np. COSO, INTOSAI), ale także stosowania mechanizmów monitorowania i samodoskonalenia w jednostkach sektora finansów publicznych. Kluczowym wyzwaniem pozostaje zintegrowanie polskich rozwiązań z wytycznymi KE oraz zapewnienie pełnej zgodności regulacji prawnych

w zakresie zarządzania ryzykiem, efektywnego wydatkowania środków oraz rozliczalności publicznej.

Wnioski płynące z przeprowadzonych analiz potwierdzają badawcze tezy opracowania: kontrola zarządcza usprawnia zarządzanie jednostkami, jej skuteczność warunkuje samodoskonalenie i monitoring działań, a znaczenie krajowych regulacji oraz międzynarodowych standardów jest kluczowe dla funkcjonowania systemu zarządzania publicznymi finansami. Poprawnie funkcjonujący system kontroli zarządczej sprzyja prawidłowemu i efektywnemu wydatkowaniu środków publicznych, zwiększając transparentność i rozliczalność w administracji.

Jednocześnie integracja polskich rozwiązań z wytycznymi Komisji Europejskiej oraz rozwój mechanizmów nadzoru pozwalają na poprawę skuteczności systemu kontroli zarządczej, umożliwiając jednostkom sektora finansów publicznych osiągnięcie celów w sposób zgodny z wymaganiami UE oraz krajowymi przepisami.

Bibliografia:

- Buk H., *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Chojna-Duch E., Anczakowski M., *Aktualne problemy audytu wewnętrznego*, „Kontrola Państwowa” 2012, nr 5, s. 30–40.
- Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1, s. 47–62.
- de Koning R., *Public Internal Financial Control (PIFC) in context of European Union Enlargement*, Public Management Forum, SIGMA–OECD, vol. 5 nr 5, s. 7–164, dostęp online: https://www.academia.edu/35860900/PIFC_Public_Internal_Financial_Control (dostęp: 1.07.2025 r.).
- Dmowski A., Bogacki S., Wołowicz T., *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „International Journal of Legal Studies” 2019, nr 2(6), s. 137–161.
- Gołębiowski G., *Leksykon budżetowy: pojęcia kontrola wewnętrzna, finansowa, zarządcza*; dostęp online: <https://www.sejm.gov.pl/sejm7/BASLeksykon.xsp?id=EA653CD0193CB79BC1257A5A002F1B7A&t=s> (dostęp: 15.06.2025 r.).

- Kasperowicz-Stępień A., *Problemy dyscypliny finansów publicznych w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Finanse publiczne” 2010, nr 112, s. 269–279.
- Kosikowski C., *Komentarz do art. 68 u.f.p. [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. II, LexisNexis, Warszawa 2011, dostęp: LEX, 2.07.2025 r.
- Łubina J., *Kontrola finansowa w samorządzie terytorialnym prowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2023.
- Małecka-Lyszczyk M., *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] M. Ćwiklicki (red.), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Kraków 2015.
- Mazur J., *Międzynarodowe zasady kontroli finansów publicznych a tworzenie najwyższego organu kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1998, nr 1, s. 98–109.
- L. Opiola, T. Skica, *Komentarz do art. 68 u.f.p. [w:] W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Sawicki K., *Relacje między kontrolą wewnętrzną, audytem wewnętrznym, kontrolą zarządczą i rewizją finansową*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 33–47.
- Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 5, s. 3–20.