

# **KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W PRAKTYCE**

Anna Wójtowicz-Dawid

# KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W PRAKTYCE

Anna Wójtowicz-Dawid

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

# PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy  
książki i ułatwiają  
ich odnalezienie

---



Ważne



Przykłady



Podstawa prawna  
Kontekst prawny



Pytania  
Zadania



Rozwiązania  
Odpowiedzi



Stanowisko stron  
Pogląd



Orzecznictwo



Literatura



Historia



Nowe przepisy



Wiadomości  
dodatkowe



Informacje powiązane,  
odestanie

---

Stan prawny na 1 października 2021 r.

Wydawca  
Izabella Matecka

Redaktor prowadzący  
Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne  
Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii  
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

  
prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-533-4

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluger.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluger.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

## Rozdział 1

<b>Istota kontroli zarządczej</b> .....	7
1.1. Wprowadzenie .....	7
1.2. Pojęcie kontroli zarządczej .....	11
1.3. Funkcje i cele kontroli zarządczej .....	26
1.4. Monitoring a kontrola zarządcza .....	34
1.5. Ryzyko w kontroli zarządczej .....	40

## Rozdział 2

<b>Standardy kontroli zarządczej</b> .....	45
2.1. Wprowadzenie .....	45
2.2. Środowisko wewnętrzne .....	46
2.3. Zarządzanie ryzykiem .....	54
2.4. Mechanizmy kontroli .....	86
2.5. Informacja i komunikacja .....	93
2.6. Monitorowanie i ocena .....	96

## Rozdział 3

<b>Wyznaczanie celów i mierniki ich realizacji</b> .....	104
3.1. Wprowadzenie .....	104
3.2. Wskaźnik/miernik osiągnięcia celów .....	107

## Rozdział 4

<b>Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych</b> .....	116
4.1. Wprowadzenie .....	116

---

4.2. Obowiązki organów odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą .....	117
4.3. Koordynacja kontroli zarządczej przez Ministra Finansów .....	127
4.4. Komitet audytu .....	128
 <b>Rozdział 5</b>	
<b>Instrumenty kontroli zarządczej</b> .....	130
5.1. Wprowadzenie .....	130
5.2. Plan działalności .....	131
5.3. Sprawozdanie z wykonania planu .....	135
5.4. Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej .....	137
 <b>Podsumowanie</b> .....	143
 <b>Wzory</b> .....	145
1. Wzór oświadczenia o stanie kontroli zarządczej .....	145
2. Wzór planu działalności .....	150
3. Wzór ankiety do samooceny kontroli zarządczej .....	153
4. Wzór sprawozdania z wykonania planu działalności .....	158
5. Wzór Kodeksu etycznego przedstawiciela lub pracownika, lub współpracownika zajmującego się współpracą z klientem/petentem .....	161
6. Wzór Kodeksu etycznego .....	164
7. Wzór procedury zarządzania ryzykiem .....	174
8. Przykładowe czynniki ryzyka .....	182
9. Wzór regulaminu kontroli zarządczej .....	187
 <b>Bibliografia</b> .....	203

## Rozdział 1

# ISTOTA KONTROLI ZARZĄDCZEJ

## 1.1. Wprowadzenie

Według H. Gawrońskiego zarządzanie w sektorze publicznym należy łączyć z trudno rozróżnialnymi w języku polskim terminami *governance* i *government*. W języku angielskim *government* oznacza „rząd”, „administrację”, „władzę”, „rządzenie”, „zarządzanie”, „zarząd”, a *local government* – „samorząd terytorialny”; *governance* zaś to „rządzenie”, „praworządność”, „rządy”, „zarządzanie”, „ład” lub „władztwo” i można je traktować jako synonim słowa *government*. Analiza tych pojęć wskazuje, że *governance* odnosi się do władzy, ale w szerszym znaczeniu niż działania administracyjne instytucji rządowych i narzędzia, którymi posługują się te instytucje (np. hierarchia, struktura czy prawo)<sup>1</sup>.

Administracja publiczna, obserwując sukcesy w zakresie zarządzania jednostką, jakie mają miejsce w sektorze prywatnym, zaczęła kreować postulaty przejścia dobrych praktyk w tej materii przez sektor publiczny. Zwrócono uwagę na zmiany, jakie zaszły w funkcjonowaniu administracji publicznej oraz realizowaniu przez nią swoich zadań. Coraz bardziej widoczne były postulaty zwiększenia efektywności działania przy równoczesnym obniżeniu kosztów oraz zwiększeniu przejrzystości procesu zarządzania i odpowiedzialności za własne działania. Kluczowymi elementami stały się żądania lepszej jakości usług, szybszego tempa

---

<sup>1</sup> H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne w samorządach lokalnych*, Warszawa 2010, s. 36; J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Kraków 2008, s. 402.

ich świadczenia oraz zwiększania ich zakresu. Wskazywano, że budowa sprawnego państwa jest niezbędna, jednocześnie określając, iż jest to państwo, które w sposób skuteczny dostosowuje się do zmiennych warunków i możliwości<sup>2</sup>.

M. Matysek widzi w procesie ustawicznego dążenia administracji publicznej do doskonalenia metod działania, przy jednoczesnym zachowaniu oszczędności wykorzystanych w tym celu zasobów, poszukiwania nowych metod zarządzania<sup>3</sup>. Zmiany w sferze zarządzania administracją publiczną określane są mianem rewolucji menedżerskiej lub nowego paradygmatu zarządzania tym sektorem<sup>4</sup>. Nastawione są one na zwiększenie efektywności, skuteczności działania, opierając się na metodach i technikach zarządzania właściwych dla sektora prywatnego. C. Hood charakteryzując ten model zarządzania w administracji, wskazuje na następujące elementy: wprowadzenie profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania w sektorze publicznym, jasno określone standardy i mierniki działalności, większy nacisk na kontrolę wyników działalności, nastawienie na dezagregację jednostek sektora publicznego, wprowadzenie konkurencji do sektora publicznego, nacisk na wykorzystanie w sektorze publicznym metod i technik zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym, nacisk na większą dyscyplinę i oszczędność wykorzystania zasobów<sup>5</sup>.

A. Zalewski podkreśla, że istota nowego zarządzania publicznego polega przede wszystkim na zmianie orientacji zarządzania organizacjami publicznymi z nakładów i procedur na osiąganie wyników, przyjęciu orientacji strategicznej oraz wprowadzaniu mechanizmów rynkowych<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> A. Schick, *Państwo sprawne – rozmyślenia nad koncepcją, która nie doczekała się jeszcze realizacji, choć jej czas już nadszedł*, „Służba Cywilna” 2004/8, s. 11–56.

<sup>3</sup> M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwa” 2011/2, s. 50.

<sup>4</sup> A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, red. A. Zalewski, Warszawa 2005, s. 26.

<sup>5</sup> C. Hood, *A Public Management for All Seasons?*, „Public Administration” 1991/69 (1), s. 4–5, za: A. Zalewski, *Reformy...*, s. 26.

<sup>6</sup> A. Zalewski, *Teoria a praktyka nowego zarządzania publicznego* [w:] *W stronę teorii i praktyki finansów*, red. J. Ostaszewski, M. Zaleska, Warszawa 2006, s. 74.



Nowe podejście do zarządzania w administracji publicznej przyniosło inne spojrzenie na funkcję administracji. Dąży ona do usprawnienia swojego działania, wykorzystując dostępne metody i kompetencje wynikające z obowiązujących przepisów prawa. Ma to być lekarstwo na szereg patologii administracji<sup>7</sup>.

A.S. Krysiak słusznie zauważa, że związki między pojęciami zarządzania i kontroli prowadzą do tego, że kontrola staje się coraz bardziej niezbędnym źródłem informacji koniecznych do podejmowania trafnych decyzji w następnych cyklach zarządzania<sup>8</sup>. Włączenie procesu kontroli w proces zarządzania zmienia podejście do czynności kontrolnych i każe je rozumieć jako ważny element nadzoru hierarchicznego, wynikającego z podziału i organizacji pracy w ramach kierowania zarówno przedsiębiorstwami, jak i instytucjami administracyjnymi oraz użyteczności publicznej<sup>9</sup>.

Należy wskazać dwa podstawowe fundamenty ideowe instytucji kontroli zarządczej. Pierwszym, ogólniejszym, jest idea, która przenika całą ustawę o finansach publicznych – tj. New Public Management<sup>10</sup>, drugim zaś jest model kontroli wewnętrznej COSO<sup>11</sup>, który w sektorze prywatnym

---

<sup>7</sup> A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwa” 2011/5, s. 15.

<sup>8</sup> A.S. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwa” 2006/1, s. 140.

<sup>9</sup> L. Kurowski [w:] L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 19.

<sup>10</sup> H. Izdebski, *Kierunki rozwoju zarządzania publicznego w Europie* [w:] *W poszukiwaniu dobrej administracji*, red. H. Izdebski, H. Machińska, Warszawa 2008, s. 11–21; zob. też C. Hood, *A Public Management...*, s. 4–5; D. Osborne, T. Gaebler, *Rządź inaczej*, Poznań 1992; tę ostatnią książkę jako fundament teoretyczny swojego sukcesu w reformowaniu policji i spektakularnej poprawie bezpieczeństwa w Nowym Yorku wymienia w swojej autobiografii były burmistrz tego miasta – Rudolph W. Giuliani (*Leadership*, New York 2002, s. 83; wydanie polskie: *Przywódstwo*, Kraków 2003).

<sup>11</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) to organizacja sektora prywatnego, z siedzibą w Stanach Zjednoczonych, której głównym celem jest zapewnianie przywództwa myśli do kierownictwa wykonawczego i podmiotów zarządzających na kluczowych aspektach organizacyjnych zarządzania, etyki biznesu, kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie, oszustwa i sprawozdawczości finansowej; COSO ustanowiła wspólny wewnętrzny model kontroli,

upowszechnił się po uchwaleniu przez amerykański Kongres ustawy Sarbanes-Oxley (SOX)<sup>12</sup>, będącej reakcją na skandal związany z upadkiem Enronu<sup>13</sup>. Wskazany nurt New Public Management pojawił się w Wielkiej Brytanii, Australii i Nowej Zelandii w latach 80. XX w., a od początku lat 90. rozpowszechnił się w USA<sup>14</sup>. Według przyjętych teorii model administracji publicznej powinien być oparty na kilku kluczowych założeniach, tj.:

- 1) administracja powinna być ukierunkowana na osiągnięcie wyników, a w dalszej kolejności na procesy i działania; w celu osiągnięcia wyników administracja publiczna powinna wykorzystywać mechanizm konkurencji rynkowej; powinna być nastawiona na potrzeby klientów; powinna kłaść nacisk na zmniejszenie kosztów świadczenia usług i wzrost ich jakości;
- 2) kulturę organizacyjną administracji publicznej powinny cechować elastyczność, innowacyjność i przedsiębiorczość.

Aby zrozumieć cel i sposób funkcjonowania tej instytucji, należy pamiętać, że jej teoretyczne podstawy opierają się na ogólnej teorii kontroli umiejscowionej w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu (zarządzaniu) organizacjami, gdzie kontrolę rozpatruje się jako fazę cyklu działania zorganizowanego, obejmującego takie etapy jak: określenie celu działania, planowanie, pozyskiwanie środków, wykonanie oraz kontrolowanie, bądź jako jedną z funkcji zarządzania uszeregowanych najczęściej

---

na podstawie którego przedsiębiorstwa i organizacje mogą ocenić ich systemy kontroli. Zob. J. Płoskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006/2, s. 17–18.

<sup>12</sup> Pełny tytuł ustawy: An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes, Public Law 107-204.

<sup>13</sup> Jako oczywistość traktuje to, przykładowo, J. Bojanowski, partner w firmie doradczej Deloitte, powołujący się na stanowisko wiceministra finansów, odpowiedzialnego za nowe regulacje w tym zakresie, wyrażone w wystąpieniu adresowanym do branżowej organizacji firm doradczych i audytorskich (zob. J. Bojanowski, W. Kępka, *Kontrola zarządcza – nowy obowiązek dla samorządów*, „Gazeta Samorządu i Administracji” z 31.05.2010 r., [https://samorząd.infor.pl/sektor/finanse/audyt\\_i\\_kontrola/424718,Kontrola-zaradcza-nowy-obowiazek-dla-samorzadow.html](https://samorząd.infor.pl/sektor/finanse/audyt_i_kontrola/424718,Kontrola-zaradcza-nowy-obowiazek-dla-samorzadow.html) (dostęp: 23.08.2021 r.).

<sup>14</sup> E. Skrzypek, *Nowe zarządzanie publiczne – budżet zadaniowy* [w:] *Budżet zadaniowy jako nowoczesne narzędzie zarządzania gospodarką rynkową*, red. A. Siedlecka, Białą Podlaska 2011, s. 18.

według następującej kolejności: planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrola. Jest ona również narzędziem, które zostaje powierzone kierownikowi jednostki, będące mechanizmem sterowania i kierowania jednostką w celu jej rozwoju oraz osiągnięcia założonych celów<sup>15</sup>.

Wprowadzenie do systemu prawa instytucji kontroli zarządczej spowodowało na samym początku dość duże zamieszanie ze względu na funkcjonowanie instytucji kontroli wewnętrznej, kontroli zewnętrznej, audytu wewnętrznego<sup>16</sup>. Pomimo że jest to instytucja, która od wielu lat funkcjonuje w systemie prawa, nadal jest niewłaściwie postrzegana i klasyfikowana jako kontrola występująca w administracji publicznej.



**WAŻNE:** Najczęstszym błędem występującym w zakresie wdrażania systemu kontroli zarządczej jest jego nadmierne rozbudowanie, obejmujący szereg celów, zadań, ryzyk. Stąd najistotniejsze jest prawidłowe rozpoczęcie procesu zarządzania ryzykiem poprzez właściwe ułożenie celów i zadań jednostki oraz wskazanie kierunków działania tak, aby spełnić wyznaczone wcześniej cele.

## 1.2. Pojęcie kontroli zarządczej

Pojęcie kontroli zarządczej wywodzi się z angielskiego terminu *internal control*, odnoszącego się do wewnętrznego mechanizmu sterowania organizacją<sup>17</sup>.

Instytucja kontroli zarządczej została wprowadzona do systemu prawa polskiego nowelizacją przepisów ustawy z 27.08.2009 r. o finansach

<sup>15</sup> E. Babuńska, *Koncepcja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011/42, s. 11.

<sup>16</sup> K. Winiarska, *Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze zagranicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012/53, s. 11.

<sup>17</sup> Z. Derdziuk, A. Niedzielski, *Koordynacyjna funkcja kontrolingu*, „Kontrola Państwowa” 2011/6, s. 9.

Autorka w praktyczny sposób omawia zagadnienia związane z wdrożeniem i funkcjonowaniem kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

W publikacji wyjaśniono mechanizmy zapewnienia zgodności działalności tych jednostek z przepisami prawa. Wskazano przy tym procedury wewnętrzne, sposoby zapewnienia ich skuteczności i efektywności działania, a także przedstawiono zagadnienia ochrony zasobów jednostki, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania oraz efektywności i skuteczności przepływu informacji. Autorka poruszyła ponadto kwestie obowiązków i wyznaczania celów w ramach kontroli zarządczej, dokonywania oceny jej stanu oraz zarządzania ryzykiem, jak również odpowiedzialności za funkcjonowanie tego rodzaju kontroli.

Poradnik zawiera wzory dokumentów wraz ze wskazaniem sposobu ich poprawnego wypełnienia, procedur, checklist zadań do wykonania, tabele i schematy oraz wyróżnienie najważniejszych kwestii.

Książka jest przeznaczona dla pracowników jednostek sektora finansów publicznych. Zainteresuje także współpracujących z nimi przedstawiciele zawodów prawniczych.

**Anna Wójtowicz-Dawid** – doktor nauk prawnych; adiunkt w Instytucie Nauk Prawnych Uniwersytetu Rzeszowskiego; zajmuje się zagadnieniami prawa zamówień publicznych, pomocy publicznej, kontroli zarządczej oraz prawa finansowego, a także obsługą prawną projektów realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego; trener z wieloletnim doświadczeniem w zakresie zamówień publicznych, pomocy publicznej i kontroli zarządczej; autorka licznych publikacji poświęconych tej tematyce.



Książka dostępna także  
w aplikacji Smarteca



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMÓWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 99 ZŁ (W TYM 5% VAT)