

dr Dorota Fleszer
Wyższa Szkoła Humanitas
Wydział Prawa

KONTROLA WEWNĘTRZNA JAKO ISTOTNA FUNKCJA ZARZĄDZANIA W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

Streszczenie: Każdą zorganizowaną działalność cechuje istnienie określonych procedur, zasad działania, określonych przez kierownictwo danej jednostki organizacyjnej, które mają zapewnić spójność funkcjonowania, a nade wszystko osiągnięcie założonych celów. Ale nawet najlepiej opracowane reguły i systemy nie będą w pełni efektywne, jeśli nie będą jednocześnie funkcjonowały procedury kontroli wewnętrznej. Prawidłowość ta obejmuje również jednostki organizacyjne administracji publicznej. Dlatego też wprowadza się w nich systemy kontroli wewnętrznych, w tym w szczególności kontrolę zarządczą.

Słowa kluczowe: kontrola, kontrola wewnętrzna, kontrola zarządcza

Wstęp

Prowadzenie przez jednostki organizacyjne administracji publicznej działalności zgodnie z prawem, w sposób zapewniający oszczędność posiadanych środków, gospodarnie i z właściwą kulturą organizacyjną, nacechowaną otwartością na petenta nie może być w pełni skutecznie realizowane bez istnienia systemu kontroli wewnętrznej. Ma ona dać wiedzę kierownictwu, czy postawione przed jednostką cele są osiągnięte z wykorzystaniem ustanowionych procedur, reguł i zasad. Dlatego też zagadnienia kontroli wewnętrznej nie można analizować w oderwaniu od problematyki zarządzania jednostką. Tylko bowiem analiza systemu kontroli wewnętrznej z punktu widzenia prawa administracyjnego i nauk o organizacji i zarządzaniu może dać wymierne efekty w postaci wskazania, jak ów system zbudować, czego należy od niego oczekiwać, kto i jakie zadania powinien w jego ramach realizować.

Przedmiotem niniejszego opracowania będzie problematyka kontroli wewnętrznej w jednostkach organizacyjnych administracji publicznej. Szczególną uwagę zwrócono na ustalenie zakresu przedmiotowego tego pojęcia oraz analizę systemu kontroli wewnętrznej z punktu widzenia funkcjonalnego i instytucjonalnego. Zwrócono także uwagę na specyficzną formę kontroli wewnętrznej, jaką jest wprowadzona w przepisach ustawy o finansach publicznych kontrola zarządcza. Pominięto problematykę funkcji i cech kontroli, kryteria kontroli, standardy kontroli, nadzoru i relacji między nadzorem a kontrolą. Analizę zagadnienia dokonano w oparciu o dorobek doktryny prawa administracyjnego.

1. Pojęcie kontroli

Znaczenie kontroli dla dobrego funkcjonowania państwa zostało uzasadnione już przez starożytnych myślicieli, choćby Platona (427-347 p.n.e.) w „Państwie”, czy Arystotelesa (384-322 p.n.e.) w „Polityce”. Doceniane też było przez władców, np. króla perskiego Dariusza I Wielkiego (550-486 p.n.e.). Reorganizując państwo, wprowadził kontrolę jego funkcjonowania poprzez wysłanników rozsyłanych po kraju, których określano mianem „oczy i uszy królewskie”¹.

Etymologicznie słowo „kontrola” pochodzi z dwóch głównych źródeł, a mianowicie z tradycji francuskiej i brytyjskiej. We Francji i na kontynencie europejskim pojęcie „kontrola” wywodzi się z wyrazów „contra” (przeciw) oraz „role” (rola). Pierwotnie termin ten oznaczał czynności polegające na weryfikacji i ocenie prawidłowości aktów prawnych. W miarę jednak upływu czasu pojęcie i zakres kontroli uległy rozszerzeniu i pogłębieniu. W tradycji brytyjskiej natomiast termin „kontrola” jest równoznaczny z pojęciem władzy. „Kontrolowanie” oznacza tu „sprawowanie władzy politycznej” (administrowanie)².

Pojęcie kontroli ma wielorakie znaczenie. W najbardziej ogólnym kontrola to proces oceny, porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym (wzorcem). Przy czym pod pojęciem wzorców rozumiemy zarówno normy regulujące daną działalność (tj. normy prawne, techniczne, technologiczne, finansowe, organizacyjne, limity, plany, decyzje zarządu czy rady nadzorczej itp.), jak i różnego rodzaju wyznaczniki stanowiące punkt odniesienia przy ocenie badanych zjawisk. Mogą to być dane (wskaźniki) planowe, dane dotyczące wykonania w okresie poprzednim, stanowiące bazę porównawczą, dane średnie (w określonej skali) okresu przyjętego do analizy itd. W przypadku braku tego rodzaju wzorców za punkt odniesienia w ocenach kontrolnych mogą również posłużyć określone doświadczenia i wyniki innych jednostek, zbliżonych charakterem i rodzajem działalności do jednostek objętych kontrolą, i ewentualnie szereg innych parametrów przyjętych za stan postulowany, np. w oparciu o wyniki nauki w danej dziedzinie, opinie rzeczoznawców itd. Ogólnie przyjmuje się, że oceny powinny być mierzalne³. Typowa kontrola obejmuje więc: badanie zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, ustalenie zasięgu i przyczyn rozbieżności oraz przekazywanie wyników tego ustalenia, a czasem i wynikających stąd dyspozycji zarówno podmiotowi kontrolowanemu, jak i organizacyjnie zwierzchniemu⁴. W pełni uzasadnione jest zatem poparcie tezy postawionej przez S. Kałużnego, zgodnie z którą „istota kontroli zawsze sprowadza się do czynności ustalania stanu istniejącego, porównywania go z odpowiednimi wzorcami, dokonywania oceny i formułowania wniosków pokontrolnych, czyli inaczej mówiąc, jest to działanie polegające na badaniu istniejącego stanu rzeczy, zestawianiu faktów z tym, co być powinno i wyciąganiu wniosków. Tak więc punktem wyjścia do określenia pojęcia kontroli – w ujęciu prakseologicznym, w ujęciu nauk o organizacji i zarządzaniu – są dwa podstawowe elementy działalności ludzkiej:

- wyznaczenia – np. normy prawne, normy etyczne, procedury, tzw. dobre praktyki – wskazują, jaka powinna być działalność, określają stan obowiązujący, będąc wzorcami działalności rzeczywistej, stanowią zarazem kryterium jej oceny;
- wykonania – w przeciwieństwie do wyznaczeń to faktyczne działanie poszczególnych osób lub zespołów, mogące stanowić całkowitą lub częściową realizację wyznaczeń,

¹ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 13.

² Ibidem, s. 20 i przywołana tam literatura.

³ B.R. Kuc, *Audyty wewnętrzne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menadżerskie PTM, Warszawa 2002, s. 81.

⁴ J. Boć [w:] J. Boć (red.) *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000, s. 364.

mogą też być częściowo lub całkowicie niezgodne z wyznaczeniami; zadaniem kontroli jest więc porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu stwierdzenia ich zgodności oraz wyjaśnianie przyczyn stwierdzonych różnic między wykonaniami a wyznaczeniami”⁵.

Na inne, równie niezbędne elementy procesu kontrolnego, zwraca uwagę J. Płaskonka. Autor stoi bowiem na stanowisku, że pojęcie kontroli (audytu) jest pojęciem oznaczającym pewną ogólnie zdefiniowaną funkcję, natomiast w rozważaniach praktycznych obszar stosowania tego pojęcia zwykle jest zawężany i doprecyzowany, najczęściej przez użycie przymiotnika występującego po słowie kontrola (audyt), który określa jego przedmiotowy i (lub) podmiotowy charakter. Zwykle proces kontroli (audytu) rozpatrywany jest w następujących aspektach:

- usytuowania podmiotu wykonującego czynności kontrolne (audyt) w strukturze państwa lub jednostki organizacyjnej (kontrola zewnętrzna, wewnątrzadministracyjna, resortowa itp.);
- czasu przeprowadzenia czynności kontrolnych w stosunku do procesu wywołującego badany stan bądź rezultat (oceniałego) – *ex ante*, w trakcie, *ex post*;
- obszaru poddanego badaniu – kontrola (audyt) prawidłowości, finansowa typu poświadczającego, wykonania zadań, systemów itp.;
- celu przeprowadzenia czynności kontrolnych – uzyskanie oceny zgodności z przepisami prawa, poświadczenie (certyfikacja) jako element nadzoru, jako element czynności policji administracyjnej, zapewnienie o skuteczności systemu kontroli zarządczej itp.⁶

Natomiast zdaniem S. Kałużnego kontrolę można traktować:

- jako funkcję: współczesne podejście do kontroli ze strony teorii organizacji i zarządzania akcentuje funkcje kontroli jako konieczne stadium określonych procesów zorganizowanego działania i upatruje istoty tej funkcji w sprawdzaniu i ocenianiu (np. J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert);
- jako swego rodzaju system organizacyjny stanowiący całokształt podmiotów (instytucji) kontrolnych (sprawujących funkcje kontroli), czyli przedstawienie obrazu instytucji i jednostek organizacyjnych biorących udział w wykonywaniu kontroli jako funkcji⁷.

E. Chojna-Duch zwraca uwagę, że w teorii i przepisach prawa, w języku praktyki i wyrażeniach potocznych pojawiają się pokrewne pojęcia, nie zawsze jednolicie rozumiane. Są to między innymi: rewizja (jako metoda kontroli oznaczającej kontrolę dokumentów), w tym rewizja finansowa (badanie i przeglądy sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów); inspekcja (rozumiana również jako metoda kontroli – dokonywanej na miejscu); badanie, rozumiane jako czynności mające na celu poznanie za pomocą analizy naukowej, ekonomicznej (powiązanej z metodą badania przez dokonywanie różnego rodzaju porównań); kontroling (celem tej kontroli jest opracowanie systemu wspierającego kadrę kierowniczą w zakresie optymalizacji zysku); wprowadzona niedawno w polskim prawie kontrola zarządcza będąca bardziej kategorią dotyczącą procesów zarządzania (kierownictwa) w jednostce sektora finansów publicznych niż kontroli w powyższym rozumieniu⁸. Podziela ten pogląd Z. Leoński, wskazując jednocześnie, że terminów tych – z wyjątkiem terminu „nadzór” – używa ustawodawca na oznaczenie funkcji kontrolnych⁹. Odmienne sta-

⁵ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna...*, op. cit., s. 21.

⁶ J. Płaskonka, *Kontrola w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2, s. 11.

⁷ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna...*, op. cit., s. 20.

⁸ 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. 48.

⁹ Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2004, s. 234.

nowisko reprezentuje A.S. Krysiak, który zalicza te pojęcia do „parakontrolnych”. Zdaniem autora nazwy te sygnalizują, iż czynności kontrolne zdominowane są metodami kontroli faktycznej lub dokumentalnej, wstępnej (uprzedniej) lub następnej, ciągłej lub doraźnej itd.¹⁰ Moim zdaniem spór w literaturze co do znaczenia pojęć „rewizja”, „lustracja”, „wizytacja” czy „inspekcja” sprowadza się raczej do ustalenia, że określają formy i metody kontroli, jakie w trakcie ich realizacji są stosowane. W mojej ocenie pojęcia te należy utożsamiać z przeprowadzeniem kontroli.

Warto tutaj zaznaczyć, że na podstawie kryterium usytuowania podmiotu kontrolującego względem kontrolowanego wyróżnia się kontrolę zewnętrzną i kontrolę wewnętrzną. Podział ma zasadnicze znaczenie dla zobrazowania systemu kontroli administracji publicznej i rozróżnienia kontroli zewnętrznej sprawowanej nad administracją, oraz kontroli wewnętrznej, realizowanej przez podmioty znajdujące się wewnątrz struktur administracji publicznej. Wyróżnienie kontroli wewnętrznej i zewnętrznej ma jednak charakter uniwersalny i jest istotne także w odniesieniu do podmiotów prywatnych (np. przedsiębiorców)¹¹.

Nie ulega także wątpliwości, że kontrola jest częścią każdej zorganizowanej działalności. Jej istotę stanowi nieustanne upewnianie się, czy mierzalny wynik naszego działania jest zgodny z zamierzeniami oraz czy wszystkie czynności i środki zastosowane w działaniu były potrzebne do osiągnięcia zamierzonego stanu¹². Kontrola jest powszechnie traktowana jako element składowy procesu zarządzania. Przyjmując uproszczoną wersję cyklu zarządzania, w którym najpierw ustala się cele i zadania podejmowanej działalności oraz sposoby ich realizacji, następnie zaś realizuje ową działalność, kontrola jest ostatnim etapem tego cyklu¹³. Warto też mieć na uwadze, że kontrola staje się coraz bardziej niezbędnym źródłem informacji koniecznych do podejmowania trafnych decyzji w cyklach zarządzania¹⁴ i jednocześnie jako funkcja zamyka cykl zarządzania. Kontrola jako proces przenika i łączy wszystkie funkcje zarządzania¹⁵.

2. Kontrola wewnętrzna i jej rola w jednostce organizacyjnej

Kontrolę wewnętrzną traktujemy w ściślejszym sensie (kontrola wewnętrzna *sensu stricto*), tj. jako kontrolę odniesioną do podstawowych jednostek organizacyjnych wchodzących w skład aparatu administracyjnego; za taką podstawową jednostką organizacyjną przyjmujemy tu urząd administracyjny (jednostkę organizacyjną o innej nazwie, ale o tym samym charakterze prawnym i organizacyjnym). Inaczej mówiąc, kontrola wewnętrzna to kontrola wykonywana w organizacyjnych ramach urzędów administracyjnych (czy innych jednostek o tym samym charakterze)¹⁶. Z kolei J. Jagielski mianem kontroli wewnętrznej *sensu stricto* określa kontrolę zorganizowaną i działającą w obrębie określonej jednostki organizacyjnej (ministerstwa, biura, urzędu czy jednostki o innej nazwie) i mającą postać kontroli instytucjonalnej lub funkcjonalnej, albo występującej w obu postaciach¹⁷. Warto tutaj zwrócić uwagę także na pogląd reprezentowany przez J. Płaskonkę, zgodnie z którym

¹⁰ A.S. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1, s. 142.

¹¹ P. Fajgielski, *Kontrola i audyt przetwarzania danych osobowych*, Wydawnictwo Presscom sp. z o.o., Wrocław 2010, s. 15-16.

¹² S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna...*, op. cit., s. 91.

¹³ B.R. Kuc, *Teoria i praktyka kontroli w zarządzaniu*, [w:] praca zbior. *Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, część I, Wyd. Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Warszawa 2002, s. 6.

¹⁴ A.S. Krysiak, *Pojęcie controllingu ...*, op. cit., s. 140.

¹⁵ B.R. Kuc, *Teoria i praktyka kontroli w zarządzaniu...*, op. cit., s. 6.

¹⁶ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2007, s. 214.

¹⁷ J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa” 2003, nr 3, s. 15.

pojęcie „kontrola wewnętrzna” funkcjonowało – i w zasadzie funkcjonuje nadal w polskiej administracji – w znaczeniu kontroli inspekcyjnej typu *ex-post* wykonywanej w ramach danej jednostki organizacyjnej, często przez pracowników wydzielonej komórki organizacyjnej (kontrolerów wewnętrznych)¹⁸. Jednocześnie autor stoi na stanowisku, że „całość działań kontrolnych nakierowanych na wykrywanie nieprawidłowości, a przy tym wskazywanie osób odpowiedzialnych za ich powstanie, ma charakter kontroli inspekcyjnej, definiowanej jako *ex post*. Jest to weryfikacja realizowana głównie przez kontrolę instytucjonalną lub kontrolę resortową”¹⁹. Przeciwdziałanie nieprawidłowościom w trakcie takiego procesu polega zazwyczaj na wykonywaniu nadzoru hierarchicznego oraz na istnieniu (na zewnątrz takiego procesu) instytucjonalnej (bo zwykle związanej z określoną komórką organizacyjną) kontroli inspekcyjnej typu *ex post*. Tego typu funkcjonalna kontrola ma za zadanie spowodować zmniejszenie liczby nieprawidłowości w trakcie wykonywania poszczególnych kroków w ramach konkretnej procedury – przez weryfikację zgodności działań z procedurą i przepisami prawa – oraz pozwala na reakcję w związku z napływającymi z zewnątrz skargami bądź uwagami²⁰. Reasumując, należy stwierdzić, że kontrola wewnętrzna ma na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania całego urzędu, jak i poszczególnych jego części składowych oraz zagwarantowanie efektywnego i skutecznego realizowania zadań w skali urzędu, komórek organizacyjnych, zespołów pracowniczych, stanowisk pracy²¹.

Należy jednak wskazać na istotną różnicę w sposobie przeciwdziałania nieprawidłowościom w trakcie realizacji różnych zadań administracji publicznej pomiędzy podejściem, nazwijmy go „tradycyjnym”, a podejściem „współczesnym”, tkwiącą w zaangażowanych środkach oraz metodach ich wykorzystania. „Tradycyjna” metoda nastawiona jest na kontrolę inspekcyjną, wykonywaną z wewnątrz układu administracyjnego i reagującą na popełniony błąd w stosowaniu obowiązującego prawa. Czynności kontrolne mają więc charakter horyzontalny i korygujący. Metoda „współczesna” nastawiona jest na ocenę osiągniętych rezultatów, zgodność z prawem jest oczywiście warunkiem koniecznym, ale niewystarczającym. Ponadto ocena uzyskanych rezultatów przeprowadzana jest z zewnątrz układu, przez „klientów” administracji, czyli społeczeństwo, które z coraz większą skrupulatnością ocenia produkty wytwarzane przez aparat administracyjny oraz ich wkład w zmianę swojego otoczenia. Taka sytuacja wymaga całkowicie innego podejścia. Po pierwsze, w działania związane z unikaniem nieprawidłowości muszą być zaangażowani wszyscy pracownicy, przy czym bardzo istotną rolę odgrywa sposób zarządzania publicznego (ang. *governance*), tak wewnątrz jednostki, jak i wewnątrz systemu, w którym dana jednostka działa. Ten swoisty „publiczny ład korporacyjny” to kombinacja wprowadzonych procesów oraz struktur służących do uzyskania przepływu informacji, skutecznego kierowania oraz monitorowania działań w jednostce, a także rzeczywista odpowiedzialność kierownictwa, które gwarantuje rzetelność liczb i adekwatność stosowanych kontroli. Kontrole w takim systemie muszą mieć charakter reagujący, ale również zapobiegający nieprawidłowościom. Ponadto system musi mieć wbudowane w siebie mechanizmy samooceny i naprawy. Dopiero taki kompleksowy system pozwala panować nad wyznaczonymi jednostce celami i minimalizować

¹⁸ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2, s. 12.

¹⁹ M. Dębowska-Śołytk, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 7, s. 86.

²⁰ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli ...*, op. cit. s. 5.

²¹ W. Kieżun, *Podstawy organizacji i zarządzania*, Warszawa 1977, s. 141-142.

ryzyka, które mogłyby przeszkadzać w osiągnięciu zaplanowanych rezultatów. Rzeczywiście wdrożenie tego systemu pozwoli zmienić tradycyjną i powoli odchodzącą do lamusa „kulturę stosowania przepisów” na niezbędną we współczesnym świecie „kulturę osiągania rezultatów”²². Dlatego też w pełni uzasadnione jest stanowisko Ministerstwa Finansów, zgodnie z którym kontrola wewnętrzna obejmuje całość zasad i procedur przewidzianych i przyjętych przez kierownictwo jednostki, aby uzyskać racjonalne zapewnienie, że:

- jednostka osiągnęła swoje cele w sposób oszczędny, wydajny i efektywny;
- jednostka działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi i wytycznymi kierownictwa;
- zasoby rzeczowe i informacje jednostki są chronione;
- zapobiega się błędom i nieprawidłowościom i się je wykrywa;
- informacje finansowe i zarządcze są rzetelne i tworzone terminowo²³.

W literaturze specyfikuje się cztery funkcje kontroli wewnętrznej: prewencyjną (zapobiega negatywnym zjawiskom), stymulacyjną (motywuje do lepszej pracy), dowodowo-ewidencyjną (umożliwia uruchamianie odpowiedzialności za uchybienia) i informacyjną (informacje o rzeczywistym stanie działalności)²⁴.

Kontrola wewnętrzna, choć ma wady, przede wszystkim ze względu na jej powiązania z układem administracji publicznej, co powoduje mniejszą jej obiektywność, jest niezbędna. Daje bowiem kierownictwu (organom nadzoru itp.) informację o podległych jednostkach. Organy kontroli wewnętrznej lepiej z reguły znają problematykę pracy organów kontrolowanych, można tu na bieżąco wykorzystywać spostrzeżenia dokonane w trakcie kontroli itp.²⁵ Poza tym trzeba mieć na uwadze to, że kontrola wewnętrzna dostarcza danych, które powinny być wykorzystane przez kierownictwo również do oceny własnego postępowania. Błędy i niedociągnięcia pracy personelu, zespołów i wydziałów oraz innych komórek organizacyjnych mogą mieć źródło właśnie w sposobie działania i decyzjach samego kierownictwa²⁶. A przecież bieżąca kontrola kierownicza należy do elementarnych powinności każdego przełożonego. Kierownik, który nie wykonuje swoich funkcji nadzorczo-kontrolnych w stosunku do podwładnych, jest zwierzchnikiem, ale nie partycypuje w życiu zdrowej organizacji. Do oczywistości należy akcentowanie, że nowoczesna kontrola wewnętrzna musi dostarczać informacji ważnych dla procesów podejmowania decyzji. Każdy kontroler, niezależnie od pozycji, jaką zajmuje w strukturze firmy, staje się partnerem dla decydentów, dla zarządów i pomaga im w budowaniu strategicznej koncepcji rozwoju. Musi on być bardziej doradcą zarządzających niż tropicielem nieprawidłowości, chociaż jedno drugiego nie wyklucza²⁷.

Biorąc pod uwagę dokonane ustalenia, nie ma wątpliwości co do tego, że „istnienie kontroli wewnętrznej ściśle wiąże się z procesami zarządzania i kierowania, z jakimi mamy do czynienia w każdej z interesujących nas jednostek organizacyjnych. W każdym urzędzie administracyjnym ma miejsce działalność nakierowana na realizację zadań i osiąganie celów postawionych przed tym urzędem, która poddana jest stosownemu kierownictwu, odpowiedzialnemu za jak najpeł-

²² J. Płoskonka, *Zarządzanie przez rezultaty jako metoda wykonywania zadań publicznych*, „Służba Cywilna” 2005, nr 12, s. 7-34.

²³ Ministerstwo Finansów, *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa 2003, s. 4 i n.

²⁴ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2006, s. 29 i n.; E. Sławińska-Tomtała, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 14 i n.

²⁵ Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego...*, op. cit. s. 237.

²⁶ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna...*, op. cit., s. 100.

²⁷ Ibidem, s. 91.

niejsze osiągnięcie rezultatów. Kontrola jest naturalnym, nieodzownym elementem tego kierownictwa, stanowiącym ważny instrument jego skutecznego sprawowania. W rezultacie kontrola wewnętrzna, o której tu mowa, to w dużej mierze „kontrola kierownicza”, generowana i umocowana w jednostkach organizacyjnych administracji za sprawą kierowania i zarządzania tymi jednostkami”²⁸. Jednocześnie przychyliam się do tezy postawionej przez W. Kieżuna, że kontrola ta służy nie tylko kierownikom, ale jest także instrumentem oddziaływania zespołów pracowniczych na sprawność kierownictwa²⁹. Stąd też pojęcie „kontrola wewnętrzna” używane jest w aspekcie zarządczym w znaczeniu systemu wspomagającego zarządzanie jednostką³⁰. Jest to inaczej pełny zbiór powiązanych ze sobą składników oraz działań, tworzący określony system wspomagający zarządzanie tak, aby istniała racjonalna pewność, że cele jednostki zostaną osiągnięte (lub mówiąc językiem zarządzania ryzykiem – ustanowionych w taki sposób, aby zidentyfikowane ryzyka zmieściły się w ustalonych granicach), nosi nazwę systemu kontroli wewnętrznej (ang. *internal control*)³¹. Podziela ten pogląd również Z. Derdziuk. Jego zdaniem kontrola wewnętrzna (ang. *internal control*) jest wykorzystywana jako element zarządzania organizacją, dzięki której pozyskiwane są informacje niezbędne do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że wyznaczone cele i zadania zostały osiągnięte. W szerszym znaczeniu należy ją rozumieć jako zbiór procedur i wdrożonych mechanizmów kontrolnych, w tym organizacyjnych, mających na celu ograniczenie wystąpienia ryzyka dysfunkcji³². Także S. Kałużny podkreśla rolę kontroli w utrzymywaniu integralności systemu zarządzania. Kontrola sprawia, że firmy (jednostki organizacyjne administracji publicznej – przyp. aut.) zyskują na sprawności osiągania celów. Bez kontroli firma nie byłaby w stanie ocenić osiąganych wyników z punktu widzenia stopnia realizacji wytyczonych celów. Jej celem jest stworzenie kierownictwu możliwości oceny pozycji danej organizacji w porównaniu z zamierzeniami, dokonywanej w wybranym momencie, z użyciem jednego lub kilku mierników³³.

3. System kontroli wewnętrznej

Kontrola wewnętrzna powinna być ujęta w trwałą, samoczynnie i sprawnie działającą, kompleksowy, zorganizowany system, czyli strukturalnie uporządkowany układ organizacyjny. Taki układ elementów, który wiąże się z funkcjonowaniem całej firmy i służy realizacji funkcji kontroli, nazywamy systemem kontroli wewnętrznej³⁴. Inaczej rzecz ujmując, „kontrola wewnętrzna powinna być sprawnie działającym systemem złożonym organizacji, metod i procedur każdej dziedziny działalności jednostki w celu zapewnienia jego funkcjonowania. Aby się upewnić, że system kontroli wewnętrznej jest przystosowany do potrzeb i ryzyka działalności, należy go ocenić i zbadać. Struktura tego systemu powinna umożliwić pracownikom znalezienie odpowiedzi na pytania: kto, co robi, gdzie i jak? W efekcie każdy w firmie powinien wiedzieć, dla kogo pracuje i dlaczego wykonuje takie czy inne zadanie w ramach swojej działalności lub funkcji”³⁵.

²⁸ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej...*, op. cit., s. 215 i podana tam literatura; Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego...*, op. cit., s. 238.

²⁹ W. Kieżun, *Podstawy organizacji ...*, op. cit., s. 141-142.

³⁰ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli ...*, op. cit., s. 12.

³¹ Ibidem, s. 7.

³² M. Dębowska-Sołytk, *Kontrola zarządcza ...*, op. cit., s. 86.

³³ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna...*, op. cit., s. 94.

³⁴ Ibidem, s. 101.

³⁵ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny*, Difin, Warszawa 2008, s. 76.

Można wyróżnić dwie główne płaszczyzny (formy) wykonywania kontroli wewnętrznej: funkcjonalną (kierowniczą) oraz instytucjonalną. Kontrola wewnętrzna funkcjonalna to kontrola sprawowana na bieżąco w trakcie realizowania funkcji zarządzania daną jednostką (bądź jej częścią) i zespołami pracowniczymi (stanowiskami pracy) przez osoby na stanowiskach kierowniczych³⁶. Polega zatem na badaniu czynności i operacji w toku ich wykonywania w celu stwierdzenia, czy przebiegają prawidłowo. Do zakresu kontroli funkcjonalnej realizowanej w ramach kontroli finansowej należy zaliczyć również czynności, które są wykonywane jako tzw. kontrola wstępna. Tego typu czynności kontrolne wykonuje np. główny księgowy. Do takiej kontroli można również zaliczyć badanie projektów umów, porozumień i innych dokumentów powodujących powstawanie zobowiązań finansowych³⁷. Warto dodać, że „pojęcie systemu kontroli wewnętrznej w rozumieniu podmiotowym jest utożsamiane w doktrynie z kontrolą wewnętrzną funkcjonalną”³⁸.

Z kolei kontrola wewnętrzna instytucjonalna jest wykonywana przez właściwy uprawniony podmiot. Struktura kontroli wewnętrznej instytucjonalnej jest zróżnicowana. Ze względu na brak regulacji ustawowej od kierownika jednostki uzależnione jest umiejscowienie kontroli wewnętrznej instytucjonalnej w ramach jednostki organizacyjnej oraz jej struktura i zakres działania³⁹. Oznacza to tym samym, jak słusznie zauważa J. Jagielski, że kontrola wewnętrzna instytucjonalna oznacza powierzenie wykonywania funkcji kontrolnych w ramach danej jednostki organizacyjnej powołanym specjalnie do tego celu mniejszym komórkom organizacyjnym, zespołom, stanowiskom pracy itd. Innymi słowy instytucjonalna postać kontroli wewnętrznej przejawia się w ustanowieniu dla jej realizacji oddzielnego, swoistego miniaparatu kontroli, podporządkowanego najczęściej bezpośrednio kierownikowi jednostki⁴⁰. Najczęściej jednak osoby ją wykonujące umiejscowione są zazwyczaj w komórce organizacyjnej do spraw kontroli, skarg i wniosków⁴¹ lub też tworzone jest odrębne, merytoryczne stanowisko pracy, w zakresie czynności którego mieści się wykonywanie czynności kontroli wewnętrznej tej konkretnej jednostki organizacyjnej.

Zatem „szerzej identyfikując kontrolę wewnętrzną w ścisłym sensie, można stwierdzić, iż oznacza ona występujący w każdej jednostce organizacyjnej swego rodzaju mechanizm funkcjonalno-organizacyjny, którego treścią i celem jest wykonywanie działalności kontrolnej dotyczącej tak całej jednostki, jak i poszczególnych jej elementów składowych. Mechanizm kontroli wewnętrznej obejmuje zatem całokształt procesów kontrolnych, jakie przebiegają w danej jednostce organizacyjnej (urzędzie), niezależnie od tego, czy realizowane są w postaci funkcjonalnej czy także instytucjonalnej”⁴².

Niezależnie od powyższego w pełni uzasadniony będzie wniosek, że kontrola wewnętrzna powinna stanowić wszechstronnie powiązany system obejmujący wszystkich pracowników przedsiębiorstw sprawujących z uwagi na zajmowane stanowisko funkcję nadzoru, pracowników mających obowiązek kontrolowania określonych zagadnień, jak również te osoby, których obowiązki w zakresie kontroli wynikają z odpowiednich przepisów lub z doraźnych poleceń zwierzchników⁴³.

³⁶ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej...*, op. cit., s. 215-216.

³⁷ M. Anczakowski, *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli wewnętrznej*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 3, s. 26.

³⁸ L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 14.

³⁹ M. Anczakowski, *Audyt wewnętrzny...*, op. cit., s. 29.

⁴⁰ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej...*, op. cit., s. 215-216.

⁴¹ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli ...*, op. cit., s. 5.

⁴² J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej...*, op. cit., s. 215.

⁴³ M. Klimas, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1985, s. 9.

Jednocześnie do sprawowania takiej kontroli niepotrzebne są specjalne upoważnienia przepisów. Tu każdy przełożony może sprawować kontrolę nad zespołem podległych sobie pracowników. Wynika to już ze stosunku zależności organizacyjnej lub służbowej. Zazwyczaj jednak, zwłaszcza w większych jednostkach organizacyjnych, wyodrębnia się specjalne stanowiska pracy (np. rewident) czy komórki organizacyjne (organy wewnętrzne) powołane do sprawowania kontroli wewnętrznej (np. wszystkie trzy ustawy o samorządzie terytorialnym przewidują powołanie komisji rewizyjnych jako organu kontroli wewnętrznej organu uchwałodawczego)⁴⁴. Jednakże nawet najlepiej zorganizowana kontrola nie spełni pokładanych w niej nadziei, jeśli zostanie pozostawiona sama sobie, jeśli zarządzający nie będzie dodawał jej bodźca, nie będzie pobudzał do działania. Powinien osobiście lub za pośrednictwem wyznaczonego przez siebie zastępcy sprawdzać, w jaki sposób są wykonywane jego polecenia w zakresie nadzoru i kontroli i jaki odnoszą skutek. Następnym obowiązkiem kierownictwa w zakresie kontroli jest stawianie przed nią konkretnych zadań i dopilnowanie, by zostały wykonane. Kierownik jest zobowiązany zapoznać się z wynikami kontroli, ustosunkować się do nich i wyciągnąć odpowiednie wnioski. W razie potrzeby powinien wydać odpowiednie zalecenia pokontrolne i dopilnować, aby były one wykonane⁴⁵.

4. Kontrola zarządcza jest kontrolą wewnętrzną

W nowoczesnej administracji publicznej stosuje się różnorakie narzędzia wspomagające zarządzanie, aby uzyskać pewność, że założone cele zostaną osiągnięte. Zwykle można je pogrupować w procesy służące do zarządzania:

- finansami jednostki (procedury i dokumentacja związane z zabezpieczeniem majątku i rzetelnością zapisów finansowych);
- wykonywaniem zadań (procedury i działania dotyczące procesów, których realizacja powoduje osiągnięcie zaplanowanych rezultatów);
- jednostką jako organizacją (struktura organizacyjna, polityki, procedury i praktyki potrzebne do tego, aby pracownicy realizowali cele jednostki)⁴⁶.

Mając to na uwadze trzeba stwierdzić, że kontrola zarządcza jest rozwiązaniem organizacyjnym i prawnym, które opracowano na pewnym etapie rozwoju teorii i praktyki zarządzania, w reakcji na stwierdzone w danym okresie patologie zarządzania. Rozwiązanie to warto nie tyle kopiować, ile raczej adaptować w polskiej administracji, uwzględniając stale weryfikowaną diagnozę jej patologii oraz krajowy i zagraniczny dorobek w zakresie zarządzania publicznego⁴⁷. Potrzeba kontroli zarządczej wyrasta bowiem z założeń, że kontrola stanowi nieodzowny element zarządzania i kierowania. Rozumiana jest jako działania służące efektywnemu kierowaniu różnymi organizacjami, występuje zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym. Znajduje ona także zastosowanie w administracji, zwłaszcza rządowej, gdzie przyczyniać się ma do osiągnięcia głównego celu. Często też podkreśla się, że kontrolę zarządczą można widzieć w dwóch aspektach:

- systemu informacji zarządczej potrzebnej kierownictwu do kierowania pracą organizacji, do monitorowania procesu i jakości operacji oraz do oceny wyników i funkcjonowania organizacji;
- polityki instytucji, procedur, delegacji uprawnień itd., które wbudowywane są

⁴⁴ Por. B. Kumorek, *Komisja rewizyjna i kontrola wewnętrzna w gminie*, Poznań – Zielona Góra 1996.

⁴⁵ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna...*, op. cit., s. 100.

⁴⁶ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli...*, op. cit., s. 13.

⁴⁷ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5, s. 17.

w funkcjonowanie tej instytucji dla zapewnienia odpowiedniej gwarancji osiągnięcia celów zarządzania⁴⁸.

Stosownie do regulacji art. 68 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴⁹ (dalej: u.f.p.) kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Natomiast jak wynika z ust. 2 art. 68 u.f.p. 2, 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.

Trzeba podkreślić, że kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych wprowadzona została w miejsce kontroli finansowej, w praktyce utożsamianej przede wszystkim z działalnością jednostki sektora finansów publicznych w wymiarze finansowym. W nowym ujęciu kontrola zarządcza obejmować ma wszystkie 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 terminowy⁵⁰. Kontrola zarządcza jest pojęciem szerszym niż kontrola finansowa. Zakresem jej działania jest cała sfera działalności jednostki, obejmuje swym zasięgiem wszystkie elementy zarządzania, tj. planowanie, kierowanie, motywowanie, wykonanie, samoocenę, nadzór i kontrolę⁵¹.

Nie znaczy to jednak, że ustawodawca tym samym dał przyzwolenie na rezygnację z wykonywania tego rodzaju kontroli. Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. stosuje wiele określeń dotyczących kontroli finansowej, jednak nie posługuje się samym pojęciem kontroli finansowej czy kontroli wewnętrznej, ani nie definiuje i nie wyjaśnia zakresu znaczeniowego tych pojęć i pokrewnych. Są to różne, następujące określenia: „kontrola procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem” (art. 1); „kontrola gospodarki finansowej” (art. 34); „wstępna kontrola” dokonywana przez głównego księgowego „zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym...” (art. 54); „kontrola nad sektorem finansów publicznych” ministra finansów (art. 74); „bieżąca kontrola dochodów i wydatków” (art. 114); „kontrola wykonania zadania” przy udzielaniu celowej dotacji budżetowej (art. 150); „ogólna kontrola realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa...” ministra finansów (art. 174); „nadzór i kontrola nad całością gospodarki finansowej...” dysponentów części budżetowych (art. 175)⁵². Przy wykonywaniu zadań kontroli zarządczej niezbędne jest wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej. Jest

⁴⁸ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej...*, op. cit., s. 219.

⁴⁹ Dz.U. Nr 157, poz. 1240.

⁵⁰ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 68 ustawy o finansach publicznych*, [w:] L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych*. Komentarz, Wydawnictwo ABC, 2011, LEX.

⁵¹ M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 86.

⁵² E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć...*, op. cit., s. 48.

ona działem rachunkowości, który posługuje się danymi dotyczącymi operacji odbytych, pochodzącymi z różnych źródeł, i ma dostarczać kierownictwu jednostki informacji niezbędnych do zarządzania jednostką i podejmowania decyzji. Informacje te dotyczą zjawisk przeszłych, zgromadzonych danych finansowych i niefinansowych, pozwalających na tworzenie programów i planów oraz przyszłych kontroli efektywnego wykorzystania środków finansowych i zasobów, którymi dysponuje jednostka⁵³.

Implikacja takiego systemu kontroli do jednostek sektora finansów publicznych została zaczerpnięta ze sfery menedżersko-biznesowej, co łączy się z przyjęciem przez decydentów większej odpowiedzialności za efektywność stosunków finansowych, realizację celów i zarządzanie ryzykiem. Przyjęcie takiego modelu kontroli wymaga zmiany mentalności oraz stylu zarządzania, który w większym stopniu niż dotychczas powinien być oparty na wynikach analizy ryzyka. Zachowanie tych postulatów wymaga odpowiedniego zaprojektowania mechanizmów kontroli – dostosowanych do specyfiki jednostki, jak również dokonywania okresowych ocen ich skuteczności funkcjonowania⁵⁴. Warte podkreślenia jest też fakt, że „system kontroli zarządczej w administracji publicznej nie jest – co do swej istoty – zagadnieniem nowym. Kontrola zarządcza stała się inną postacią systemu kontroli wewnętrznej. Kontrola wewnętrzna funkcjonuje z powodzeniem od wielu lat w jednostkach sektora finansów publicznych i wspiera jej kierownictwo w prawidłowym procesie realizacji zadań publicznych”⁵⁵.

Kontrola zarządcza wywodzi się z angielskiego terminu *internal control*, odnoszącego się do wewnętrznego mechanizmu sterowania organizacją⁵⁶. Według A. Szpor specyficznym dla kontroli zarządczej fundamentem ideowym tejże instytucji jest model kontroli wewnętrznej⁵⁷. Również C. Kosikowski wyraża pogląd, że kontrola zarządcza ma charakter kontroli wewnętrznej, chociaż należy nie tylko do kierownika jednostki sektora finansów publicznych, lecz także do ministra kierującego danym działem administracji rządowej oraz do wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego⁵⁸. Podziela te stanowiska E. Chojny-Duch. Jej zdaniem zawarte w przepisach ustawy o finansach publicznych regulacje dotyczące kontroli zarządczej – co do zasady – uwzględniają charakter instytucji określanej w prawie międzynarodowym jako kontrola wewnętrzna. Wskazują na to bezpośrednio odniesienia do międzynarodowych standardów kontroli wewnętrznej, wykorzystanych przez Ministra Finansów przy opracowaniu standardów: *Koordynacyjna funkcja kontrolingu, kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*. Kontrolę zarządczą można więc zamiennie określać mianem kontroli wewnętrznej. Jest to instytucja przejęta z sektora prywatnego⁵⁹. Interesująca w tej kwestii jest teza postawiona przez J. Płaskonkę. Autor wskazuje, że wszelkie środki podejmowane przez kierownictwo, służące do wspomaganie zarządzania jednostką, noszą nazwę „kontroli wewnętrznej” (ang. *internal control*) bądź „kontroli zarządczej (ang. *management control*). Nadany przez kierownika i skutecznie wdrożony system kontroli wewnętrznej (zarządczej)

⁵³ G.K. Świdarska, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Warszawa 2002, s. 1-8.

⁵⁴ M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 87.

⁵⁵ P. Romaniuk, *Zarządzanie ryzykiem kontroli zarządczej jako czynnik wspierający prawidłowe funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2012, nr 7-8, s. 73.

⁵⁶ Z. Derdziuk, A. Niedzielski, *Koordynacyjna funkcja kontrolingu*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 6, s. 9.

⁵⁷ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja ...*, op. cit., s. 15 i podana tam literatura.

⁵⁸ C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12, s. 14.

⁵⁹ E. Chojny-Duch, *Próba systematyzacji pojęć...*, op. cit., s. 60.

w jednostce powinien dawać uzasadnioną i racjonalną pewność, że jednostka osiąga zamierzone cele w następujących kategoriach:

1. skuteczności, wydajności i oszczędności podejmowanych działań, w tym również efektywnego wykorzystania zasobów, którymi dysponuje;
2. wiarygodności sprawozdań finansowych, w tym również sprawozdań z wykonania budżetu, bilansów i innych dokumentów tego typu, przeznaczonych do użytku wewnętrznego i zewnętrznego;
3. zgodności z ustawami i rozporządzeniami⁶⁰.

Jeśli chodzi o model kontroli wewnętrznej wypracowany przez COSO, to można wskazać przynajmniej dwie zasadnicze obawy, jakie wywołuje jego wdrożenie w polskiej administracji. Po pierwsze, wywodzi się on z anglosaskiej teorii i praktyki zarządzania, a wdrażanie w tamtejszej kulturze nie wymaga od pracowników organizacji ponownych studiów z zakresu zarządzania ani opanowania nowego języka i sposobu myślenia o bieżącej działalności. Natomiast wprowadzając „kontrolę zarządczą” w Polsce, ustawodawca oczekuje od wszystkich zainteresowanych nowego spojrzenia na administrację, utrzymując zarazem w mocy tradycyjny język i tradycyjne sposoby myślenia o administracji publicznej i jej kontroli, silnie zakorzenione w prawie administracyjnym. Zamęt pojęciowy, jaki powstał w związku z akcesją do Unii Europejskiej, wciąż nie został w pełni opanowany. Pogłębi go jeszcze kopiowanie bez głębszej refleksji rozwiązań anglosaskich⁶¹.

Za główny problem (a zarazem miarę jakości) kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych demokratycznego państwa można chyba uznać to, czy obywatele (indywidualnie, a także jako opinia publiczna oraz organizacje społeczne) i inne podmioty uprawnione do troski o jakość administracji publicznej (np. przedsiębiorcy) interesują się nią, rozumieją na wystarczającym poziomie, akceptują i/albo angażują się w jej doskonalenie. Zasadnicze wydają się: przejrzystość systemu oraz mechanizmy wczesnego ostrzegania kierownictwa organizacji przed utratą kontaktu z rzeczywistością⁶².

Podsumowanie

Resumując, należy uznać, że wprowadzenie i rzeczywiste funkcjonowanie w jednostce organizacyjnej administracji publicznej kontroli wewnętrznej należy rozpatrywać w kontekście nowoczesnego podejścia do zarządzania jej kierownictwa. Kontrola wewnętrzna realizowana w sposób nieprawidłowy, niewykazująca słabych stron jednostki, niewskazująca wadliwie funkcjonujących procedur jest nie tylko bezużyteczna, ale naraża również jednostkę nie tylko na powstanie strat materialnych (finansowych), ale także na działalność niezgodną z prawem. Przede wszystkim kierownictwo jednostki organizacyjnej administracji publicznej powinno uświadomić sobie, jak istotną rolę pełni kontrola wewnętrzna w jej działalności i jak ważny w związku z tym jest stały monitoring tego systemu – czy działa prawidłowo, efektywnie i czy jest dostosowany do potrzeb jednostki.

⁶⁰ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli...*, op. cit., s. 14.

⁶¹ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja...*, op. cit., s. 15 i podana tam literatura.

⁶² Ibidem, s. 16.

Bibliografia

1. Anczakowski M., *Audyty wewnętrzne w systemie kontroli wewnętrznej*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 3.
2. Boć J. (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000.
3. Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy i finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1.
4. Derdziuk Z., Niedzielski A., *Koordynacyjna funkcja kontrolingu*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 6.
5. Dębowska-Sołtyk M., *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 7.
6. Fajgielski P., *Kontrola i audyt przetwarzania danych osobowych*, Wydawnictwo Presscom sp. z o.o., Wrocław 2010.
7. Jagielski J., *Audyty wewnętrzne – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa” 2003, nr 3.
8. Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2006.
9. Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2007.
10. Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
11. Klimas M., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1985.
12. Kieżun W., *Podstawy organizacji i zarządzania*, Warszawa 1977.
13. Kosikowski C., *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12.
14. Krysiak A.S., *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1.
15. Kuc B.R., *Audyty wewnętrzne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menadżerskie PTM, Warszawa 2002.
16. Kuc B.R., *Teoria i praktyka kontroli w zarządzaniu*, [w:] praca zbior. *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, część I, Wyd. Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Warszawa 2002.
17. Kumorek B., *Komisja rewizyjna i kontrola wewnętrzna w gminie*, Poznań-Zielona Góra 1996.
18. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000.
19. Leoński Z., *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2004.
20. Lipiec-Warzecha L., *Komentarz do art. 68 ustawy o finansach publicznych*, [w:] L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo ABC, 2011, LEX.
21. Ministerstwo Finansów, *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa 2003.
22. Płoskonka J., *Zarządzanie przez rezultaty jako metoda wykonywania zadań publicznych*, „Służba Cywilna” 2005, nr 12.
23. Płoskonka J., *Kontrola w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
24. Romaniuk P., *Zarządzanie ryzykiem kontroli zarządczej jako czynnik wspierający prawidłowe funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2012, nr 7-8.
25. Sławińska-Tomtała E., *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, Warszawa 2010.
26. Szpor A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5.
27. Świdorska G.K., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Warszawa 2002.
28. Winiarska K., *Audyty wewnętrzne*, Difin, Warszawa 2008.

INTERNAL CONTROL AS AN IMPORTANT MANAGEMENT FUNCTION IN PUBLIC ADMINISTRATION

Summary: Each organized activity is characterized by the existence of specified procedures, principles of operation determined by the management of given organizational unit, which are to ensure integrity of operation, and above all to achieve assumed goals. Nevertheless, even the best rules and systems developed will not be fully effective if the internal control procedures do not operate at the same time. This regularity includes also public administration organizational units. Therefore, the internal control systems, in particular management control, are introduced in them.

Keywords: control, internal control, management control