



Tom 35/2022, ss. 169-188
ISSN 2719-4175
e-ISSN 2719-5368
DOI: 10.19251/ne/2022.35(10)
www.ne.mazowiecka.edu.pl

Beata Tubek

e-mail: beatka198@poczta.onet.pl

Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3810-5732>

KONTROLA WEWNĘTRZNA JAKO INSTRUMENT ZARZĄDZANIA W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH – WAŻNE CHOĆ WCIĄŻ NIEDOCENIONE NARZĘDZIE DOSKONALENIA PROCESÓW ZARZĄDCZYCH

**INTERNAL CONTROL AS A GOVERNANCE INSTRUMENT IN THE PUBLIC
FINANCE SECTOR – AN IMPORTANT BUT STILL UNDERESTIMATED TOOL
FOR PROCESS IMPROVEMENT**

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.

Summary

Each organized activity is characterized by the existence of specific procedures, principles of operation, defined by the management of a given organizational unit, which are to ensure the coherent functioning and, above all, the achievement

Jednak nawet najlepiej opracowane reguły i systemy nie będą w pełni efektywne, jeśli równocześnie nie będą funkcjonowały procedury kontroli wewnętrznej. Nowoczesna kontrola wewnętrzna powinna nie tylko chronić majątek, ale również przyczyniać się do jego pomnażania i osiągania optymalnych wyników. Wymaga to doskonalenia systemu kontroli wewnętrznej w kierunku aktywnego instrumentu zarządzania. Prawidłowość ta obejmuje również jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych. Dlatego też wprowadza się w nich systemy kontroli wewnętrznych, ze szczególnym uwzględnieniem kontroli zarządczej. Celem artykułu jest ukazanie istoty kontroli wewnętrznej w nawiązaniu do kontroli zarządczej jako narzędzia wspomagającego procesy zarządcze w jednostkach sektora finansów publicznych.

Słowa kluczowe: kontrola, kontrola wewnętrzna, kontrola zarządcza, sektor finansów publiczny.

JEL Classification: K00, K33, M16, M42, R50

WPROWADZENIE

Kontrola jest najmniej lubianym elementem procesów zarządzania organizacją zarówno w sektorze prywatnym jak i publicznym. Nie przepadają za nią zarówno osoby sprawujące kontrolę jak i sami kontrolowani. Co ciekawe, przez całe nasze życie próbujemy coś lub kogoś kontrolować, ale sami nie chcemy być oceniani. Jedno jest jednak pewne – bez sprawnej kontroli, nie może być mowy o postępach rozwoju organizacji. Warto więc rozprawić się z mitami dotyczącymi tego zagadnienia. W oparciu o praktykę zarządzania, analizy naukowe można zbudować indywidualny i efektywny model kontroli w każdej organizacji niezależnie od jej wielkości.

Już w 1909 r. Henri Fayol w książce pod tytułem „*L'exposee des principes generaux d'administration*” (*Zestawienie ogólnych zasad administracji*) wyróżnił 5 podstawowych funkcji zarządzania wymieniając: planowanie, organizowanie, koordynowanie, przewodzenie, *kontrolowanie*. Do czasów współcze-

of the assumed goals. However, even the best developed rules and systems will not be fully effective if no internal control procedures are in place at the same time. Modern internal control should not only protect property, but also contribute to its multiplication and achieving optimal results. This requires the improvement of the internal control system towards an active management instrument. This regularity also applies to organizational units of the public finance sector. Therefore, they introduce internal control systems, with particular emphasis on management control. The aim of the article is to present the essence of internal control in relation to management control as a tool supporting management processes in units of the public finance sector.

Keywords: control, internal control, management control, public sector

snych kolejne badania i liczne opracowania nie wskazują, aby możliwe było stworzenie innego katalogu działań, trafniej opisującego istotę zarządzania organizacją. Jednakże na przestrzeni wieku zmienił się sposób funkcjonowania przedsiębiorstw w gospodarce, co jest istotnie związane przede wszystkim z rozwojem cywilizacyjnym globalizacją. Wraz z postępowaniem mechanizacji, informatyzacji procesów wytwarzania, wzrostem konkurencyjności oraz dostępności dla konsumentów szerokiej gamy podobnych produktów, na znaczeniu zyskały jakość i cena. Osiągnięcie tych dwóch parametrów wymaga w sposób oczywisty agregowania i przetwarzania danych, na których podstawie zarządzający organizacją mogą podejmować decyzje zmierzające do podnoszenia efektywności procesów i redukcji kosztów. Tu pojawia się miejsce dla efektywnej kontroli zarządczej.

Celem efektywnych procesów kontroli w organizacji jest dostarczanie osobom decyzyjnym właściwych informacji w wymaganym czasie. Na ich podstawie kierujący organizacją na wszystkich jej poziomach mogą rozstrzygać o kierunkach działania. Dysfunkcja systemu kontroli w organizacji może więc spowodować chaos decyzyjny prowadzący do kryzysu zarządzania a często do upadku firmy. Skomplikowana rzeczywistość rynkowa bogata w nieprzewidziane zdarzenia sprawia, że coraz trudniej jest w sposób systematyczny opisywać i interpretować te realia. Właśnie w dobie dzisiejszych czasów, globalnej katastrofy gospodarczej, menadżerowie, kierownicy zdali sobie sprawę, że modele zarządzania ich organizacjami są niedoskonałe. Dzisiaj zupełnie inaczej patrzą na optymalizację procesów, zarządzanie ryzykiem i parametry ekonomiczne. Warto więc zweryfikować swoje podejście do kontroli jako podstawowego narzędzia zarządzania.

Podążając za przedsiębiorstwami prywatnymi, również jednostki publiczne powinny skłaniać się do położenia większego nacisku na skuteczność, efektywność oraz gospodarność swoich działań. Aby wyjść naprzeciw oczekiwaniom w stosunku do sektora publicznego, z dniem 27 sierpnia 2009 roku wprowadzono do ustawy o finansach publicznych (Ustawa o finansach publicznych, 2009) znaczące zmiany, które mogą przyczynić się nie tylko do zwiększenia przejrzystości finansów publicznych, ale również efektywnego i skutecznego zarządzania środkami publicznymi, jak i instytucjami nimi dysponującymi. Jedną z tych zmian jest obowiązek wdrożenia kontroli zarządczej we wszystkich instytucjach należących do tego sektora.

Przedmiotem niniejszego opracowania będzie charakterystyka systemu kontroli wewnętrznej w jednostkach organizacyjnych sektora finansów pu-

blicznych. 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 wspomnianej ustawy *kontrola zarządcza*. Poruszony został problem znaczenia kontroli – wewnętrznej, zarządczej jako instrumentu zarządzania, to główne pytanie badawcze w niniejszym opracowaniu.

1. POJĘCIE I ISTOTA KONTROLI

Etymologicznie słowo „kontrola” pochodzi z dwóch źródeł, a mianowicie z tradycji francuskiej i brytyjskiej. We Francji i na kontynencie europejskim pojęcie to wywodzi się z wyrazów „contra” – przeciw oraz „role” – rola. Pierwotnie termin ten oznaczał czynności polegające na weryfikacji i ocenie prawidłowości aktów prawnych. Jednak w miarę upływu czasu pojęcie i zakres kontroli uległy rozszerzeniu i pogłębieniu. W tradycji brytyjskiej termin „kontrola” jest równoznaczny z pojęciem władzy. „Kontrolowanie” oznacza tu „sprawowanie władzy politycznej” – administrowanie (Kałużny, 2008, s. 20).

Pojęcie kontroli ma wielorakie znaczenie, w najbardziej ogólnym znaczeniu *kontrola* to proces oceny, porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym – tzw. wzorcem. Przy czym pod pojęciem wzorców, należy rozumieć 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 wykonywania w okresie poprzednim, stanowiące bazę porównawczą, dane średnie (w określonej skali) okresu przyjętego do analizy. 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, 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 mierzalne (Kuc, 2002, s. 81). 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 zwierzchniemu (Boć, 2000, s. 364). 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, zestawieniu faktów z tym, co być powinno i wyciąganiu wniosków (Kałużny, 2008, s. 20). Tak więc punktem wyjścia do określenia pojęcia kontroli w ujęciu prakseologicznym, w aspekcie nauk o organizacji i zarządzaniu są dwa podstawowe elementy działalności ludzkiej:

- wyznaczenia np. normy prawne, 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 wyznaczenia to faktyczne działanie poszczególnych osób lub zespołów, mogące stanowić całkowitą lub częściową realizację wyznaczeń, 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” (Kałużny, 2008, s. 21).

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,
- *inspekcja* rozumiana również jako metoda kontroli- dokonywana na miejscu,
- *badanie* – rozumiane jako czynności mające na celu poznanie za pomocą analizy naukowej, ekonomicznej (powiązanej z metodą badania przez dokonywanie różnego rodzaju porównań),
- *kontrolling*- którego celem 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 rozumieniu (Chojna-Duch, 2010, s.48).

Pogląd ten podziela Z. Leoński, wskazując jednocześnie, że terminów tych – z wyjątkiem terminu „*nadzór*” używa ustawodawca na oznaczenie funkcji kontrolnych (Leoński, 2004, s. 234). Odmienne stanowisko reprezen-

tuje A. S Krysiak, który zalicza to pojęcie 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. (Krysiak, 2006, s. 142). W mojej ocenie spór dotyczący znaczenia ww. pojęć sprowadza się raczej do ustalenia, że określają formy i metody kontroli, jakie w trakcie ich realizacji są stosowane. Pojęcie to 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 ten 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) (Fajgielski, 2010, s. 15-16). Nie ulega 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 stanu (Kałużny, 2008, s. 91). 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 cyklu (Kuc i inni, 2002, s. 6). Warte uwagi jest również to, iż kontrola staje się coraz bardziej niezbędnym źródłem informacji, koniecznych do podejmowania trafnych decyzji w cyklach zarządzania (Krysiak, 2006, s. 142) i jednocześnie jako funkcja zamyka cykl zarządzania. Kontrola jako proces przenika i łączy wszystkie funkcje zarządzania (Kuc, 2002, s. 6).

W literaturze z zakresu nauk zarządzania występuje pojęcie „zarządzanie przez kontrolę”. Zgodnie z tym pojęciem zarządzanie stanowi proces decyzyjny realizowany na wielu jego poziomach jednostki mający zapewnić eliminację wykrytych zagrożeń, wykorzystywanie zarysowujących się szans oraz efektywne spełnianie przez jednostkę wszystkich funkcji potrzebnych do osiągnięcia zaplanowanych celów (Kuc, 2001).

Reasumując, kontrola stanowi istotny instrument zarządzania. Mechanizmy kontrolne odnoszą się do poszczególnych procesów pracy oraz zarzą-

dzania jednostką. Zarówno kierownictwo jak i pracownicy są zobowiązani do wykonywania bieżących czynności kontrolnych. Kontrola realizowana jest na wszystkich etapach poszczególnych procesów operacyjnych. Działania kontrolne mają na celu wyeliminowanie przed zakończeniem każdego etapu procesu potencjalnych zagrożeń, które mogą negatywnie wpłynąć na wynik końcowy z uwzględnieniem m. in. kryterium skuteczności realizowanych zadań.

2. KONTROLA W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

Kontrola jest właściwością administracji od początku procesu kształtowania się administracji publicznej. Funkcja kontroli w poszczególnych etapach jej rozwoju miała zróżnicowany wymiar pod względem roli, zakresu treści i celów. Kontrola jest elementem koniecznym organizacji i działania niezależnie od rodzaju podmiotu (społeczny, prywatny czy państwowy). Współcześnie w każdym demokratycznym państwie z funkcjonowaniem władzy publicznej łączy się występowanie kontroli. Administracja odpowiada za stan spraw publicznych, przejawia się w różnorodnych dziedzinach życia społecznego, politycznego, gospodarczego czy kulturalnego. Realizacja tak szerokiego zakresu zadań i funkcji musi podlegać ocenie pod kątem skuteczności i efektywności.

Administracja posiada funkcję władczą, np. realizowanie praw i interesów jednostki, nakładanie obowiązków, reglamentowanie zachowań społecznych. W przypadku braku kontroli uprawnienie to mogłoby być nadużywane lub wykorzystywane w niewłaściwy sposób. Istnieje wiele przesłanek wskazujących na to, że funkcja kontroli jest nieodłącznym elementem administracji. Jednak ważniejszym zagadnieniem jest pytanie dotyczące znaczenia kontroli w administracji?

W znaczeniu potocznym i anachronicznym zarazem, administracja publiczna utożsamiana jest z zespołem urzędów, które wydają wobec jednostek decyzje o charakterze imperatywnym. Tymczasem administracja publiczna obejmuje swoim zakresem pojęciowym całokształt systemu organizacji i instytucji publicznych (rządowych i samorządowych), nie tylko pełniących funkcje reglamentacyjno- porządkowe, ale przede wszystkim zajmujących się organizowaniem i zaspokajaniem potrzeb ludności. Tak rozumiana administracja publiczna rzuca na istotę kontroli, która wówczas obejmuje nie tylko sferę wydawania decyzji, ale i sferę dystrybucji i usług wobec ludności; nie opiera się wyłącznie na działaniu jednostek niezależnych od administracji np. sądów, prokuratury itp. ale również na kontroli wewnętrznej; nie skupia się tylko na ocenie przestrzegania prawa, ale także na ocenie realizacji zadań na-

łożonych na administrację; obok środków prawnych, wykorzystuje również instrumenty polityczne i społeczne; traci swój pasywny charakter z uwagi na konieczność ciągłego usprawniania działalności administracji (Łętowski, 1990, s. 285-286). Niektórzy przedstawiciele doktryny prawa administracyjnego podważają zasadność zaliczania pojęcia kontroli do instytucji prawa administracyjnego, twierdząc: „nie należą [...] do prawa administracyjnego te normy prawne, które tworzą strukturę organów administracji państwowej i ich systemów oraz normują procesy kierowania (w tym kontroli i nadzoru) w poszczególnych organach i ich systemach; normy te powinny stanowić odrębny przedmiot zainteresowań dyscypliny należącej do grupy nauk prawno-ustrojowych” (Dawidowicz, 1980, s. 22). Niemniej jednak należy przyznać rację pogładowi, że kontrola, oparta jest w obszarze administracji publicznej na zasadach władztwa i podporządkowania, a zatem na regułach charakterystycznych dla administracyjnej metody regulowania stosunków społecznych (Stelmachowski, 1969, s. 17). Tym samym stanowi ona klasyczną instytucję prawa administracyjnego.

Odniesienie do mierników kontroli w przepisach prawa zostało uregulowane w Ustawie z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Ustawa o kontroli a administracji rządowej, 2011). Ustawa zawiera nie tylko regulacje dotyczące istoty, celów, zasad czy trybu przeprowadzania kontroli, ale również kryteriów kontroli. Zgodnie z art. 3 ust. 1 przeprowadzanie kontroli ma na celu ocenę działalności jednostki kontrolowanej dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli. Natomiast art. 4 ustawy określa kryteria kontroli, uszczegóławiając, że jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, kontrolę przeprowadza się pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności (Ustawa o kontroli a administracji rządowej, 2011). Przepisy wskazują również na takie kryteria, jak: respektowanie praw i interesów jednostki, prawidłowe wykonywanie określonych czynności lub zgodność z polityką rządu.

Jednym z podstawowych kryteriów kontroli administracji publicznej jest legalność, która według słownikowego ujęcia, została określona jako zgodność z prawem, posiadanie mocy prawnej, prawność, prawowitość, jawność (Szymczak, 1979). Głównym zadaniem kontroli w sektorze publicznym pod kątem legalności jest weryfikacja przestrzegania przepisów prawa przez jej organy. Kryterium to wynika z zasady praworządności, jednej z podstawowych zasad ustrojowych państwa zawartych w Konstytucji RP zgodnie z art. 7 wszystkie „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa” (Kon-

stytucja RP, 1997). Oznacza to, że wszelkie działania organów władzy publicznej muszą być zgodne z obecnie obowiązującym porządkiem prawnym. W ww. artykule zawarta została również zasada legalizmu. Kontrola pod względem legalności jest sprawowana w celu ustalenia, czy dany organ działa zgodnie z zasadą praworządności i legalizmu. Nadrzędność kryterium legalności wynika z kolejności sprawowania kontroli z danego punktu widzenia. Kontrola natomiast sprawowana w zakresie gospodarności, celowości nie może zostać przeprowadzona przed kontrolą w zakresie legalności. Działalność organu w zakresie celowości musi zostać poprzedzona weryfikacją wykonywanych zadań pod kątem obowiązującego prawa tzw. kontrola pod względem legalności (Jagielski, 2007, s. 51).

Celowość jest wyznacznikiem działalności podmiotu kontrolowanego pod względem stopnia, w jakim realizowane są cele i zadania mu przypisane oraz stwierdzenia, czy takie cele są pożyteczne, racjonalne i czy przynoszą pożądane rezultaty. Cele mają być SMART, tzn. jasno określone (*Specific*), mierzalne (*Measurable*), ważne (*Ambitious*), osiągalne (*Realistic*) oraz osiągalne w określonym czasie (*Time bound*) (<http://mfiles.pl./zasady SMART>). Ważne jest wyznaczenie mierników, za pomocą których będzie mierzony stopień realizacji celów oraz uzyskiwanie informacji, czy przyjęte rozwiązanie jest skuteczne i efektywne. Bardziej szczegółowe kryterium rzetelności dotyczy oceny działań podmiotu kontrolowanego w zakresie należytej staranności utrzymania standardów, reguł i parametrów w wykonywanych zadaniach.

Kontrola z punktu gospodarności ma za zadanie ustalić, czy podmiot kontrolowany dysponuje środkami zarówno finansowymi jak i materialnymi przeznaczonymi do wykonywania działalności w sposób optymalny. Kryterium to, obejmuje również optymalizację stosowanych środków organizacyjnych i ekonomiczność działania, czyli umiejętność uzyskiwania jak najlepszych efektów przy jak najmniejszych nakładach sił i środków (Jagielski, 2007, s. 52). Dodatkowymi kryteriami kontroli mogą być szybkość i terminowość. Kontrolując szybkość, analizie poddawana jest sprawność i bezzwłoczność działania podmiotu kontrolowanego. Terminowość w odniesieniu do sektora publicznego określa sprawdzenie, czy powierzone zadania wykonywane są w odpowiednim okresie, zgodnie z terminami wyznaczonymi np. w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego.

Wskazane kryteria należą do podstawowych wyznaczników, które rzutują na wyniki działalności administracji przy wykonywaniu kontroli (Ura, 2006, s. 265). Ze względu na złożoność i różnorodność działań wykonywanych przez

organy sektora publicznego istnieje wiele różnorodnych, bardziej bądź mniej szczegółowych kryteriów, a co za tym idzie wyodrębniających się dzięki nim kontroli. Oprócz kryteriów, według których kontrola powinna być przeprowadzana, istnieją również wyznaczniki prawidłowej kontroli.

Działalność kontrolna sama w sobie może również podlegać kontroli. Prawidłowa kontrola określona została pewnymi cechami, których obecność zapewnia utrzymanie zadowalającego poziomu i jakość realizowanych działań, a w efekcie widoczne rezultaty. Kontrola sprawowana w prawidłowy sposób oraz odpowiadająca wyznaczonym standardom to kontrola oparta na takich cechach jak: *obiektywizm, kompetentność, sprawność i efektywność*.

Podstawą zabezpieczenia bezstronności kontroli jest sytuacja, w której organ kontrolujący nie jest powiązany z jednostką kontrolowaną stosunkiem nadzoru, zwłaszcza gdy nie ponosi za jej działalność żadnej odpowiedzialności. „W przypadku, gdy taki stosunek zachodzi, organ kontrolujący skłonny będzie unikać formułowania negatywnej oceny, ponieważ sam ponosi także odpowiedzialność za to choćby, iż nie ujawnił wcześniej zaistniałych nieprawidłowości” (Jędrzejewski, 1995, s. 30-31).

Kontrola jak każda inna funkcja powinna być realizowana w sposób kompetentny. Niezbędne jest posiadanie i wykorzystywanie przez kontrolera wiedzy merytorycznej w dziedzinie, w której analizuje i ocenia. Kontroler powinien łączyć posiadanie wiedzy merytorycznej z wykorzystywaniem sposobów i metod odpowiednich dla danego rodzaju kontroli. Sprawność kontroli wiąże się przede wszystkim z problematyką organizacji samego procesu kontroli. Sprawna kontrola to taka, która możliwie jak najszybciej wykonuje zadania i przeprowadza założone działania kontrolne w rzetelny sposób. Natomiast założeniem efektywności kontroli jest realizacja zadań oraz osiągnięcie wszystkich założonych celów.

3. ISTOTA I ZADANIA KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Kontrola wewnętrzna winna być ujęta w trwały, samoczynnie i sprawnie działający 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 wewnętrznej (Kałużny, 2008, s. 94). 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 zapewnić, 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 organizacji powinien wiedzieć, dla kogo pracuje i dlaczego wykonuje takie czy inne zadanie w ramach swojej działalności lub funkcji” (Winiarska, 2008, s. 76).

Zgodnie z wytycznymi w sprawie standardów kontroli wewnętrznej INTOSAI kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Dlatego też odpowiedzialność za przydatność i skuteczność struktur kontroli wewnętrznej spoczywa na kierownictwie jednostki gospodarczej. Kierownik każdej organizacji powinien zapewnić odpowiednią strukturę kontroli wewnętrznej a także jej weryfikowanie i usprawnianie, tak aby była ona skuteczna (Czerwiński, 2004, s. 156). W 1994 r. American Institute of Accountants (obecnie The American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) zdefiniował kontrolę wewnętrzną (*internal control*) jako wszystkie działające wewnątrz przedsiębiorstwa systemy kontrolne (Zarzecki, 2000, s. 168).

Z kolei W. Moczydłowska uważa, że kontrola wewnętrzna to system wczesnego ostrzegania przed występowaniem niekorzystnych zjawisk w przedsiębiorstwie” (Moczydłowska, 2000, s. 7). B. R. Kuc za wytycznymi COSO kontrolą wewnętrzną nazywa taki proces inicjowany przez radę nadzorczą, zarząd, ogólne kierownictwo lub innych pracowników celem, którego jest dostarczanie informacji o efektywności i wydajności działalności operacyjnej, wiarygodności sprawozdawczości finansowej, zgodności z prawem. Definicja kontroli wewnętrznej sformułowana w Raporcie Turbull’a jest bardzo podobna do podawanej w wytycznych COSO. Zgodnie z nią kontrola wewnętrzna to zasady, procesy, zadania, postępowanie pracowników oraz inne cechy struktury organizacyjnej spółki umożliwiające operacyjną efektywność i wydajność poprzez odpowiednie reagowanie na różne rodzaje ryzyka zagrażające spółce, wiarygodność sprawozdawczości, zgodność z obowiązującymi przepisami i regulacjami.

Przedstawione definicje wskazują na ścisły związek kontroli wewnętrznej z zarządzaniem. Kontrola wewnętrzna ma szczególne znaczenie przy zarządzaniu partycypacyjnym, gdzie następuje delegowanie uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble zarządzania. Proces kontrolny pozwala kierownikom monitorować postępy w pracy pracowników niższych szczebli, bez ograniczania ich pomysłowości i ingerowania w ich przebieg. Zmienia się więc oblicze kontroli z narzędzia rozliczającego danego pracownika na narzędzie sterujące

jego poczynaniami. W takich okolicznościach znaczenia nabiera samokontro-
la.

Realizacja funkcji kontroli jest sprzężona z innymi funkcjami zarządza-
nia w szczególności z planowaniem. Dzięki sprzężeniu zwrotnemu, które jest
specyficzną cechą kontroli możliwe staje się oddziaływanie na przyszłość na
podstawie wniosków wynikających z kontroli odnoszących się do przyszłości.
Stanowi to kolejny argument za istotą funkcjonowania instrumentu i charak-
teru kontroli wewnętrznej w procesie zarządzania. Rozważania te wskazują,
że efektywność kontroli wewnętrznej jest uwarunkowana jej współdziałaniem
z działaniami wykonywanymi w ramach pozostałych funkcji zarządzania. Te
wzajemne uwarunkowania i związki powodują, że kontrolę wewnętrzną nale-
ży rozpatrywać jako spójny system wspomagający zarządzanie, co podkreślają
autorzy wyżej wymienionych definicji.

Bliskie związki kontroli wewnętrznej i zarządzania znajdują również swo-
je odzwierciedlenie w projekcie zmiany ustawy o finansach publicznych, gdzie
wprowadza się w miejsce sformułowania „kontrola wewnętrzna” pojęcie „kon-
trola zarządcza”. Podkreślenie zarządczych funkcji kontroli wewnętrznej roz-
szerza zasadniczo spectrum jej działań z analiz typu *ex post* do działań rów-
nież typu *ex ante*. Świadczą o tym szeroko omawiane w literaturze przedmiotu
przesłanki funkcjonowania kontroli wewnętrznej. B. Kuc zalicza do nich (Kuc,
2006, s. 17):

- zmniejszanie negatywnych skutków złożoności organizacji,
- unikanie błędów lub uniemożliwianie ich zwiększania,
- radzenie sobie ze zmianą,
- tworzenie wyższej jakości,
- przyśpieszenie cykli,
- ułatwienie delegowania uprawnień i pracy zespołowej,
- dodawanie wartości.

Część autorów wymienionych definicji podkreśla rolę podmiotów realizu-
jących działania kontrolne, natomiast druga część wskazuje na cel i przedmiot
działań kontrolnych. W definicjach COSO (<http://wikipedia.org>) i INTOSAI
(<http://wikipedia.org>) łączy się dwa aspekty kontroli wewnętrznej. Kontrolę
wewnętrzną można traktować jako:

- instrument zarządzania, który w sposób aktywny wpływa na efektyw-
ność działania przedsiębiorstwa wskazując na nieprawidłowości i braki w sto-
sunku do założonych planów i obowiązujących regulacji oraz możliwości, lub
też szerzej jako: - uporządkowany organizacyjnie i wyodrębniony funkcjonal-

nie podsystem zarządzania ukierunkowany na badanie i weryfikację stopnia realizacji celów i zadań w zakresie efektywności gospodarowania zasobami, zgodności z zewnętrznymi i wewnętrznymi regulacjami oraz przestrzeganiem zasad etyki i odpowiedzialności.

K. Winiarska uznaje, że kontrola wewnętrzna sprowadza się do porównania stanu rzeczywistego ze stanem pożądanym oraz sprawdza cele i środki ich osiągnięcia z poprzednio wyznaczonymi (funkcja informacyjno- sygnalizacyjna). Za główne zadanie kontroli uznaje zabezpieczenie danej jednostki przed stratami, ale jednocześnie wypukla jej funkcję profilaktyczną, która sprowadza się do sygnałów ostrzegawczych dla pracowników, że ich praca będzie weryfikowana i rozliczana (instrument zapobiegania) (Winiarska, 2005, s. 87).

Na powyższe cechy kontroli wewnętrznej wskazuje również T. Kiziukiewicz wskazując równocześnie na jej funkcje instruktażowe (wykorzystanie wniosków z kontroli), oraz pobudzające (powiązanie z kontrolą systemu motywacyjnego) (Kiziukiewicz, 2002, s. 188).

Mając na względzie powyższe, szczegółowe cele kontroli wewnętrznej powinny koncentrować się na badaniu zgodności kontrolowanych operacji, stanów i działalności gospodarczej z wzorcami, normami prawnymi, planami, stanami pożądanymi ze szczególnym uwzględnieniem zamierzeń; przeciwdziałaniu niegospodarności i marnotrawstwu; stworzeniu warunków dla ochrony majątku i prawidłowego jego wykorzystywania; badaniu i ocenie realizacji procesów gospodarczych, porównanie ich z wzorcami i zamierzeniami; ustaleniu ewentualnych odchyłeń, nieprawidłowości i nadużyć jak również wskazaniu pozytywnych przykładów godnych wykorzystania w praktyce jednostki; ustaleniu przyczyn i skutków stwierdzonych nieprawidłowości w działaniu kontrolowanego stanowiska pracy bądź komórki organizacyjnej, jak również ustaleniu osób odpowiedzialnych za ich powstanie; wskazaniu sposobu i środków umożliwiających likwidację nieprawidłowości i niepożądanych stanów; motywowaniu do działań zmierzających do efektywnego wykorzystania zasobów zgodnie z celami jednostki. Przedmiotem badań kontrolnych mogą być zarówno zamierzenia planowane (ocena realności, ewentualnych zagrożeń), bieżące, jak i przeszłe zdarzenia.

4. WEWNĘTRZNA KONTROLA FINANSOWA W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

Wzrastająca rola administracji publicznej w życiu społecznym skutkuje tym, że oczekuje się od niej, aby wzorem podmiotów działających w sferze prywatnej działała sprawnie, efektywnie, a świadczone przez nią usługi publiczne charakteryzowały się wysoką jakością oraz określonego sposobu załatwiania spraw. Szczególny nacisk kładzie się już nie tylko na legalność, ale w coraz większym zakresie eksponuje się ekonomiczne i organizacyjne uwarunkowania jej działalności. Zrozumiałym jest więc, że podejmowane są działania mające na celu usprawnienie jej funkcjonowania uwzględniając także i te sfery. Sprostanie tym oczekiwaniom wymaga od administracji stałego doskonalenia sposobu zarządzania swoimi jednostkami. „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 związana z zabezpieczeniem majątku i rzetelnością zapisów finansowych),
- wykonywaniem zadań (procedury i działania dotyczące procesów, których realizacja powoduje osiągnięcie zaplanowanych rezultatów),
- jednostka jako organizacja (struktura organizacyjna, polityki, procedury i praktyki potrzebne do tego, aby pracownicy realizowali cele jednostki)” (Płaskonka, 2006, s. 13).

Jednym z rezultatów tych działań jest m. in. wprowadzenie obowiązku przeprowadzania kontroli zarządczej w tych jednostkach. Jednak błędnym jest utożsamianie jej wyłącznie z takimi działaniami jak sprawdzanie, weryfikacja, porównywanie. Kontrola zarządcza ma przede wszystkim doprowadzić do sytuacji, w której jednostka finansów publicznych nie będzie skupiona w swej działalności na gromadzeniu i wydatkowaniu środków finansowych a bardziej na podejmowaniu wszechstronnych decyzji zarządczych przez jej kierownictwo które ukierunkowane być powinno na realizację celów i zadań. Za początek funkcjonowania współczesnej koncepcji kontroli wewnętrznej w sektorze finansów publicznych należy uznać wejście w życie 1 stycznia 2002 r. ustawy o finansach publicznych z 1998 r. Nowelizacja ta wprowadziła pojęcie kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych. System kontroli wewnętrznej został uregulowany wyłącznie w odniesieniu do procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Przedmiotowa kontrola obejmowała zapewnienie

przestrzegania procedur kontroli: przeprowadzenia wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków oraz kontrole pobierania, gromadzenia środków publicznych; zaciąganie zobowiązań finansowych i ich wydatkowanie, w tym zamówienia publiczne oraz zwroty środków publicznych; prowadzenie gospodarki finansowej, a także stosowanie procedur finansowych. Przepisy te były przede wszystkim powieleniem regulacji dotyczących rachunkowości. Dodatkową pomocą służyły opracowane „Standardy kontroli finansowej w jednostkach finansów publicznych” (Komunikat Nr 23 Ministra Finansów, 2009) stanowiące załącznik do Komunikatu nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. (www.infor.pl/akt-prawny). Standardy te nie miały charakteru powszechnie obowiązującego, jednakże powinny być stosowane przez poszczególnych kierowników jednostek sektora finansów publicznych w celu tworzenia nowych i oceniania już funkcjonujących systemów kontroli finansowej oraz wyznaczania obszarów i kierunków zmian bądź uzupełniania tych systemów. Wdrożenie ww. standardów miało zapewnić stosowanie jednolitego i spójnego modelu kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Przedmiotowe standardy zostały sporządzone w oparciu o międzynarodowe wytyczne dotyczące kontroli wewnętrznej, tj.: „Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej”, opracowane przez Komisję Europejską, dyrekcje Generalną ds. Budżetu; „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” – raport COSO (www.coso.org); „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” INTOSAI; „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” Najwyższego Urzędu Kontroli w Stanach Zjednoczonych (Komunikat Nr 13 Ministra Finansów, 2006). System kontroli finansowej stosowany w polskiej administracji powinien być wbudowany w strukturę jednostki. Skuteczność kontroli finansowej wymaga, aby zadania z nią związane skupiały się na bieżącej działalności, stanowiły część zadań wykonywanych na co dzień przez personel na wszystkich szczeblach organizacyjnych. Na system ww. kontroli składają się zarówno procedury, instrukcje, zarządzanie przez kierownictwo, jak i sposób wykonywania obowiązków przez kierownictwo i personel. Za pomocą skutecznego systemu kontroli kierownictwo uzyskuje racjonalny stopień zapewnienia, że jednostka osiągnie swoje cele (Komunikat Nr 13 Ministra Finansów, 2006). W standardach wymieniono pięć obszarów odpowiadających wspomnianym wyżej elementom kontroli wewnętrznej: *Środowisko wewnętrzne, Zarządzanie ryzykiem, Mechanizmy kontroli, Informacja i komunikacja, Monitorowanie i ocena*. Analiza treści standardów wskazuje na

zgodność kontroli finansowej z koncepcjami kontroli wewnętrznej, zamieszczonymi we wspomnianych już standardach. Jednakże należy podkreślić, iż stosowana w polskiej administracji definicja kontroli finansowej dotyczyła zarządzania organizacją jedynie w wymiarze finansowym. Stanowiła zatem jedynie jeden z elementów kontroli wewnętrznej.

Kolejne zmiany dotyczące kontroli wewnętrznej w polskiej administracji zostały wprowadzone wraz z wejściem w życie nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 2009 r. (Ustawa o Finansach publicznych, 2009). W przedmiotowej ustawie wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej, obejmującej swoim zakresem także wspomnianą wcześniej kontrolę finansową. Co istotne, zakres kontroli zarządczej nie ogranicza się jedynie do procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Kontrola ta jest definiowana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Jej celem, tak samo jak kontroli wewnętrznej COSO, jest zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów. Wśród celów kontroli zarządczej znalazły się również: przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem. 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 terminowy (Dębowska-Sołtyk, 2010, s. 70-78).

Implikacja takiego systemu kontroli do jednostek sektora finansów publicznych została zaczerpnięta ze sfery menadżersko - 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 znacznie 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 funkcjonowania (Dębowska-Sołtyk, 2010, s. 78).

Warty podkreślenia jest również 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.

PODSUMOWANIE

Kontrola wewnętrzna stanowi istotny instrument procesu zarządzania. Można nawet stwierdzić, że bez kontroli nie jest możliwe efektywne zarządzanie jednostką. Jednak w celu osiągnięcia tej efektywności działania kontrolne powinny być przydatne, powiązane z zakresem odpowiedzialności w jednostce, zorientowane na cele obiektywne, rzetelne i wiarygodne, realizowane z pożądaną szczegółowością i elastycznością. Cechy te powinny być uwzględniane już na etapie budowy kontroli wewnętrznej. Konstruując system kontroli wewnętrznej należy pamiętać, aby nie doprowadzić do przeformalizowania i jej nadmiaru, gdyż prowadzi to do zakłócenia równowagi funkcjonalnej, ogranicza inicjatywę w systemie wykonawczym, a tym samym powoduje obniżenie efektywności działania.

Stosowanie kontroli zarządczej jako narzędzia wspomagającego procesy zarządzania jest powszechną praktyką. Wynika to z szerszego trendu do zwiększenia odpowiedzialności za realizowane zadania, wprowadzenia mechanizmów rozliczalności za osiągnięte efekty, a także potrzeby nakierowania jednostek na osiągnięcie rezultatów. Wprowadzenie prawidłowych rozwiązań z zakresu kontroli pod względem legalności nie jest wystarczające, konieczne jest zwrócenie uwagi na jej skutki, efekty osiągnięte w wyniku zastosowanych rozwiązań. Jedynie prawidłowo wdrożony system może przynieść oczekiwane rezultaty.

Ustawodawca wprowadzając „kontrolę zarządczą”, oczekiwał od zainteresowanych nowego spojrzenia na administrację. A jak wskazują wyniki przeprowadzonych kontroli przez NIK, w wielu jednostkach głównie koncentruje się na formalnych aspektach, a opracowywane dla potrzeb kontroli informacje, dane nie są wykorzystywane do bieżącego zarządzania. Ponadto rozbudowane wymogi składania przez kierowników jednostek corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej oraz obszerne dokumentowanie przeprowadzonych samoocen doprowadziło do zbiurokratyzowania całego procesu i osłabienia jego skuteczności. Zakres i wyniki realizowanych przez audytorów zadań nie zapewniają wystarczającego źródła informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej (www.nik.gov.pl/kontrol/wyniki).

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 funkcjonują-

cych 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 - zarządcza 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.

Literatura

- Boć, J. (red.) (2000). *Prawo administracyjne*, Wydawca: Kolonia Limited, Wrocław.
- Chojna-Duch, E. (2010). Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych, *Kontrola Państwowa*, nr 1 (330).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, dostęp: https://pl.wikipedia.org/wiki/Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission
- COSO, Internal Control- Integrated Framework, AICPA (1992), dostęp: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Polish.pdf>
- Czerwiński, K. (2004). *Audyt wewnętrzny*, Wydawca: InfoAudit, Warszawa.
- Dawidowicz, W. (1980) *Polskie prawo administracyjne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Dębowska- Sołtyk, M. (2010). Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego cel i zadania systemu, *Finanse Komunalne*, nr 7.
- Encyklopedia zarządzania, dostęp: https://mfiles.pl/pl/index.php/Zasada_SMART
- Fajgielski, P. (2010). *Kontrola i audyt przetwarzania danych osobowych*, Wydawnictwo Presscom Sp. z o. o., Wrocław.
- International Organization of Supreme Audit Institution- INTOSAI*, Międzynarodowa Organizacja Organów Kontroli, dostęp: https://pl.wikipedia.org/wiki/Międzynarodowa_Organizacja_Najwyzszych_Organow_Kontroli
- Jagielski, J. (2007). *Kontrola administracji publicznej*, LexisNexis, Warszawa.
- Jędrzejewski, S., Nowicki, H. (1995). *Kontrola administracji publicznej: kontrola a nadzór, struktura systemu, instytucje*, Wydawca: Comer, Toruń.
- Kałużny, S. (2008). *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kiziukiewicz, T. (2002). *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Komunika nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 w sprawie standardów kontroli finansowej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin.Nr7, poz. 58)

Komunikat Nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003r. w sprawie ogłoszenia „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”, dostęp: <https://www.infor.pl/akt-prawny/U02.2003.003.0000013,komunikat-nr-1-ministra-finansow-w-sprawie-ogloszenia-standardow-kontroli-finansowej-w-jednostkach-sektora-finansow-publicznych.html>

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

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U.1997.78.483)

Krysiak, A. S. (2006). Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt), *Kontrola Państwa*, nr 1.

Kuc, B. R. (2001). *Kontrola menadżerska. Przelamywanie barier*. Wydawnictwo Menadżerskie PTM, Warszawa.

Kuc, B. R. (2002). *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menadżerskie PTM, Warszawa.

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

Kuc, B. R. (2006). *Funkcje i dysfunkcje kontroli*, Wyższa Szkoła Zarządzania i Prawa w Warszawie, Warszawa.

Leoński, Z. (2004). *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa

Łętowski, J. (1990a). *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Moczydłowska, W. (2000). *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, *Gazeta Prawna* 61/2000 z dnia 21.07.2000.

Najwyższa Izba Kontroli, *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, dostęp: <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik>, nr 1.

Płaskonka, J. (2006). Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym, *Kontrola Państwa*, nr 2.

Stelmachowski, A. (1969) *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa.

Szymczak, M. (1979). (red.), *Słownik języka polskiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Ura, E. Ura, E. (2006). *Prawo administracyjne*, LexisNexis, Warszawa.

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli a administracji rządowej. (Dz. U. 2020.0.224. Stan prawny na dzień 25.02.2021)

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U.2021.0.305).

Winiarska, K. (2005). *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa

Winiarska, K. (2008). *Audyt wewnętrzny*, Difin, Warszawa.

Zarzecki, D. (2000). *Rola controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem, materiały konferencyjne Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.