

Politechnika Śląska
Dyscyplina Naukowa - Nauki o Zarządzaniu i Jakości

AUTOREFERAT ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Model kontroli zarządczej w administracji rządowej

mgr Joanna Sławińska

PROMOTOR:

dr hab. Grzegorz Przekota, prof. PK, Politechnika Koszalińska

PROMOTOR POMOCNICZY:

dr inż. Agnieszka Lisowska, Politechnika Warszawska

RECENZENCI:

dr. hab. inż. Anna Stronczek, prof. AGH, Akademia Górniczo-Hutnicza
w Krakowie

dr. hab. inż. Magdalena Stuss, prof. UJ, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie

Zabrze 2026

Spis treści

I. WPROWADZENIE	3
II. PROBLEMY BADAWCZE, HIPOTEZY I STRUKTURA PRACY	5
III. METODYKA BADAŃ.....	9
IV. WYNIKI BADAŃ – IDENTYFIKACJA POTRZEB W ZAKRESIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ.....	13
V. DEDYKOWANY MODEL KONTROLI ZARZĄDCZEJ W ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ	17
VI. PODSUMOWANIE, WNIOSKI I SYNTEZA	33
VII. BIBLIOGRAFIA WYKORZYSTANA W PRACY	41

I. WPROWADZENIE

Elinor Ostrom i Oliver E. Williamson, laureaci nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii w 2009 r., wykazali w badaniach naukowych, że dobro wspólne, do którego nikt nie ma prawa własności, może być racjonalnie zarządzane. Dlatego też rozwiązania wypracowane w celu usprawnienia zarządzania w sektorze prywatnym mogą zostać wykorzystane w administracji rządowej, w tym kontrola zarządcza będąca przedmiotem pracy doktorskiej.

Niektóre organizacje w swojej działalności są nakierowane głównie na stosowanie przepisów czy procedur. Są też organizacje, dla których ważniejsze jest osiąganie rezultatów. Preferowany jest model organizacji koncentrujących się na wynikach. W wielu jednostkach administracji rządowej głównym kryterium podczas realizacji zadań jest legalność, zgodność z obowiązującym prawem i procedurami. Jednakże coraz częściej w sektorze publicznym istotniejsza jest skuteczność osiągnięcia celów z zachowaniem legalności, efektywności i rozliczalności. W przedmiotowych jednostkach istotną rolę odgrywa kontrola zarządcza.

Pojęcie kontroli zarządczej jest bliskie anglosaskiej definicji kontroli wewnętrznej. Jest to zespół rozwiązań umiejscowionych wewnątrz jednostki, związanych z jej bieżącą działalnością i zadaniami. W literaturze z zakresu nauk zarządzania występuje pojęcie „zarządzanie przez kontrolę”, zgodnie z którym zarządzanie jest procesem decyzyjnym realizowanym na wielu poziomach organizacji, przyczyniającym się do eliminacji zagrożeń, wykorzystywania potencjalnych szans oraz efektywnego spełniania funkcji niezbędnych do osiągnięcia celów. Kontrolę zarządczą należy traktować jako instrument zarządzania. Mechanizmy kontrolne są związane z procesami oraz sposobem zarządzania. Kierownictwo oraz pracownicy wykonują bieżące czynności kontrolne stosownie do posiadanych kompetencji. Kontrola jest przeprowadzana na wszystkich etapach poszczególnych procesów. Celem działań kontrolnych jest eliminowanie przed zakończeniem każdego etapu procesu ewentualnych zagrożeń, mogących negatywnie oddziaływać na wynik końcowy procesów, w szczególności na ich skuteczną realizację.

Kontrola zarządcza stanowiąca narzędzie wspomagające procesy zarządzania początkowo została wdrożona w sektorze prywatnym. W odpowiedzi na występujące nadużycia, nieprawidłowości w firmach amerykańskich opracowano ustawę *Sarbances Oxley Act* wprowadzającą m.in. obowiązek ujawniania stanu kontroli w firmie. Za wzór takiego stanu kontroli został przyjęty najczęściej stosowany na świecie model kontroli wewnętrznej - model COSO.

W przypadku sektora publicznego istotną rolę w kształtowaniu się kontroli zarządczej odegrały: wspomniany powyżej model COSO oraz koncepcja *Nowego Zarządzania Publicznego* (*New Public Management*). Zgodnie z ww. koncepcją administracja powinna: być ukierunkowana głównie na osiąganie wyników, być zorientowana na potrzeby klientów, kłaść nacisk na zmniejszenie kosztów świadczenia usług oraz wzrost ich jakości. Koncepcja *Nowego Zarządzania Publicznego* została rozwinięta w model „public governance” – proces zarządzania złożonym społeczeństwem z uczestnictwem sektora prywatnego oraz

publicznego¹. Zarówno koncepcja *Nowego Zarządzania Publicznego*, jak i model „public governance” uwypuklają kwestie pomiaru sprawności administracji w kategorii należytego wykorzystania środków publicznych dla osiągnięcia wyznaczonych celów. Koncepcja *Nowego Zarządzania Publicznego* znajduje także odzwierciedlenie w stosowanej na poziomie Unii Europejskiej zasadzie rzetelnego zarządzania finansowego (ang. *sound financial management*), która oprócz dbałości o bezpieczeństwo i zgodność z przepisami zapewnia również oszczędność, wydajność oraz skuteczność (osiąganie celów)². Komisja Europejska opracowała także *Publiczną Kontrolę Wewnętrzną* – model nowoczesnego środowiska zarządzania i kontroli finansów publicznych, którego zastosowanie miało wesprzeć administracje poszczególnych państw w działaniach mających na celu zmodernizowanie i wzmocnienie systemów kontroli wewnętrznej. Celem przedmiotowej kontroli jest zapewnienie, że zarządzanie finansami i kontrola wydatków budżetowych są zgodne z przepisami, planem finansowym, a także zasadami należytego zarządzania tj.: przejrzystości, efektywności, skuteczności działania oraz gospodarności³. Powyższe koncepcje, modele, zasady koncentrujące się na sprawności organizacyjnej oraz osiąganiu wyników przez administrację stanowią fundamenty ideowe kontroli zarządczej.

Potrzeba wprowadzenia nowego systemu zarządzania w polskiej administracji rządowej gwarantującego osiągnięcie wymiernych celów, przypisanie transparentnej odpowiedzialności i rozliczalności za realizowane zadania oraz ochronę środków publicznych została zapoczątkowana w momencie akcesji państwa polskiego do Unii Europejskiej. Wówczas został nałożony obowiązek ustanowienia odpowiedniego systemu zarządzania finansami publicznymi i efektywnego poziomu ich zabezpieczenia przed nadużyciami i nieprawidłowościami zgodnie z wymogami Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

W związku z ww. wymaganiami wystąpiła konieczność zwiększenia skuteczności i efektywności polskiej administracji. Podkreślano, że w administracji, podobnie jak w innych instytucjach publicznych, brakuje dynamizmu, kreatywności, mechanizmów motywujących pracowników do zwiększania efektywności. Za kluczowy dylemat w podnoszeniu skuteczności i efektywności wskazano kwestę wyboru między autorskimi pomysłami dotyczącymi zmian instytucjonalnych, organizacyjnych, a wykorzystaniem doświadczeń z zakresu zarządzania funkcjonujących głównie w sektorze prywatnym⁴.

Dla potrzeb reformy finansów publicznych zaprojektowano rozwiązania zarządcze zamieszczone w ustawie o finansach publicznych. Wprowadzono pojęcie kontroli finansowej (dotyczącej procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych

¹ H. Izdebski, *Nowe kierunki zarządzania publicznego a współczesne kierunki myśli politycznoprawnej*, w: A. Bosacki, H. Izdebski, i inni (red. nauk.), *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i Europie*, Wydawnictwo Liber, Warszawa 2010, s. 20.

² A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola – ujęcie praktyczne*, Wydawca HANDIKAP, Warszawa 2010, s. 17-18.

³ Ministerstwo Finansów, *Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_08_publiczna_kontrola_wewnetrzna_w_ue.pdf, data dostępu: 29 lipca 2013 r., s. 3.

⁴ Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Raport Polska 2030. Wyzwania rozwojowe*, Warszawa 2009, s. 299.

oraz gospodarowania mieniem), które następnie zastąpiono pojęciem kontroli zarządczej (definiowanej jako działania podejmowane dla zapewnienia realizacji celów, zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy). Przedmiotowa kontrola co do zasady miała być zintegrowana z bieżącą działalnością jednostek administracji, stanowić zbiór czynności realizowanych przez kadrę zarządzającą i pracowników. Czynności i mechanizmy kontrolne miały zostać wdrożone i stanowić integralną część procesów oraz operacji wykonywanych w organizacji.

Uzasadnienie podjęcia tematyki kontroli zarządczej w administracji rządowej stanowiły:

- luka empiryczna – w opracowaniach naukowych dość rzadkie podejmowanie problemu dotyczącego systemowego usprawnienia i doskonalenia kontroli zarządczej w administracji rządowej w świetle nowoczesnych koncepcji zarządzania, wymogów obowiązującej ustawy o finansach publicznych, standardów;
- luka poznawcza w zakresie doskonalenia, poprawy skuteczności kontroli zarządczej; niezrozumienie przez kadrę zarządzającą i pracowników związku pomiędzy wdrożeniem kontroli zarządczej, a poprawą skuteczności realizowanych działań w administracji rządowej;
- luka metodyczna – brak systemowych rozwiązań dotyczących poprawy skuteczności funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji rządowej.

II. PROBLEMY BADAWCZE, HIPOTEZY I STRUKTURA PRACY

Sformułowano problem badawczy dotyczący zagadnień z obszaru kontroli zarządczej w celu jej prawidłowego wdrożenia w administracji rządowej, zwiększenia skuteczności osiągania celów, zadań z zachowaniem legalności, efektywności oraz rozliczalności realizowanych działań.

W wyniku przeprowadzonych analiz literatury przedmiotu, analiz problemu badawczego oraz badań wstępnych sformułowano w pracy problemy naukowe w postaci pytań badawczych. **Główny problem badawczy** postawiono w brzmieniu:

Dlaczego obecny model kontroli zarządczej w administracji rządowej wymaga nowych rozwiązań z wykorzystaniem naukowej metody analizy?

Główny problem badawczy uzupełniono o **szczegółowe pytania badawcze**:

1. *Czy teoretyczne koncepcje kontroli wewnętrznej oraz zarządczej mogą być zaimplementowane w administracji rządowej?*
2. *Które z dotychczas stosowanych w administracji rządowej działań oceniających, usprawniających oraz innych działań zarządczych można zastosować w modelu kontroli zarządczej?*

3. *Jakie kryteria powinny zostać zastosowane w celu oceny i doskonalenia kontroli zarządczej w administracji rządowej?*
4. *Jakie działania należy wdrożyć w celu usprawnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji rządowej?*

Podmiotem badań prowadzonych badań, ocen i analiz są jednostki administracji rządowej w Polsce.

Celem głównym podjętych badań jest *opracowanie modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej z możliwością jego implementacji w ministerstwach*. Powyższy model ma charakter ogólny, umożliwiający aplikację poszczególnych rozwiązań w jednostkach administracji rządowej, w szczególności w ministerstwach.

Na potrzeby rozważań wyznaczono również następujące **cele pomocnicze** (użyteczne):

1. *Identyfikacja aktualnego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej w ujęciu syntezy współczesnej wiedzy.*
2. *Diagnoza funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji rządowej.*
3. *Opracowanie rozwiązań mających na celu usprawnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji rządowej.*

Postulowane w literaturze przedmiotu modele kontroli zarządczej mają charakter ogólny i odnoszą się przede wszystkim do sektora prywatnego. Specyfika instytucji w sektorze publicznym, związana szczególnie z celem ich funkcjonowania, zakresem podejmowanych działań oraz systemem zarządzania, powoduje, że takie modele nie mogą być stosowane bezpośrednio. Tymczasem instytucje te borykają się z różnego rodzaju nieefektywnościami, które mogłoby zostać ograniczone lub nawet wyeliminowane, gdyby wdrożyć w nich skuteczne systemy kontroli zarządczej. Stąd też konieczne staje się zdiagnozowanie tego problemu oraz poszukiwanie optymalnego rozwiązania zawierającego zdobycze współczesnej nauki. Dlatego też, na podstawie przeglądu literatury przedmiotu oraz w nawiązaniu do problemów i celów pracy sformułowano **hipotezę główną**:

Teoretyczny model kontroli zarządczej wymaga dedykowanego dostosowania do praktyki administracji rządowej

oraz **hipotezy pomocnicze**:

1. *Kontrola zarządcza w administracji rządowej wymaga opracowania nowych rozwiązań.*
2. *Obecny model kontroli zarządczej w administracji rządowej, zbliżony do modelu COSO, wykazuje niedoskonałości.*
3. *Dotychczas stosowane w administracji rządowej działania oceniające, usprawniające oraz inne działania zarządcze mogą zostać zastosowane w modelu kontroli zarządczej.*

Efektem przeprowadzonej analizy literatury przedmiotu oraz zrealizowanych badań empirycznych jest opracowanie modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej

z możliwością wykorzystania go w ministerstwach, co stanowi oryginalny, autorski wkład w rozwój nauk o zarządzaniu i jakości.

Struktura pracy

Praca została podzielona na pięć rozdziałów, z których pierwsze dwa mają charakter teoretyczny, trzeci ma charakter teoretyczno-empiryczny, rozdziały czwarty i piąty zawierają wyniki własnych badań.

Rozważania w rozdziale pierwszym poświęcone są przedstawieniu rozwoju teorii kontroli zarządczej w ujęciu współczesnej syntezy wiedzy. Omówiono międzynarodowe i krajowe koncepcje, modele, zasady koncentrujące się na sprawności organizacyjnej oraz osiąganiu wyników przez administrację, które stały się podstawą fundamentów ideowych kontroli zarządczej. Przedstawiono dotychczasowe etapy wdrażania kontroli zarządczej w polskiej administracji, a także zasady jej funkcjonowania. Wskazano na powiązania pomiędzy kontrolą zarządczą, kontrolą wewnętrzną i kontrolą finansową.

W rozdziale drugim omówiono funkcję audytu w systemie kontroli zarządczej. Przedstawiono rodzaje audytów wewnętrznych i uregulowania prawne. Podkreślono szczególne znaczenie audytu w ocenie kontroli zarządczej w polskiej administracji.

Rozdział trzeci zawiera charakterystykę jednostek sektora finansów publicznych, w tym administracji rządowej. Wskazano na determinanty organizacyjno-prawne aktualnego modelu kontroli zarządczej w polskiej administracji rządowej. Przeprowadzono analizę porównawczą krytyczną ww. modelu, w szczególności systemu planowania i sprawozdawczości, wyznaczania celów i zadań, zarządzania ryzykiem, funkcjonowania audytu, przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej, składania oświadczeń o stanie jej funkcjonowania. Dla potrzeb analizy i oceny wykorzystano wyniki badań wtórnych przeprowadzonych w ponad sześciuset jednostkach polskiej administracji. Kolejnym ważnym punktem w tym rozdziale jest analiza kontroli wewnętrznej (zarządczej) na przykładzie: Austrii, Belgii, Bułgarii, Czech, Cypru, Danii, Estonii, Finlandii, Francji, Grecji, Hiszpanii, Holandii, Irlandii, Litwy, Luksemburga, Łotwy, Malty, Niemiec, Portugalii, Rumunii, Słowacji, Słowenii, Szwecji, Węgier, Wielkiej Brytanii, Włoch.

W rozdziale czwartym przedstawiono wyniki badań ilościowych (empirycznych). Rezultaty badań wykazały na istotne problemy i dysfunkcje obecnego modelu kontroli zarządczej oraz pozwoliły na identyfikację i ocenę elementów oraz zadań kontroli zarządczej w administracji rządowej, w szczególności: planowania i sprawozdawczości, określania kryteriów i mierników oceny celów i zadań, analizy ryzyka, samooceny, oświadczenia o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej, działań kontrolnych i audytowych. Respondenci pozytywnie ocenili założenia autorskiego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej oraz propozycje usprawnień ww. kontroli.

W rozdziale piątym zaprezentowano model kontroli zarządczej w administracji rządowej przy wykorzystaniu badań teoretycznych, empirycznych, systemowego podejścia do zarządzania, systemowej koncepcji organizacji, koncepcji trzech linii obrony oraz macierzy RACI. Autorski model powinien przyczynić się do skutecznego wdrożenia kontroli zarządczej oraz osiągania celów z zachowaniem legalności, efektywności oraz rozliczalności

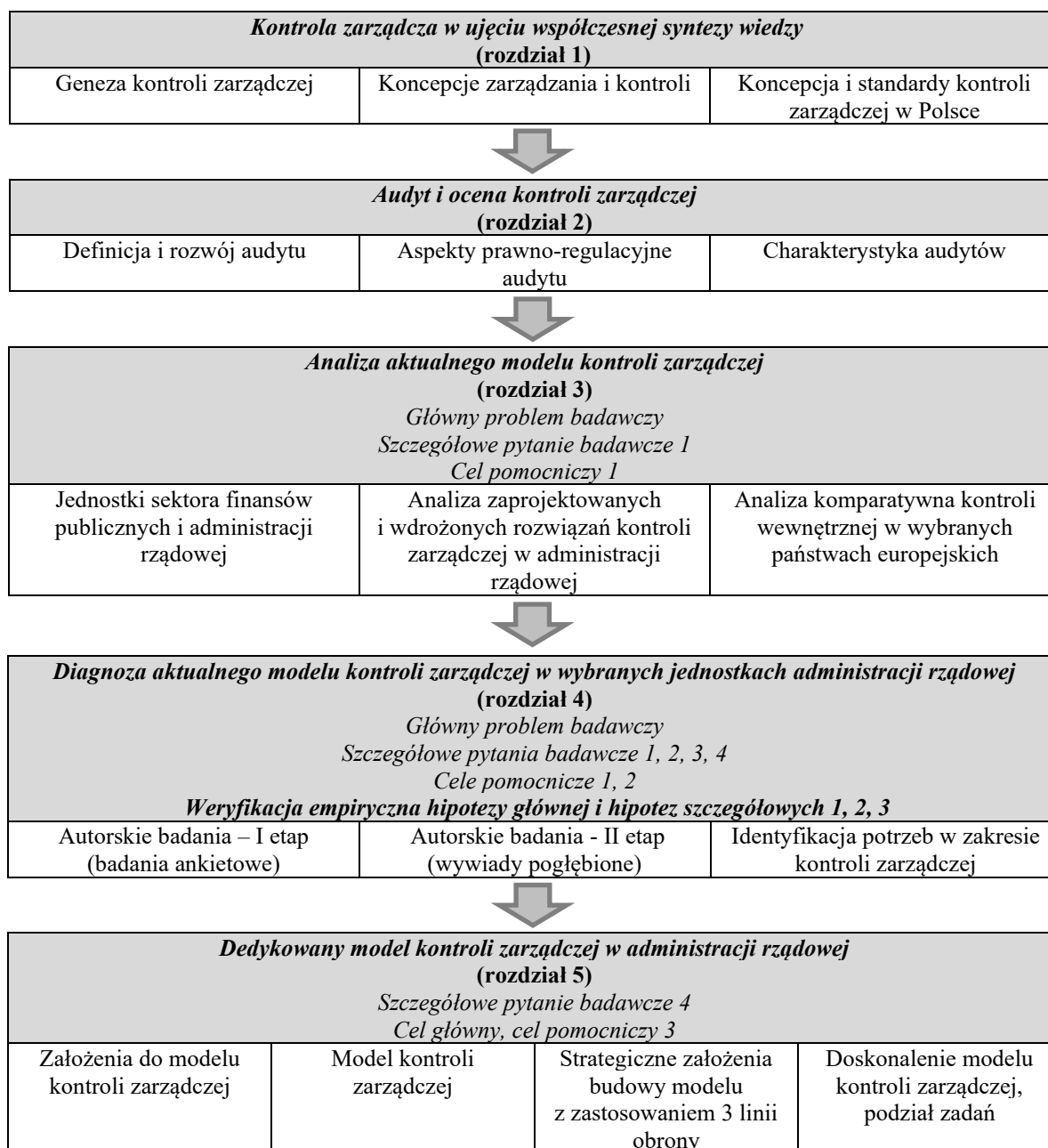
realizowanych działań. Dodatkowo zaprezentowano model doskonalenia kontroli zarządczej w administracji rządowej. W rozdziale poruszono m.in. kwestie strategicznych założeń modelu kontroli zarządczej, etapy implementacji modelu, podział uprawnień i koordynacji zadań, ocenę i doskonalenie modelu z zastosowaniem pomiaru funkcjonowania kontroli zarządczej.

W zakończeniu pracy zamieszczono podsumowanie, wnioski oraz syntezę, która wynika z przeprowadzonej analizy literatury przedmiotu, literatury specjalistycznej oraz badań empirycznych. Przedstawione w pracy holistyczne podejście do zagadnienia kontroli zarządczej pozwala na uporządkowanie wiedzy w ww. zakresie oraz opracowanie autorskiego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej.

III. METODYKA BADAŃ

Zastosowanie naukowych metod pozwoliło na uzyskanie odpowiedzi na pytania badawcze, realizację wyznaczonych celów, weryfikację hipotez. Strategia badań została przedstawiona za pomocą Ideogramu badań własnych (patrz: schemat nr 1.).

Schemat 1. Ideogram badań własnych



Źródło: opracowanie własne.

Dla potrzeb dysertacji przeprowadzono przegląd literatury w zakresie kontroli zarządczej oraz jej oceny, audytu. Dokonano analizy zaprojektowanych i wdrożonych rozwiązań kontroli zarządczej w polskiej administracji rządowej oraz analizy kontroli

wewnętrznej (zarządczej) w wybranych krajach europejskich. Następnie przeprowadzono diagnozę obecnego modelu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej. Zrealizowano autorskie badania empiryczne z zastosowaniem następujących narzędzi badawczych: systematycznego przeglądu literatury, badań ankietowych, wywiadów pogłębionych, statystycznej analizy korelacji. Następnie opracowano autorski model kontroli zarządczej w administracji rządowej.

Badania pozwoliły na uzyskanie odpowiedzi na pytania badawcze, weryfikację hipotez oraz osiągnięcie wyznaczonych celów. W trakcie realizowanych badań uzasadniono potrzebę ich przeprowadzenia; określono przedmiot i podmiot badawczy; przeprowadzono dobór próby, metod i narzędzi badawczych; określono instrument pomiarowy oraz źródła informacji; dokonano zebrania informacji i danych empirycznych, ich selekcji i oceny; opracowano i zweryfikowano dane; zaprezentowano wyniki badań oraz udokumentowano proces badawczy.

Określono działania i środki, które pozwoliły na uzyskanie materiałów naukowych, informacji i danych umożliwiających osiągnięcie celów dysertacji. Podczas prowadzenia badań zastosowano zarówno metodę dedukcyjną, jak i indukcyjną. W pracy, w części teoretycznej oraz teoretyczno-empirycznej zastosowano następujące metody badawcze:

- metodę analizy i krytyki piśmiennictwa, która polegała na przeglądzie literatury, czasopism, publikacji, standardów, wytycznych i aktów prawnych;
- metodę analizy krytyczno-porównawczej;
- metodę analizy na przykładzie wybranych państw europejskich;
- metodę obserwacyjną;
- metodę badania dokumentów.

Natomiast w części empirycznej zawierającej wyniki badań własnych zastosowano metodę ankietową, wywiady pogłębione, metody opisu i wnioskowania statystycznego.

Na etapie analizy literatury wykorzystano metodę porównań oraz metodę dedukcji. Na etapie badań empirycznych zastosowano analizę danych publikowanych przez Najwyższą Izbę Kontroli, Ministerstwo Finansów, Komisję Europejską oraz wyników własnych badań ankietowych oraz wywiadów pogłębionych.

Wyniki badań ilościowych przedstawiono przy wykorzystaniu statystyki opisowej (wykresów kołowych, słupkowych, tabel, zamieszczenia danych w tekście). Analizę, konstrukcję logiczną wykorzystano do opracowania modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej. W ww. badaniach zastosowano statystyczną analizę korelacji (współczynnik korelacji rang Spearmana).

W pracy rozważania o charakterze teoretycznym uzupełniano przykładami badań empirycznych lub wynikami badań własnych. Dodatkowo wykorzystano wyniki badań wtórnych przeprowadzonych w jednostkach administracji rządowej.

W pracy zamieszczono wyniki przeglądu literatury, który był użyteczny w zebraniu i zorganizowaniu istniejących dowodów naukowych w zakresie kontroli zarządczej. Umożliwiło to wszechstronne i kompleksowe zrozumienie badanej tematyki, a także dokonanie analizy aktualnego modelu kontroli zarządczej w polskiej administracji rządowej oraz analizy komparatywnej kontroli w innych państwach. Czynności te przeprowadzono w celu uzyskania

odpowiedzi na główny problem badawczy, szczegółowe pytanie badawcze nr 1 oraz celu pomocniczego nr 1.

Dla potrzeb diagnozy aktualnego modelu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej zrealizowano autorskie badania empiryczne. Zastosowano narzędzie badawcze tj. badania ankietowe, które były użyteczne w uzyskaniu anonimowych odpowiedzi reprezentatywnej grupy ankietowej. Powyższe wzmocniło wiarygodność badań. Zastosowanie badań ankietowych pozwoliło w sposób prosty, bezpośredni zgromadzić i dokonać obróbki danych i informacji, w tym poprzez uzyskiwanie ocen na wielopunktowej skali Likerta, której zaletą jest relatywna szybkość wypełniania i analizy danych. Należy także wskazać na operatywność procesu badawczego (znaczące efekty przy niewielkich nakładach), możliwość zachowania anonimowości oraz stosunkowo wysoki stopień wiarygodności odpowiedzi⁵. Ograniczeniem jest duży subiektywizm oraz powierzchowność otrzymywanych danych, dlatego też w ankiecie zastosowano także inne skale. Z uwagi na wykorzystanie skali Likerta, która tworzy rozkład porządkowy, w badaniach skorzystano z nieparametrycznych testów korelacyjnych - zastosowano statystyczną analizę korelacji (współczynnik korelacji rang Spearmana). Dodatkowo współczynnik ten został zastosowany z uwagi na stosunkowo nieliczną badaną zbiorowość⁶. Wśród ograniczeń ww. współczynnika należy wymienić ograniczenie zakresu (przedział od -1 do 1), wrażliwość na rangi, brak odporności na obserwacje odstające. Statystyczna analiza korelacji (ocena wyników badań) pozwoliła zidentyfikować, czy istnieją związki między zmiennymi pozyskanymi w wyniku badania ankietowego. Miało to przełożenie na głębsze zrozumienie problemów występujących w zakresie wdrażania kontroli zarządczej w administracji rządowej.

Zastosowanie w badaniach pytań zamkniętych pozwoliło na przeprowadzenie głębszych analiz, interpretacji danych, zbadania związków pomiędzy zmiennymi. W celu uzyskania większej liczby informacji w ankiecie zastosowano pytania otwarte, co pozwoliło na uzyskanie dodatkowych kwestii oraz interesujących opinii nt. różnych aspektów kontroli zarządczej. Pytania te wymagały jednak więcej czasu zarówno na etapie gromadzenia danych jak i w procesie ich statystycznej obróbki. Wśród ograniczeń badań ankietowych należy wymienić niewielkie możliwości stymulowania motywacją konieczności i poprawności wypełnienia ankiet, wysoką zależność wiarygodności odpowiedzi od stopnia jej anonimowości, brak możliwości słownego instruktażu w poprawnym zrozumieniu treści pytań i sformułowaniu odpowiedzi⁷, subiektywizm ocen, doboru stwierdzeń do ankiety oraz badanie odczuć respondentów nt. kontroli zarządczej, a nie jej faktycznego funkcjonowania. Należy jednak wskazać, że subiektywne odczucia kadry zarządzającej przesądzają w znacznej mierze o faktycznym funkcjonowaniu kontroli zarządczej, w lepszym stopniu przewidują przyszłość oraz wykazują większą zależność z efektywnością organizacji⁸.

⁵ J. Apanowicz, *Metodologia ogólna*, Wydawnictwo Bernardinum, Gdynia 2002, s. 87.

⁶ W. Skarbek, *Wybrane zagadnienia metodologii nauk społecznych*, Naukowe Wydawnictwo Piotrkowskie, Piotrków Trybunalski 2013, s. 133.

⁷ J. Apanowicz, *Metodologia ogólna*, Wydawnictwo Bernardinum, Gdynia 2002, s. 87-88.

⁸ W. Dyduch, *Ilościowe badanie i operacjonalizacja zjawisk w naukach o zarządzaniu*, w: *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, red. W. Czakon, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2013, s. 163-164.

Badania ankietowe stanowiły punkt wyjścia do wywiadów pogłębionych. Przeprowadzenie wywiadów umożliwiło uzyskanie bardziej złożonych, jakościowych danych, zgłębienie perspektyw, doświadczeń, opinii respondentów, odkrycie głębszych aspektów w zakresie kontroli zarządczej. Badania pozwoliły na lepsze zrozumienie dynamiki zmian dot. wdrożenia kontroli zarządczej oraz porównanie otrzymanych danych z wynikami uzyskanymi w trakcie badań ankietowych. Wywiady pogłębione miały charakter częściowo ustrukturyzowany, z wykorzystaniem zagadnień poruszanych w trakcie poprzedniego etapu badań. Pozwoliło to w dalszym postępowaniu badawczym dokonać analizy według założonego schematu. Uzyskano także dodatkowe informacje, które nie były antycypowane przez autorkę, co pozwoliło na interpretację generatywną, odkrywanie znaczeń⁹. Wywiady zostały przeprowadzone w oparciu o kwestionariusz zastosowany w etapie pierwszym badań, dodatkowo z elementami swobodnej wypowiedzi. Powyższe pozwoliło na porównanie stanu funkcjonowania kontroli zarządczej z okresem poprzednio badanym. Wywiady zostały utrwalone za pomocą kwestionariuszy i wykorzystane w trakcie przeprowadzanych analiz.

Autorskie badania empiryczne zostały przeprowadzone w celu uzyskania odpowiedzi na główny problem badawczy, szczegółowe pytania badawcze, a także weryfikację hipotez i osiągnięcie celów pomocniczych nr 1, 2.

W badaniu zastosowano dobór celowy próby ze względu na specyficzne cechy populacji oraz cel badawczy pracy. Próba celowa była konieczna z uwagi na wiedzę i doświadczenie respondentów związane z kontrolą zarządczą oraz znajomość specyfiki badanych jednostek, co miało kluczowe znaczenie dla osiągnięcia celów badania. Umożliwiło to skoncentrowanie się na uczestnikach posiadających istotne informacje dotyczące kontroli zarządczej, co wpłynęło na głębokość analizy danych oraz przyczyniło się do osiągnięcia bardziej szczegółowych i trafnych wyników, zgodnych z założeniami badawczymi. Inny rodzaj badania nie pozwoliłby na osiągnięcie celów pracy, zachowanie obiektywizmu badań, a także poszukiwanie prawdy w badaniach naukowych. Wśród ograniczeń doboru celowego próby należy wskazać ograniczenia generalizacji wyników badań na szerszą populację, problemy z uzyskaniem porównań grupy celowej z inną grupą, możliwość pominięcia niektórych zmiennych wpływających na wyniki badania.

Wśród zastosowanych narzędzi badawczych należy także wymienić analizę porównawczo-krytyczną (ocenę wyników badań), która była użyteczna w uzyskaniu informacji nt. występujących problemów we wdrażaniu kontroli zarządczej, a także wzorów, dobrych praktyk w ww. zakresie. Analiza ta umożliwiła identyfikację istotnych uchybień, dysfunkcji obecnie stosowanych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej. Jednakże niniejsza analiza często opiera się na subiektywnych ocenach badającego, co może prowadzić do trudności w uzyskaniu jednoznacznych i obiektywnych wyników. Brak jednolitego standardu oceny może wpływać na wiarygodność i powtarzalność badań. Brak standaryzowanych metod analizy porównawczo-krytycznej może utrudniać porównywanie wyników między różnymi badaniami. Brak jednolitych kryteriów może prowadzić do subiektywizmu i utrudniać generalizację

⁹ B. Glinka, W. Czakon, *Podstawy badań jakościowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2021, s. 105.

wyników. Ze względu na subiektywność i indywidualne podejście do analizy, trudno jest czasami dokładnie uogólnić wyniki na szerszą populację lub inne konteksty.

Na podstawie badań teoretycznych i empirycznych, analiz, rozważań opracowano teoretyczny model kontroli zarządczej w administracji rządowej, z wykorzystaniem w szczególności systemowego podejścia do zarządzania, systemowej koncepcji organizacji, koncepcji trzech linii obrony oraz macierzy RACI. Pozwoliło to na uzyskanie odpowiedzi na szczegółowe pytanie badawcze nr 4, realizację celu głównego oraz celu pomocniczego nr 3.

IV. WYNIKI BADAŃ – IDENTYFIKACJA POTRZEB W ZAKRESIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Wyniki badań empirycznych przeprowadzonych pozwoliły na identyfikację i ocenę elementów oraz zadań realizowanych w systemie kontroli zarządczej, w szczególności: planowania i sprawozdawczości, określania kryteriów i mierników oceny celów i zadań, analizy ryzyka, samooceny, oświadczenia o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej, działań kontrolnych i audytowych w obecnie funkcjonującym modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej.

Respondenci pozytywnie ocenili założenia autorskiego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej oraz propozycje usprawnień ww. kontroli. Uzyskane rezultaty badań w procesie badawczym potwierdziły poniższe stwierdzenia:

- potrzeba stosowania działań oceniających, usprawniających oraz zarządczych tj. kontroli, audytu, samooceny kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem, oświadczeń o funkcjonowaniu ww. kontroli, planowania i sprawozdawczości (w tym określania mierników i rozliczania ich wykonania);
- wzmocnienie rozliczalności za realizację zadań w zakresie kontroli zarządczej:
 - wzmocnienie współodpowiedzialności pracowników za realizację zadań w zakresie kontroli zarządczej;
 - wprowadzenie narzędzi pozwalających na większą rozliczalność działań w ramach kontroli zarządczej;
 - zwiększenie działań oceniających oraz mechanizmów kontroli w ramach systemu zarządzania;
 - realizacja działań audytowych i kontrolnych mających na celu ocenę kontroli zarządczej w jednostkach (resorcie oraz jednostkach nadzorowanych / podległych);
- potrzeba ukierunkowania systemu kontroli zarządczej na zwiększenie skuteczności realizacji zadań oraz osiągnięcia celów:
 - oparcie rocznego planowania w jednostce na racjonalnych analizach i faktycznych potrzebach;

- zastosowanie powyższego w szczególności w procesie planowania i sprawozdawczości oraz sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej;
- większe powiązanie systemu kontroli zarządczej z procesem planowania i sprawozdawczości w jednostce, w tym z budżetem zadaniowym:
 - powiązanie rocznych zadań (zamieszczonych w planach jednostek) z wydatkami realizowanymi w jednostce;
 - opracowanie mierzalnych wskaźników określających poziom wykonania zadań oraz ponoszonych na nie wydatków;
- zastosowanie kryteriów oceny kontroli zarządczej: adekwatność, skuteczność, efektywność, rozliczalność, terminowość. Stosowanie mierników do oceny skuteczności realizowanych celów i zadań;
- powiązanie celów i zadań jednostek nadzorowanych i podległych (zamieszczonych w dokumentach planistycznych) z celami i zadaniami organów centralnych (zamieszczonymi w rocznych planach działalności ministra nadzorującego dział / działy). Przekazywanie planów / sprawozdań jednostek nadzorowanych / podległych oraz komórek organizacyjnych do wyższego kierownictwa ww. organów zgodnie z właściwością kompetencyjną;
- zaangażowanie jednostek nadzorowanych / podległych w realizację istotnych elementów i zadań w systemie kontroli zarządczej tj.:
 - zarządzania ryzykiem,
 - przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej,
 - sporządzania rocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej,
 - planowania rocznych celów i zadań do realizacji,
 - określania mierników realizacji zadań.
 - zachowania spójności pomiędzy ww. zadaniami realizowanymi przez resort, a jednostki nadzorowane / podległe;
- zaprojektowanie i wdrożenie formalnego zarządzania ryzykiem oraz samooceny kontroli zarządczej zarówno w resorcie, jak i jednostkach nadzorowanych / podległych. Zaangażowanie jednostek nadzorowanych / podległych w sporządzanie rocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej;
- „odformalizowanie” kontroli zarządczej poprzez odejście od wypełniania szeregu tabel i formularzy. Wprowadzenie praktycznych rozwiązań w ww. zakresie;
- zwiększenie świadomości w zakresie odpowiedzialności za kontrolę zarządczą w administracji rządowej w szczególności wśród kadry zarządzającej

w tym jej użyteczności w zakresie planowania, realizacji, nadzorowania i dokumentowania zadań;

- przeprowadzanie cyklicznych szkoleń w zakresie kontroli zarządczej w szczególności wśród kierownictwa wyższego szczebla jednostek administracji rządowej;
- opublikowanie na ogólnodostępnej stronie internetowej dla administracji rządowej praktycznych materiałów oraz informacji pomocnych w realizacji zadań z zakresu kontroli zarządczej;
- usprawnienie komunikacji i wymiany dobrych praktyk dot. kontroli zarządczej, które zostały wypracowane i są stosowane przez jednostki sektora finansów publicznych;
- informatyzacja procesu kontroli zarządczej. Opracowanie i wdrożenie wspólnego dla sektora finansów publicznych narzędzia informatycznego ułatwiającego zarządzanie i prowadzenie procesów kontroli zarządczej.

Na podstawie przedstawionych powyżej badań oraz pozytywnie ocenionych przez ankietowanych założeń autorskiego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej należy stwierdzić, że opracowane przez autorkę rozwiązania są prawidłowe. Jednocześnie, wśród istotnych dysfunkcji obecnego systemu kontroli zarządczej ankietowani wskazali:

- niedostateczne wykorzystanie w systemie kontroli zarządczej – planowania i sprawozdawczości do osiągnięcia wyznaczonych celów i zadań;
- niewystarczającą spójność działań pomiędzy organem centralnym, a jednostkami nadzorowanymi / podległymi w zakresie:
 - zarządzania ryzykiem,
 - samooceny kontroli zarządczej,
 - rocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej,
 - planowania i sprawozdawczości z określaniem mierników realizacji celów i zadań;
- ograniczoną świadomość w zakresie potrzeby uczestniczenia przez jednostki nadzorowane / podległe w realizacji ww. zadań bądź brak realizacji ww. zadań w niektórych jednostkach nadzorowanych / podległych;
- niepełne wykorzystanie elementów i narzędzi kontroli zarządczej (określanie mierników realizacji zadań, planowanie rocznych celów i zadań, zarządzanie ryzykiem, sporządzanie rocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej) do zwiększenia skuteczności działania jednostki;

- niewystarczającą skuteczność w szczególności systemu planowania i sprawozdawczości w jednostkach;
- niewystarczającą świadomość w zakresie odpowiedzialności i rozliczalności za zadania z zakresu kontroli zarządczej w administracji rządowej, a także funkcjonowania kontroli zarządczej (np. błędne pojmowanie kontroli zarządczej jako kontroli instytucjonalnej);
- zbyt wolne tempo wdrażania obowiązujących regulacji z zakresu kontroli zarządczej, ich stosowania i wypracowania dobrych praktyk zarządzania, w szczególności:
 - niewystarczające szkolenia, a także informacje, materiały dotyczące kontroli zarządczej zamieszczone na stronach Ministerstwa Finansów (odpowiedzialnego za koordynację kontroli zarządczej w administracji);
 - zachowawczy, asekuracyjny, mało praktyczny charakter ww. publikacji.

Wyniki dodatkowych badań wskazują na potrzebę:

- wzmocnienia mechanizmów kontroli zarządczej w zakresie ciągłości działania, mając na uwadze częste zmiany organizacyjne i kadrowe;
- doskonalenia zarządzania ryzykiem oraz samooceny z ukierunkowaniem na praktyczne wykorzystanie efektów prowadzonych działań;
- przełożenia w większym stopniu celów i zadań na wydatki nie tylko w przypadku budżetu zadaniowego;
- zwiększania adekwatności zarówno dokumentów planistyczno-sprawozdawczych, jak i mierników;
- podnoszenia świadomości wyższego kierownictwa w zakresie kontroli zarządczej z uwagi na częstą rotację tych stanowisk, stosowanie praktyk nieadekwatnych do jednostek, przenoszonych z poprzednich miejsc pracy o odmiennej specyfice działania;
- sporządzenia dodatkowych dokumentów (wytycznych, wskazówek) dotyczących kontroli zarządczej;
- rozstrzygnięcia kwestii w jakim stopniu powiązane jest planowanie działalności, w tym określanie celów, z planowaniem w zakresie budżetu zadaniowego;
- wzmocnienia funkcji samooceny, dzięki której uzyskiwane są informacje od wszystkich pracowników, partycypacja pracowników w kontroli zarządczej, wykorzystanie ich pomysłów, badanie potrzeb pracowników;
- doskonalenia samooceny kontroli zarządczej, tak aby w sposób efektywny mogła być wykorzystywana w jednostce, a nie była postrzegana jedynie jako formalny wymóg.

Przeprowadzone badania pozwoliły na identyfikację kluczowych problemów związanych z funkcjonującym systemem kontroli zarządczej w jednostkach. Przyjęte w administracji rządowej rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej miały przyczynić się do zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób skuteczny, efektywny, terminowy i zgodny z prawem. Tymczasem obecnie kontrola zarządcza koncentruje się w znacznym stopniu na formalnych aspektach, opracowywane dokumenty pokazują statyczny obraz podejmowanych działań i w niewielkim stopniu wykorzystywane są do bieżącego zarządzania. W niewystarczającym stopniu określana jest rozliczalność z wykonywanych zadań, wyznaczanych celów. Zatem w polskiej administracji rządowej należy w sposób skuteczny wdrożyć kontrolę zarządczą ukierunkowaną na osiąganie celów z zachowaniem legalności, efektywności oraz rozliczalności realizowanych działań. Badania potwierdzają, że istnieje potrzeba opracowania dedykowanego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej.

V. DEDYKOWANY MODEL KONTROLI ZARZĄDCZEJ W ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ

W budowie autorskiego modelu kontroli zarządczej wykorzystano badania teoretyczne i empiryczne (w tym własne), a także następujące założenia: systemowe podejście do zarządzania, systemową koncepcję organizacji, koncepcję trzech linii obrony oraz macierz RACI. Istotną rolę w modelu odgrywa integracja strategicznych (wieloletnich) i operacyjnych (rocznych) systemów planistyczno-sprawozdawczych; zachowanie spójności planowanych i rozliczanych celów / zadań pomiędzy organem centralnym, a jednostkami podległymi / nadzorowanymi; powiązanie zarządzania ryzykiem i monitorowania z realizowanymi celami, zadaniami; ocena efektywności mechanizmów kontrolnych oraz realizowanych celów / zadań z zastosowaniem adekwatnych mierników. Dla prawidłowego funkcjonowania modelu kluczowe są działania oceniające, usprawniające oraz działania zarządcze, które przyczyniają się do identyfikacji uchybień, nieprawidłowości; funkcjonowania skutecznych mechanizmów kontrolnych służących im zapobieganiu oraz wdrażania adekwatnych działań naprawczych i udoskonalających.

Autorski model kontroli zarządczej zakłada wdrożenie na następujących poziomach:

- strategicznym (kierownicy jednostek administracji, w tym jednostek nadzorowanych / podległych);
- zarządczym (kierownictwo wyższego i średniego szczebla);
- koordynacyjnym (pełnomocnik / koordynator / komórka ds. kontroli zarządczej);
- oceniającym (audyt, kontrola, pełnomocnik ds. antykorupcyjnych, Inspektor Ochrony Danych);
- operacyjnym (pozostali pracownicy jednostek).

Rekomendowany model kontroli zarządczej jest propozycją dla jednostek administracji rządowej, w szczególności ministerstw. Model ma charakter ogólny, umożliwiający aplikację poszczególnych rozwiązań. Zastosowanie modelu wymaga przeprowadzenia analizy

funkcjonowania poszczególnych jednostek administracji rządowej. Autorski model przyczyni się do skutecznego wdrożenia kontroli zarządczej oraz osiągania celów z zachowaniem legalności, efektywności oraz rozliczalności realizowanych działań.

5.2. Model kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej

W celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania modelu kontroli zarządczej, opartego na systemowym podejściu, konieczne jest określenie kluczowych etapów jego wdrożenia w jednostkach administracji rządowej. W szczególności należy zwrócić uwagę na:

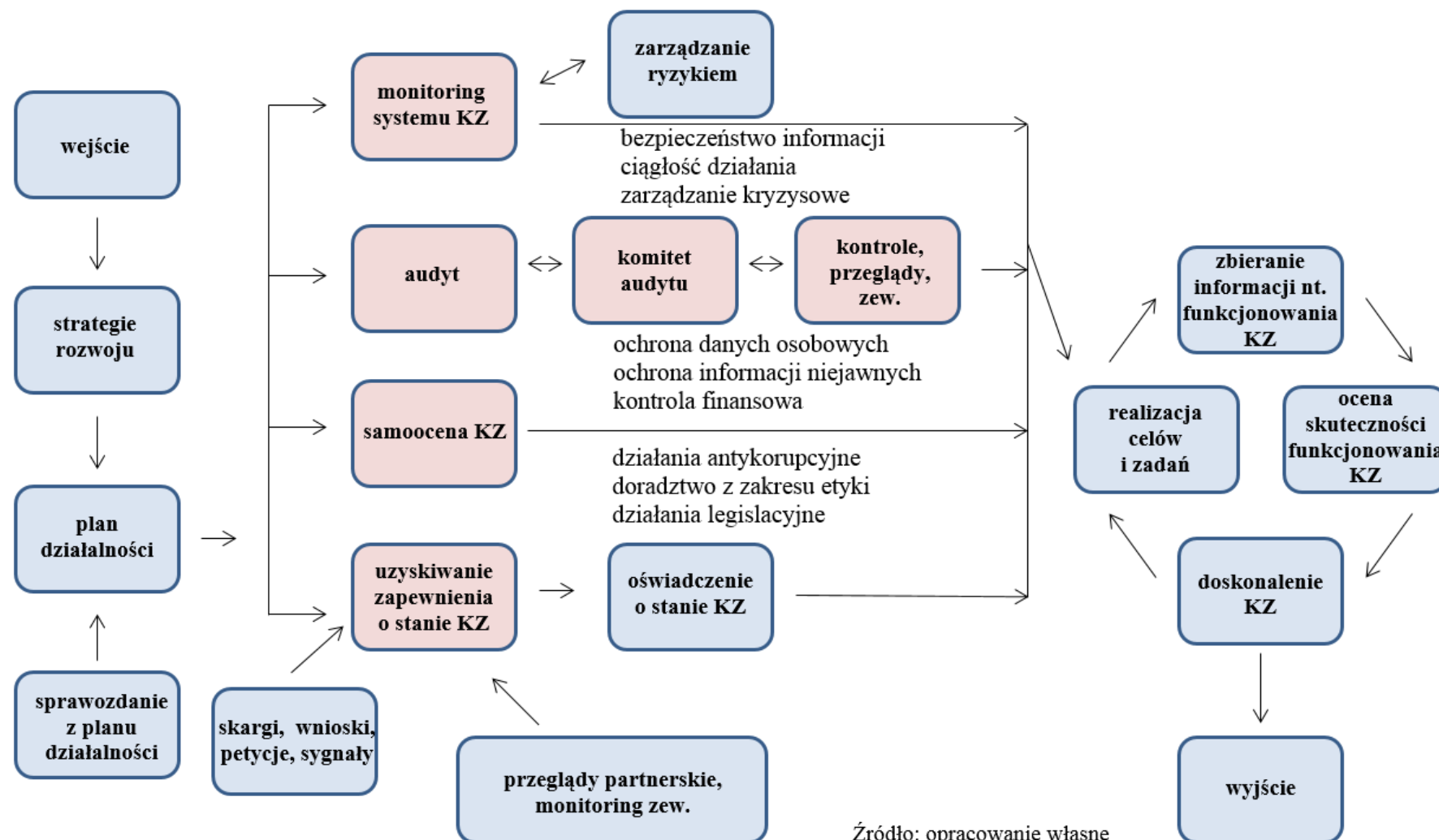
- określenie zasad wdrożenia modelu zarówno w jednostce administracji rządowej, jak i w dziale, opracowanie aktów wewnętrznych dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce / dziale;
- wyznaczenie wydziałów / komórek organizacyjnych oraz przejrzyste przypisanie odpowiedzialności za poszczególne etapy wdrożenia modelu kontroli zarządczej;
- określenie dokumentów sporządzanych w procesie kontroli zarządczej oraz terminów ich przygotowania, przesyłania do właściwych organów / podmiotów;
- zidentyfikowanie oczekiwań wyższego kierownictwa w zakresie kontroli zarządczej;
- podniesienie świadomości kierownictwa i pracowników w zakresie kontroli zarządczej;
- zinventaryzowanie wszelkich dostępnych źródeł informacji (np. planowania strategicznego, budżetowania zadaniowego, zarządzania jakością, zarządzania procesowego) w celu zapewnienia spójności funkcjonowania kontroli zarządczej;
- opracowanie podsystemów w ramach kontroli zarządczej (np. zarządzania ryzykiem, sporządzania oświadczenia o funkcjonowaniu kontroli zarządczej).

Wdrożenie modelu kontroli zarządczej należy ukierunkować na realizację celów i zadań jednostki oraz łączenie poszczególnych elementów kontroli zarządczej funkcjonujących w jednostce, zgodnych z wymogami Standardów kontroli zarządczej¹⁰.

W prezentowanym modelu zostały wykorzystane mechanizmy, narzędzia i wskaźniki pozwalające na realizację planowanych celów / zadań, ich monitorowanie i ocenę, a także ocenę i doskonalenie kontroli zarządczej w administracji.

¹⁰ Standardy kontroli zarządczej..., op. cit.

Schemat 2. Model kontroli zarządczej w administracji rządowej



Źródło: opracowanie własne

System planowania i sprawozdawczości, realizacji celów i zadań

Planowanie wieloletnie i roczne oraz wyznaczanie celów i zadań dla jednostek administracji rządowej stanowi kluczowy element dedykowanego modelu kontroli zarządczej. Administracja rządowa funkcjonuje aby realizować cele i zadania. Przestrzeganie przepisów prawa oraz wydatkowanie środków publicznych stanowi część realizacji zadań jednostek, a nie cel sam w sobie. Prezentowany model kontroli zarządczej w odniesieniu do planowania i sprawozdawczości, wyznaczania celów i zadań zakłada wdrożenie konkretnych rozwiązań pozwalających na integrację systemów planistyczno-sprawozdawczych omówionych szczegółowo w pracy.

Dedykowany model kontroli zarządczej zakłada określanie w sposób adekwatny misji jednostek, tak aby sprzyjała ustaleniu celów oraz zadań. Cele i zadania powinny być:

- powiązane z dokumentami strategicznymi,
- spójne dla całej jednostki / resortu,
- formalnie zatwierdzone oraz podlegać okresowym przeglądom.

Model kontroli zarządczej wymaga precyzyjnego określenia podmiotów / komórek odpowiedzialnych za realizację celów oraz zadań. Zarówno organy centralne, jak i jednostki nadzorowane / podległe powinny być zaangażowane w określanie mierników i wskaźników realizacji zadań. Po zdefiniowaniu celów, zadań należy wdrożyć system pomiaru, m.in. poprzez ustalenie mierników. W dokumentach planistycznych oraz sprawozdawczych powinny mieć zastosowanie mierniki nakładu, produktu, rezultatu oraz oddziaływania / wpływu¹¹.

Model zakłada systemowe podejście do osiągania rezultatów. Cele są ustalone dla każdego działania i zakładają osiągnięcie rezultatów (dotyczących wymiaru ekonomicznego, społecznego i środowiskowego). Kierownictwo decyduje o wyborze działań mających doprowadzić do osiągnięcia celów. Rezultaty są mierzone. Informacje o rezultatach są publikowane i uwzględniane przy podejmowaniu decyzji zarządczych. Zasadnym jest także stosowanie kryteriów oceny mierników takich jak: konkretność, dokładność, mierzalność, osiągalność, adekwatność, możliwość do monitorowania.

Należy pamiętać, że kontrola zarządcza nie daje gwarancji, iż wyznaczone cele zostaną na pewno zrealizowane, nie jest także w stanie uchronić kierownictwa jednostki przed błędnymi decyzjami dotyczącymi wyboru celów. Dzięki funkcjonowaniu kontroli zarządczej kierownictwo powinno posiadać wiedzę nt. powodów braku realizacji celów i działań temu zapobiegających¹².

¹¹ A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola...* op. cit., s. 84-85.

¹² E. Dunał, *Standardy kontroli zarządczej a nowa jakość pracy w samorządach województw*, w red. Gumińska B., Marchewka-Bartkowiak K., Szelał B., *Audyty*., ... op. cit., s. 40.

Model kontroli zarządczej zakłada doskonalenie funkcji planowania i sprawozdawczości poprzez dokonywanie systematycznej oceny jej skuteczności, w szczególności pod względem¹³:

- jasności i zrozumiałości ustalania celów jednostki. Zbadania czy ww. cele zostały ustalone zgodnie z zasadą SMART tzn. są: proste, mierzalne, osiągalne (realistyczne), istotne, określone w czasie;
- wyznaczania mierników do określenia celów jednostki;
- identyfikacji zadań niezbędnych do osiągnięcia poszczególnych celów;
- analizy realizacji zadań (zgodność z harmonogramem; prawidłowość wdrażania procedur i mechanizmów nadzorczo-kontrolnych w toku realizacji zadań; weryfikacja, rejestracja i ocena ewentualnych odchyleń w toku realizacji zadań);
- strategicznej i operacyjnej skuteczności w realizacji celów np. poprzez oceny ex-post;
- efektywności działania.

Zastosowanie I i II linii obrony w modelu kontroli zarządczej

W dedykowanym modelu kontroli zarządczej zastosowano koncepcję trzech linii obrony (three lines of defence)¹⁴. W ramach pierwszej linii obrony identyfikowane są zagrożenia realizacji celów, zadań w trakcie podejmowanych działań operacyjnych i zarządczych. Kierownictwo, pracownicy, właściciele ryzyk są odpowiedzialni za zaprojektowanie i wdrożenie kontroli adekwatnych do zidentyfikowanych ryzyk. Zostały zaprojektowane i wdrożone mechanizmy kontrolne w zakresie nadzoru, ochrony zasobów, kontroli operacji finansowych i gospodarczych, bezpieczeństwa danych oraz systemów informatycznych. Wśród istotnych mechanizmów kontrolnych należy wymienić:

- podział obowiązków gwarantujący uniknięcie konfliktu interesów,
- nadzór nad realizacją zadań,
- procedury, instrukcje, zasady,
- plan ciągłości działania, polityk zastępstw,
- dostęp do danych dla upoważnionych osób,
- pisemne upoważnienia do realizacji zadań,
- weryfikacja z zastosowaniem dwóch par oczu,

¹³ M. Jaształ, *Obszary ...*, op. cit. s. 138-140.

¹⁴ The IIA's three lines model, [three-lines-model-updated.pdf](https://theiia.org/three-lines-model-updated.pdf) (theiia.org), data dostępu: 25 września 2021 r.

- zatwierdzanie / autoryzacja operacji.

W ramach drugiej linii obrony rozpoznawane są zagrożenia, które nie zostały zidentyfikowane przez pierwszą linię obrony, a następnie wdrażane są odpowiednie środki zaradcze. System koordynacji działań II linii obrony stanowi podstawę skutecznego funkcjonowania kontroli zarządczej; pozwala na uzyskanie adekwatnego monitorowania, przepływu informacji, kierowania oraz przyczynia się także do prawidłowego i skutecznego funkcjonowania procesów, struktur jednostki. Wśród ww. działań kluczowe znaczenie ma zarządzanie ryzykiem. Działania w ramach zarządzania ryzykiem są podzielone pomiędzy I linię obrony (ocena ryzyk przez kierownictwo, odpowiedzialność za reakcję) oraz II linię obrony (koordynacja działań, ustalenie struktury zarządzania ryzykiem, raportowanie informacji zbiorczej o kluczowych ryzykach w jednostce).

Model kontroli zarządczej w zakresie zarządzania ryzykiem zakłada ustanowienie spójnych, powiązanych ze sobą celów i zadań dla jednostki / resortu. Przeprowadzana jest identyfikacja i analiza ryzyka w odniesieniu do zadań. Określany jest sposób zarządzania ryzykiem w organizacji. Z uwagi na fakt, iż warunki polityczne, ekonomiczne, prawne i operacyjne są zmienne funkcjonują mechanizmy analizujące ryzyka wynikające ze zmian.

W dysertacji zamieszczono wykaz dobrych praktyk mających na celu zwiększenie skuteczności w zarządzaniu ryzykiem w proponowanym modelu kontroli zarządczej.

W modelu kontroli zarządczej na II linię obrony składają się także:

- zarządzanie bezpieczeństwem informacji i ochroną danych osobowych,
- zarządzanie ciągłością działania,
- zarządzanie kryzysowe,
- realizacja zadań z zakresu ochrony informacji niejawnych,
- koordynacja działań antykorupcyjnych,
- świadczenie doradztwa z zakresu etyki,
- prowadzenie działań legislacyjnych,
- obsługa skarg, wniosków, petycji,
- przeprowadzanie kontroli finansowej.

W dysertacji przedstawiono proponowanych właścicieli oraz ich zadania w ramach autorskiego modelu kontroli zarządczej.

System oceny kontroli zarządczej – zastosowanie trzech linii obrony

W rekomendowanym modelu kontroli zarządczej kluczowe znaczenia odgrywa ocena, prowadzenia działań korygujących i usprawniających działanie jednostek administracji rządowej.

Przedmiotowa ocena prowadzona jest na poziomie działań operacyjnych. Model kontroli zarządczej zakłada przeprowadzanie raz do roku kompleksowej samooceny zarówno przez pracowników, jak i kierownictwo jednostki administracji rządowej oraz jednostek nadzorowanych / podległych. Samoocena powinna być przeprowadzana w formie formalnego procesu z zastosowaniem w kwestionariusza samooceny kontroli. Zasadnym byłoby zamieszczenie w ww. kwestionariuszu pytań weryfikujących w jaki sposób respondenci postrzegają i oceniają funkcjonowanie jednostki w świetle wymogów zamieszczonych w Standardach kontroli zarządczej¹⁵. W pracy zamieszczono proponowane rozwiązania mające na celu zwiększenie skuteczności przeprowadzania samooceny.

Kolejny etap oceny w ramach I i II linii obrony stanowi składanie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Model kontroli zarządczej wymaga określenia podmiotu odpowiedzialnego za dokonanie niezależnej oceny wiarygodności złożonego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, a także wprowadzenia sankcji za złożenie oświadczenia niezgodnego z prawdą bądź niezłożenie ww. oświadczenia.

Szczególnie istotną kwestią jest określenie precyzyjnych zasad składania oświadczeń częściowych. W tym celu wskazane jest nałożenie na wszystkie jednostki podległe / nadzorowane obowiązku opracowywania i przesyłania oświadczeń częściowych do jednostki składającej finalne oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. Dodatkowo można rozważyć możliwość opracowywania oświadczeń częściowych przez komórki organizacyjne w danej jednostce (w szczególności w przypadku dużej liczbie jednostki). Należy także ustalić szczegółowy zakres informacji przekazywanych w oświadczeniach częściowych, terminy ich składania oraz wprowadzić obowiązek weryfikacji ww. informacji. Wskazane jest również przeprowadzanie pogłębionych analiz pozwalających na ustalenie czy i w jakim stopniu zastrzeżenia, słabości kontroli zarządczej wykazywane w oświadczeniach częściowych mają wpływ na ocenę kontroli zarządczej w skali całego działu / działów administracji rządowej.

W założeniach do modelu kontroli zarządczej należy uwzględnić konieczność opracowania kompleksowego zbioru źródeł zapewnienia dla potrzeb opracowania oświadczenia o systemie kontroli zarządczej. W dysertacji wskazano proponowane do wykorzystania źródła informacji oraz zalecenia związane z dokonywaniem analizy i oceny ww. źródeł pod względem istotności działu, celów i zadań jednostki.

Poniżej zamieszczono tabelę pomocną (tabela 1) w dokonywaniu oceny kontroli zarządczej dla potrzeb oświadczenia o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej kierownika jednostki. Autorski model kontroli zarządczej zakłada zastosowanie 3-stopniowej skali oceny dla poszczególnych elementów:

1. Prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej.

¹⁵ Standardy kontroli zarządczej..., op. cit.

2. Funkcjonowanie kontroli zarządczej z zastrzeżeniami.

3. Brak funkcjonowania kontroli zarządczej.

Tabela 1. Ocena kontroli zarządczej dla potrzeb oświadczenia o stanie funkcjonowania ww. kontroli

ŹRÓDŁA ZAPEWNIENIA	LEGALNOŚĆ	SKUTECZNOŚĆ, EFEKTYWNOŚĆ DZIAŁA- NIA	WIARY- GODNOŚĆ SPRA- WOZDAŃ	OCHR- ONA ZASO- BÓW	ETYCZNE POSTĘP- OWANIE	PRZEP- ŁYW INFORMA- CJI
Wyniki zarządzania ryzykiem	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Zbiorne oceny oświadczeń cząstkowych	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Wyniki audytów	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Ocena Komitetu Audytu	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Wyniki kontroli i przeglądów	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Samoocena kontroli zarządczej	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Wyniki analizy skarg i wniosków	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Pomiar realizacji celów, zadań	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3	Ocena 1-3
Ocena wynikowa						

Źródło: opracowanie własne.

W autorskim modelu kontroli zarządczej w ramach III linii obrony funkcjonuje audyt wewnętrzny, który dostarcza kierownictwu wyższego szczebla (w szczególności kierownikom jednostek) niezależnego zapewnienia dotyczącego skuteczności kontroli zarządczej, w tym działania I i II linii obrony. Niezależność audytu wynika z konieczności obiektywnej oceny skuteczności zaprojektowanego i wdrożonego systemu. Audyt wewnętrzny wspiera kierownictwo w realizacji celów i zadań oraz przyczynia się do poprawy działań jednostek. Audyt dokonuje systematycznej oceny w celu zapewnienia skuteczności w realizowaniu celów i proponowaniu zmian służących poprawie, usprawnieniu działania jednostek.

Przedstawiony model zakłada koordynację działań pomiędzy instytucjonalną kontrolą wewnętrzną, a funkcją audytu wewnętrznego. Powyższe prowadzi do kompleksowego podejścia do dotychczasowych działań ocenianych przez audyt wewnętrzny (wynikających z ustawy o finansach publicznych i rozporządzeń wykonawczych), jak i kontrolę instytucjonalną (wynikających z ustawy o kontroli w administracji rządowej). Dotychczasowy podział pomiędzy ww. audytem i kontrolą jest niejasny. Zarówno audyt, jak i kontrola może prowadzić podobne działania wspomagające kierownika jednostki we właściwym funkcjonowaniu kontroli zarządczej.

W dysertacji wskazano proponowane działania mające na celu zwiększenia skuteczności audytu wewnętrznego w proponowanym modelu kontroli zarządczej.

Podział uprawnień z zastosowaniem macierzy RACI

W dedykowanym modelu kontroli zarządczej zdefiniowano kompetencje poszczególnych funkcji odnośnie kontroli zarządczej z wykorzystaniem macierzy RACI (tabela 2).

Tabela 2. Macierz typów uprawnień

FUNKCJA / ZADANIE	ROLA			
	I linia obrony kierownictwo jednostki	II linia obrony koordynator kontroli zarządczej	II linia obrony pozostałe komórki stanowiska /	III linia obrony audyt wewnętrzny
monitoring realizacji celów, zadań	A	I	R	I
koordynacja zarządzania ryzykiem	I	R	I	I
ocena ryzyka, reakcja na ryzyko	A	C	R	C
samoocena kontroli zarządczej	I	R	R	I
oświadczenie o funkcjonowaniu kontroli zarządczej	A	R	I	I
zarządzanie bezpieczeństwem informacji i ochroną danych osobowych	A	I	R	I
zarządzanie ciągłością działania	A	I	R	I
zarządzanie kryzysowe	A	I	R	I
ochrona informacji niejawnych	A	I	R	I
koordynacja działań antykoryncyjnych	A	I	R	I
doradztwo z zakresu etyki	A	I	R	I
działania legislacyjne	A	I	R	I
obsługa skarg, wniosków, petycji, sygnałów	A	I	R	I
kontrola finansowa	A	I	R	I
realizacja audytów wew.	I	I	I	R

Źródło: opracowanie własne.

W macierzy wskazano wzajemne relacje pomiędzy poszczególnymi funkcjami oraz następujące role:

- responsible (odpowiedzialny): pełni wiodącą rolę w procesie, odpowiada za przebieg procesu i jest rozliczany z jego efektów;
- accountable (nadzorujący): uczestniczy w procesie w niewielkim stopniu, posiada natomiast uprawnienia do podjęcia / zatwierdzenia kluczowych decyzji;
- consulted (doradczy): zaangażowany w czynności procesowe, dostarcza produkty pośrednie, informacje, rekomendacje. Nie odpowiada za dany proces;
- informed (informowany): informowany o prowadzonych działaniach, statusie, wynikach procesu, nie ma wpływu na decyzje związane z procesem.

Przedmiotowe role zostały przypisane:

- kierownictwu jednostki (w ramach I linii obrony);
- stanowiskom / komórkom odpowiedzialnym za realizację zadań w ramach II linii obrony dotyczących zarządzania bezpieczeństwem informacji i ochroną danych, zarządzania ciągłością działania, zarządzania kryzysowego, ochrony informacji niejawnych, koordynacji działań antykorupcyjnych, doradztwa w zakresie etyki, działań legislacyjnych, obsługi skarg / wniosków / petycji, kontroli finansowej. W ramach II linii obrony oddzielnie pokazano rolę komórki / koordynatora ds. kontroli zarządczej z uwagi na jej specyfikę działania w ramach modelu kontroli zarządczej;
- audytowi wewnętrznemu (w ramach III linii obrony).

Zamieszczone w macierzy (tabela 5.2) typy uprawnień, poziom zaangażowania zależą od zakresu kompetencji merytorycznej poszczególnych komórek / stanowisk.

Koordynacja zadań w modelu kontroli zarządczej

W zależności od wielkości jednostki administracji rządowej (liczba osób zatrudnionych, wysokość dochodów / przychodów i wydatków) oraz złożoności działalności (samodzielna jednostka, resort) do realizacji zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej w prezentowanym modelu należy:

- wyznaczenie koordynatora / pełnomocnika ds. kontroli zarządczej (w przypadku mniejszych instytucji, bez jednostek podległych, nadzorowanych);
- utworzenie komórki ds. kontroli zarządczej np. referatu / wydziału (w przypadku resortów, większych jednostek) lub stanowiska ds. kontroli zarządczej (w mniejszych jednostkach).

Powyższe stanowiska / komórki nie będą wykonywać wszystkich zadań dotyczących kontroli zarządczej z uwagi na fakt, że obowiązki w ww. zakresie pełni praktycznie większość pracowników ww. jednostek. Ich główne zadania powinny dotyczyć koordynacji działań dotyczących kontroli zarządczej, realizowanych w jednostce / dziale administracji rządowej, np.:

- dokonywanie przeglądu funkcjonowania kontroli zarządczej;
- wdrożenie, monitorowanie, doskonalenie systemu zarządzania ryzykiem;
- opracowanie corocznego planu działalności i sprawozdania z jego wykonania;
- przygotowanie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej;
- przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej;
- gromadzenie i analizowanie informacji o stanie kontroli zarządczej (wyniki audytów, kontroli, skarg, wniosków, artykułów prasowych zawierających informacje o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, występowaniu ew. uchybień, nieprawidłowości w jednostce / dziale administracji rządowej);
- monitorowanie zadań realizowanych przez jednostkę / resort (np. zamieszczonych w planie działalności)¹⁶.

Model kontroli zarządczej zakłada także zasadność powołania między-departamentalnego zespołu ds. kontroli zarządczej, zespołu ds. zarządzania ryzykiem.

W celu skutecznego wdrożenia modelu kontroli zarządczej zalecane jest opracowanie przepisów wewnętrznych dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce / dziale. Przepisy powinny określać wymogi w zakresie: zgodności działalności jednostek 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. Przepisy oraz dokumentacja kontroli zarządczej powinna podlegać bieżącemu monitorowaniu i w razie potrzeby – aktualizacji wynikającej ze zmian obowiązujących aktów prawnych czy też wewnętrznych zmian w jednostce. W pracy scharakteryzowano procedury i wytyczne zalecane do opracowania.

Pomiar i doskonalenie funkcjonowania kontroli zarządczej

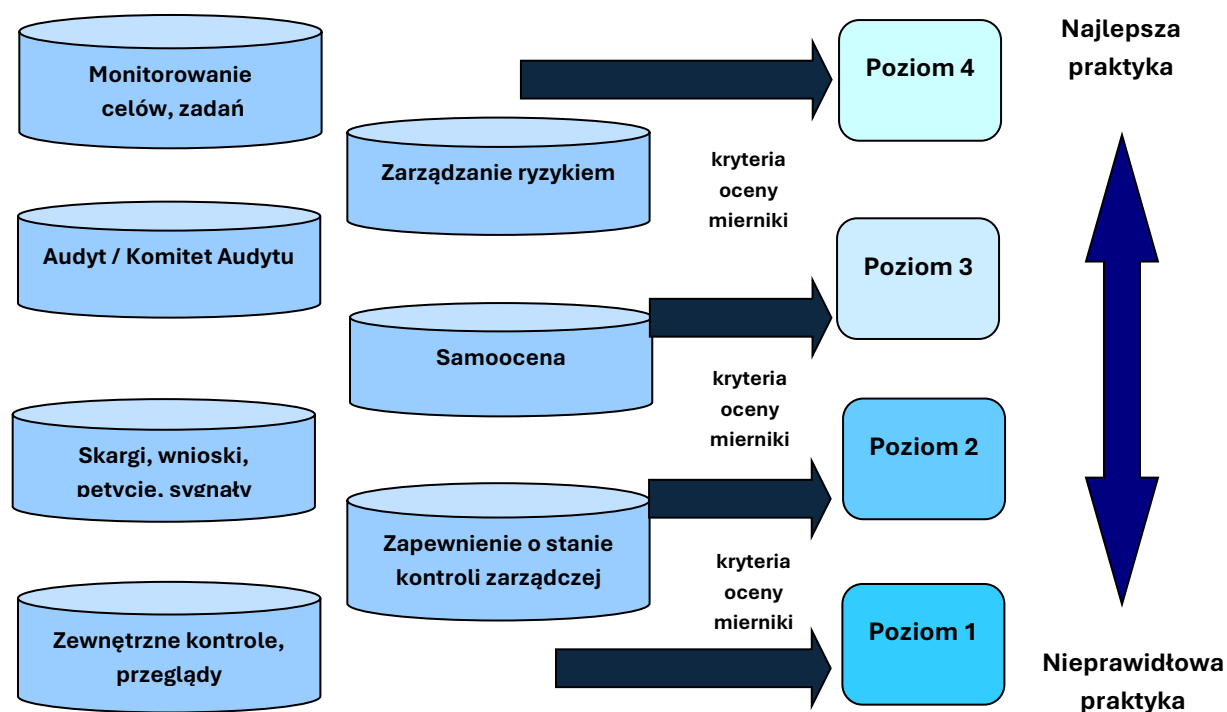
Dedykowany model kontroli zarządczej w administracji rządowej zakłada bieżący pomiar funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce, określenie obszarów służących poprawie oraz ustawiczne doskonalenie. Pomiar kontroli zarządczej jest realizowany z zastosowaniem następujących założeń:

¹⁶ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza ...*, op. cit., s. 48-49.

- poziom funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce jest oceniany w skali 4-stopniowej (1 – nieprawidłowo, 2 - dostatecznie, 3 – dobrze, 4 – bardzo dobrze);
- stosowane są następujące kryteria oceny: skuteczność, efektywność, legalność, terminowość, adekwatność, rozliczalność, kompletność;
- oceniane są ryzyka: niskie, średnie, wysokie, bardzo wysokie;
- pomiar dokonywany jest w odniesieniu do poszczególnych elementów kontroli zarządczej: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontrolne, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena.

Ogólna konstrukcja modelu doskonalenia kontroli zarządczej została przedstawiona na schemacie 3.

Schemat 3. Ogólna konstrukcja modelu doskonalenia kontroli zarządczej w administracji rządowej



Źródło: opracowanie własne.

W dedykowanym modelu kontroli zarządczej przyjęto założenie, że kryteria oceny powinny być¹⁷:

- odpowiednie – odnosić się do zakresu objętego zadaniem;
- wiarygodne – odnosić się do wiarygodnych danych;
- istotne – odnosić się do kwestii istotnych z punktu widzenia danej jednostki, obszaru, procesu;
- neutralne – pozwolić na obiektywną i niezależną ocenę badanego obszaru, procesu;
- zrozumiałe dla oceniającego i ocenianych;
- kompletne – obejmować całe spektrum badanego obszaru.

Mając na uwadze powyższe w rekomendowanym modelu kontroli zarządczej wykorzystano wśród kryteriów służącym ocenie i doskonaleniu kontroli zarządczej – kryterium skuteczności tzn. ocenę stopnia osiągnięcia wyznaczonych celów / realizacji zadań. Mając jednak na uwadze potrzebę dogłębnej i kompleksowej oceny kontroli zarządczej przyjęto do stosowania dodatkowe kryteria oceny, w tym:

- efektywność – ocena osiągnięcia najwyższych rezultatów przy wykorzystaniu najmniejszych kosztów (np. czas, środki finansowe);
- legalność – ocena zgodności realizowanych działań z aktami prawnymi, aktualności procedur i ich przestrzegania;
- terminowość – ocena terminowej realizacji zadań, osiągania celów;
- adekwatność – ocena, czy przyjęte rozwiązania proceduralne i organizacyjne oraz podejmowane działania są odpowiednie (współmierne) do osiągnięcia zamierzonych celów;
- rozliczalność – ocena czy została przypisana jasna odpowiedzialność za realizację zadań, osiąganie celów;
- kompletność – ocena występowania utraty / modyfikacji danych, zapewnienia zgodności informacji.

W tabeli 3 przedstawiono sposób klasyfikacji poszczególnych kryteriów oceny.

Rozsądną wydaje się propozycja następującego sposobu klasyfikacji wyników oceny z użyciem ww. kryteriów:

¹⁷ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kryteria stanu faktycznego oraz sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów*, Warszawa, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/kryteria_oceny_ustalen_stanu_faktycznego_.pdf, s. 2.

- 0-25% nieprawidłowości (niskie ryzyko): drobne uchybienia, procesy / zadania wymagające usprawnienia lub bardziej skutecznego działania;
- 26-50% nieprawidłowości (średnie ryzyko): słabe punkty, niemające istotnego wpływu na realizowane procesy / zadania, należy dokonać ich usprawnienia;
- 51-75% nieprawidłowości (wysokie ryzyko): słabości mające znaczny wpływ na realizowane procesy / zadania, należy dokonać ich poprawy;
- 76-100% nieprawidłowości (bardzo wysokie ryzyko): słabości obciążone poważnymi następstwami, o istotnym znaczeniu dla procesów / zadań.

Tabela 3. Klasyfikacja kryteriów w ocenie i doskonaleniu w modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej

POZIOM KONTROLI ZARZĄDCZEJ	BARDZO DOBRY	DOBRY	DOSTATECZNY	NIEPRAWIDŁOWY
Ryzyka	Niskie	Średnie	Wysokie	Bardzo wysokie
Skuteczność	Pełne osiągnięcie zakładanych celów, funkcjonuje mechanizm kontroli.	Nieliczne z założonych celów nie są osiągane, mechanizm kontroli co do zasady funkcjonuje.	Założone cele są osiągnięte częściowo, zawodny mechanizm kontroli.	Założone cele procesu nie są osiągane, nieskuteczny mechanizm kontroli.
Efektywność	Uzyskanie optymalnej relacji nakładów do efektów. Zapewnienie oszczędnego i efektywnego wykorzystania zasobów.	Uzyskanie w większości przypadków optymalnej relacji nakładów do efektów. Co do zasady zapewnienie oszczędnego i efektywnego wykorzystania zasobów.	Uzyskanie w niektórych przypadkach optymalnej relacji nakładów do efektów. Częściowe zapewnienie oszczędnego i efektywnego wykorzystania zasobów	Brak optymalnej relacji nakładów do efektów. Niezapewnienie oszczędnego i efektywnego wykorzystania zasobów.

Legalność	Brak niespójności lub niezgodności w realizacji zadań, procesów.	Występują drobne niespójności lub niezgodności w realizacji zadań, procesów.	Drobne niezgodności w organizacji procesu, liczne niespójności lub niezgodności w realizacji zadań, procesów.	Organizacja i realizacja zadań, procesów w sposób niezgodny z przepisami i procedurami. Zaniechanie działalności pomimo prawnie określonego obowiązku.
Terminowość	Zadania, procesy realizowane terminowo.	Występują nieliczne opóźnienia w realizacji zadań, procesów.	Występują opóźnienia w realizacji zadań, procesów.	Zadania, procesy realizowane ze znacznymi opóźnieniami.
Adekwatność	Rozwiązania proceduralne i organizacyjne, podejmowane działania są odpowiednie do osiągnięcia zamierzonych celów i zadań.	Rozwiązania proceduralne i organizacyjne, podejmowane działania są w większości odpowiednie do osiągnięcia zamierzonych celów, zadań.	Niektóre z rozwiązań proceduralnych i organizacyjnych, podejmowanych działań są odpowiednie do osiągnięcia celów, zadań.	Rozwiązania proceduralne i organizacyjne, podejmowane działania nie są odpowiednie do osiągnięcia celów, zadań.
Rozliczalność	Jasno i przejrzystość przypisana odpowiedzialność za realizowane cele, zadania. Opracowane i stosowane mechanizmy do egzekwowania odpowiedzialności.	Przypisanie odpowiedzialności do wielu realizowanych celów, zadań. Częściowe opracowanie i stosowanie mechanizmów do egzekwowania odpowiedzialności.	Nieprecyzyjne przypisanie odpowiedzialności za realizowane cele, zadania. Nieliczne narzędzia do egzekwowania odpowiedzialności.	Brak przypisania odpowiedzialności za realizowane cele, zadania. Brak narzędzi do egzekwowania odpowiedzialności.
Kompletność	Nie następuje utrata danych, pełna zgodność informacji.	Następuje niewielka utrata lub zniekształcenie danych niemające znaczenia dla realizacji celu.	Następuje częściowa utrata lub modyfikacja danych.	Następuje utrata lub modyfikacja danych, niezgodność informacji.

Źródło: opracowanie własne.

Przegląd i aktualizacja dokumentacji w zakresie kontroli zarządczej

W ramach doskonalenia kontroli zarządczej w modelu uwzględniono także kompleksowy przegląd, uzupełnienie oraz aktualizację dokumentacji składającej się na kontrolę zarządczą w jednostce¹⁸. Wskazane byłoby dokonanie przeglądu dotychczasowej dokumentacji pod kątem adekwatności, kompletności, legalności, aktualności, potrzeby dostosowania do wdrażanego systemu kontroli zarządczej, a także potrzeby identyfikacji luk proceduralnych oraz opracowania nowych rozwiązań prawnych dla potrzeb wdrażanego modelu kontroli zarządczej. Kluczowy jest także przegląd dokumentacji pod kątem zamieszczonych w nich mechanizmów kontrolnych gwarantujących rozliczalność realizowanych w nich zadań. W pracy przedstawiono szczegółowo dokumentację do przeglądu / opracowania z zastosowaniem podziału według obszarów kontroli zarządczej.

Należy w szczególności zwrócić uwagę na fakt, iż funkcjonowanie kontroli zarządczej nie powinno oznaczać tworzenia sztucznej, przeformalizowanej struktury angażującej pracowników w opracowywanie dokumentów nieadekwatnych do realnych zadań czy problemów jednostki. Organizacja, w której tworzona jest wyłącznie formalne struktura obowiązków związanych np. z opracowaniem planu działalności, sprawozdania czy oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, będzie posiadać słabo funkcjonującą kontrolę zarządczą¹⁹. Ponadto, niektóra dokumentacja (np. rejestr ryzyka, rejestr zamówień publicznych) może zostać opracowana z wykorzystaniem dedykowanych systemów informatycznych pomocnych w obiegu dokumentów. Za przegląd dokumentacji kontroli zarządczej odpowiedzialne są wszystkie stanowiska pracy w administracji rządowej, zgodnie z przypisaną im kompetencją.

VI. PODSUMOWANIE, WNIOSKI I SYNTEZA

Nowy sposób zarządzania sektorem publicznym (New Public Management) polegający na skutecznym, efektywnym wydatkowaniu środków finansowych, decentralizacji procesów decyzyjnych z przejrzystą odpowiedzialnością i rozliczalnością, niezależnym audytem wewnętrznym funkcjonuje w sektorze publicznym wielu państw. Administracje państw, wzorując się na sektorze prywatnym, dążą do zaprojektowania i wdrożenia skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Instytucje Unii Europejskiej rekomendują rozwiązania dotyczące skutecznego zarządzania oraz publicznej rozliczalności. Zaprojektowanie i wdrożenie nowego systemu zarządzania w administracji gwarantującego osiągnięcie wymiernych celów, przypisanie transparentnej odpowiedzialności i rozliczalności za realizowane zadania oraz ochronę środków publicznych rozpoczęto w momencie akcesji państwa polskiego do Unii Europejskiej. Wówczas

¹⁸ E. Garczarek, *Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem dla działów księgowości w jednostkach samorządowych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 6-7.

¹⁹ E. Dunał, *Standardy kontroli zarządczej a nowa jakość pracy w samorządach województw*, w red. Gumińska B., Marchewka-Bartkowiak K., Szela B., *Audyty*., ... op. cit., s. 40.

został nałożony obowiązek ustanowienia odpowiedniego systemu zarządzania finansami publicznymi i efektywnego poziomu ich zabezpieczenia przed nadużyciami i nieprawidłowościami zgodnie z wymogami Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

W celu zreformowania finansów publicznych opracowano rozwiązania zarządcze zamieszczone w ustawie o finansach publicznych. Wprowadzono do sektora finansów publicznych pojęcie kontroli zarządczej. Przedmiotowa kontrola miała przyczynić się do:

- realizacji celów jednostek administracji rządowej w sposób skuteczny, efektywny oraz zgodny z prawem;
- wykonywania obowiązków zgodnie z obowiązującymi zasadami etycznymi, mając na uwadze prawidłowe zabezpieczanie posiadanych zasobów;
- zagwarantowania efektywnego skutecznego przepływu informacji wewnątrz i na zewnątrz jednostki;
- zapewnienia identyfikacji, analizy, oceny ryzyka zagrażającego realizacji celów jednostki, a także określenia działań zapobiegających jego materializacji;
- stałego monitorowania wykonywania zadań w celu zapewnienia wiarygodności sprawozdań.

Badania przeprowadzone przy zastosowaniu naukowej metody analizy pozwoliły na identyfikację licznych problemów dotyczących kontroli zarządczej w polskiej administracji rządowej.

Zamieszczone w dysertacji badania oraz analiza literatury przedmiotu pozwoliły na ustosunkowanie się do stawianych we wstępie problemów naukowych, celów pracy i weryfikację hipotez. Jednocześnie pojawiły się nowe zagadnienia, które warto podjąć w dalszych etapach badawczych. Problematyka z obszaru kontroli zarządczej w celu zwiększenia skuteczności działania organizacji jest niezwykle szeroka i wielowątkowa, a wyniki interesujące pod kątem naukowym i praktycznym.

Podjęty temat badawczy wymagał analizy dorobku literaturowego dotyczącego kontroli zarządczej, a następnie analizy przyjętych rozwiązań w zakresie jej funkcjonowania oraz oceny kluczowych elementów. W pracy zwrócono także uwagę na funkcję audytu wewnętrznego w ocenie kontroli zarządczej oraz jego rolę zapewniającą i doradczą związaną z doskonaleniem skuteczności efektywności działania jednostek administracji rządowej przy jednoczesnym zapewnieniu legalności, przepływu informacji, ochrony zasobów, zarządzania ryzykiem, przestrzegania wartości etycznych. Powyższe oznacza, że w dysertacji przeważa nurt poznawczy.

Inspiracją do podjęcia badań w zakresie kontroli zarządczej w administracji rządowej były względy natury poznawczej w zakresie doskonalenia, poprawy skuteczności kontroli zarządczej, a także brak systemowych rozwiązań związanych z wdrożoną kontrolą zarządczą. Powyższe

pozwała na nadanie rozprawie doktorskiej aplikacyjnego charakteru. Wyniki przeprowadzonej analizy literatury przedmiotu oraz badań empirycznych pozwoliły na sformułowanie odpowiedzi na główny problem badawczy oraz szczegółowe pytania badawcze dotyczące potrzeby nowych rozwiązań z wykorzystaniem naukowej metody analizy dotyczących obecnego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej.

Cel główny dysertacji został osiągnięty. Opracowano model kontroli zarządczej z możliwością jego implementacji w administracji rządowej, głównie w ministerstwach. Kluczową rolę w modelu odgrywa integracja wieloletnich i rocznych systemów planistyczno-sprawozdawczych; zachowanie spójności planowanych i rozliczanych celów / zadań pomiędzy organem centralnym, a jednostkami podległymi / nadzorowanymi; powiązanie zarządzania ryzykiem i monitorowania z realizowanymi celami, zadaniami; ocena efektywności mechanizmów kontrolnych oraz realizowanych celów / zadań z zastosowaniem adekwatnych mierników.

Dla prawidłowego funkcjonowania przedmiotowego modelu kluczowe są działania oceniające, usprawniające oraz działania zarządcze, które przyczyniają się do identyfikacji uchybień, nieprawidłowości; funkcjonowania skutecznych mechanizmów kontrolnych służących im zapobieganiu oraz wdrażania adekwatnych działań naprawczych i udoskonalających.

Model ma charakter ogólny, umożliwiający aplikację poszczególnych rozwiązań. Zastosowanie modelu wymaga przeprowadzenia analizy funkcjonowania poszczególnych jednostek administracji rządowej. Rekomendowany model przyczyni się do skutecznego wdrożenia kontroli zarządczej oraz osiągania celów z zachowaniem legalności, efektywności oraz rozliczalności realizowanych działań.

W budowie modelu kontroli zarządczej zostały wykorzystane badania teoretyczne i empiryczne oraz systemowe podejście do zarządzania, systemowa koncepcja organizacji, koncepcja trzech linii obrony oraz macierz RACI.

Cele częściowe pracy zostały osiągnięte poprzez:

- identyfikację aktualnego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej.

Obecny model w polskiej administracji, zbliżony do kontroli wewnętrznej COSO, stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Podstawą funkcjonowania kontroli zarządczej jest środowisko wewnętrzne, złożone z rozwiązań, regulacji, powiązań i zachowań, które oddziałują na strukturę, styl działania, charakter jednostki. Kolejne elementy kontroli zarządczej dotyczą celów i zarządzania ryzykiem; mechanizmów kontroli wspomagających jednostkę w osiąganiu wyznaczonych celów; informacji i komunikacji. Ostatni element stanowi monitorowanie i ocena (w tym samoocena, audyt wewnętrzny, uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej);

- diagnozę funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji rządowej.

Kontrola zarządcza w administracji funkcjonuje w sposób nieskoordynowany, niespójny, przeformalizowany. Nie zostały spełnione oczekiwane rezultaty w zakresie poprawy jakości, skuteczności zarządzania, a także zagwarantowania efektywności mechanizmów kontroli zarządczej i rozliczalności. Występuje koncentracja na formalnych aspektach kontroli zarządczej. Zauważalna jest niewystarczająca świadomość kadry w zakresie kontroli zarządzającej. W bieżącym zarządzaniu w niewielkim stopniu wykorzystywane są dane, informacje opracowywane na potrzeby ww. kontroli. Obszerne dokumentowanie przeprowadzanych zadań w ramach kontroli zarządczej powoduje nadmierne zbiurokratyzowanie całego procesu i osłabienie jego skuteczności;

- opracowanie rozwiązań mających na celu usprawnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji rządowej.

Zaproponowane rozwiązania koncentrują się na systemie planowania i sprawozdawczości, realizacji celów i zadań w jednostce, systemowym podejściu do osiągania rezultatów, przejrzystym określeniu odpowiedzialności i rozliczalności. Szczególną uwagę poświęcono ocenie, prowadzeniu działań korygujących i usprawniających, a także doskonaleniu kontroli zarządczej. Wskazano na możliwość pomiaru funkcjonowania kontroli zarządczej w odniesieniu do jej elementów z zastosowaniem mierzalnych kryteriów oceny oraz określeniem poziomu ryzyka.

Pozytywnie zweryfikowano hipotezę główną: teoretyczny model kontroli zarządczej wymaga dedykowanego dostosowania do praktyki administracji rządowej. Obecny model kontroli zarządczej oparty jest na bardzo ogólnych założeniach i rozwiązaniach. Nie określono jasnych zasad organizacji kontroli zarządczej w jednostkach, gotowych wzorców do wykorzystania. W dysertacji wykazano istotne problemy i dysfunkcje w zastosowaniu aktualnego modelu (rozdziały 3, 4 i 5). Prawidłowe i skuteczne funkcjonowanie modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej wymaga zastosowania rozwiązań i wdrożenia usprawnień wykazanych w rozdziałach: 4 i 5 pracy.

Pozytywnie zweryfikowano także hipotezy pomocnicze. W szczególności należy wskazać na:

- naukową metodę analizy, która pozwoliła na pozytywną weryfikację hipotezy dotyczącej potrzeby opracowania nowych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej w administracji rządowej. W pracy przedstawiono działania usprawniające funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz kryteria oceny i doskonalenia ww. kontroli. W szczególności należy wymienić kompleksowe wdrożenie kontroli zarządczej w jednostkach; ukierunkowanie kontroli zarządczej na zwiększenie skuteczności, osiągania celów, rozliczalności; zastosowanie trzech linii obrony oraz pomiaru kontroli zarządczej; poprawę zaimplementowanych działań oceniających, usprawniających

oraz zarządczych; zwiększenie wiedzy w zakresie funkcjonowania kontroli i jej praktycznego zastosowania;

- analizę porównawczo-krytyczną, która pozwoliła na identyfikację i określenie dysfunkcji obecnego modelu kontroli zarządczej, pozytywnie weryfikując hipotezę, iż obecny model kontroli zarządczej, zbliżony do modelu COSO, wykazuje niedoskonałości. Wskazano na słabości modelu kontroli zarządczej w zakresie planowania i sprawozdawczości, stosowania mierników, identyfikacji i analizy ryzyka, sporządzania kompleksowych, wiarygodnych ocen i oświadczeń o funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Zidentyfikowano problemy związane z brakiem pełnego zrozumienia istoty kontroli zarządczej, a także rozwiązaniami organizacyjnymi pomiędzy organami centralnymi, a jednostkami nadzorowanymi / podległymi. Niedoskonałości dotyczą głównie następujących elementów kontroli zarządczej: cele i zarządzanie ryzykiem, informacja i komunikacja, monitorowania i ocena;
- wyniki badań teoretycznych i empirycznych, które przyczyniły się do identyfikacji działań oceniających, usprawniających oraz innych działań zarządczych mających zastosowanie w modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej oraz pozytywnej weryfikacji hipotezy o możliwości ich zastosowania w modelu kontroli zarządczej. Wśród ww. działań należy wskazać w szczególności audyt, kontrolę, samoocenę kontroli zarządczej, zarządzanie ryzykiem, oświadczenie o funkcjonowaniu ww. kontroli, planowanie i sprawozdawczość, w tym określanie mierników i rozliczanie ich wykonania.

Powyższe pozwoliło na opracowanie założeń koncepcyjnych do teoretycznego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej. Wykorzystanie naukowej metody analizy pozwoliło na identyfikację negatywnych zjawisk, uchybień i nieprawidłowości występujących w obecnym modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej, a także na wyznaczenie obszarów wymagających doskonalenia. Respondenci pozytywnie ocenili założenia autorskiego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej oraz propozycje usprawnień ww. kontroli.

Wynikiem przeprowadzonych w pracy badań, analiz i rozważań jest teoretyczny model kontroli zarządczej w administracji rządowej. Przedmiotowy model został opracowany z wykorzystaniem badań teoretycznych i empirycznych, systemowego podejścia do zarządzania, systemowej koncepcji organizacji, koncepcji trzech linii obrony oraz macierzy RACI. Kluczową rolę w modelu odgrywa integracja strategicznych i operacyjnych systemów planistyczno-sprawozdawczych; zachowanie spójności planowanych i rozliczanych celów / zadań pomiędzy organem centralnym, a jednostkami podległymi / nadzorowanymi; powiązanie zarządzania ryzykiem i monitorowania z realizowanymi celami, zadaniami; ocena efektywności mechanizmów kontrolnych oraz realizowanych celów / zadań z zastosowaniem adekwatnych mierników. Dla prawidłowego funkcjonowania modelu istotne są działania oceniające, usprawniające oraz działania zarządcze, które przyczyniają się do identyfikacji uchybień, nieprawidłowości;

funkcjonowania skutecznych mechanizmów kontrolnych służących im zapobieganiu oraz wdrażania adekwatnych działań naprawczych i udoskonalających.

Analiza zagadnień zamieszczonych w dysertacji oraz wyniki badań empirycznych przyczyniły się do sformułowania następujących wniosków dotyczących kontroli zarządczej w administracji rządowej:

- wskazane jest wdrożenie kontroli zarządczej w jednostce na poziomie strategicznym, zarządczym, koordynacyjnym, oceniającym oraz operacyjnym zgodnie z kluczowymi etapami wskazanymi w pracy;
- należy zastosować trzy linie obrony w jednostce, prowadzić ocenę kontroli zarządczej na poziomie wszystkich trzech linii;
- należy określić odpowiedzialności i rozliczalność z wykorzystaniem macierzy RACI (przypisanie uprawnień w zakresie odpowiedzialności, nadzoru, doradztwa, informowania w odniesieniu do ww. linii obrony);
- wskazane jest wzmocnienie rozliczalności i współodpowiedzialności za realizację zadań w zakresie kontroli zarządczej; stosować narzędzia pozwalające na większą rozliczalność działań w ramach kontroli zarządczej;
- wskazane jest wyznaczenie stanowiska / komórki odpowiedzialnej za realizację zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej oraz powołanie między-departamentalnego zespołu ds. kontroli zarządczej, zespołu ds. zarządzania ryzykiem;
- należy zastosować pomiaru kontroli zarządczej z zastosowaniem oceny ryzyk oraz kryteriów: skuteczność, efektywność, legalność, terminowość, adekwatność, rozliczalność, kompletność. Wskazane jest dokonywanie pomiaru w odniesieniu do elementów kontroli zarządczej: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontrolne, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena;
- występuje potrzeba stosowania następujących działań oceniających, usprawniających oraz zarządczych: kontrola, audyt, samoocena kontroli zarządczej, zarządzanie ryzykiem, oświadczenie o funkcjonowaniu ww. kontroli, planowanie i sprawozdawczość (w tym określanie mierników i rozliczanie ich wykonania);
- należy zwiększyć działań oceniające oraz mechanizmy kontroli w ramach systemu zarządzania. Realizacja działań audytowych i kontrolnych powinna być ukierunkowana na ocenę kontroli zarządczej, szczególności skutecznej i efektywnej realizacji zadań, rozliczalności, szacowania skutków finansowych wydawanych rekomendacji;

- należy zwiększyć koordynację działań pomiędzy instytucjonalną kontrolą wewnętrzną, a funkcją audytu wewnętrznego;
- występuje potrzeba ukierunkowania kontroli zarządczej na zwiększenie skuteczności realizacji zadań oraz osiągania celów. Należy wdrożyć system pomiaru celów i zadań, m.in. poprzez ustalenie mierników nakładu, produktu, rezultatu, oddziaływania / wpływu. Pomiar ogólnych wyników jednostki powinien uwzględniać, oprócz wymiaru ekonomicznego, także wymiar społeczny i środowiskowy;
- należy w większym stopniu powiązać kontrolę zarządczą z procesem planowania i sprawozdawczości w jednostce, w tym z budżetem zadaniowym. Wskazane jest powiązanie rocznych zadań, zamieszczonych w planach jednostek, z wydatkami realizowanymi w jednostce, a także opracowanie mierzalnych wskaźników określających poziom wykonania zadań oraz ponoszonych na nie wydatków;
- należy powiązać cele i zadania jednostek nadzorowanych i podległych z celami i zadaniami organów centralnych;
- wskazane jest zaangażowanie jednostek nadzorowanych / podległych w realizację istotnych elementów i zadań w systemie kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem, przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej, sporządzania rocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, planowania rocznych celów i zadań do realizacji, określania mierników realizacji zadań. Istotne jest zachowanie spójności pomiędzy ww. zadaniami realizowanymi przez resort, a jednostki nadzorowane / podległe;
- należy „odformalizować” kontrolę zarządczą poprzez odejście od wypełniania szeregu tabel i formularzy. Wskazana jest implementacja praktycznych rozwiązań w ww. zakresie;
- należy zwiększyć świadomość w zakresie odpowiedzialności za kontrolę zarządczą w administracji rządowej w szczególności wśród kadry zarządzającej oraz użyteczności ww. kontroli w planowaniu, realizacji, nadzorowaniu i dokumentowaniu zadań;
- wskazane jest usprawnienie komunikacji i wymiany dobrych praktyk dot. kontroli zarządczej, które zostały wypracowane i są stosowane w administracji rządowej;
- należy dążyć do informatyzacji procesu kontroli zarządczej; opracować i wdrożyć wspólne dla administracji rządowej narzędzie informatyczne ułatwiające zarządzanie i prowadzenie procesów kontroli zarządczej.

Praca doktorska jest odpowiedzią na zapotrzebowanie administracji rządowej na naukowe rozwiązanie problemu skutecznego zarządzania. Praca ma charakter

interdyscyplinarny. Wykorzystanie podejścia systemowego oraz kontroli zarządczej wymaga wykorzystania dotychczasowego dorobku nauk o zarządzaniu, administracji, prawa i finansów publicznych. Interdyscyplinarny charakter pracy zwiększa wartość poznawczą pracy oraz znaczenie autorskiego modelu kontroli zarządczej w administracji rządowej. Teoretyczny model kontroli zarządczej ma charakter ogólny, umożliwia wdrożenie konkretnych rozwiązań. Wykorzystanie zamieszczonych w pracy rekomendacji powinno zostać poprzedzone analizą funkcjonowania danej jednostki.

W przeprowadzanych badaniach wystąpiły ograniczenia dotyczące przeprowadzania badań w określonym czasie. Kontrola zarządcza w jednostkach administracji rządowej podlega ciągłym zmianom. W szczególności sytuacja taka ma miejsce w przypadku łączenia / dzielenia jednostek i tym samym zmiany usytuowania działów administracji rządowej. Oznacza to, że od czasu przeprowadzenia badania mogły wystąpić modyfikacje ww. kontroli, które nie są odzwierciedlone w badaniach. W celu zniwelowania ww. ograniczenia przeprowadzony został drugi etap badania. Jednocześnie analiza literatury przedmiotu wykazała, że zmiany kontroli zarządczej w administracji rządowej nie przebiegają w sposób dynamiczny.

Poruszana w pracy problematyka skuteczności zarządzania w administracji rządowej nie wyczerpuje wszystkich zagadnień. Wskazana byłaby kontynuacja badań w zakresie inicjatyw legislacyjnych podejmowanych w celu zmiany, doskonalenia dotychczasowych zasad kontroli zarządczej w administracji rządowej, a także przeszkód które spowodowały, że od wielu lat ww. zmiany nie zostały przeprowadzone. Interesujące byłyby także badania dotyczące wpływu funkcjonowania kontroli zarządczej na kulturę organizacyjną jednostek.

Z punktu widzenia celów dysertacji podjęte badania dają wyczerpujące odpowiedzi na pytania, hipotezy. Implementacja zaprezentowanego modelu kontroli zarządczej powinna przełożyć się na prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej w administracji rządowej oraz zwiększyć skuteczność zarządzania. Podjęta tematyka otwiera drogę do dalszych badań naukowych dotyczących praktycznych aspektów zastosowania funkcji zapewniającej i doradczej audytu wewnętrznego w doskonaleniu kontroli zarządczej. Powyższe powinno przyczynić się do osiągnięcia celów przez jednostki administracji rządowej z zachowaniem skuteczności, efektywności, rozliczalności realizowanych zadań, adekwatnej ochrony zasobów oraz zarządzania ryzykiem.

VII. BIBLIOGRAFIA WYKORZYSTANA W PRACY

1. Aczel A. D., *Statystyka w zarządzaniu*, PWN, Warszawa 2000.
2. Adamek-Hyska D., *Odpowiedzialność kierownika jednostki i głównego księgowego za funkcjonowanie kontroli zarządczej*, w: D. Adamek-Hyska, T. Lis, A. Szewieczek, M. Tatoj, K. Tkocz-Wolny, *Analiza i ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo UE w Katowicach, Katowice 2015.
3. Anthony R. N., Dearden J., Vancil R. F., *Management Control System: Cases and Readings*, Irwin, Homewood 1965.
4. Arrow J. K., *Essays in the Theory of Risk Bearing*, Markham, Chicago 1979.
5. Aseova D., Stephen J., Bailey J.S., McCann C. *Public Sector Risk Managers and Spending Cuts: Mitigating Risks*, Journal of Risk Research, No. 18, vol. 5, 2015.
6. Babuńska E.W., *Koncepcja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, w red. Winiarska K., *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 699, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2011.
7. Bennet P., Calman K., Curtis S., Fischbacher-Smith D., *Risk Communication and Public Health*, Oxford University Press, Oxford 2010.
8. Bober J., *Analiza instytucjonalna gminy z oceną realizacji standardów kontroli zarządczej. Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, 2015.
9. Bovens M., *The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organisations*, Cambridge University Press, Cambridge 1998.
10. Brown L., Osborne P.S., *Risk and Innovation: Towards a Framework for Risk Governance in Public Services*, Public Management Review, vol. 15, Iss. 2, 2013.
11. Bułajewski S., *Administracja niezespólna*, w red. Chmaj M., *Administracja rządowa w Polsce*, Difin S.A., Warszawa 2012.
12. Bułajewski S., *Administracja zespólna w województwie i powiecie*, w red. Chmaj M., *Administracja rządowa w Polsce*, Difin S.A., Warszawa 2012.
13. Caffray A. T., *Controlling Indirect Cost: a Management Control System*, Drexel Institute of Technology, Philadelphia 1970.
14. Centralne Biuro Antykorupcyjne, *Poradnik antykorupcyjny dla urzędników*, Warszawa 2012 r., Poradnik 31.10.2012.indd (antykorupcja.gov.pl); data dostępu 1 lutego 2020 r.
15. Centralne Biuro Antykorupcyjne, *Wytyczne antykorupcyjne dla administracji publicznej w zakresie jednolitych rozwiązań instytucjonalnych oraz zasad postępowania dla urzędników i osób należących do grupy PTEF*, 9 grudnia 2020 r., CBA wyznacza standardy dla urzędników i PTEF - Aktualności - CENTRALNE BIURO ANTYKORUPCYJNE, data dostępu: 10 grudnia 2021 r.
16. Chabrak N., Craig R., Daidj N., *Financialisation and the employee suicide crisis at France Telecom*, Journal of Business Ethics, 139 (3), 2016.
17. Chałubińska-Jentkiewicz K., Nowikowska M. (red.), *Ustawa o kontroli w administracji rządowej. Komentarz*, C. H. Beck, Warszawa 2021, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
18. Chegri M., Rigalma H., Torra M., *Management Control System in the Context of SMEs*, Modern Management Review, vol. 26, nr 3, 2021.
19. Chen A.Ch., Bozeman B., *Organizational Risk Aversion: Comparing the Public and Non-Profit*, Public Management Review, vol. 15, Iss. 2, 2012.
20. Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w Polsce – rozwój instytucji po akcesji do Unii Europejskiej*, w red. Kuc B.R., Smolak L., *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2004.
21. Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w Polsce – rozwój instytucji po akcesji do Unii Europejskiej*, w red. Kuc B.R., Smolak L., *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2004.

22. Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, Kontrola Państwowa 2010, nr 1 (330).
23. Chowaniec M. A., *Controlling jako narzędzie zarządzania na przykładzie wybranego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej*, Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Zarządzanie, 2, 2018.
24. Chrisidu-Budnik A., Korczak J., Pakuła A., Superna J., *Nauka organizacji i zarządzania*, Kolonia Limited 2005.
25. Ciak J., Bednarek P., *Audyt efektywnościowy czy audyt wykonania zadań w jednostkach sektora finansów publicznych – przegląd literatury krajowej i zagranicznej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 65 (2) 2001.
26. Ciak J., Voss G., *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, Studia Prawno-Ekonomiczne, Łódź, 104, 2017.
27. COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, AICPA 1992.
28. COSO, *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa*, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, Warszawa 2008, s. 89. K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2005.
29. COSO, *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa – COSO II*, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, Warszawa 2007.
30. Cuguro-Escofet N., Rosanas J. M., *The ethic of metrics: Overcoming the dysfunctional effects of performance measurements through justice*, Journal of Business Ethics, 140 (4) 2017.
31. Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2005.
32. Czyżyk M., *Audyt i kontrola funduszy strukturalnych w Polsce w latach 2007-2013*, w red. Gumińska B., Marchewka-Bartkowiak K., Szelać B., *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza. Studium przypadku*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2012.
33. Ćwiąkała-Małyś A., Durbajło-Mrowiec M., Długozima M., *Harmonisation and Improvement of Management Control and Internal Audit of Public Finances' Sector in Poland*, European Research Studies, supl. Special Issue 3, Anixis Tom 23, 2020.
34. Dąbrowski M., *Konstytucyjna zasada decentralizacji administracji publicznej a administracja rządowa*, w red. Chmaj M., *Administracja rządowa w Polsce*, Difin S.A., Warszawa 2012.
35. Debata NIK, 2013, *Sukcesy i porażki kontroli zarządczej*, www.nik.gov.pl, data dostępu: 2.05.2016 r.
36. Deming R. H., *Characteristics of an Effective Management Control System in an Industrial Organization*, Harvard University, Boston 1968.
37. Dobrowolski Z., *Prolegomena Epistemologii oraz Metodologii Kontroli Zarządczej*, Monografie i Studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków, Instytut Spraw Publicznych, Uniwersytet Jagielloński, 2017.
38. Dobrowolski Z., *The supreme audit institutions readiness to uncertainty*. Entrepreneurship and Sustainability Issues 8 (1), 2020.
39. Domańska J., *Ocena wdrożenia systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Złocie*, w red. Gumińska B., Marchewka-Bartkowiak K., Szelać B., *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza. Studium przypadku*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2012.
40. Dorozik L., Dziedziczak I., *Kontrola zarządcza w zarządzaniu biznesem*, Handel Wewnętrzny, Warszawa, 369 (II), 2017.
41. Drennan L., McConnell A., *Risk and Crisis Management in the Public Sector*, Routledge, London 2007.
42. Drozdowski R., Józwiak M., Wiktorowska U., Walczak P., *Nowa ustawa o finansach publicznych. Poradnik dla samorządów*, Municipium S.A., Warszawa 2009.
43. Drucker P., *Managing for Results: Economic Tasks and Risk-taking Decisions*, Heinemann, London 1964.
44. Drucker P., *Zarządzanie w XXI wieku*, Muza S.A., Warszawa 2012.

45. Dunal E., *Standardy kontroli zarządczej a nowa jakość pracy w samorządach województw*, w red. Gumińska B., Marchewka-Bartkowiak K., Szelaąg B., *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza. Studium przypadku*, CeDeWu Sp.z o.o., Warszawa 2012.
46. Duncan R. B., *Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty*, Administrative Science Quarterly, Vol. 17, nr 3, 1972.
47. Eastburn R. W, Sharland A., *Risk Management and managerial mindset*, Journal of Risk Finance, 18, 2017.
48. Eilon S., *Management Control*, Macmillan, London 1971.
49. Emerling I., *Rola audytu w zarządzaniu jednostką – aspekt praktyczny*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, (240) 2015.
50. European Commission, *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2014, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f5d1aca3-f349-11e6-8a35-01aa75ed71a1>, data dostępu: 4 lipca 2020 r.
51. Europejski kodeks dobrej praktyki administracyjnej, <http://www.ombudsman.europa.eu/pl/resources/code.faces>, data dostępu 1 lutego 2020 r.
52. Fayol H., *General and Industrial Management*, Pitman Publishing, New York, 1949.
53. Fight A., *Measurement and Internal Audit*, Capstone Publishing, Oxford 2002.
54. Filek J., *Rola etyki w działalności samorządowej*, w red. J. Filek, *Etyczne aspekty działalności samorządu terytorialnego. Poradnik dla samorządów*, Wyd. Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej w Krakowie; Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Kraków 2004.
55. Filipiak B., *Audyt wewnętrzny jako podstawa kontroli i racjonalizacji gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, w: red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lubin 2007.
56. Filipiak B., *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywistyczne*, Difin, Warszawa 2011.
57. Flemig S., Osborne S., Kinder T., *Risky Bussiness – Reconceptualizing Risk and Innovation in Public Services*, Public Money & Management”.
58. Fleszer D., *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – wybrane elementy*, Roczniki Administracji i Prawa, (XVIII(2)), 2018.
59. Franceschini F., Galetto M., Maisano D., *Management by Measurement. Designing Key Indicators and Performance Measurement Sytstems*, Springer, Berlin 2007.
60. Frysztak M., Nowak-Far A., w: (red.) W. Misiąg, *Ustawa o finansach publicznych, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 2017.
61. Garczarek E., *Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem dla działów księgowości w jednostkach samorządowych*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2012.
62. Gawłowski R., Makowski K., *Organizacja i zarządzanie w administracji publicznej*, C.H.Beck, Warszawa 2022, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
63. Gleim I. N., *Powtórzenie do egzaminu CIA. Rola audytu wewnętrznego w zakresie ładu organizacyjnego, ryzyka i kontroli*, Wydawca Ernst & Young Academy of Bissiness Sp. z o.o., Warszawa 2011.
64. Głodziński E., *Efektywność w zarządzaniu projektami: wymiary, koncepcje, zależności*, PWE, Warszawa, 2017.
65. Grambling A., Schneider A., *Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations*, w: Managerial Auditing Journal, Bradford, 33, 3, 2018.
66. Griffin R., *Podstawy zarządzania organizacjami*, przeł. M. Rusiński, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
67. Gumiński P. P., *Kontrola zarządcza w systemie oświaty – studium przypadku Zespołu Szkół w Debrznie*, w red. Gumińska B., Marchewka-Bartkowiak K., Szelaąg B., *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza. Studium przypadku*, CeDeWu Sp.z o.o., Warszawa 2012.
68. Gurtu A., Jestin J., *Supply Chain Risk Management*, Literature Review, Risk 9, 2021.
69. Guy P. B., *The future of Governing: Four Emerging Models*, University Press of Kansas, 1996.
70. Hausner J., *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008.

71. Hereźniak M., Florek M., Augustyn A., *On Measuring Place Brand Effectiveness – Between Theoretical Developments and Empirical Findings*, Economics & Sociology, Ternopil, 11 (2), 2018.
72. Hood C., Miller P., *Risk and Public Services*, ESRC Public Services Programme, Oxford 2009.
73. Hood Ch., *A Public Management for All Seasons?*, *Public Administration*, 1991, vol. 69, nr 1.
74. Ilyas S., Sustina D., Saudi M. H., *The role of control environment in developing internal control effectiveness and good corporate government*, Turkish Journal of Computer and Mathematics Education, Trabzon, 12, 8, 2021.
75. Instytut Audytorów Wewnętrznych, *CGAP. Dyplomowany Audytor Sektora Publicznego*, Wydanie drugie KSAP, Warszawa.
76. Instytut Audytorów Wewnętrznych, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, Standardy | Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, data dostępu: 8 maja 2021 r.
77. INTOSAI, *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. An introduction to internal control for managers in governmental organizations*, Wiedeń 2001, [intosai_gov_9120_e](http://www.intosai.gov.pl/9120_e) (issai.org); data dostępu: 1 lutego 2020 r.
78. INTOSAI, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Wiedeń, [intosai_gov_9100_e](http://www.intosai.gov.pl/9100_e) (issai.org), data dostępu: 29 lipca 2021 r.
79. IT Governance Institute, *COBIT 4.1*, <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/COBIT-4.1-Polish-version.pdf>, data dostępu: 6 sierpnia 2013 r.
80. Izdebski H., *Nowe kierunki zarządzania publicznego a współczesne kierunki myśli politycznoprawnej*, w: A. Bosacki, H. Izdebski, i inni (red. nauk.), *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i Europie*, Wydawnictwo Liber, Warszawa 2010.
81. Jasztal M., *Obszary funkcjonowania kontroli zarządczej*, w red. Winiarska K., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.
82. Jenkins S., Delbridge R., *Neonormative control and value discretion in interactive service work: a case study*, Research in the Sociology of Work 30, 2017.
83. Juchniewicz J., *Rada Ministrów i administracja rządowa*, w red. Z. Witkowski, D. Lis-Staranowicz, M. Serowaniec, *Polskie prawo konstytucyjne w obliczu wyzwań współczesności*, TNOiK, Toruń 2021.
84. Johnson R. A., *Management, Systems and Society. An Introduction*, Goodyear Pub. Co., Pacific Palisades, Calif., 1976.
85. Kaczmarek T., *Zarządzanie ryzykiem handlowym, finansowym, produkcyjnym dla praktyków*, Wydawnictwo ODDK, Warszawa 2002.
86. Kaczurak-Kozak M., *Organizacja kontroli zarządczej w urzędach gmin – analiza procedur i sposobu realizacji standardów*, w red. K. Winiarska, *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.
87. Kałużny S., Kałużna H., *Model kontroli i kontrolera w administracji publicznej*, II Konferencja nt. Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Departament Kontroli, Warszawa 2004.
88. Kałużny S., *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie*, Kwantum, Warszawa 1997.
89. Kamela-Sowińska A., *Audyt śledczy w jednostkach sektora finansów publicznych*, w Szczepankiewicz E.I., Kamela-Sowińska A., Żółtowski R., Klak J., Szyba A., Młynarczyk K., Witkowska M., Luma A., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny*, Warszawa 2015.
90. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Raport Polska 2030. Wyzwania rozwojowe*, Warszawa 2009.
91. Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo Prescom, Wrocław 2010.
92. Kieżun W., *Sprawne zarządzanie organizacjami*, SGH, Warszawa 1998.
93. Kisiel P.W., *Dualizm definicji i standardów audytu wewnętrznego*, w: I Konferencja nt. Kontrola i audyt administracji publicznej – stan i perspektywy, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Departament Kontroli, Warszawa 2003.

94. Kiziukiewicz T., Sawicki K., *Audyt systemu kontroli wewnętrznej*, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Centrum Doradztwa i informacji Difin sp. z o.o., Warszawa 2007.
95. Kiziukiewicz T., Sawicki K., *Audyt systemu kontroli zarządczej*, w: red. T. Kiziukiewicz, *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, Difin SA, Warszawa 2012.
96. Klages H., Löffler E., *New public management in Germany: the implementation process of the New Steering Model*, *International Review of Administration Sciences*, 1998, vol. 64.
97. Klimas M., *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa 2000.
98. Knedler K., Stasik M., *Audyt wewnętrzny w praktyce*, Polska Akademia Rachunkowości S.A., Warszawa 2007.
99. Kołodziej D., *Audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego - komórka wewnętrzna czy firma zewnętrzna?*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 5 (64), 2020.
100. Koo J. E., Eun S. K., *Internal control Personnel's experience, internal control weaknesses, and ESG rating*, w: *Sustainability*, Basel, 12 (20), 2020.
101. Korzeniowski P., *Centralna administracja rządowa*, w: red. Wieczorek I., Szymanek J., *Słownik pojęć w administracji publicznej*, Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego, Łódź 2018, s. 40-42.
102. Kosikowski C., „*Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*”, w: *Państwo i prawo*, Zeszyt nr 12 / 2009.
103. Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, PRESSCOM Sp. z o.o., Wrocław 2010.
104. Kowalczyk O., *Obszar kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w świetle planowanych zmian w ustawie o finansach publicznych*, *Studia Prawno-Ekonomiczne*, Łódź, 117, 2020.
105. de Koning R., *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, *Public Management Forum*, vol. 5 (1999) nr 5, (PDF) PIFC in the context of European Union Enlargement | Robert de Koning - Academia.edu, data dostępu: 1 lutego 2020 r.
106. Krzywda D., *Audyt finansowy w aspekcie międzynarodowych standardów rachunkowości*, w: II Konferencja nt. Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Departament Kontroli, Warszawa 2004.
107. Kuc B. R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009.
108. Kuc B.R., *Kontrola menedżerska. Przelamywanie barier*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2001.
109. Kucharska-Fiałkowska M., *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Procedury, wzory dokumentów, praktyczne przykłady*, Wiedza i Praktyka sp. z o.o., Warszawa 2016.
110. Kulesza M., Sześciło D., *Polityka administracyjna i zarządzanie publiczne*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.
111. Kumpiałowska A., *Jak przygotować jednostkę do wdrożenia systemu kontroli zarządczej*, w: red. E. Sławińska-Tomtała, *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
112. Kulesza M., Niziołek M., *Etyka służby publicznej*, Wyd. Wolters Kluwer Polska Sp. z o. o., Warszawa 2010.
113. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
114. La LOLF: *Un nouveau cadre budgetaire pour reformer L-Etat*, red.F. Mordacq, L.G.D.J, Paris 2006.
115. Larner R. J., *Management Control and the Large Corporation*, Dunellen, New York 1971.
116. Lewis R. B., *Management Control Techniques for Improving Profits*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey 1962.
117. Linder S., Leca B., Zicari A., Casarin V., *Designing Ethical Management Control: Overcoming the Harmful Effect of Management Control Systems on Job-Related Stress*, *Journal of Business Ethics*, 172 (4) 2021.
118. Lipowicz I., *Samorząd terytorialny a administracja rządowa – administrowanie w warunkach niepewności*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 4, 2020.

119. Litten S., *COSO's Internal Control Framework and ESG*, Strategic Finance, Montvale, 104 (5) 2022.
120. Lubińska T., Strąk T., Lozano-Platonoff A., Będzieszak M., Godek M., *Budżet zadaniowy w Polsce – istota, struktura, metodyka*, w: *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009.
121. Majchrzak I., *Samoocena kontroli zarządczej a oświadczenie o stanie kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 621, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 30, 2012.
122. Maur S., *La LOLF est-elle bon moyen d'évaluer les politiques publiques?*, Actualité Juridique – Droit Administratif (AJDA) 2008, nr 25.
123. Marzec M., *Znaczenie instrumentów rachunkowości wspomagających zarządzanie strategiczne w sektorze publicznym*, Zarządzanie Publiczne, Kraków, 4 (40) 2017.
124. Mazurek A., Knedler K., *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Wydawca HANDIKAP, Warszawa 2010.
125. McCabe D., Ciuk S., Gilbert M., *'This is the End'? An Ethnographic Study of Management Control and a New Management Initiative*, Work, Employment and Society, Vol. 36 (3) 2022.
126. Merchant K. A., Van der Stede W. A., *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 2nd edition, Prentice Hall, Harlow 2003.
127. Merchant K. A., White L. F., *Linking the ethics and management control literatures*, Advances in Management Accounting, 28 (1) 2017.
128. McDavid J., Harwathorn L., *Program Evaluation & Performance Measurement – An Introduction to Practice*, SAGE Publications, Thousand Oaks–London–New Delhi. McDavid, Harwathorn 2006.
129. Mielcarz A., *Modernizacja budżetowania zadaniowego (GPRAMA) jako działanie podejmowane przez administrację prezydenta Obamy w celu racjonalizacji finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych*, w red. B. Woźniak, M. Postuła, *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, CeDeWu.pl, Warszawa 2012.
130. *Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej 200 – Cele i ogólne zasady badania sprawozdań finansowych*, w: *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2001*, IFAC, SKwP, Warszawa 2001.
131. Mikos-Sitek A. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, C.H.Beck, 2022, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
132. Ministerstwo Finansów, *Analiza wystąpień pokontrolnych Najwyższej Izby Kontroli dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej*, Warszawa 2012 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_06_analiza_wystapien_nik.pdf, data dostępu: 19 maj 2013 r.
133. Ministerstwo Finansów, *Audyt efektywnościowy. Metodyka*, Metodyka_01 12 2008 (mf.gov.pl), data dostępu: 8 maja 2021 r.
134. Ministerstwo Finansów, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Warszawa 2012, http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow/-/asset_publisher/51Az/content/%E2%80%9Eaudyt-wewnetrny-i-kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym%E2%80%9D-sprawozdanie-za-2011rok?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fsprawozdania-ministerstwa-finansow%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_51Az%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_51Az_, data dostępu: 18 maj 2013 r.
135. Ministerstwo Finansów, *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora publicznych. Raport na podstawie danych za 2019 rok*, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, Warszawa 2020, *Raport_benchmarking_audytu_wewnetrznego_za_2019_rok.pdf*, data dostępu: 18 czerwca 2021 r.
136. Ministerstwo Finansów, *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora publicznych. Raport na podstawie danych za 2020 rok*, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, Warszawa 2021, *Raport_benchmarking_audytu_wewnetrznego_za_2020_rok.pdf*, data dostępu: 18 czerwca 2021 r.

137. Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kryteria stanu faktycznego oraz sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów*, Warszawa, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/kryteria_oceny_ustalen_stanu_faktycznego_.pdf, data dostępu: 25 marca 2018 r.
138. Ministerstwo Finansów, *Dobre praktyki komitetów audytu w sektorze finansów publicznych*, Warszawa 2013, *Dobre praktyki - Komitety audytu w sektorze publicznym - Ministerstwo Finansów* (mf.gov.pl), data dostępu 6 marca 2021 r.
139. Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania, otoczenie*, Warszawa 2012, 2012 02 20_KOMPENDIUM_FINAL (mf.gov.pl), data dostępu: 10 lipca 2021 r.
140. Ministerstwo Finansów, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Departament Polityki Wydatkowej, Warszawa 2018, *get_file* (mf.gov.pl), data dostępu, 18 czerwca 2021 r.
141. Ministerstwo Finansów, *Podsumowanie informacji nt. regulacji i odpowiedzialności z zakresu kontroli zarządczej w ministerstwach*, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/analizy-oceny-publickacje>, data dostępu 9 lutego 2015 r.
142. Ministerstwo Finansów, *Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_08_publiczna_kontrola_wewnetrzna_w_ue.pdf, data dostępu: 29 lipca 2013 r.
143. Ministerstwo Finansów, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, *Ogólne wytyczne do systemów zarządzania i kontroli funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności*, załącznik do Ministerstwo Finansów, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, *Wytyczne do audytu zgodności systemów zarządzania i kontroli*, Warszawa 2007, materiały wewnętrzne Ministerstwa Finansów.
144. Ministerstwo Finansów, *Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli*, Departament Polityki Wydatkowej, Warszawa 2016. *Raport współpraca audytu i kontroli publikacja* (mf.gov.pl), data dostępu: 4 lipca 2020 r.
145. Ministerstwo Finansów, *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa 2003.
146. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Wytyczne w zakresie warunków certyfikacji oraz przygotowania prognoz wniosków o płatność do Komisji Europejskiej w Programach Operacyjnych w ramach Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia na lata 2007-2013*, Warszawa 2012, *Wytyczne w zakresie warunków certyfikacji* (polskawschodnia.gov.pl), data dostępu: 1 sierpnia 2021 r.
147. Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Departament Kontroli, *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2004.
148. Misiąg W. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, w: W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Komentarz. Wyd. 3, C.H.Beck, Warszawa 2019, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
149. Misiąg W., *Ustawa o finansach publicznych, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
150. Mockler R. J., *Reading in Management Control*, Appleton-Century-Crofts, New York, 1970.
151. Mormul K., *Risk Management in the Management Control System in Polish Local Government Units – Assumptions and Practice*, *Risks*, Bazylea, 9 (5), 2021.
152. Muller M., *'Brand-centred control' a study of internal branding and normative control*, *Organization Studies* 38 (7) 2017.
153. Myddelton D., *rachunkowość i decyzje finansowe*, PWE, Warszawa 1996.
154. Najwyższa Izba Kontroli, *Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej*, 2015, Wyszukiwarka wyników kontroli - strona 1 - Najwyższa Izba Kontroli, data dostępu: 25 kwietnia 2021 r.
155. Najwyższa Izba Kontroli, *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, 2012, Wyszukiwarka wyników kontroli - strona 1 - Najwyższa Izba Kontroli, data dostępu: 25 kwietnia 2021 r.

156. Najwyższa Izba Kontroli, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK 2005.
157. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej*, Wyszukiwarka wyników kontroli - strona 1 - Najwyższa Izba Kontroli, data dostępu: 25 kwietnia 2021 r.
158. Najwyższa Izba Kontroli, *Planowanie i monitorowanie wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych*, 2014 r.
159. Nolan Committee, *The Seven Principles of Public Life*, <http://www.archive.official-documents.co.uk/document/parlament/nolan.htm>, data dostępu: 1 marca 2012 r.
160. Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2009.
161. Ochmańska L., Jarząbek T., *Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w red. K. Winiarska, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.
162. OECD, *Governance in Transition. Public Management Reforms in OECD Countries*, OECD, Paris 1995.
163. OECD, *Principles of Corporate Governance, Organization of Economic Co-operation and Development*, OECD, Paris, 1999
164. Osborne D., Gaebler T., *Rządzić inaczej*, Media Rodzinne, Warszawa 2005.
165. Palus G., *Audyt wewnętrzny a ład akademicki – diagnoza uwarunkowań i zależności*, *Studia Prawno-Ekonomiczne*, Łódź, 108, 2018.
166. Patrzalek L., *Finanse samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
167. Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa – COSO II*, Warszawa 2007.
168. Otley D., *Management control and performance management: Whence and whither?*, *The British Accounting Review*, 35, 2003.
169. Pfiffner J. P., *Traditional Public Administration versus The New Public Management: Accountability versus Efficiency*, w: *Institutionenbildung in Regierung und Verwaltung: Festschrift für Klaus Koning*, A. Benz, H. Siedentopf, and K. P. Sommermann (red.), Duncker & Humbolt, Berlin 2004.
170. Piaszczyk A., *5 Years Standards of Management Control in Poland: Evaluation*, Wrocław, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, vol. 478, 2017.
171. Posłonka J., *Jak działania instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność?* http://www.iaa.org.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=1326:seminaryjne-posiedzenie-kolegium-najwyszej-izby-kontroli&catid=106:aktualnoci, data dostępu: 30 listopada 2012 r.
172. Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, *Kontrola Państwowa*, 2006, Nr 2.
173. Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2010.
174. Ouchi W.G., *Markets, Bureaucracies, and Clans*, w: *Administrative Science Quarterly*, Vol.25, Nr 1.
175. Robbins S.P., DeCenzo . D.A., *Podstawy zarządzania*, PWE, Warszawa 2012.
176. Rose T. G., Farr D. E., *Higher Management Control*, McGraw-Hill, New York 1957
177. Rozehnal P., Novak V., *Analysis of Processes Information Flows and Items as Additional Design Factor in COBIT Framework*, *Central European Business Review*, Prague, 10 (4) 2021.
178. Saunders E.J., *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo EDUKATOR, Częstochowa 2002, s. 36.
179. Saunders E. J., *Przedmowa*, w: COSO, *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa*, PIKW, Warszawa 2008.
180. Sawyer L. B., Dittenhofer M.A., Scheiner J.H., *Sawyer's Internal Auditing*, wyd. 5, IIA, Altamonte Springs, 2003.
181. Schiavo-Campo S., Tommasi D., *Managing Government Expenditure*, Sigma, Manila, 1999.
182. Seaman J., *A Beginner's Guide to Internal Controls*, *Government Finance Review*, Chicago, 38 (5) 30, 2022.

- 183.Siwoń M., *Kontrola zarządcza – Fakty i Mity*, w: Pismo Samorządowe „Wspólnota”, Zeszyt nr 21, Wydawnictwo Muniipicium, Warszawa 2010.
- 184.Skrzypek E., *Nowe zarządzanie publiczne – budżet zadaniowy*, w: A. Siedlecka (red.), *Budżet zadaniowy jako nowoczesne narzędzie zarządzania gospodarki rynkowej*, Wydawnictwo Państwowej Szkoły Wyższej, Biała Podlaska 2011.
- 185.Skoczylas W., Kulczyńska A., *Finansowanie rozwoju jednostki samorządu terytorialnego ze źródeł zewnętrznych jako zadanie doradcze audytu wewnętrznego*. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3(87), 1, 2017.
- 186.Sławińska-Tomtała E., *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Praktyczne wskazówki wdrożenia systemu*, wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- 187.Sołytk P., *Elementy kontroli zarządczej przedmiotem samooceny gospodarki finansowej samorządu terytorialnego*”, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Nr 521, 2018.
- 188.Sołytk P., *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2013.
- 189.Standards for Internal Control in the Government, GAO-14-704G, Standards For Internal Control In the Federal Government, data dostępu 5 sierpnia 2023.
- 190.Stasikowski R., *Pluralizm administracji publicznej*, C. H. Beck, Warszawa, 2019, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
- 191.Szczepankiewicz E. I., *Implementation of management control standards in local government entities (bodies)*. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 687, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 48, 2011.
- 192.Szczepankiewicz E. I., *Jakość audytu wewnętrznego a wartość dodana w jednostkach sektora finansów publicznych*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (3(87)), 1, 2017.
- 193.Szewieczek A., Tkocz-Wolny K., *Efektywność kontroli zarządczej w świetle oświadczeń kierowników samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84), 2016.
- 194.Szmulik B., Serafin S., Miaskowska K., *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2007.
- 195.Szymańska H., *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, w: red. Kiziukiewicz T., *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o.o, Warszawa 2007.
- 196.The Institute of Internal Auditors, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (theiia.org), data dostępu: 24 lipca 2021 r.
- 197.The Institute of Internal Auditors, The IIA's three lines model, three-lines-model-updated.pdf (theiia.org), data dostępu: 25 września 2021 r.
- 198.Tomaszewska M., *System kontroli zarządczej w JST. Praktyczne ujęcie. Dokumentacja. Wnioski*, C.H.Beck, Warszawa 2021, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
- 199.Tubek B., *Kontrola wewnętrzna jako instrument zarządzania w sektorze finansów publicznych – ważne choć wciąż niedocenione narzędzie doskonalenia procesów zarządczych*, *Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku. Nauki Ekonomiczne*, t. 35, 2022.
- 200.Turko M., *Znaczenie informacji i komunikacji w kontroli zarządczej*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio G. Ius*, vol. 69, nr 1, 2022.
- 201.Urbanowska-Sojkin E., *Zarządzanie ryzykiem wobec wyzwań z otoczenia*, w red. Kaleta A., Moszkowicz K., Sołoducho-Pelc L., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 366, Wrocław 2014.
- 202.Veen A., Barratt T., Goods C., *Platform-capital's 'app-etite' for control: a labour proces analysis of food-delivery work in Australia*, *Work, Employment and Society* 34 (3), 2020.
- 203.Vollmuth H. J., *Controlling. Planowanie, kontrolowanie, kierowanie*, Placet, Warszawa 2007.

204. Walczak P. (red.), *Dokumentacja wewnętrzna w jednostkach sektora finansów publicznych*, C.H.Beck, Warszawa 2021, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
205. Walczak P., *Kontrola zarządcza*, w: red. W. Lachiewicz, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2000.
206. Walczak P. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o., Warszawa 2021.
207. Walentynowicz P., *Nowy rodzaj kontroli: kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej, 8, 2010.
208. Waściński T., Sławińska J., *Audyt wewnętrzny wspomagający zarządzanie sektorem publicznym - główne problemy i propozycje usprawnień*, w: *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach*, Nr 97, 2013.
209. Winiarska K., *Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3(87), 1, 2017.
210. Winiarska K., *Kontrola finansowo-księgowa w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2001.
211. Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.
212. Winiarska K., Postuła M., *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych*, w red. K. Winiarska, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
213. Young C.P., Fone M., *Public Sector Risk Management*, Butterworth-Heinemann, Oxford 2001.
214. Zawicki M., *Nowe zarządzanie publiczne*, PWE, Warszawa 2011.
215. Zawłocki R., *Ryzyko odpowiedzialności karnej w działalności gospodarczej. Compliance*, C.H.Beck, Warszawa 2022, www.legalis.pl, data dostępu: 29 grudnia 2022 r.
216. Zieliński E., *Administracja rządowa i samorządowa w Polsce*, Wyższa Szkoła Administracyjno-Społeczna, Oficyna Wydawnicza ASPRA-JR, Warszawa 2013.
217. Zubik M., *Prawo konstytucyjne współczesnej Polski*, C.H.Beck, Warszawa 2022.
218. Zwolenik B., *Regulacje prawne kontroli wewnętrznej*, w red. K. Winiarska, *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, PWE, Warszawa 2010.
219. Żytyniec D. A., *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*, w: red. B. R. Kuc, L. Smolak, *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Kantor Wydawniczy ZAKAMCZYCE, Warszawa 2004.

Dokumenty i materiały źródłowe

1. Decyzja nr 204/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 31 grudnia 2021 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej – obrona narodowa oraz w Ministerstwie Obrony Narodowej (Dz.Urz.MON z 2021 r. poz. 287).
2. Kodeks postępowania administracyjnego z dnia 14 czerwca 1960 r. (Dz. U. Nr 30, poz. 168, z późn.zm).
3. Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 5, poz.23)
4. Komunikat Nr 2 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF, poz.28).
5. Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz.58).
6. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz.84).
7. Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11).
8. Komunikat Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 30 sierpnia 2021 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe (Dz. Urz. MFFiPR z 2021 r. poz. 128).

9. Komunikat Ministra Infrastruktury z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – transport, żegluga śródlądowa, gospodarka morska oraz gospodarka wodna (Dz. Urz. MI z 2021 r. poz. 55).
10. Komunikat Ministra Klimatu i Środowiska z dnia 23 lutego 2021 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – energia, klimat, środowisko (Dz. Urz. MKiŚ z 2021 r. poz. 20).
11. Komunikat Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – budownictwo, planowanie i zagospodarowanie przestrzenne oraz mieszkalnictwo i gospodarka (Dz.Urz.MRiT z 2022 poz. 52).
12. Komunikat nr 1 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 20 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – kultura fizyczna oraz turystyka (Dz.Urz.MSiT z 2022 poz. 23).
13. Komunikat Ministra Sprawiedliwości z dnia 25 lipca 2019 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz. Urz. MS.2019.160).
14. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).
15. PN-ISO/IEC 17799 *Technika informatyczna. Techniki bezpieczeństwa. Praktyczne zasady zarządzania bezpieczeństwem informacji*, PKN Warszawa, 2007.
16. PN-ISO/IEC 27001 *Technika informatyczna. Techniki bezpieczeństwa. Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji. Wymagania*, PKN Warszawa, 2007.
17. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. Nr 187, poz.1254).
18. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015, poz.1480 z późn.zm.).
19. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238, poz. 1581).
20. Rozporządzenie Ministra Cyfryzacji z dnia 10 marca 2020 r. w sprawie szczegółowych warunków organizacyjnych i technicznych, które powinien spełniać system teleinformatyczny służący do uwierzytelniania użytkowników (Dz.U. z 2020, poz. 399).
21. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE. L Nr 119 str.1).
22. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz.U. z 2012, poz. 526, z późn. zm.).
23. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz.U.UE.L.06.210.25).
24. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, z późn.zm.).
25. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104, z późn.zm.).
26. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn.zm.).
27. Ustawa z dnia 15 lipca 2011 o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. Nr 185, poz. 1092, z późn.zm.).
28. Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2018 r., poz.1000, z późn.zm.).
29. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U z 2005, Nr 14, poz. 114, z późn.zm.).
30. Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz.U. z 2014 r., poz. 1195, z późn. zm.).
31. Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. Nr 227, poz. 1505, z późn.zm.).
32. Ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz. U. z 2007 r., Nr 89, poz. 590, z późn. zm.).

33. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (D.U. Nr 102, poz. 1116).
34. Zarządzenie Ministra Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 14 lipca 2020 r. w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Funduszy i Polityki Regionalnej (Dz.Urz.MFiPR z 2020 r. poz. 23).
35. Zarządzenie nr 2 Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej z dnia 3 września 2020 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej, w tym w zakresie zarządzania ryzykiem (Dz.Urz.MGiZS z 2020 r. poz. 31).
36. Zarządzenie nr 26 Ministra Infrastruktury z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie ustalenia opisu systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Infrastruktury Dz.Urz.MI z 2021 r. poz. 56).
37. Zarządzenie nr 3 Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z dnia 20 stycznia 2022 r. w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Rodziny i Polityki Społecznej oraz obowiązków jednostek podległych Ministrowi Rodziny i Polityki Społecznej lub przez niego nadzorowanych w ramach kontroli zarządczej (Dz.Urz.MRiPS z 2022 r. poz. 3).
38. Zarządzenie nr 34 Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 26 lipca 2022 r. w sprawie systemu kontroli zarządczej w ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi (Dz.Urz.MRiRW z 2022 r. poz. 45).
39. Zarządzenie nr 19 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 21 marca 2022 r. w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Sportu i Turystyki (Dz.Urz.MSiT z 2022 r. poz. 19).