



EKSPERT RADZI

Mariusz Wolski

Kontrola zarządcza w aspekcie zamówień publicznych

Pojęcie kontroli zarządczej

Termin „kontrola zarządcza” posiada definicję legalną zawartą w art. 68 ust. 1 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych – dalej u.f.p., który stanowi, że „**Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy**”.

Wydaje się, że takie rozumienie pojęcia kontroli zarządczej odpowiada bardziej definicji pojęcia zarządzania aniżeli kontroli. Kontrola *sensu stricto* będzie zatem jedynie elementem kontroli zarządczej. **Jak wskazano w Komunikacie nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 r.** w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. Ministra Finansów poz. 56) – dalej Komunikat nr 6, **elementami kontroli zarządczej są:**

a) środowisko wewnętrzne;

b) mechanizmy kontroli;

c) informacja i komunikacja;

d) monitorowanie i ocena;

e) zarządzanie ryzykiem.

Każdy z tych elementów jest równie istotny i powiązany z pozostałymi.

Cele kontroli zarządczej i ich odniesienie do problematyki udzielania zamówień publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego

Kwestia celów kontroli zarządczej została uregulowana w art. 68 ust. 2 u.f.p., gdzie wskazano, że „**Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:**

1. zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
2. skuteczności i efektywności działania;
3. wiarygodności sprawozdań;
4. ochrony zasobów;
5. przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
6. efektywności i skuteczności przepływu informacji;
7. zarządzania ryzykiem”.

Odnosząc ww. przepis do praktycznej działalności jednostek samorządu terytorialnego – dalej jst, w zakresie związanym z udzielaniem zamówień publicznych, należy stwierdzić, że **kontrola zarządcza ma służyć zapewnieniu:**

- a) **w przypadku celu z pkt 1** – takiego udzielania zamówień publicznych, aby następowało to na zasadach określonych w przepisach prawa oraz procedurach wewnętrznych obowiązujących w jst. Podstawowym aktem prawnym regulującym tę problematykę jest oczywiście ustawa z 29.01.2004 r. – Prawo zamówień publicznych – dalej p.z.p. W tym zakresie ważne są też procedury wewnętrzne jak regulaminy komisji przetargowych czy regulaminy udzielania zamówień, których wartość nie przekracza kwoty określonej w art. 4 pkt 8 p.z.p.;
- b) **w przypadku celu z pkt 2** – takiego udzielania zamówień publicznych, aby następowało to w sposób skuteczny i efektywny. Należałoby się zastanowić, kiedy ten zakres działalności jst będzie spełniał te wymogi. Jak wynika ze *Słownika języka polskiego* 1, określenie „skuteczny” oznacza „dający pożądane wyniki”. Pożądanym wynikiem przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia będzie sprawne wyłonienie wykonawcy, który daje rękojmię należytego wykonania udzielonego mu zamówienia. Natomiast przez określenie „efektywny” należy rozumieć „dający dobry wynik, wydajny” 2. Jak należy zatem rozumieć efektywne udzielanie zamówień publicznych? Jak wskazuje się w literaturze 3, „Jeśli mówimy o efektywnych zamówień publicznych, to powinniśmy mieć na myśli efektywność w rozumieniu ekonomicznym. (...) Właściwie prowadzone zamówienia publiczne to zamówienia efektywne ekonomicznie, zapewniające w toku sprawnej, szybkiej i otwartej na innowacje procedury najlepszy stosunek nakładów do efektów uzyskanych zamówień”;

- c) **w przypadku celu z pkt 3** – w tym zakresie przychodzi na myśl przede wszystkim obowiązek określony w art. 98 ust. 1 p.z.p., który stanowi, że „Zamawiający sporządza roczne sprawozdanie o udzielonych zamówieniach”. W tym miejscu należy podkreślić, że brak rzetelności sporządzonych przez jst sprawozdań o udzielonych zamówieniach publicznych jest zarzutem stosunkowo często formułowanym przez instytucje kontrolne. Wydaje się, że ich niewłaściwe sporządzanie wynika z nieodpowiedniego prowadzenia przez jst ewidencji udzielonych zamówień jako podstawy sporządzenia ww. sprawozdań. Często stosowanym przez jst rozwiązaniem jest tzw. rejestr zamówień publicznych. Choć prowadzenie tego dokumentu nie jest obowiązkowe, to wydaje się, że jego staranne opracowywanie może być właściwym sposobem służącym zapewnieniu rzetelności ww. sprawozdań. Jednostka winna określić zasady ewidencji udzielonych zamówień publicznych;
-
- d) **w przypadku celu z pkt 4** – kontrola zarządcza w aspekcie ochrony zasobów na etapie prowadzonego postępowania o udzielenie zamówienia będzie miała szczególne znaczenie w kontekście zapewnienia poufności ofert wykonawców do czasu ich otwarcia, jak i przede wszystkim przestrzegania zakazu ujawnienia tajemnicy przedsiębiorstwa, którego naruszenie może skutkować odpowiedzialnością karną, stosownie do art. 23 ustawy z 16.04.1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji;
-
- e) **w przypadku celu z pkt 5** – w wielu jst opracowano i przyjęto do stosowania kodeksy etyczne pracowników samorządowych, które określają podstawowe zasady i wartości etyczne, które winny być przestrzegane. Cel kontroli zarządczej nie zostaje jednak spełniony poprzez samo utworzenie takich dokumentów. Konieczne jest podjęcie działań, które zapewnią stosowanie postanowień takich kodeksów w praktyce. Z punktu widzenia problematyki udzielania zamówień publicznych, choć nie tylko, bardzo ważnymi wartościami etycznymi są praworządność, uczciwość, rzetelność oraz bezstronność. Większość wartości etycznych, których przestrzeganie przez pracowników zapewni prawidłowe udzielanie zamówień, znalazło swoje odzwierciedlenie wśród zasad udzielania zamówień, o których mowa w przepisach rozdziału 2 działu I Prawa zamówień publicznych;
-
- f) **w przypadku celu z pkt 6** – jak podkreśla się w literaturze 4, „funkcjonowanie efektywnego systemu informacyjnego jest jednym z warunków prawidłowego i efektywnego prowadzenia działalności przez jednostkę. Kierownictwo oraz pracownicy powinni otrzymywać w odpowiedniej formie i czasie właściwe i rzetelne informacje potrzebne im do wypełniania obowiązków”. Należy podkreślić, że efektywny i skuteczny przepływ informacji winien zostać zapewniony nie tylko w zakresie struktur wewnętrznych jednostki, lecz także jeśli chodzi o relacje z podmiotami zewnętrznymi. W kontekście problematyki udzielania zamówień publicznych zapewnienie odpowiedniego przepływu informacji będzie miało ogromne znaczenie zwłaszcza co do komunikacji pomiędzy zamawiającym, a wykonawcami;
-
- g) **w przypadku celu z pkt 7** – jak wskazano w Komunikacie nr 6, „Realizacja ustanowionych celów i zadań zawsze obciążona jest niepewnością, tj. ryzykiem. Ryzyko definiowane jest jako możliwość zaistnienia zdarzenia, które negatywnie wpłynie na osiągnięcie celów i zadań. (...) Zarządzanie ryzykiem to procedury i polityki oraz skoordynowane działania (...), które poprzez identyfikację i analizę ryzyka oraz określanie adekwatnych reakcji na ryzyko zwiększają prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań”. W powyższym dokumencie, jako jedno z ryzyk, wskazano ryzyko finansowe związane z udzielaniem zamówień publicznych.
-

Standardy określone dla poszczególnych elementów kontroli zarządczej w odniesieniu do zamówień publicznych udzielanych przez jst

Elementy kontroli zarządczej zostały już podane w części 1 niniejszego komentarza. Każdy z nich został dookreślony przez Ministra Finansów w Komunikacie nr 23 z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych – dalej Komunikat nr 23.

I tak dla środowiska wewnętrznego określono następujące **standardy**:

- a) **przestrzeganie wartości etycznych** – szczególną rolę w realizacji tego standardu odgrywają osoby sprawujące funkcje kierownicze. Jak wiadomo bowiem powszechnie, „przykład idzie z góry”. Jeśli pracownicy są świadomi, że kierownictwo nie toleruje zachowań nieetycznych, wykazują znaczną rozwagę w realizacji swoich obowiązków z obawy o nieuchronne konsekwencje dyscyplinarne czy prawne;
- b) **kompetencje zawodowe** – rozwój kompetencji zawodowych przez pracowników odpowiedzialnych za udzielanie zamówień publicznych jest niezwykle ważny z uwagi na trudności interpretacyjne, które wywołuje Prawo zamówień publicznych. Podyktowane jest to m.in. stosunkowo często zmieniającymi się przepisami tego aktu. Należy zwrócić uwagę, że reguły prawne kształtujące zasady udzielania zamówień publicznych cechuje interdyscyplinarność. Stąd też istnieje wyraźna potrzeba zapewnienia przez jst środków na kształcenie pracowników odpowiedzialnych za udzielanie zamówień publicznych;
- c) **struktura organizacyjna** – niezwykle ważną kwestią jest prawidłowe usytuowanie w strukturze organizacyjnej jednostki komórek odpowiedzialnych za zamówienia publiczne. Wydaje się, że korzystnym rozwiązaniem jest utworzenie wyspecjalizowanej komórki organizacyjnej (w mniejszych jednostkach – zatrudnienie pracownika) odpowiedzialnej za ww. materię. Udzielanie zamówień przez poszczególne komórki organizacyjne na swoje potrzeby wywołuje ogromne ryzyko nieprawidłowego stosowania Prawa zamówień publicznych (z uwagi na brak odpowiedniej wiedzy fachowej), w tym doprowadzenia do naruszenia art. 5b pkt 2 p.z.p.;
- d) **delegowanie uprawnień** – stosownie do art. 18 ust. 2 p.z.p. kierownik zamawiającego w celu ustanowienia odpowiedzialności innych osób za wykonanie pewnych czynności w zakresie przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia winien powierzyć im te czynności, a w przypadku czynności zastrzeżonych dla siebie – powierzyć je na piśmie. W praktyce działalności organów kontrolnych częstym powodem nieprawidłowości stwierdzanych po stronie jst jest niepowierzenie przez kierownika zamawiającego danych czynności pracownikom zamawiającego.

Innym elementem kontroli zarządczej jest tzw. **zarządzanie ryzykiem**. Efektywnemu zarządzaniu ryzykiem oraz ustaleniu hierarchii celów i zadań jednostki służy określenie misji danej jednostki. Jak wskazuje się w literaturze, „misją organizacji jest szczególny powód jej istnienia, wyróżniający się od wszystkich innych” 5. Odpowiedzi na pytanie o powód istnienia jst należy szukać w samorządowych ustawach ustrojowych, tj. przykładowo dla gmin – w ustawie z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym. Stąd też misją gminy będzie realizacja spraw publicznych o znaczeniu lokalnym poprzez zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty,

czyli mieszkańców gminy. Realizacja misji jednostki następuje poprzez realizację celów i zadań. Udzielanie zamówień publicznych należy traktować jako środki służące realizacji zadań jst, a w konsekwencji jej misji. W Komunikacie nr 23 zalecono, aby ocena realizacji celów i zadań uwzględniała kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności. Prawidłowo przeprowadzone postępowanie o udzielenie zamówienia i nabycie w jego wyniku dóbr służących realizacji danego celu i zadania zwiększa prawdopodobieństwo tego, że ocena danej sfery działalności jednostki będzie potwierdzać jej oszczędność, efektywność i skuteczność. Ważnym standardem dla tego elementu kontroli zarządczej jest identyfikacja ryzyka. Należy więc rozważyć, jakie ryzyka mogą wystąpić w procesie udzielania i wykonania zamówień publicznych. Mogą to być m.in.:

- a) błędne ustalenie wartości zamówienia skutkujące zastosowaniem niewłaściwej procedury;
- b) zastosowanie „niepodstawowego” trybu udzielenia zamówienia pomimo niezastnienia podstaw prawnych;
- c) wykluczenie wykonawcy z postępowania o udzielenie zamówienia pomimo niezastnienia ustawowych przesłanek;
- d) odrzucenie oferty najkorzystniejszej pomimo niezastnienia ustawowych przesłanek.

W tym miejscu należy podkreślić, że w Komunikacie nr 23 dla tego elementu kontroli zarządczej określono także następujące standardy:

- » **analiza ryzyka**, tj. określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków oraz określenie akceptowanego poziomu tego ryzyka – w przypadku ww. ryzyk w zakresie zamówień publicznych skutkami ich wystąpienia mogą być m.in. korekty finansowe (w przypadku projektów współfinansowanych ze środków unijnych), wybór oferty mniej korzystnej aniżeli ta, która została nieprawidłowo odrzucona, czy uiszczenie kosztów zastępstwa procesowego;
- » **reakcja na ryzyko** – określenie w stosunku do każdego istotnego ryzyka rodzaju reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie) oraz działań, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu. Znaczenie poszczególnych rodzajów reakcji zostało podane w Komunikacie nr 6 – jak wskazano w nim przykładowo wycofaniem się, tj. odejściem od działań, które wiążą się z ryzykiem, w zakresie zamówień publicznych udzielanych przez jst może być np. rezygnacja przez jednostkę z udzielania zamówień w trybach innych niż podstawowe.

Elementem kontroli zarządczej są również mechanizmy kontroli, które w treści Komunikatu nr 23 określono mianem odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyka. Określono dla nich następujące standardy:

- » **dokumentowanie systemu kontroli zarządczej**, przez co należy rozumieć wszystkie akty wewnętrzne wprowadzone w danej jednostce służące zorganizowaniu tej kontroli - tego typu aktami regulującymi procedurę udzielania zamówień publicznych w jst są przede wszystkim regulaminy udzielania zamówień publicznych czy regulaminy komisji przetargowych; akty te powinny być sformułowane precyzyjnie, w sposób niebudzący wątpliwości interpretacyjnych, pozwalający na jednoznaczne ustalenie osób odpowiedzialnych za dokonywanie poszczególnych czynności;

- » **sprawowanie nadzoru nad wykonywaniem zadań** w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji – istotne jest, aby w każdej instytucji wykonywanie zadań przez poszczególnych pracowników było weryfikowane (nadzorowane) przez przełożonych; zdolność przełożonych do sprawowania prawidłowego nadzoru uzależniona jest jednak od ich poziomu merytorycznego, który wymaga ciągłego rozwoju; uzasadnione jest więc, aby kierownictwo jst posiadało choćby podstawową wiedzę w zakresie problematyki udzielania zamówień publicznych;
- » **ciągłość działalności** – istotnym aspektem jest takie skonstruowanie struktury organizacyjnej jednostki, aby niezależnie od zaistniałych okoliczności, np. urlopów, chorób pracowników, jej działalność była kontynuowana na zbliżonym poziomie;
- » **ochrona zasobów** – jak już wskazano, kontrola zarządcza w aspekcie ochrony zasobów na etapie postępowania o udzielenie zamówienia będzie miała szczególne znaczenie w kontekście zapewnienia poufności ofert wykonawców do czasu ich otwarcia, jak i przestrzegania zakazu ujawnienia tajemnicy przedsiębiorstwa; należy zatem stworzyć odpowiednie procedury zapewniające bezpieczeństwo i poufność ww. informacji np. poprzez stosowanie sejfów do przechowywania dokumentów, chroniących przez dostępem do nich przez osoby niepowołane;
- » **mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych** – w dobie elektronicznej procesu udzielania zamówień publicznych ten standard odgrywać będzie niezwykle istotną rolę; sprowadza się on do wykształcenia mechanizmów (np. hasła dostępu, instalacji programów antywirusowych i zapór sieciowych) służących zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych, aby w sposób prawidłowy i niczym niezakłócony mogła przebiegać procedura.

Innym elementem kontroli zarządczej jest informacja i komunikacja. Jak wskazano w Komunikacie nr 23: „System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym”. Przykładowo ważne jest, aby pracownicy komórek organizacyjnych ds. zamówień publicznych w odpowiednim momencie uzyskiwali wiedzę o decyzjach kierownictwa co do potrzeby wszczęcia danego postępowania, aby mieli odpowiedni czas na właściwe przygotowanie niezbędnych dokumentów (np. specyfikacji istotnych warunków zamówienia). Wobec informacji i komunikacji określono następujące **standardy kontroli**:

- a) **bieżąca informacja** – standard ten, jak zresztą sama nazwa wskazuje, dotyczy odpowiedniej wymiany informacji w bieżącej działalności jednostki. Z punktu widzenia zamówień publicznych istotne jest przykładowo to, aby osoby odpowiedzialne za prowadzenie postępowań pozyskiwały sprawnie informacje o fakcie wniesienia przez wykonawców wniosków o wyjaśnienie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia czy środków ochrony prawnej, gdyż część czynności w takich sytuacjach musi być podjęta przez zamawiającego niezwłocznie;
- b) **komunikacja wewnętrzna** – sprowadza się do konieczności zapewnienia efektywnych mechanizmów przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jst;
- c) **komunikacja zewnętrzna** – dotyczy potrzeby zapewnienia efektywnego systemu wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi. Wydaje się, że z punktu widzenia specyfiki zamówień publicznych (konieczność podjęcia relacji z wykonawcami) jest to najistotniejszy standard. Komunikacja w postępowaniach o udzielenie zamówień publicznych odbywa się co do zasady przy użyciu środków komuni-

kacji elektronicznej (z wyjątkiem postępowań o udzielenie zamówień publicznych prowadzonych przez innych zamawiających niż centralny zamawiający, których wartość jest mniejsza od kwot określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 p.z.p., wszczętych i niezakończonych przed 1.01.2021 r.). Dobór środków komunikacji nie może prowadzić do ograniczenia konkurencji i musi zapewniać sprawność postępowania.

Ostatnim z elementów kontroli zarządczej jest monitorowanie i ocena. Określono dla niego następujące standardy:

- a) **monitorowanie systemu kontroli zarządczej** – polega na ustanowieniu rozwiązań, które umożliwią monitorowanie wdrożonych rozwiązań i dokonanie oceny ich efektywności, czyli tego czy udało się dzięki nim wyeliminować występowanie ryzyk. W zakresie zamówień publicznych należy przykładowo ustalić, czy w działalności jednostki po wprowadzeniu mechanizmów kontroli odnotowuje się nadal przypadki bezprawnego wykluczenia wykonawców z postępowania, a jeśli tak, to należy odnieść liczbę tych przypadków do liczby przypadków zaistniałych w okresie nefunkcjonowania tych mechanizmów;
- b) **samoocena** – przeprowadzenie procesu samooceny zalecane jest co najmniej raz w roku, i to zarówno przez osoby zarządzające, jak i pracowników jednostki. W tym zakresie pomocne jest skorzystanie z rozwiązań określonych w Komunikacie nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych. W powyższym Komunikacie wskazano, że jedną z najczęściej stosowanych metod przeprowadzania samooceny są ankiety, których przykłady zostały przedstawione w tym dokumencie;
- c) **audyt wewnętrzny** – dotyczy kwestii przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Jak wskazano w art. 272 ust. 1 u.f.p.: „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze”. W przypadku jst należy mieć na względzie także art. 274 ust. 3 u.f.p., który stanowi, że „Audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł”. Jednocześnie należy mieć na względzie, że „W przypadku, w którym nie zostaną przekroczone limity kwotowe określone w art. 274 ust. 2 i 3 u.f.p., (...) nie można z tego powodu przyjmować zakazu prowadzenia audytu. Przepis art. 274 u.f.p.2009 dopuszcza bowiem tzw. fakultatywny audyt wewnętrzny” 6;
- d) **uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej** – o stanie kontroli zarządczej będą świadczyć uzyskane wyniki przeprowadzenia monitorowania, samooceny oraz audytu wewnętrznego. Stosownie do art. 69 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p. „Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków: (...)
- wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego;
 - kierownika jednostki”.

Realizacja ww. procesów służy zatem ustaleniu przez osoby zarządzające jednostkami, czy ciążący na nich obowiązek, o którym mowa w ww. przepisie, jest wypełniany prawidłowo.

4. Uwagi końcowe

Kontrola zarządcza jest zagadnieniem niezwykle złożonym i trudnym w praktycznym stosowaniu. Trudności te ulegają zwiększeniu w zakresie zamówień publicznych, których udzielanie jest skomplikowane z uwagi na interdyscyplinarność regulacji, jak i ich stosunkowo częste zmiany. Prawidłowe skonstruowanie systemu kontroli zarządczej pozwala jednak na zapobieżenie występowaniu danego ryzyka, a co za tym idzie – jego negatywnym konsekwencjom. Pozostaje mieć nadzieję, że niniejszy komentarz choć trochę przybliżył omówione zagadnienie i pozwoli na sprawne stosowanie kontroli zarządczej w praktyce.



Autor

Mariusz Wolski - Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz Podyplomowych Studiów Prawa Zamówień Publicznych. Wieloletni praktyk prawa zamówień publicznych - jako sekretarz komisji przetargowej w miejskim zakładzie budżetowym oraz pracownik Instytucji Zarządzającej Regionalnym Programem Operacyjnym i w Regionalnej Izbie Obrachunkowej zdobywał doświadczenie zarówno po stronie zamawiającego jak i instytucji dokonujących kontroli prawidłowości przeprowadzenia postępowań o udzielenie zamówień. Ekspert w dziedzinie zamówień publicznych oraz szeroko pojętych finansów publicznych.

Źródło: Materiał pochodzi z LEX Administracja (komentarz praktyczny)

Stan prawny: Listopad 2019 r.

¹ Zob. <https://sjp.pwn.pl/> (dostęp: 12.08.2019 r.).

² Zob. <https://sjp.pwn.pl/> (dostęp: 12.08.2019 r.).

³ P. Nowicki, *Efektywne zamówienia publiczne jako rezultat nowego podejścia do zamówień publicznych*, Warszawa 2013, s. 9–10.

⁴ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompedium wiedzy*, Warszawa 2012, s. 61.

⁵ J.A.F. Stoner, A. Ehrlich, C. Wankel, *Kierowanie*, Warszawa 1994, s. 96.

⁶ *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019.

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
ul. Przyokopowa 33
01-208 Warszawa
PL-poczta@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.pl

Infolinia 801 04 45 45
22 535 88 00