

Ewaryst Kowalczyk

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0002-9927-0574

e.kowalczyk@wpa.uz.zgora.pl

Odpowiedzialność z tytułu wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle kontratypów dyscypliny finansów publicznych

Słowa kluczowe: wstępna kontrola finansowa, kontrola zarządcza, dyscyplina finansów publicznych, wyłączenie bezprawności, kontratypy

Streszczenie. Przedmiotem niniejszego opracowania jest odpowiedzialność za kontrolę w jednostkach sektora finansów publicznych. Rozważania skoncentrowano na dwóch rodzajach kontroli: wstępnej kontroli finansowej (określanej także jako kontrola finansowa *ex ante* czy wewnętrzna kontrola finansowa) oraz kontroli zarządczej, celem zaś podjętych analiz jest identyfikacja problematycznych aspektów zastosowania przesłanek wyłączenia bezprawności deliktów dyscypliny finansów publicznych związanych ze wskazanymi rodzajami kontroli oraz sformułowanie na tej kanwie propozycji zmian legislacyjnych. Ustalono, że do nieprawidłowości związanych z aktywnością kontrolną przewidziane w dyscyplinie finansów publicznych kontratypy mają niewielkie zastosowanie. Taka sytuacja prawna świadczy zapewne o żywym przez prawodawcę przeświadczeniu o potrzebie rygorystycznego określenia położenia prawnego osób wykonujących czynności kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej. Stwierdzono jednocześnie, że sposób odniesienia kontratypów do dziedziny obowiązków kontrolnych budzi szereg zastrzeżeń natury legislacyjnych. Związane są one z jednej strony z niekonsekwentnym zawężeniem zastosowania określonych wyłączeń bezprawności, z drugiej z daleko idącą nieczytelnością regulacji prawnej.

Responsibility for initial financial control and management control in units public finance sector in the light of countertypes of public finance discipline

Keywords: *ex ante* financial control, management control, public finance discipline, exclusion of unlawfulness, countertypes

Summary. The subject of this study is the responsibility for control in the public finance sector. The considerations are focused on two types of control: *ex ante* financial control and management control. The purpose of the analyzes was to describe the problems related to the countertypes of torts of public finance discipline concerning the neglect of control duties. The analysis of the issue of responsibility for the *ex ante* financial control and management control of public finance sector units indicates that countertypes are rarely applied to this type of irregularity. This legal situation proves the legislator's conviction about the need to rigorously define the legal position of persons performing financial control and management control activities. At the same time, the method of referring to the countertypes of control torts raises a number of objections of a legislative nature. Some of them are related to the inconsistent narrowing of the application of certain exclusions of unlawfulness. The others concern the far-reaching illegibility of the legal regulation.

1. Wprowadzenie

Problematyka kontroli jest tradycyjnie obecna w obszarze prawa finansów publicznych. W jej obrębie niebagatelne miejsce zajmują zagadnienia dotyczące dwóch rodzajów kontroli: wstępnej kontroli finansowej (określanej także jako kontrola finansowa *ex ante* czy wewnętrzna kontrola finansowa) oraz kontroli zarządczej. Przede wszystkim jednak odnotowania wymaga fakt, że określenie „wstępna kontrola finansowa” nie przynależy do słownika ustawy o finansach publicznych. Znajduje za to zastosowanie w literaturze¹. Oznacza ona w istocie wstępną kontrolę zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym kompletności oraz rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych przeprowadzaną w jednostkach sektora finansów publicznych. Instytucja ta została uregulowana w ustawie o finansach publicznych (dalej: FinPublU)² jako jeden z obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych. Zgodnie z przepisami główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych jest pracownikiem, któremu kierownik jednostki jest zobowiązany powierzyć obowiązki i odpowiedzialność w zakresie: a) prowadzenia rachunkowości jednostki, b) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, a także c) dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych³. Uszczegółowieniem zapisów w tym zakresie są postanowienia określające znaczenie podpisu głównego księgowego złożonego na dokumentach dotyczących operacji gospodarczej i finansowej. Zgodnie z nimi złożenie takiego podpisu, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, stanowi dowód dokonania wstępnej kontroli finansowej i oznacza, że główny księgowy nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem; nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji, a także stwierdza, że zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki⁴.

Zgoła odmiennie przedstawia się w regulacjach prawnych kontrola zarządcza. Termin ten jest pojęciem ustawowym, wprowadzonym do języka prawnego przez ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Z treści regulacji wynika, iż kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny

¹ E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018, s. 271.

² Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1634).

³ Art. 54 ust. 1 FinPublU.

⁴ Art. 54 ust. 3 FinPublU.

z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Z kolei celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności zgodności działalności jednostki 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 oraz zarządzania ryzykiem. Przepisy FinPublU podkreślają przy tym, iż kontrola zarządcza stanowi zespół mechanizmów wspierających zarządzanie gospodarką finansową jednostki nastawionych na osiąganie określonych celów⁵. Takie szerokie ujęcie pojęcia kontroli zarządczej zbliża ją do współczesnego ujęcia kontroli wewnętrznej w rozumieniu standardów międzynarodowych, w tym europejskich⁶. Wspólnym „rdzeniem” konstrukcji wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej jest ich odrębność wobec tradycyjnej kontroli pojmowanej jako sprawdzanie wykonanych już czynności pod kątem stawianych im wymogów. Zasadniczą metodą działania takiej kontroli jest porównywanie zaistniałego stanu faktycznego ze stanem wymaganym⁷. Tymczasem wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza odnoszą się zespołu działań, których celem jest zapobieganie nieprawidłowościom albo regulowanie i korygowanie czynności i procesów w celu osiągnięcia określonych rezultatów⁸. W efekcie oznacza to, że różnica pomiędzy tradycyjną kontrolą a analizowanymi rodzajami kontroli tkwi w zaangażowanych środkach i metodach ich wykorzystywania. Tradycyjna kontrola nastawiona jest na podejmowanie czynności inspekcyjnych (rewizyjnych, lustracyjnych) i reaguje na popełniony błąd (korygujący charakter kontroli). Natomiast wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza nastawione są na osiąganie określonych zamierzeń. Jak trafnie zauważa Bolesław R. Kuc, obecnie „prawda o przeszłości, której dostarcza(ła) kontrola wewnętrzna, wypierana jest przez identyfikację, szacowanie i zarządzanie ryzykiem, a więc [zarządzanie] zdarzeniami przyszłymi”⁹. Wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza urzeczywistniają więc hasło „zdążyć przed błędem”¹⁰.

⁵ Art. 69 FinPublU.

⁶ B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Warszawa 2009, s. 18 i nast.; A. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1, s. 138-149; M. Siwoń, *Pojęcia audytu i kontroli a działalność regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1-2, s. 103; J. Płoskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2, s. 3-28; A. Niewęgłowski, *Controlling w jednostkach administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1, s. 13-19; M. Siwoń, *Aplikacja międzynarodowych standardów wewnętrznej kontroli finansowej do polskiego systemu prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1, s. 169-175.

⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 137.

⁸ S. Kałużny, *Leksykon kontroli*, Warszawa 2002, s. 82.

⁹ B.R. Kuc, *op. cit.*, s. 19.

¹⁰ *Ibidem*, s. 9.

2. Wstępna kontrola finansowa oraz kontrola zarządcza jako przedmiot deliktów dyscypliny finansów publicznych

Problem prawidłowości wykonywania obowiązków w zakresie wstępnej kontroli finansowej znalazł swój wyraz na gruncie przepisów regulujących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z brzmieniem art. 18b ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹¹ (dalej: DycFinPublU) naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

- 1) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych;
- 2) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Sposób ujęcia w art. 18b DycFinPublU deliktu dyscypliny nawiązuje wprost do wycinka obowiązków głównego księgowego. Jednak przepisy dotyczące odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny nie wskazują na głównego księgowego jako osobę, która może być z tego tytułu obwiniona. Oznacza to, że zakres znamion rzeczowego deliktu jest podmiotowo szerszy niż zakres zastosowania art. 54 FinPublU. Tym samym odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny za niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej finansowej może dotyczyć nie tylko głównego księgowego, ale także innych osób, którym taki obowiązek powierzono. Specyfika określonego w art. 18b DycFinPublU naruszenia dyscypliny wyraża się jednak w jego zakresie przedmiotowym, który obejmuje niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli, ale jednocześnie odnosi się do rezultatu takich zaniedbań w postaci dokonania wydatku lub zaciągnięcia zobowiązania.

Z kolei kwestia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu kontroli zarządczej reguluje art. 18c DycFinPublU. Zgodnie z nim naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ na określone nieprawidłowości w jednostce. Wśród nich wymienić można m.in. uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego; dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki; niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki; udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach

¹¹ Dz.U. z 2021 r. poz. 289.

publicznych; zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego lub umowy ramowej z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania, terminu jej zawarcia; dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności.

Znamienne jest, że opis czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków z zakresu kontroli zarządczej wprost wskazuje na kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Wyklucza to możliwość przypisania odpowiedzialności z tego tytułu komukolwiek innemu.

3. Kontratypy w dyscyplinie finansów publicznych

DyscFinPubIU oraz inne ustawy¹² zawierają wiele regulacji wyłączających lub ograniczających odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Wśród nich wskazać można przepisy przewidujące wyłączenie dochodzenia odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny finansów publicznych, wyłączenie winy obwinionego, uchylenie karalności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych i wreszcie okoliczności wyłączające bezprawność naruszenia dyscypliny finansów publicznych, czyli kontratypy.

Istota kontratypu – podobnie jak w obszarze prawa karnego – sprowadza się w dyscyplinie finansów publicznych do wyłączenia bezprawności deliktu dyscypliny pomimo wypełnienia jego znamion przez sprawcę nieprawidłowości. Kontratyp nie ma więc bytu samoistnego i funkcjonuje w powiązaniu z określonym typem deliktu dyscypliny finansów publicznych¹³. Racją dla istnienia kontratypów deliktów jest kolizja dóbr i wynikająca z tego konieczność wskazania dobra wyłączającego bezprawność, a dalej uchylającego odpowiedzialność za naruszenie prawa.

¹² Na przykład regulacje kształtujące przesłanki wyłączające odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z COVID-19 zostały zawarte w regulacjach prawnych wchodzących w skład tzw. Tarczy Antykryzysowej, tj. w ustawie dnia 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374 z późn. zm.) oraz w ustawie z dnia 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2020 r., poz. 695) i w ustawie z dnia 3.04.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach wspierających realizację programów operacyjnych w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. z 2020 r., poz. 694).

¹³ W. Wolter, *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, „Państwo i Prawo” 1963, nr 10, s. 507; A. Zoll, *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu (zagadnienia ogólne)*, Warszawa 1982, s. 101, 128.

Zachowanie kontratypowe odnosi się więc do działań, które w sytuacjach typowych są nieprawidłowe i niepożądane, ale z uwagi na szczególne okoliczności wskazane w znamionach kontratypu zasługują na tolerancję, akceptację czy nawet aprobatę w porządku prawnym.

Wśród kontratypów wskazać można tytułem przykładu wyłączenie bezprawności związane z bagatelnością skutków finansowanych deliktu dyscypliny finansów publicznych oraz wyłączenie bezprawności związane z zawarciem ugody w sprawie spornej należności. W pierwszym przypadku nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone działanie lub zaniechanie, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej¹⁴. Kwotą minimalną jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego¹⁵. Z kolei kontratyp odnoszący się do ugody wskazuje, iż nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych nieustalenie, niedochodzenie albo niepobranie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo niezgodnie z przepisami udzielenie ulgi w jej spłacie, jeśli jest wynikiem ugody¹⁶. Nie stanowi naruszenia również dokonanie wydatku ze środków publicznych albo zaciągnięcie lub zmiana zobowiązania na podstawie takiej ugody¹⁷.

4. Odpowiedzialność za wstępną kontrolę finansową oraz kontrolę zarządczą a kontratypy związane z bagatelnością skutków finansowych naruszenia dyscypliny finansów publicznych

Z oczywistych względów do wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej nie będą odnosić się kontratypy przypisane wyłącznie innym deliktom dyscypliny.

¹⁴ Chodzi o działania lub zaniechanie określone w art. 5-16 uodnfp. Ponadto wyłączenie bezprawności ze względu na kwotę minimalną ma odpowiednie zastosowanie w przypadku działań lub zaniechań określonych w art. 18 pkt 2 oraz art. 18b i 18c uodnfp (art. 26 ust. 1 i 2 DyscFinPublU).

¹⁵ Kwota przeciętnego wynagrodzenia ogłaszana jest zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2020 r., poz. 1070 i 2400) w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

¹⁶ Zgodnie z ustawą o finansach publicznych jednostka sektora finansów publicznych może zawrzeć ugodę w sprawie spornej należności cywilnoprawnej w przypadku dokonania oceny, że skutki ugody są dla tej jednostki lub odpowiednio Skarbu Państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego korzystniejsze niż prawdopodobny wynik postępowania sądowego albo arbitrażowego. Art. 54a ust. 1 u.f.p.; J.M. Salachna, *Prawidłowość ugody w przedmiocie należności cywilnoprawnej jako warunek wyłączający bezprawność gospodarowania środkami publicznymi*, [w:] *Aktualne problemy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, red. J.M. Salachna, K. Stelmachczyk, A. Babczuk, Warszawa 2020, s. 108.

¹⁷ Art. 11 ust. 2; art./ 15 ust. 2 DyscFinPublU.

Przykładem może być tu włączenie bezprawności z powodu wykonania wiążącej umowy. Odnosi się ono tylko do naruszeń dyscypliny związanych z ustalaniem, pobieraniem czy dochodzeniem należności¹⁸, dokonywaniem wydatków ze środków publicznych¹⁹ czy też zaciąganiem lub zmianą zobowiązania²⁰.

Na uwagę zasługuje jednak wskazane wyżej wyłączenie bezprawności przewidziane w art. 26 DyscFinPublU, związane z bagatelnością skutków finansowanych deliktu dyscypliny finansów publicznych. Na mocy ust. 2 tego artykułu kontratyp ten stosuje się odpowiednio w przypadku działania lub zaniechania określonego m.in. art. 18b i art. 18c, czyli wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej.

Przepisy DyscFinPublU nie precyzują, na czym mogłoby polegać odpowiednie zastosowanie przywołanego kontratypu do problematyki wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej. Przyczyn takiego rozwiązania normatywnego należałoby upatrywać w tym, że wyłączenie bezprawności ze względu na bagatelność skutków finansowych deliktu wskazuje na „działanie lub zaniechanie [...]”, którego przedmiotem są środki finansowe [...]”. Tymczasem przedmiotem działań kontrolnych nie są bezpośrednio środki pieniężne, lecz planowane dopiero operacje finansowe albo inne zamierzenia gospodarcze. W związku z tym kwotę minimalną będącą miarą wyłączenia bezprawności należy odnosić nie do samego zaniechania czy nienależytego wykonania czynności kontrolnych, ale do skutków takiego działania.

W tym zakresie ujawnia się jednak problem właściwego określenia wymiaru finansowego zaniedbań związanych z rozważaną kontrolą. W przypadku wstępnej kontroli finansowej należałoby je odnosić jedynie do takich rezultatów błędnej kontroli, które polegają na czynnym działaniu, a nie zaniechaniu. Jak wskazano wyżej, naruszeniem dyscypliny jest niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli finansowej, ale tylko wtedy, gdy miało wpływ na dokonanie wydatku albo zaciągnięcie zobowiązania. Natomiast w przypadku kontroli zarządczej rezultaty nieprawidłowości mogą przybierać zarówno postać działań, jak i zaniechań. Przykładem będzie tu czyn polegający na niewykonaniu lub nienależytym wykonaniu obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, jeżeli miało ono wpływ na niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne²¹.

Na odnotowanie zasługuje jednak fakt, że analizowany kontratyp będzie miał zastosowanie do wszystkich wskazanych w art. 18c ust. 1 DyscFinPublU rezulta-

¹⁸ Art. 5 ust. 4 DyscFinPublU.

¹⁹ Art. 11 ust. 2 DyscFinPublU.

²⁰ Art. 15 ust. 2 DyscFinPublU.

²¹ Art. 18c ust. 1 pkt. 4) DyscFinPublU.

tów nieprawidłowego wypełniania obowiązków kontroli zarządczej, w tym dotyczących zamówień publicznych. Świadczy to – jak trafnie odnotowano w literaturze – o pewnej niekonsekwencji ustawodawcy²². Z jednej bowiem strony wyraźnie wyłącza on z zakresu zastosowania kontratypu dotyczącego kwoty minimalnej delikty wskazane w art. 17 DyscFinPublU, tj. czyny związane bezpośrednio z zamówieniami publicznymi. Z drugiej obejmuje tym samym kontratypem dziedzinę zamówień publicznych jako przedmiot oddziaływania kontroli zarządczej. Co więcej, wskazane w art. 18 ust. 1 DyscFinPublU niektóre skutki zaniedbania kontroli zarządczej obejmują okoliczności, w których nie da się ustalić ilości środków publicznych będących przedmiotem nieprawidłowości. Czytelnym przykładem będą tu działania polegające na niewyłączeniu z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych²³.

Zwrócić trzeba uwagę na niespójności regulacji zawartych w DyscFinPublU. Ustawodawca wskazuje na niepożądany rezultat nieprawidłowości w kontroli zarządczej, jakim jest niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych albo niedokonanie w terminie zwrotu należności publiczno-prawnej²⁴. Natomiast opisany w art. 16 ust. 1 DyscFinPublU delikt dotyczący bezpośrednio niewykonania zobowiązania oraz zaniechania zwrotu należności wymaga dodatkowo zaistnienia skutku, jakim jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności. Oznacza to, że w przypadku nieprawidłowości związanych z kontrolą zarządczą zaistnienie wskazanych skutków nie jest konieczne dla wypełnienia się znamion deliktu dyscypliny finansów publicznych. Konstatacja ta ma niebagatelne znaczenie dla zastosowania przesłanek wyłączenia bezprawności. W przypadku deliktu polegającego bezpośrednio na niewykonaniu zobowiązania lub zwrotu należności kwota minimalna wskazana w kontratypie odnosić się będzie do wielkości zapłaconych odsetek, kar lub opłat albo oprocentowania należności²⁵. Natomiast w przypadku zaniedbania kontroli zarządczej kwota minimalna odnoszona być musi do wielkości samego zobowiązania albo należności głównej. Tym samym w praktyce zastosowania tego kontratypu położenie obwinionego z tytułu zaniedbania kontroli zarządczej będzie znacząco mniej korzystane, albowiem

²² K. Borowska, *Komentarz do art. 26*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 203.

²³ Art. 18c ust. 1 pkt. 7) DyscFinPublU.

²⁴ Art. 18c ust. 1 pkt. 4) DyscFinPublU.

²⁵ Pojęcie kwoty minimalnej (kwoty bagatelnej) środków finansowych (art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. z 2017 r., poz. 1311 ze zm.) należy odnosić do kwoty odsetek, kar lub opłat (albo oprocentowania należności), których obowiązek zapłaty pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z niewykonaniem w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14.06.2017 r., II GSK 2596/15, ONSAiWSA 2018/5/93.

kwota zobowiązania głównego okazuje się zazwyczaj wyższa niż kwota należności powstałych z tytułu jego niewykonania w terminie.

Należy wreszcie wskazać na skutki zaniedbania kontroli zarządczej, w przypadku których dobrem chronionym nie są w ogóle zasoby pieniężne, ale prawidłowa organizacja działalności jednostki. Ilustracją może być tu naruszenie dyscypliny w kontroli zarządczej mające wpływ na dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności²⁶.

Kolejną kwestią jest to, czy skutki finansowe omawianych nieprawidłowości należy sumować w obrębie poszczególnych rodzajów rezultatów naruszeń dyscypliny czy wszystkich rodzajów. Innymi słowy, czy np. skutki zaniechania kontroli zarządczej polegające na nieustaleniu należności należy sumować ze skutkami zaniechania kontroli zarządczej polegającymi na dokonaniu wydatku bez upoważnienia. Albo czy skutki zaniedbania wstępnej kontroli finansowej polegające na zaciągnięciu zobowiązania sumować ze skutkami polegającymi na dokonaniu wydatku. W ocenie autora niniejszego opracowania należałoby opowiedzieć się za pierwszą ze wskazanych propozycji. Za taką wykładnią przemawia okoliczność, że każda czynność kontrolna dokonana jako nieprawidłowa stanowi konkretny czyn, dla którego warunki bezprawności oraz okoliczności determinujące wymiar kary określone są odrębnie. Z tego powodu odrębnie dla każdego takiego czynu powinny być określone przesłanki zastosowania ustawowego kontratyphu.

5. Odpowiedzialność za wstępną kontrolę finansową oraz kontrolę zarządczą a kontratyphu związane z wykonaniem polecenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych

Realizacja w określony sposób zadań z zakresu wstępnej kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej może być również wynikiem wydania polecenia. Przypomnieć więc należy, że w dziedzinie dyscypliny finansów publicznych obecne jest także zagadnienie odpowiedzialności zarówno za wydanie, jak i wykonanie polecenia.

Kwestia odpowiedzialności z tytułu wydania polecenia wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych znalazła swój wyraz w normie określającej, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi także osoba, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę

²⁶ Art. 18c ust. 1 pkt. 12) DyscFinPublU.

finansów publicznych²⁷. Ustawodawca poprzez konstrukcję sprawstwa polecającego poszerzył w istocie skuteczność odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Objął nią zarówno bezpośrednich sprawców nieprawidłowości, ale także tych, którzy poprzez wydanie polecenia do takiego bezpośredniego sprawstwa doprowadzili. Podkreślić przy tym warto, że warunkiem uznania danego wyrazu woli jako „wydanie polecenia” w rozumieniu art. 19 ust. 3 DyscFinPublU nie jest istnienie bezpośredniej relacji służbowej. Wystarczające jest istnienie zależności między wydającym a wykonującym polecenie, objawiającej się z jednej strony w tym, że wydający polecenie może oczekiwać, że odbiorca wykona polecenie, a wykonujący może żywić uzasadnioną obawę, że poniesie negatywne konsekwencje ewentualnego nieposłuszeństwa. Oznacza to, że w określonym przypadku wydane polecenie nie musi być formalnie wiążące ze względu na brak odpowiedniej relacji prawnej, ale będzie faktycznie doniosłe poprzez „wpływ na los”²⁸ czy „niesienie ze sobą negatywnych konsekwencji”²⁹ dla adresata polecenia. Polecenie może przybrać jakąkolwiek formę, ale jej szczególną postacią jest uchwała organu kolegiального zawierająca polecenie, o której mowa w art. 20 ust. 1 DyscFinPublU.

Na uwagę zasługuje fakt, że zgodnie z wyraźnym brzmieniem art. 19 ust. 4 DyscFinPublU odpowiedzialności z tytułu wydania polecenia nie stosuje się jednak do czynów związanych z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem kontroli zarządczej. Wyłączenie to oceniane jest niekiedy w literaturze jako przejaw „nadregulacji”³⁰. Zamysł ustawodawczy w tym zakresie należałoby łączyć z faktem, że obowiązki zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej, a co za tym idzie, odpowiedzialność za nieprawidłowe ich wykonanie przepisane są wyłącznie określonym podmiotom. Zgodnie z brzmieniem art. 69 FinPublU zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków: a) ministra kierującego działem; b) wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego oraz c) kierownika jednostki. Ponadto – jak wyżej wskazano – naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej wyłącznie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych.

²⁷ Art. 19 ust. 3 DyscFinPublU; W. Robaczyński, *Komentarz do art. 19*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2019, s. 1148-1149.

²⁸ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10.09.2018 r., sygn. akt BDF1.4800.69.2018.

²⁹ T. Robaczyński, *Komentarz do art. 19*, [w:] T. Robaczyński, P. Gryśka, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 180-181.

³⁰ A. Kościńska-Paszkowska, *Komentarz do art. 19*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 177.

Należy jednak zauważyć, że obowiązujące przepisy oraz standardy nie wykluczają możliwości wpływu przez inne osoby na sposób wykonywania obowiązków dotyczących kontroli zarządczej przez kierownika jednostki (np. poprzez zarządzenia wójta odnoszące się do działalności jednostek organizacyjnych gminy). W „Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych” zawartych w Komunikacie Ministra Finansów wskazuje się nawet na istnienie poziomów kontroli zarządczej. W Komunikacie stwierdza się, że podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej), a zatem za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik. Jednak jednocześnie podkreśla się, że w ramach administracji rządowej i samorządowej funkcjonuje kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej, a także jednostki samorządu terytorialnego (II poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie odpowiada odpowiednio minister kierujący danym działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego. Minister jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w ministerstwie (jako kierownik jednostki) oraz w dziale administracji rządowej (jako minister kierujący działem). Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie gminy (urzędzie miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim, a także w jednostce samorządu terytorialnego³¹. Ostatecznie więc obowiązek zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej oraz odpowiedzialność z tego tytułu spoczywać będzie na kierowniku konkretnej jednostki, ale sposób wykonania tych obowiązków może być również rezultatem oddziaływania podmiotów, wobec których kierownik pozostaje w stosunkach zależności. Fakt ten skłania do podania w wątpliwość wyłączenia przez ustawodawcę odpowiedzialności za wydanie polecenia dokonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych w obszarze kontroli zarządczej.

Tak samo natomiast przedstawia się w obszarze wstępnej kontroli finansowej albo kontroli zarządczej kwestia odpowiedzialności za wykonanie polecenia. Przy czym w odniesieniu do wykonania polecenia przewidziane są w DyscFinPubU określone kontratypy. Zgodnie z nimi osoba, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania polecenia przełożonego albo kierownika jed-

³¹ Pkt. 2 Komunikatu Ministra Finansów z dnia 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84; K. Sawicka, *Kontrola zarządcza a kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, Kraków 2013, s. 271-272.

nostki, albo dysponenta środków publicznych, organu nadzorującego lub organu założycielskiego, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem polecenia zgłosiła pisemnie zastrzeżenie i pomimo tego zastrzeżenia otrzymała pisemne potwierdzenie wykonania polecenia albo polecenie nie zostało odwołane albo zmienione. W tym przypadku odpowiedzialność ponosi osoba, która podpisała się pod pisemnym poleceniem wykonania polecenia, a przy braku takiego dokumentu – osoba, która wydała polecenie³². Podobnie rzecz przedstawia się w przypadku osoby, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania uchwały organu. Nie będzie ponosić odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem uchwały zgłosi pisemnie zastrzeżenie i pomimo tego zastrzeżenia otrzyma pisemne potwierdzenie wykonania uchwały lub uchwała nie zostanie uchylona albo zmieniona. W sytuacji takiej odpowiedzialność ponosi każdy z członków organu, który podpisał się pod pisemnym potwierdzeniem wykonania uchwały, a w razie braku takiego dokumentu – każdy z członków organu, który nie zgłosił sprzeciwu do uchwały, która nie została uchylona albo zmieniona³³.

Instytucja pisemnego zastrzeżenia uregulowana w DyscFinPublU koresponduje częściowo z rozwiązaniem normatywnym zawartym w FinPublU, polegającym na odmowie podpisania przez głównego księgowego dokumentu dotyczącego operacji gospodarczej. W ustawie o finansach publicznych wskazuje się mianowicie, że główny księgowy, w razie ujawnienia określonych nieprawidłowości, zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w razie nieusunięcia nieprawidłowości odmawia jego podpisania³⁴. Nieprawidłowości te mogą dotyczyć przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem, kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji czy też kwestii zgodności zobowiązania wynikającego z operacji z planem finansowym jednostki. O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy zawiadamia pisemnie kierownika jednostki. Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji. Jeśli jednak wyda polecenie jej wykonania, niezwłocznie zawiadamia o tym w formie pisemnej dysponenta części budżetowej, a w przypadku jednostki samorządu terytorialnego i jednostek, dla których organem założycielskim jest jednostka samorządu terytorialnego – zarząd jednostki samorządu terytorialnego, uzasadniając realizację zakwestionowanej operacji. W przypadku, gdy polecenie wyda wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek wo-

³² Art. 29 ust. 1 DyscFinPublU.

³³ Art. 29 ust. 2 DyscFinPublU.

³⁴ Art. 54 ust. 2 FinPublU.

jewództwa, zawiadamia on organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego oraz właściwą regionalną izbę obrachunkową³⁵.

Porównanie pisemnego zastrzeżenia, o którym mowa w DyscFinPublU, oraz odmowy podpisania dokumentów uregulowanej w FinPublU ujawnia jednak istotne różnice w tych figurach normatywnych. Należy do nich kwestia powstrzymania się od działania do czasu reakcji wydającego polecenie na zgłoszone zastrzeżenie lub wyrażoną odmowę. Przepisy FinPublU pozwalają przyjąć, że zachowanie wymagane od dokonującego czynności wstępnej kontroli finansowej musi objawiać się w odmowie ich wykonania. Natomiast przepisy DyscFinPublU zdają się nie wskazywać na konieczność powstrzymania się od działania do czasu reakcji wydającego polecenie³⁶. Najistotniejsza różnica związana jest jednak z funkcją odmowy wykonania czynności kontrolnych oraz funkcją zastrzeżenia. Pierwsza jest wyrazem samodzielnej inicjatywy głównego księgowego jako osoby odpowiedzialnej za przeprowadzenie wstępnej kontroli finansowej. Druga jest z kolei reakcją na skierowanie polecenia wykonania czynności kontrolnych w sposób naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Oznacza to w efekcie, że standardów staranności zachowania głównego księgowego określone w FInPublU nie można odnosić do przesłanek wyłączenia bezprawności w razie naruszenia przez niego dyscypliny finansów publicznych na skutek wykonania polecenia.

6. Konkluzje oraz postulat *de lege ferenda*

Sposób odniesienia kontratypów do dziedziny wstępnej kontroli finansowej i kontroli zarządczej budzi szereg zastrzeżeń natury legislacyjnej. Część z nich związana jest z zasadnością zawężenia zastosowania określonych wyłączeń bezprawności, pozostałe – z daleko idącą nieczytelnością regulacji prawnej.

W celu rozwiązania zidentyfikowanych problemów zaproponować można zmiany przepisów zawartych w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Pierwsza z nich postuluje uchylenie ust. 4 art. 19, który przewiduje wyłączenie odpowiedzialności przez osobę, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych w obszarze kontroli zarządczej.

Drugi postulat *de lege ferenda* zmierza do zmiany art. 26 DyscFinPublU poprzez modyfikacje ust. 2 przewidującego odpowiednie zastosowanie kontratypu dotyczącego tzw. kwoty minimalnej do działań wstępnej kontroli finansowej i kontroli zarządczej oraz dodatnie zapisów o następującym brzmieniu:

³⁵ Art. 54 ust. 5–6 FinPublU.

³⁶ A. Sobiech, *Okoliczności wyłączające odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w nowym ujęciu*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2011, nr 3, s. 8.

Art. 26

[...]

3. Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 18b, jeżeli miało wpływ na:
 - 1) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, albo
 - 2) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej.
4. Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 18c, jeżeli miało wpływ na:
 - 1) uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego;
 - 2) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki;
 - 3) zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych;
 - 4) niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne;
 - 5) działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej.

Można wyrazić nadzieję, że zaproponowane zmiany stanu prawnego pozwoliłyby usunąć niewątpliwe wady aktualnych rozwiązań normatywnych. Z przeprowadzonych rozważań wynika wprawdzie, że funkcjonujące na gruncie dyscypliny finansów publicznych konstrukcje prawne świadczą o żywym przez prawodawcę przeświadczeniu o potrzebie rygorystycznego określenia położenia prawnego osób wykonujących czynności kontroli finansowej oraz kontroli zarządczej. Jednakże wskazują jednocześnie na niewielkie zastosowanie do tej sfery aktywności ustawowych kontratypów naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Okazuje się bowiem, że brak odpowiedniego zastosowania w tym obszarze wyłączeń bezprawności wynika nie tyle z dających się dekodować z tekstu prawnego intencji prawodawcy, ale przede wszystkim z nieadekwatności oraz nieczytelności obowiązujących regulacji prawnych.

Akty prawne

- Komunikat Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. z 2021 r., poz. 289.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1634.
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. z 2020 r., poz. 374 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 3 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach wspierających realizację programów operacyjnych w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz.U. z 2020 r., poz. 694.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. z 2020 r., poz. 695.

Orzecznictwo

- Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10.09.2018 r., sygn. akt BDF1.4800.69.2018.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14.06.2017 r., II GSK 2596/15, ONSAiWSA 2018/5/93.

Literatura

- Borowska K., *Komentarz do art. 26*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Kałużny S., *Leksykon kontroli*, Warszawa 2002.
- Kościńska-Paszkowska A., *Komentarz do art. 19*, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Krysiak A., *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1.
- Niewęglowski A., *Controlling w jednostkach administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1.
- Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
- Robaczyński T., *Komentarz do art. 19*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2019.
- Robaczyński T., *Komentarz do art. 19*, [w:] T. Robaczyński, P. Gryśka, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018.
- Salachna J.M., *Prawidłowość ugody w przedmiocie należności cywilnoprawnej jako warunek wyłączający bezprawność gospodarowania środkami publicznymi*, [w:] *Aktualne problemy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, red. J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, Warszawa 2020.
- Sawicka K., *Kontrola zarządcza a kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, Kraków 2013.
- Siwoń M., *Aplikacja międzynarodowych standardów wewnętrznej kontroli finansowej do polskiego systemu prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług” 2006, nr 1.

- Siwoń M., *Pojęcia audytu i kontroli a działalność regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 1-2.
- Sobiech A., *Okoliczności wyłączające odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w nowym ujęciu*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2011, nr 3.
- Wolter W., *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, „Państwo i Prawo” 1963, nr 10.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008.
- Zoll A., *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu (zagadnienia ogólne)*, Warszawa 1982.