

# **KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W PRAKTYCE**

Anna Wójtowicz-Dawid

# PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy  
książki i ułatwiają  
ich odnalezienie

---



Ważne



Przykłady



Podstawa prawna  
Kontekst prawny



Pytania  
Zadania



Rozwiązania  
Odpowiedzi



Stanowisko stron  
Pogląd



Orzecznictwo



Literatura



Historia



Nowe przepisy



Wiadomości  
dodatkowe



Informacje powiązane,  
odesłanie

---

# **KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W PRAKTYCE**

Anna Wójtowicz-Dawid

---

---

---

Stan prawny na 1 października 2021 r.

Wydawca  
Izabella Matecka

Redaktor prowadzący  
Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne  
Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii  
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-533-4

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluger.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluger.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

## Rozdział 1

|                                               |    |
|-----------------------------------------------|----|
| <b>Istota kontroli zarządczej</b> .....       | 7  |
| 1.1. Wprowadzenie .....                       | 7  |
| 1.2. Pojęcie kontroli zarządczej .....        | 11 |
| 1.3. Funkcje i cele kontroli zarządczej ..... | 26 |
| 1.4. Monitoring a kontrola zarządcza .....    | 34 |
| 1.5. Ryzyko w kontroli zarządczej .....       | 40 |

## Rozdział 2

|                                            |    |
|--------------------------------------------|----|
| <b>Standardy kontroli zarządczej</b> ..... | 45 |
| 2.1. Wprowadzenie .....                    | 45 |
| 2.2. Środowisko wewnętrzne .....           | 46 |
| 2.3. Zarządzanie ryzykiem .....            | 54 |
| 2.4. Mechanizmy kontroli .....             | 86 |
| 2.5. Informacja i komunikacja .....        | 93 |
| 2.6. Monitorowanie i ocena .....           | 96 |

## Rozdział 3

|                                                          |     |
|----------------------------------------------------------|-----|
| <b>Wyznaczanie celów i mierniki ich realizacji</b> ..... | 104 |
| 3.1. Wprowadzenie .....                                  | 104 |
| 3.2. Wskaźnik/miernik osiągnięcia celów .....            | 107 |

## Rozdział 4

|                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych</b> ..... | 116 |
| 4.1. Wprowadzenie .....                                                                 | 116 |

|                                                                                                                                          |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 4.2. Obowiązki organów odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą .....                                                                      | 117        |
| 4.3. Koordynacja kontroli zarządczej przez Ministra Finansów .....                                                                       | 127        |
| 4.4. Komitet audytu .....                                                                                                                | 128        |
| <b>Rozdział 5</b>                                                                                                                        |            |
| <b>Instrumenty kontroli zarządczej .....</b>                                                                                             | <b>130</b> |
| 5.1. Wprowadzenie .....                                                                                                                  | 130        |
| 5.2. Plan działalności .....                                                                                                             | 131        |
| 5.3. Sprawozdanie z wykonania planu .....                                                                                                | 135        |
| 5.4. Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej .....                                                                                     | 137        |
| <b>Podsumowanie .....</b>                                                                                                                | <b>143</b> |
| <b>Wzory .....</b>                                                                                                                       | <b>145</b> |
| 1. Wzór oświadczenia o stanie kontroli zarządczej .....                                                                                  | 145        |
| 2. Wzór planu działalności .....                                                                                                         | 150        |
| 3. Wzór ankiety do samooceny kontroli zarządczej .....                                                                                   | 153        |
| 4. Wzór sprawozdania z wykonania planu działalności .....                                                                                | 158        |
| 5. Wzór Kodeksu etycznego przedstawiciela lub pracownika,<br>lub współpracownika zajmującego się współpracą<br>z klientem/petentem ..... | 161        |
| 6. Wzór Kodeksu etycznego .....                                                                                                          | 164        |
| 7. Wzór procedury zarządzania ryzykiem .....                                                                                             | 174        |
| 8. Przykładowe czynniki ryzyka .....                                                                                                     | 182        |
| 9. Wzór regulaminu kontroli zarządczej .....                                                                                             | 187        |
| <b>Bibliografia .....</b>                                                                                                                | <b>203</b> |

## Rozdział 1

# ISTOTA KONTROLI ZARZĄDCZEJ

## 1.1. Wprowadzenie

Według H. Gawrońskiego zarządzanie w sektorze publicznym należy łączyć z trudno rozróżnialnymi w języku polskim terminami *governance* i *government*. W języku angielskim *government* oznacza „rząd”, „administrację”, „władzę”, „rządzenie”, „zarządzanie”, „zarząd”, a *local government* – „samorząd terytorialny”; *governance* zaś to „rządzenie”, „praworządność”, „rządy”, „zarządzanie”, „ład” lub „władztwo” i można je traktować jako synonim słowa *government*. Analiza tych pojęć wskazuje, że *governance* odnosi się do władzy, ale w szerszym znaczeniu niż działania administracyjne instytucji rządowych i narzędzia, którymi posługują się te instytucje (np. hierarchia, struktura czy prawo)<sup>1</sup>.

Administracja publiczna, obserwując sukcesy w zakresie zarządzania jednostką, jakie mają miejsce w sektorze prywatnym, zaczęła kreować postulaty przejścia dobrych praktyk w tej materii przez sektor publiczny. Zwrócono uwagę na zmiany, jakie zaszły w funkcjonowaniu administracji publicznej oraz realizowaniu przez nią swoich zadań. Coraz bardziej widoczne były postulaty zwiększenia efektywności działania przy równoczesnym obniżeniu kosztów oraz zwiększeniu przejrzystości procesu zarządzania i odpowiedzialności za własne działania. Kluczowymi elementami stały się żądania lepszej jakości usług, szybszego tempa

---

<sup>1</sup> H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne w samorządach lokalnych*, Warszawa 2010, s. 36; J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Kraków 2008, s. 402.

ich świadczenia oraz zwiększania ich zakresu. Wskazywano, że budowa sprawnego państwa jest niezbędną, jednocześnie określając, iż jest to państwo, które w sposób skuteczny dostosowuje się do zmiennych warunków i możliwości<sup>2</sup>.

M. Matysek widzi w procesie ustawicznego dążenia administracji publicznej do doskonalenia metod działania, przy jednoczesnym zachowaniu oszczędności wykorzystanych w tym celu zasobów, poszukiwania nowych metod zarządzania<sup>3</sup>. Zmiany w sferze zarządzania administracją publiczną określane są mianem rewolucji menedżerskiej lub nowego paradygmatu zarządzania tym sektorem<sup>4</sup>. Nastawione są one na zwiększenie efektywności, skuteczności działania, opierając się na metodach i technikach zarządzania właściwych dla sektora prywatnego. C. Hood charakteryzując ten model zarządzania w administracji, wskazuje na następujące elementy: wprowadzenie profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania w sektorze publicznym, jasno określone standardy i mierniki działalności, większy nacisk na kontrolę wyników działalności, nastawienie na dezagregację jednostek sektora publicznego, wprowadzenie konkurencji do sektora publicznego, nacisk na wykorzystanie w sektorze publicznym metod i technik zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym, nacisk na większą dyscyplinę i oszczędność wykorzystania zasobów<sup>5</sup>.

A. Zalewski podkreśla, że istota nowego zarządzania publicznego polega przede wszystkim na zmianie orientacji zarządzania organizacjami publicznymi z nakładów i procedur na osiąganie wyników, przyjęciu orientacji strategicznej oraz wprowadzaniu mechanizmów rynkowych<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> A. Schick, *Państwo sprawne – rozmyślanie nad koncepcją, która nie doczekała się jeszcze realizacji, choć jej czas już nadszedł*, „Służba Cywilna” 2004/8, s. 11–56.

<sup>3</sup> M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwa” 2011/2, s. 50.

<sup>4</sup> A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, red. A. Zalewski, Warszawa 2005, s. 26.

<sup>5</sup> C. Hood, *A Public Management for All Seasons?*, „Public Administration” 1991/69 (1), s. 4–5, za: A. Zalewski, *Reformy...*, s. 26.

<sup>6</sup> A. Zalewski, *Teoria a praktyka nowego zarządzania publicznego* [w:] *W stronę teorii i praktyki finansów*, red. J. Ostaszewski, M. Zaleska, Warszawa 2006, s. 74.

Nowe podejście do zarządzania w administracji publicznej przyniosło inne spojrzenie na funkcję administracji. Dąży ona do usprawnienia swojego działania, wykorzystując dostępne metody i kompetencje wynikające z obowiązujących przepisów prawa. Ma to być lekarstwo na szereg patologii administracji<sup>7</sup>.

A.S. Krysiak słusznie zauważa, że związki między pojęciami zarządzania i kontroli prowadzą do tego, że kontrola staje się coraz bardziej niezbędnym źródłem informacji koniecznych do podejmowania trafnych decyzji w następnych cyklach zarządzania<sup>8</sup>. Włączenie procesu kontroli w proces zarządzania zmienia podejście do czynności kontrolnych i każe je rozumieć jako ważny element nadzoru hierarchicznego, wynikającego z podziału i organizacji pracy w ramach kierowania zarówno przedsiębiorstwami, jak i instytucjami administracyjnymi oraz użyteczności publicznej<sup>9</sup>.

Należy wskazać dwa podstawowe fundamenty ideowe instytucji kontroli zarządczej. Pierwszym, ogólniejszym, jest idea, która przenika całą ustawę o finansach publicznych – tj. New Public Management<sup>10</sup>, drugim zaś jest model kontroli wewnętrznej COSO<sup>11</sup>, który w sektorze prywatnym

---

<sup>7</sup> A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwa” 2011/5, s. 15.

<sup>8</sup> A.S. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwa” 2006/1, s. 140.

<sup>9</sup> L. Kurowski [w:] L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 19.

<sup>10</sup> H. Izdebski, *Kierunki rozwoju zarządzania publicznego w Europie* [w:] *W poszukiwaniu dobrej administracji*, red. H. Izdebski, H. Machińska, Warszawa 2008, s. 11–21; zob. też C. Hood, *A Public Management...*, s. 4–5; D. Osborne, T. Gaebler, *Rządzić inaczej*, Poznań 1992; tę ostatnią książkę jako fundament teoretyczny swojego sukcesu w reformowaniu policji i spektakularnej poprawie bezpieczeństwa w Nowym Yorku wymienia w swojej autobiografii były burmistrz tego miasta – Rudolph W. Giuliani (*Leadership*, New York 2002, s. 83; wydanie polskie: *Przywództwo*, Kraków 2003).

<sup>11</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) to organizacja sektora prywatnego, z siedzibą w Stanach Zjednoczonych, której głównym celem jest zapewnianie przywództwa myśli do kierownictwa wykonawczego i podmiotów zarządzających na kluczowych aspektach organizacyjnych zarządzania, etyki biznesu, kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie, oszustwa i sprawozdawczości finansowej; COSO ustanowiła wspólny wewnętrzny model kontroli,

upowszechnił się po uchwaleniu przez amerykański Kongres ustawy Sarbanes-Oxley (SOX)<sup>12</sup>, będącej reakcją na skandal związany z upadkiem Enronu<sup>13</sup>. Wskazany nurt New Public Management pojawił się w Wielkiej Brytanii, Australii i Nowej Zelandii w latach 80. XX w., a od początku lat 90. rozpowszechnił się w USA<sup>14</sup>. Według przyjętych teorii model administracji publicznej powinien być oparty na kilku kluczowych założeniach, tj.:

- 1) administracja powinna być ukierunkowana na osiąganie wyników, a w dalszej kolejności na procesy i działania; w celu osiągnięcia wyników administracja publiczna powinna wykorzystywać mechanizm konkurencji rynkowej; powinna być nastawiona na potrzeby klientów; powinna kłaść nacisk na zmniejszenie kosztów świadczenia usług i wzrost ich jakości;
- 2) kulturę organizacyjną administracji publicznej powinny cechować elastyczność, innowacyjność i przedsiębiorczość.

Aby zrozumieć cel i sposób funkcjonowania tej instytucji, należy pamiętać, że jej teoretyczne podstawy opierają się na ogólnej teorii kontroli umiejscowionej w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu (zarządzaniu) organizacjami, gdzie kontrolę rozpatruje się jako fazę cyklu działania zorganizowanego, obejmującego takie etapy jak: określenie celu działania, planowanie, pozyskiwanie środków, wykonanie oraz kontrolowanie, bądź jako jedną z funkcji zarządzania uszeregowanych najczęściej

---

na podstawie którego przedsiębiorstwa i organizacje mogą ocenić ich systemy kontroli. Zob. J. Płoskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006/2, s. 17–18.

<sup>12</sup> Pełny tytuł ustawy: An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes, Public Law 107-204.

<sup>13</sup> Jako oczywistość traktuje to, przykładowo, J. Bojanowski, partner w firmie doradczej Deloitte, powołujący się na stanowisko wiceministra finansów, odpowiedzialnego za nowe regulacje w tym zakresie, wyrażone w wystąpieniu adresowanym do branżowej organizacji firm doradczych i audytorskich (zob. J. Bojanowski, W. Kępka, *Kontrola zarządcza – nowy obowiązek dla samorządów*, „Gazeta Samorządu i Administracji” z 31.05.2010 r., [https://samorząd.infor.pl/sektor/finanse/audyt\\_i\\_kontrola/424718,Kontrola-zarzadcza-nowy-obowiazek-dla-samorzadow.html](https://samorząd.infor.pl/sektor/finanse/audyt_i_kontrola/424718,Kontrola-zarzadcza-nowy-obowiazek-dla-samorzadow.html) (dostęp: 23.08.2021 r.).

<sup>14</sup> E. Skrzypek, *Nowe zarządzanie publiczne – budżet zadaniowy* [w:] *Budżet zadaniowy jako nowoczesne narzędzie zarządzania gospodarką rynkową*, red. A. Siedlecka, Biała Podlaska 2011, s. 18.

według następującej kolejności: planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrola. Jest ona również narzędziem, które zostaje powierzone kierownikowi jednostki, będące mechanizmem sterowania i kierowania jednostką w celu jej rozwoju oraz osiągnięcia założonych celów<sup>15</sup>.

Wprowadzenie do systemu prawa instytucji kontroli zarządczej spowodowało na samym początku dość duże zamieszanie ze względu na funkcjonowanie instytucji kontroli wewnętrznej, kontroli zewnętrznej, audytu wewnętrznego<sup>16</sup>. Pomimo że jest to instytucja, która od wielu lat funkcjonuje w systemie prawa, nadal jest niewłaściwie postrzegana i klasyfikowana jako kontrola występująca w administracji publicznej.



**WAŻNE:** Najczęstszym błędem występującym w zakresie wdrażania systemu kontroli zarządczej jest jego nadmierne rozbudowanie, obejmujący szereg celów, zadań, ryzyk. Stąd najistotniejsze jest prawidłowe rozpoczęcie procesu zarządzania ryzykiem poprzez właściwe ułożenie celów i zadań jednostki oraz wskazanie kierunków działania tak, aby spełnić wyznaczone wcześniej cele.

## 1.2. Pojęcie kontroli zarządczej

Pojęcie kontroli zarządczej wywodzi się z angielskiego terminu *internal control*, odnoszącego się do wewnętrznego mechanizmu sterowania organizacją<sup>17</sup>.

Instytucja kontroli zarządczej została wprowadzona do systemu prawa polskiego nowelizacją przepisów ustawy z 27.08.2009 r. o finansach

<sup>15</sup> E. Babuška, *Koncepcja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011/42, s. 11.

<sup>16</sup> K. Winiarska, *Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze zagranicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012/53, s. 11.

<sup>17</sup> Z. Derdziuk, A. Niedzielski, *Koordynacyjna funkcja kontroli*, „Kontrola Państwowa” 2011/6, s. 9.

publicznych<sup>18</sup>, zastępując instytucję kontroli finansowej. Jej uregulowanie w polskim systemie prawnym wynikało z dążenia do usprawnienia zarządzania jednostką sektora finansów publicznych. Aby to osiągnąć, należało odejść od biurokracyjnej weberowskiej koncepcji zarządzania jednostką sektora finansów publicznych poprzez zmianę tego procesu w kierunku menedżerskiego modelu zarządzania. Przedmiotowa modyfikacja modelu zarządzania to w głównej mierze spojrzenie na proces z perspektywy globalnego myślenia strategicznego, pozwalającego na interdyscyplinarne podejście do zjawisk, jak również procesów, które mają miejsce w jednostkach sektora finansów publicznych. Przedmiotowe strategiczne myślenie ma się opierać przede wszystkim na analizie, planowaniu oraz wykonaniu, które oceniane jest jako niezbędne<sup>19</sup>.

Funkcjonowanie kontroli zarządczej wzmacnia nadzór nad realizacją zadań jednostki, ułatwia zarządzanie ryzykiem, poprawia obieg informacji i dokumentacji w jednostce. Wprowadzenie tej instytucji miało na celu wdrożenie rozwiązań, które wzmocniłyby dążenie do realizacji misji i celów przez władzę publiczną. Aby to osiągnąć, niezbędne było wyposażenie kierowników jednostek sektora finansów publicznych w narzędzia pozwalające na organizację każdej jednostki, określenie misji, ustalenie celów, dobór kadry, wprowadzenie procesów związanych z zarządzaniem informacją czy też wdrożenie standardów obsługi petentów.

Do wdrożenia kontroli zarządczej są zobowiązane wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, na co *expressis verbis* wskazuje art. 68 ust. 1 u.f.p. Jest to narzędzie służące do zarządzania, nie zaś substytut zarządzania. Oznacza to, że wszelkie czynności kontrolne w ramach kontroli wewnętrznej muszą być elementem wbudowanym w procedury kontroli zarządczej. Zarząd danej jednostki kreując zakres kontroli zarządczej, oszacowuje ryzyko, którym pragnie sterować, wyszczególnia kanały informacji i komunikacji, określa ich ramy, projektuje i wdraża procedury kontroli, monitoruje, nadzoruje i utrzymuje kontrolę. Tego typu skorelowane działania obejmujące swoim zakresem funkcjonowanie

---

<sup>18</sup> Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm. – dalej: u.f.p.

<sup>19</sup> L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa...*, s. 12.

kontroli zarządczej pozwalają na faktyczne korzystanie z tej instytucji, będąc wsparciem dla kierowników jednostek publicznych.



**WAŻNE:** Liczba przepisów prawnych dotyczących kontroli zarządczej nie jest duża. Chodzi o to, że „nie znajdzie się uregulowań dotyczących jej funkcjonowania ani wielu nowych kompetencji dla osób odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą. Nie jest to niedopatrzenie, lecz celowe działanie ustawodawcy. Dzieje się tak z powodu istotnej cechy kontroli zarządczej, a mianowicie nie można jej «wdrożyć» jako nowego zadania czy projektu. Jest ona koncepcją dotyczącą oceny, udoskonalania aktualnego stanu zarządzania organizacją, którego elementem jest stosowanie już istniejących przepisów. Ustawodawca nie chce narzucać szczegółowego sposobu zastosowania norm dotyczących poszczególnych elementów kontroli zarządczej”<sup>20</sup>.

Ustawodawca określając tę instytucję, używa pojęcia kontroli, jednakże nie jest ona kontrolą w rozumieniu klasycznym. Przynosi ona korzyści podmiotom oraz organizacjom, w których funkcjonuje<sup>21</sup>. Zaproponowana przez ustawodawcę instytucja kontroli zarządczej nie jest kontrolą w rozumieniu używanym i wykorzystywanym w administracji publicznej, tj. porównaniem stanu faktycznego ze stanem zamierzonym i wyciągnięciem wniosków<sup>22</sup>. Nie może być również utożsamiana z czynnościami kontrolnymi podejmowanymi przez odpowiednie jednostki kontrolne. Jest to koncepcja systemu zarządzania wykorzystywana dla osiągnięcia zamierzonych rezultatów poprzez wdrożenie systemu zarządzania. Czyli jest to system, który zbiera i wykorzystuje informacje do

<sup>20</sup> Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Warszawa 2012, [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiRitXH6MbyAhUpsaQKHd8RB3UQFnoECAMQAAQ&url=http%3A%2F%2Fadminis-tracja.ms.gov.pl%2Fdownload%2F58%2F6870%2Fkontrolazaradzczakompendium.pdf&usq=AOvVaw3arbcW2z0hqCTMYwN2b\\_1l](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiRitXH6MbyAhUpsaQKHd8RB3UQFnoECAMQAAQ&url=http%3A%2F%2Fadminis-tracja.ms.gov.pl%2Fdownload%2F58%2F6870%2Fkontrolazaradzczakompendium.pdf&usq=AOvVaw3arbcW2z0hqCTMYwN2b_1l) (dostęp: 23.08.2021 r.), s. 18.

<sup>21</sup> R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Warszawa 1996, s. 200–201.

<sup>22</sup> M. Matysek, *Projektowanie...*, s. 39.

oceny skuteczności organizacji w kontekście przyjętych przez tę organizację strategii. Można więc stwierdzić, że mamy do czynienia z kontrolą o charakterze aktywnym<sup>23</sup>.

Jak podnosi K. Adamiecki, kontrola, która jest wykonywana obok takich faz jak analiza, planowanie, wykonanie, jest niezbędna i nienaruszalna<sup>24</sup>.

J. Zieleniewski jako przedstawiciel polskiej szkoły prakseologicznej wskazuje, że zawsze nieodzownym elementem cyklu zorganizowanego jest kontrola, czyli porównanie wykonania z odpowiednim wzorcem i wyciągnięcie z tego porównania wniosków<sup>25</sup>.

R.M. Anthony podaje, że „kontrola zarządcza to proces, za pomocą którego menedżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane oraz wykorzystywane skutecznie i efektywnie w realizacji celów jednostki”<sup>26</sup>. Po analizie wskazanej definicji należy spojrzeć na kontrolę zarządczą jako jedno z podstawowych zadań każdego menedżera. Fakt, że kontrola zarządcza jest głównym narzędziem, jakim posługują się jednostki prywatne, które są nastawione na zysk, nie stoi wcale w sprzeczności z wykorzystywaniem tejże instytucji w sektorze publicznym. Jej używanie w sektorze publicznym powinno się opierać na różnicy strukturalnej, zaś kontrola zarządcza winna zajmować się badaniem czterech podstawowych płaszczyzn, do których należą ocena i zarządzanie ryzykiem, badanie celowości działalności, badanie wyników działalności zarówno mierzalnych, jak i niemierzalnych<sup>27</sup>. Opierając się na kryteriach badawczych, można wyróżnić następujące rodzaje kontroli zarządczej:

- kontrola rutynowa,
- kontrola ekspercka,
- metoda prób i błędów,
- kontrola intuicyjna<sup>28</sup>.

<sup>23</sup> M. Matysek, *Projektowanie...*, s. 39.

<sup>24</sup> L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa...*, s. 12.

<sup>25</sup> J. Zieleniewski, *Organizacja zespołów ludzkich*, Warszawa 1987, s. 325, za: S. Kałużny, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1997, s. 17.

<sup>26</sup> R.N. Anthony, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston 1965, za: K. Winiarska, *Pojęcie i klasyfikacja...*, s. 11–12.

<sup>27</sup> K. Winiarska, *Pojęcie i klasyfikacja...*, s. 12.

<sup>28</sup> K. Winiarska, *Pojęcie i klasyfikacja...*, s. 14.

Wprowadzona instytucja została zaczerpnięta w swojej istocie z nauki o zarządzaniu w powiązaniu z prawem administracyjnym<sup>29</sup>. W związku z powyższym istotne jest, aby wdrażanie kontroli zarządczej uwzględniło takie procedury i metody działania, które będą praktyczne, ale i pozwolą jednostkom sektora finansów publicznych na realizację założonych celów, jak również pozwolą na weryfikowanie działania jednostki w interesującym zakresie, wskazanym przez przepisy. Takie podejście do kontroli zarządczej i postrzeganie jej jako instytucji związanej z zarządzaniem czynią ją narzędziem, które wykracza poza ramy tradycyjnego pojmowania kontroli<sup>30</sup>.

Według W. Witalca definicja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych zawarta w art. 68 ust. 1 u.f.p. została sformułowana pod kątem wyeksponowania funkcji, jaką ona powinna spełniać w systemie finansów publicznych<sup>31</sup>.

M. Matysek postrzega funkcjonalnie kontrolę zarządczą jako proces zarządzania, czyli praktykę świadomego i ustawicznego kształtowania organizacji. Polega ona na ciągłym lub cyklicznym wykonywaniu działań kierowniczych ujmowanych w cztery sprzężone ze sobą funkcje: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie<sup>32</sup>.

C. Kosikowski wskazuje, że kontrola zarządcza jest związana bezpośrednio z zarządzaniem, stanowi jedną z jego funkcji (obok planowania, organizowania i kierowania), które w sferze jednostek sektora finansów publicznych nazywa się też zarządzaniem operacyjnym lub administrowaniem. Wzrost znaczenia kontroli zarządczej łączy się z menedżerskim podejściem do finansów publicznych, zwłaszcza pod względem zachowania dostatecznej efektywności wydatkowania środków publicznych<sup>33</sup>.

---

<sup>29</sup> J. Boć, *Administracja publiczna*, Wrocław 2004, s. 327.

<sup>30</sup> C. Kosikowski, *Reforma finansów publicznych w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009/12, s. 5.

<sup>31</sup> W. Witalc, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2012/4, s. 53.

<sup>32</sup> M. Matysek, *Projektowanie...*, s. 40.

<sup>33</sup> C. Kosikowski, *Reforma...*, s. 5.

A. Mazurek podkreśla, że kontrolą zarządczą jest każde działanie jednostki, wszystkie niepisane i pisane zasady w niej obowiązujące, wszystko, co służy zapewnieniu realizacji celów i zadań<sup>34</sup>.

Zgodnie z art. 68 u.f.p. „Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Jej celem 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.

Przywołany przepis wskazuje jednoznacznie, że funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce daje gwarancję realizacji celów i zadań w sposób efektywny, wiarygodny, skuteczny, oszczędny i terminowy. Dowodem na słuszność tej tezy jest użycie przez ustawodawcę zwrotu „dla zapewnienia”. A więc prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej staje się gwarantem osiągania określonych celów i zadań. Stąd pracownicy poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych powinni traktować kontrolę zarządczą nie jako biurokratyczne rozwiązanie narzucone przez przepisy prawa, lecz jako narzędzie przynoszące wymierne korzyści. Celem kontroli zarządczej jest dawanie pewności prawidłowego funkcjonowania jednostki jako całości czy też w określonym aspekcie lub zakresie działania. Należy zatem przyjąć założenie, że wdrażanie i doskonalenie kontroli zarządczej to działania ukierunkowane nie tyle na wypełnienie zapisów ustawowych, co na zwiększenie konkurencyjności jednostki sektora finansów publicznych.

---

<sup>34</sup> A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010, s. 38.

Kolejną istotną kwestią dla zrozumienia kontroli zarządczej jest odróżnienie efektywności od skuteczności – ustawodawca rozróżnia te pojęcia, wymieniając je obok siebie, a nie zamiennie.

**Skuteczność** to osiągnięcie zakładanych rezultatów działalności; jest zdobywana poprzez przełożenie rezultatu planowanego na rezultat faktyczny.

**Efektywność** to osiągnięcie rezultatów przy minimalnym zaangażowaniu środków, czyli optymalna relacja pomiędzy ponoszonymi na realizację celów nakładami a osiąganymi efektami. Efektywność ściśle związana jest z finansami i gospodarowaniem nimi.

Artykuł 68 u.f.p. stanowi, że kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Wskazana definicja literalnie sugeruje, iż kontrola zarządcza obejmuje w szczególności gospodarkę finansową jednostki sektora finansów publicznych, ale nie wyłącza stosowania w stosunku do innych podmiotów w zakresie realizacji zadań, osiągania celów wyznaczonych przez daną jednostkę sektora finansów publicznych, w ramach określonych przedsięwzięć w różnych formach prawnych.

Przywołany powyżej przepis określa zakres, jakiemu służy kontrola zarządcza poprzez enumeratywne wyliczenie celów, jakie ma osiągnąć. Istotne w tym miejscu jest podkreślenie, że cele kontroli zarządczej nie mają charakteru katalogu zamkniętego, do którego należą m.in. badanie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochrona zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji, zarządzanie ryzykiem. Zakres celów może być dowolnie kształtowany przez kierowników poszczególnych jednostek. Z treści art. 68 u.f.p. należy wywnioskować, że najistotniejszą kwestią jest sprecyzowanie celów i zadań danej jednostki sektora finansów publicznych. Ustawodawca nie określa ich poprzez literalne wskazanie, ale poprzez przykładowe wyliczenie

jako obszarów działania kontroli zarządczej. Takie podejście należałoby uznać za celowe i świadome działanie ustawodawcy.

Wskazane powyżej przepisy zobowiązały Ministra Finansów do wydania standardów kontroli zarządczej i opublikowania ich w formie ogłoszenia. Standardy miały być formą wytycznych dla kierowników poszczególnych jednostek, pozostając jednocześnie spójne z ogólnie obowiązującymi standardami międzynarodowymi w zakresie kontroli. Są one zbiorem wytycznych, którymi powinien kierować się zarządzający jednostki sektora finansów publicznych, opracowując wewnętrzne regulacje związane z kontrolą zarządczą. Tak przyjęte rozwiązanie również należy uznać za działanie świadome i celowe. Ustawodawca nie określił bowiem w ustawie procedur i zasad przeprowadzania kontroli ani nie zawarł w niej delegacji ustawowej do wydania rozporządzenia w tym zakresie. Skierował się w stronę wytycznych, które mają być ogłoszone. Ustawodawca świadomie odszedł od formalizowania procedur, a co za tym idzie, odstąpił od rygorystycznego egzekwowania ich.



**WAŻNE:** Ustawodawca poprzez rozwiązanie ustawowe wprowadził kontrolę zarządczą do systemu prawa polskiego, wskazując, że jest to ogół działań, nie uściślając jednocześnie ich rodzaju. Tak więc można stwierdzić, iż filozofia wprowadzenia tejże instytucji opiera się na założeniach ładu korporacyjnego, w którym główny nacisk kładzie się na podejmowanie różnych inicjatyw, norm oraz wdrażanie reguł, których zasadniczym celem jest zapewnienie skutecznego działania<sup>35</sup>.

Co jest istotne dla wprowadzonej instytucji kontroli zarządczej, ustawodawca nie ogranicza jej stosowania poprzez wskazanie płaszczyzn działania administracji. Tak więc zamiarem ustawodawcy jest objęcie zakresem kontroli zarządczej każdego aspektu działania danej jednostki<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, Warszawa 2013, s. 43.

<sup>36</sup> P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza...*, s. 43.

P. Walczak podnosi, że kontrola zarządcza jako instytucja prawa finansów publicznych nie znajduje swojego odpowiednika we wcześniej istniejących narzędziach prawnych, przez co wprowadza nową jakość w systemie kontroli wewnętrznej. Jej funkcjonowanie pozwala na skuteczniejsze zarządzanie organizacją z perspektywy celów, jakimi są skuteczność, efektywność, jak również terminowość<sup>37</sup>. Nie należy jej utożsamiać z typowymi celami i zadaniami, które stają przed kontrolą finansową, ze względu na dużo szerszy aspekt oddziaływania. Nie można patrzeć na nią jako na procedury związane z wykonywaniem czynności badawczych i porównawczych, ponieważ obejmuje ona dużo szerszy zakres działań. Jak podkreśla Ministerstwo Finansów, jest to model zarządzania, którego podstawowym celem jest zwracanie uwagi kierownikowi jednostki na efekty funkcjonowania tejże jednostki, jednocześnie wskazując sposób, w jaki należy nią zarządzać, aby osiągała cele i realizowała zadania zgodnie z przepisami prawa, oszczędnie i w terminie<sup>38</sup>.

Kontrola zarządcza opiera się na rozwiązaniach, które są wykorzystywane dla funkcji zarządczych, takich jak planowanie, organizowanie i kierowanie zasobami ludzkimi, m.in. poprzez czerpanie norm ustalonych w ramach planowania, kierowania ludźmi, dostarczanie informacji zwrotnych, które są istotne, a nawet niezbędne dla prawidłowego realizowania procesu zarządzania w zakresie objętym procesami planistycznymi<sup>39</sup>.

W. Kieżun podnosi, że istota kontroli zarządczej bazuje na sprawnym, opartym na regule 3E zarządzaniu, tj. zarządzaniu:

- efektywnym (celowym i skutecznym),
- ekonomicznym (korzystnym, oszczędnym),
- etycznym (zgodnym z uznanymi wartościami)<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> P. Walczak, *Reorganizacja w sektorze finansów publicznych* [w:] *Finanse publiczne*, red. W. Lachiewicz, Warszawa 2010, s. 485.

<sup>38</sup> Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Biuletyn” 2012/1 (2).

<sup>39</sup> *Organizacja i zarządzanie. Podstawy wiedzy menedżerskiej*, red. M. Przybyła, Wrocław 2003.

<sup>40</sup> W. Kieżun, *Sprawne zarządzanie organizacjami*, Warszawa 1998.

Można stwierdzić, że kontrola zarządcza ma charakter kontroli wewnętrznej, ale z możliwością wykorzystania instrumentów kontroli zewnętrznej, np. audyt certyfikujący jakość pracy urzędu jednostki sektora finansów publicznych. Powyższe stwierdzenie należy wywnioskować z założenia, że kontrola zarządcza opiera się na:

- nadzorze – obejmując *sensu stricto* zbieranie informacji, które mogą zostać wykorzystane w zakresie władczego działania administracji;
- controllingu – obejmując znaczną grupę funkcji kierowniczych, które opierają się na zebranych informacjach, czyli głównie planowanie strategiczne i organizacyjne;
- audycie – obejmując badanie i ocenę skuteczności, identyfikacji i zarządzania ryzykiem;
- zarządzaniu ryzykiem – obejmując zasady tworzenia i weryfikacji płaszczyzn stosowania kontroli zarządczej, czyli takich, w których występuje prawdopodobieństwo nieprawidłowości.

Warunkami zapewniającymi skuteczność, a także efektywność kontroli zarządczej są monitorowanie oraz ocena funkcjonowania tej instytucji. Takie działanie wynika z ogólnych zasad związanych z samokontrolą działań jednostki sektora finansów publicznych, jak również z samooceny, której stosowanie opiera się na standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>41</sup>.

Kontrola zarządcza jako instytucja nie powinna być utożsamiana wyłącznie z działaniami zarządu i jego aparatu, ale należy na nią patrzeć jako na proces obejmujący szeroki zakres funkcji i działań. Ze względu na nieodzowny element kontroli zarządczej, którym są wskaźniki istotne z perspektywy administracji publicznej, wydaje się, że jest ona instrumentem najlepiej dostosowanym do sprawdzania założeń i rezultatów. W zależności od poziomu zbieżności umożliwia ona dobieranie przez organy administracji właściwych narzędzi zapobiegawczych i wprowadzanie działań korekcyjnych.

---

<sup>41</sup> Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r., Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84.



**WAŻNE:** Istotą kontroli zarządczej nie jest tworzenie nowych wyszukanych konstrukcji, ale doskonalenie i wykorzystanie tych, które na poziomie funkcjonowania struktur danej jednostki już istnieją.

Można zatem stwierdzić, że kontrola zarządcza to system zarządzania zadaniami, który jest zorientowany na weryfikację postępu w realizacji zaplanowanych zadań, celów. Dlatego jako narzędzie dla administracji publicznej wydaje się być najbardziej adekwatnym w zakresie zarządzania ryzykiem.

Elementem skutecznego zarządzania jednostką sektora finansów publicznych jest bez wątpienia reakcja na pojawienie się każdego istotnego ryzyka. Stąd też niezbędne staje się określenie działań, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego czynnika ryzyka do poziomu akceptowalnego w ocenie kierownika tejże jednostki. Jednocześnie jest to określenie procedur związanych z monitorowaniem procesu realizacji zadań, identyfikacją ryzyk, jak również wdrażaniem działań zaradczych. Cały proces mogą wspomagać plany, wytyczne czy też wewnętrzne regulaminy. Proces zarządzania ryzykiem zwiększa szansę na osiągnięcie założonych celów. Co więcej, aspekt ekonomiczny tego procesu wymaga zachowania pełnej racjonalności działań. Oznacza to, że podstawowym przejawem zarządzania ryzykiem jest dążenie do osiągania coraz lepszych efektów przy jednoczesnym minimalizowaniu ponoszonych nakładów<sup>42</sup>.

Ewaluacja sposobu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych w kierunku nowego zarządzania publicznego oraz współzarządzania, widoczna w koncepcji *public governance*, skupia się na efektach, co w zasadzie jest spójne w funkcjami, jakie ma kontrola zarządcza. Skoro rolą administracji publicznej w koncepcji *public governance* jest inicjowanie, administrowanie oraz koordynowanie sieciami, to jednocześnie wynika z tego rola, jaką musi ona pełnić w zakresie zabezpieczenia

<sup>42</sup> P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza...*, s. 52.