

## KONTROLA ZARZĄDCZA INSTRUMENTEM ZARZĄDZANIA JEDNOSTKĄ FINANSÓW PUBLICZNYCH

**Streszczenie:** Społeczeństwo oczekuje od administracji publicznej, aby wzorem podmiotów działających w sferze prywatnej działała sprawnie, efektywnie, a świadczone przez nią usługi publiczne charakteryzowały się wysoką jakością. Sprostanie tym oczekiwaniom wymaga od administracji także stałego doskonalenia sposobu zarządzania swoimi jednostkami. Jednym z rezultatów tych działań jest chociażby wprowadzenie obowiązku przeprowadzania kontroli zarządczej. Błędem byłoby utożsamianie jej wyłącznie z takimi działaniami jak sprawdzanie, weryfikacja, porównywanie. Kontrola zarządcza ma przede wszystkim doprowadzić do sytuacji, w której jednostka finansów publicznych nie będzie skupiona w swej działalności na gromadzeniu i wydatkowaniu środków finansowych, a bardziej na podejmowaniu wszechstronnych decyzji zarządczych przez jej kierownictwo nastawionych na realizację celów i zadań.

**Słowa kluczowe:** kontrola, kontrola zarządcza, zarządzanie

### Wstęp

Wzrastająca rola administracji publicznej w życiu społecznym skutkuje bezpośrednio tym, że oczekuje się od niej określonego sposobu załatwiania spraw. Szczególny nacisk kładzie się już nie tylko na legalność, ale w coraz większym zakresie eksponuje się ekonomiczne i organizacyjne uwarunkowania jej działalności. Zrozumiałym jest więc, że podejmowane są działania mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostek finansów publicznych uwzględniające także i te sfery. „W nowoczesnej administracji publicznej stosuje się różnorakie narzędzia wspomagające zarządzanie, aby uzyskać pewność, że założone cele zostaną osiągnięte. Zwykle można je pogrupować w procesy służące do zarządzania:

- finansami jednostki (procedury i dokumentacja związane z zabezpieczeniem majątku i rzetelnością zapisów finansowych),
- wykonywaniem zadań (procedury i działania dotyczące procesów, których realizacja powoduje osiągnięcie zaplanowanych rezultatów),
- jednostką jako organizacją (struktura organizacyjna, polityki, procedury i praktyki potrzebne do tego, aby pracownicy realizowali cele jednostki)”<sup>252</sup>.

Kontrola zarządcza jest rozwiązaniem organizacyjnym i prawnym, które opracowano na pewnym etapie rozwoju teorii i praktyki zarządzania, w reakcji na stwierdzone w danym okresie patologie zarządzania. Rozwiązanie to warto nie tyle kopiować, ile raczej adaptować w polskiej administracji, uwzględniając stale

---

<sup>252</sup> J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2, s. 13.

weryfikowaną diagnozę jej patologii oraz krajowy i zagraniczny dorobek w zakresie zarządzania publicznego<sup>253</sup>.

Przedmiotem niniejszego opracowania będzie problematyka zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych z wykorzystaniem instrumentu, jakim jest kontrola zarządcza. Zwrócono tutaj także uwagę na relacje między kontrolą zarządczą a wypracowanymi na gruncie nauk o zarządzaniu zasadami zarządzania publicznego. Wskazano również dokumenty, na wykonaniu których kontrola zarządcza powinna się opierać. Nie podjęto problematyki związanej z organizacją kontroli zarządczej w jednostce.

## 1. Jak zarządzać w administracji publicznej?

Zdaniem H. Gawrońskiego zarządzanie w sektorze publicznym łączy się z trudno rozróżnialnymi w języku polskim terminami: *governance* i *government*. W języku angielskim *government* oznacza „rząd”, „administracja”, „władza”, „rządzenie”, „zarządzanie”. „zarząd”, a *local government* – „samorząd terytorialny”. *Governance* zaś: „rządzenie”, „praworządność”, „rządy”, „zarządzanie”, „ład” lub „władztwo” i można je traktować jako synonim słowa *government*. Głębsza 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>254</sup>.

Wielki niemiecki myśliciel Max Weber był chyba pierwszym, który głosił tezę, że najbardziej charakterystyczną cechą współczesnych społeczeństw jest wzrost biurokracji i uprzemysłowienie. Działania administracji powinny opierać się na prawie i być jednocześnie racjonalne. Biurokracja – jego zdaniem – jest organizacją nastawioną na efektywne osiąganie celów. Urzędy zorganizowane są hierarchicznie, wydawanie decyzji i poleceń służbowych należy do przełożonych, zaś podwładni dostarczają informacji przełożonym i wykonują ich polecenia<sup>255</sup>. Weber, opisując biurokrację, stwierdzał, że „czynnikiem decydującym o powodzeniu organizacji biurokratycznej jest zawsze jej czysto techniczna przewaga nad wszelkimi innymi formami organizacji. [...] Precyzja, szybkość, jednoznaczność [...] wyeliminowanie tarć oraz zmniejszenie kosztów materiałowych i osobowych, wszystko to znajduje optymalną formę w ściśle biurokratycznej administracji”<sup>256</sup>. Model biurokracji zaproponowany przez Webera nie był i nie jest w pełni realizowany przez żadną współczesną organizację biurokratyczną<sup>257</sup>. W praktyce okazało się, że model idealnego biurokraty został wypaczony, obserwuje się szereg jego dysfunkcji. W konsekwencji pojęcie „biurokracja” przestało mieć pozytywne znaczenie. Według definicji słownikowej biurokracja obecnie utożsamiana jest z systemem rządów, w którym główną rolę odgrywa administracyjny aparat urzędniczy charakteryzujący się

---

<sup>253</sup> A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5, s. 17.

<sup>254</sup> H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne w samorządach lokalnych*, Wydawnictwo Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 36; J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Kraków 2008, s. 402.

<sup>255</sup> A. Jaxa Dębicka, *Sprawne państwo. Współczesne koncepcje i instrumenty zarządzania publicznego a administracja publiczna*, Oficyna 2008, s. 199.

<sup>256</sup> A. Jaxa Dębicka, *Sprawne państwo...*, op. cit., s. 199-200 i podana tam literatura.

<sup>257</sup> J. Hausner, *Od idealnej biurokracji do zarządzania publicznego*, [w:] J. Hausner, M. Kukielfka (red.), *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2002, s. 48-71.

przerostem formalizmu w działalności urzędów, rutyną prowadzącą do bezduszości w traktowaniu petentów i załatwianiu ich spraw, procesem odrywania się instytucji od potrzeb społeczeństwa, któremu mają służyć<sup>258</sup>. Biurokrata to ktoś, dla kogo formalizm jest istotniejszy w toku realizowanych spraw od zdrowego rozsądku, kto nie potrafi być kreatywny i powstałe nowe sytuacje nie uregulowane wprost w prawie lub urzędowej procedurze stanowią wielką trudność. „Krytyka biurokracji przyczyniła się do ewolucji administracyjnego modelu zarządzania, który adaptował niektóre nowe osiągnięcia teorii organizacji i zarządzania, zwłaszcza związane ze zmianami dokonującymi się w zarządzaniu publicznym”<sup>259</sup>.

Obecnie wysoko ocenia się działania podejmowane przez sektor prywatny w zakresie organizacji, a także sposobu obsługi klientów. Również w stosunku do administracji publicznej kierowane są postulaty, aby i ona wzorowała się na dobrze ocenianych i akceptowanych praktykach podmiotów prywatnych i przyjęła je do stosowania. Wiąże się to przede wszystkim z tym, że „od administracji publicznej oczekuje się zwiększenia efektywności działania przy równoczesnym obniżeniu kosztów oraz przejrzystości procesu zarządzania i odpowiedzialności za własne działania. Kluczowymi elementami jest żądanie lepszej jakości usług, szybszego tempa ich świadczenia oraz zwiększania ich zakresu. To co jest niezbędne, to budowa państwa sprawnego, które w sposób skuteczny dostosowuje się do zmiennych warunków i możliwości”<sup>260</sup>. W związku z powyższym zgodzić się należy z M. Matyskiem, że proces ustawicznego dążenia administracji publicznej do doskonalenia metod działania, przy jednoczesnym zachowaniu oszczędności wykorzystanych w tym celu zasobów, skłania do poszukiwania nowych metod zarządzania<sup>261</sup>.

Zmiany zarządzania dokonujące się w sektorze publicznym określa się mianem „rewolucji menadżerskiej” lub pojawieniem się nowego paradygmatu zarządzania tym sektorem<sup>262</sup>. Uzyskiwanie lepszych efektów w sferze usług publicznych zakłada nowe zarządzanie publiczne (*New public management*). Wymaga ono zwiększenia maksymalnego udziału rynku, konkurencyjności przy minimalnym udziale sektora publicznego<sup>263</sup>. Nowość tego modelu zarządzania polega na adaptacji metod i technik zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym do warunków zarządzania organizacjami publicznymi. Chodzi zwłaszcza o nastawienie tych organizacji na osiąganie wyników, decentralizację zarządzania nimi (pozwolić menadżerom zarządzać), przyjęcie przez nie perspektywy strategicznej oraz wykorzystanie mechanizmów rynkowych. Ten model zarządzania ma zapewnić gospodarność, efektywność i skuteczność organizacji publicznych<sup>264</sup>. Istotne w tej kwestii jest

---

<sup>258</sup> J. Tokarski (red.), *Słownik wyrazów obcych*, Warszawa 1980, s. 85.

<sup>259</sup> A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] A. Zalewski (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Szkoła Główna Handlowa Warszawa 2005, s. 13-14.

<sup>260</sup> A. Schick, *Państwo sprawne – rozmyślanie nad koncepcją, która nie doczekała się jeszcze realizacji, choć jej czas już nadszedł*, „Służba Cywilna” 2004, nr 8 (wiosna-lato), s. 11-56.

<sup>261</sup> M. Matyszek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 2, s. 50.

<sup>262</sup> A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego ...*, op. cit., s. 26.

<sup>263</sup> D. Osborne, T. Gaebler, *Rządź inaczej*, Poznań 1992, s. 43.

<sup>264</sup> A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego ...*, op. cit., s. 66.

stanowisko Ch. Hooda, który charakteryzując ten nowy model zarządzania w administracji, wskazuje na następujące elementy:

- wprowadzenie profesjonalnego (menadżerskiego) 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>265</sup>.

W związku z powyższym zgodzić się należy z A. Zalewskim, że istota nowego zarządzania publicznego polega przede wszystkim na zmianie orientacji zarządzania organizacjami publicznymi z nakładów i procedur na osiąganie wyników, przyjęcie orientacji strategicznej oraz wprowadzanie mechanizmów rynkowych<sup>266</sup>.

Nie ulega jednak wątpliwości, że dla wprowadzenia w życie idei *New public management* niezbędne jest przygotowanie się i zmiana samej administracji publicznej. W literaturze podkreśla się, że ewolucja zarządzania organizacjami publicznymi przekształciła się w reformę administracji publicznej dokonywaną od wewnątrz. Poszukiwania w tym zakresie zmierzają w kierunku ulepszenia stosowanych metod i technik zarządzania dla osiągnięcia następujących celów:

- zapewnienie odpowiedzialności w zarządzaniu publicznym, zwłaszcza w jego kontekście politycznym,
- pomiaru i oceny rezultatów zamiast tradycyjnej orientacji na nakłady i ekspansję,
- zwiększenie zaangażowania państwa w rozwój zasobów ludzkich administracji publicznej, zwłaszcza poprzez poprawę procesu zatrudniania i awansowania pracowników na podstawie kwalifikacji merytorycznych, ich kształcenia i rozwoju,
- promowanie etyki w służbie publicznej i eliminowanie korupcji poprzez: stworzenie niezawodnych środków kontroli i oceny, finansowanie programów edukacji etycznej i stworzenie bardziej efektywnych metod dochodzenia oraz orzecznictwa w sprawach łamania zasad etyki,
- zastosowanie przedsięwzięć obniżających koszty i zwiększających świadomość potrzeby wykorzystania bardziej skutecznych technik opartych na wiarygodnej informacji w prowadzeniu spraw publicznych,
- wprowadzenie kryteriów jakości w całym sektorze usług publicznych, które zawierają jasno określone bodźce, uprawnienia kierownictwa i nadają silniejszy mandat do świadczenia usług sprzyjających obywatelowi<sup>267</sup>.

W stosunku do idei *New public management* krytycy już od połowy lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku formułowali zarzut bazowania na dogmatach

---

<sup>265</sup> Ch. Hood, *A Public Management for All Seasons?* "Public Administration" 1991, Vol. 69 (1) s. 4-5 za: A. Zalewski, *Reforma sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] A. Zalewski (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2005, s. 26.

<sup>266</sup> A. Zalewski, *Teoria a praktyka nowego zarządzania publicznego*, [w:] *W stronę teorii i praktyki finansów*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2006, s. 74.

<sup>267</sup> J.E. Ireisat, *The New Public Management and Reform*, [w:] K.T. Liou, M. Dekker Inc (red.), *Handbook of Public Management Practice and Reform*, New York – Basel 2001, s. 542-543.

(idealizujących racjonalność ekonomiczną, przedsiębiorczość, wiedzę menadżerów i rynek) oraz na uproszczonej wizji procesów społecznych. NPM okazało się „lekarstwem” na patologię administracji, którego atrakcyjność znacznie przewyższa rzeczywiste możliwości sprawcze<sup>268</sup>. Od tego czasu w opozycji do NPM karierę zrobiły następne teorie administracji, na przykład *Public governance* czy *Good governance*, eksponujące służebność, dialog, zaufanie, partycypację. Nie odrzucono ekonomii, ale kwestionując „dyktaturę menedżerów”, „religię indywidualizmu”, „darwinizm rynkowy” oraz „magię wskaźników”, bardziej pragmatycznie spogląda się dziś na administrację publiczną, uwzględniając przede wszystkim jej społeczny i polityczny wymiar<sup>269</sup>. U podstaw teorii *Public governance* leży zrozumienie norm i wartości właściwych władzy publicznej. Wyróżnia się trzy grupy norm i wartości:

- efektywność i skuteczność w zakresie dotyczącym funkcjonowania administracji, jak i wytwarzania i dystrybucji dóbr publicznych,
- prawa jednostki oraz adekwatność procesów zarządzania do relacji pomiędzy władzami publicznymi i obywatelami,
- reprezentację i kontrolę władzy obejmującą kontrolę społeczną nad działalnością rządów<sup>270</sup>.

## 1. Kontrola na gruncie nauk o zarządzaniu

Przedmiotem zarządzania – jak uważa Ł. Sułkowski – jest proces zarządzania i organizacja. Autor wyróżnia jego funkcje, do których zalicza:

- działanie – przez które rozumie podejmowanie decyzji, a nawet ciągów decyzji,
- sprawowanie władzy, której źródłem są wiedza, bogactwo i przemoc. Zarządzanie w tym ujęciu jest procesem kolektywnej akceptacji instytucji, więzów i relacji zachodzących wewnątrz organizacji jako całości i pomiędzy takimi jej elementami, jak: stanowiska pracy, kierownicy, struktura organizacyjna, przywództwo, wzory kulturowe i strategię,
- dysponowanie zasobami organizacji, które pierwotnie znajdują się w otoczeniu i stamtąd są asymilowane, następnie przekształcane i unikatowo konfigurowane przez organizację<sup>271</sup>.

Funkcje zarządzania zostały po raz pierwszy usystematyzowane przez wybitnego francuskiego praktyka klasycznej szkoły zarządzania Henri Fayola. Prowadził on badania zmierzające do określenia zasad nauki o administrowaniu. Zasady te przedstawił w pracy *Administration Industrielle et Generale*, która ukazała w 1916 r. Definiuje on zarządzanie za pomocą pięciu funkcji:

- planowania (obmyślenia kierunku działania umożliwiającego organizacji realizowanie celów),

---

<sup>268</sup> A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5, s. 15.

<sup>269</sup> A. Szpor, *Kontrola zarządcza ...*, op. cit., s. 15 i podana tam literatura.

<sup>270</sup> M. Zawicki, *New Public Management i Public Governance*, [w:] J. Hausner, M. Kukielka (red.), *Studia z zakresu zarządzania ...*, s. 83-85 i podana tam literatura.

<sup>271</sup> Ł. Sułkowski, *Epistemologia w naukach o zarządzaniu*, PWE, Warszawa 2005, s. 20-23.

- organizowania (mobilizowanie materialnych i ludzkich zasobów organizacji do wprowadzenia planów w życie),
- rozkazywania (wyznaczanie kierunków działania dla pracowników i doprowadzenie, aby wykonywali swoje zadania),
- koordynowania (zapewnienie harmonijnego funkcjonowania zasobów i działań organizacji dla osiągnięcia pożądaných celów),
- kontrolowania (sprawdzenia przebiegu realizacji planów dla zapewnienia właściwego ich wykonania)<sup>272</sup>.

W bardziej współczesnych opracowaniach z zakresu organizacji i zarządzania autorzy – biorąc za punkt wyjścia koncepcję Fayola – wyróżniają cztery podstawowe funkcje zarządzania:

- planowanie,
- organizowanie,
- motywowanie,
- kontrolowanie<sup>273</sup>.

Wobec tego, jak słusznie zauważa A. Pakuła kontrola, podobnie jak zarządzanie, stanowi niezbędny etap cyklu działania zorganizowanego oraz jedną z funkcji zarządzania, wchodząc łącznie z planowaniem w obręb funkcji regulacyjnej<sup>274</sup>.

Według klasyka dziedziny zarządzania R.J. Moklera w procesie kontroli można wyodrębnić cztery etapy:

- ustalenie norm i metod pomiaru wyników. Czynności tych dokonuje się już podczas planowania, w trakcie wytyczania celów. Na tym etapie bardzo istotne jest, by cele były ujęte w sposób jasny, pozwalający na ich pomiar, oraz określone w czasie. Prawdłowo wytyczone cele oraz zaprojektowane metody pomiaru efektywności dają rękojmię skutecznego funkcjonowania kontroli,
- mierzenie wyników, ustalanie stanów rzeczywistych. Jest to proces permanentny. Częstotliwość dokonywania pomiarów zależy od rodzaju analizowanej działalności, jednak przyjmuje się zasadę, że odstęp czasowy pomiędzy kolejnymi pomiarami nie może być zbyt długi.
- porównanie wyników z normami (wyznaczeniami). Jeżeli kontrolowana działalność jest zgodna z normami, nie podejmuje się żadnych kroków; w przeciwnym razie należy wdrożyć postępowanie naprawcze.
- podjęcie działań korygujących. Należy je przeprowadzić, jeżeli wyniki pomiarów odbiegają od norm. Jest to niezmiernie istotny etap kontroli, gdyż wiąże się to często ze zmianami w procesach pracy. Wymagana jest zatem od kontrolującego gruntowna znajomość charakteru mierzonych procesów i ich wzajemnego oddziaływania. Istotne jest, by proces kontroli doprowadzać do

---

<sup>272</sup> J.A.F. Stoner, Ch. Wankel, *Kierowanie*, Warszawa 1992, s. 53.

<sup>273</sup> S. Sokołowska, *Organizacja i zarządzanie. Ujęcie teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2004, s. 137.

<sup>274</sup> A. Pakuła, *Planowanie i kontrolowanie w organizacji*, [w:] A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, A. Pakuła, J. Supernat, *Nauka organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Kolonia Limited, Wrocław 2005, s. 463.

końca, czyli do etapu opracowania metod przeciwdziałania nieprawidłowościom. Wówczas możemy mówić o kontroli skutecznej<sup>275</sup>.

Podziela to stanowisko K. Zimniewicz. Autor uważa, że wykonanie pierwszego kroku pozwala kierownikowi ustalić oczekiwania organizacji wobec niego i wskazać mu, jaką aktywność winien rozwijać. Standardy ustala się najczęściej ze względu na ilość, jakość, czas, koszty itd. Następny krok ustala stan rzeczywisty i ewentualne odchylenia od oczekiwań (przyjętych standardów). W zależności od przyjętych granic tolerancji możliwie jest odchylenie od zaplanowanych standardów, a więc potrzebny jest następny krok w procesie kontroli, polegający na wykonaniu działań korekcyjnych<sup>276</sup>.

Należy zatem stwierdzić, że kontrolowanie jest procesem mającym zapewnić, aby faktycznie podejmowane działania były zgodne z planowanymi, ułatwić kadrze kierowniczej sprawdzenie skuteczności czynności związanych z wykonywaniem wszystkich funkcji zarządzania oraz podjęcie (ewentualnie) działań korygujących<sup>277</sup>. Innymi słowy, jak zauważa S. Sokołowska, kontrola polega na porównaniu tego, co zostało zrobione, z tym, co zostało zaplanowane. Treść tej funkcji obejmuje również czynności regulujące, mające na celu eliminację odchyleń, które zaistniały w toku realizacji zadania oraz modyfikację przyszłych celów<sup>278</sup>. Wobec tego – jak twierdzi B.R. Kuc – kontrola jako funkcja zamyka cykl zarządzania. Kontrola jako proces przenika i łączy wszystkie funkcje zarządzania<sup>279</sup>. M. Przybyła stawia daleko idącą tezę, że kontrola wieńczy proces zarządzania. Kontrola w jakimś stopniu wykorzystuje rozwiązania uzyskane w wyniku realizacji pozostałych funkcji zarządzania, a także odgrywa służebną rolę w stosunku do tych funkcji zarządzania<sup>280</sup>.

Warto także zauważyć, że utożsamianie kontroli z procesem oceny monitorowania stanu faktycznego w odniesieniu do stanu pożądanego oraz dostarczania informacji zwrotnej dało początek podziałowi na kontrole behawioralne oraz nakierowane na rezultat. Każdy menadżer może oceniać pracę swoich pracowników albo bezpośrednio obserwując ich zachowanie i korygując ewentualne błędy, albo rozliczając ich z osiągnięcia bezpośrednich rezultatów. Należy pamiętać, że do zastosowania kontroli behawioralnych konieczne jest zrozumienie i jasne określenie pożądanego zachowania. Analogicznie – żeby kontrolować rezultaty, należy wiedzieć, jak je mierzyć w odniesieniu do zamierzonych celów. Z reguły kontrole behawioralne są nieco bardziej subiektywne, ale bardziej elastyczne. Z kolei kontrole nakierowane na rezultat są z reguły łatwiej mierzalne, a przez to bardziej porównywalne w ramach organizacji<sup>281</sup>.

---

<sup>275</sup> M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 2, s. 43 podana tam literatura, por. S. Sokołowska, *Organizacja i zarządzanie...*, op. cit., s. 144.

<sup>276</sup> K. Zimniewicz, *Nauka o organizacji i zarządzaniu. Wybrane zagadnienia*, PWN, Warszawa – Poznań 1984, s. 83

<sup>277</sup> J.A.F. Stoner, Ch. Wankel, *Kierowanie...*, op. cit., s. 538.

<sup>278</sup> S. Sokołowska, *Organizacja i zarządzanie...*, op. cit., s. 144.

<sup>279</sup> B.R. Kuc, *Teoria i praktyka kontroli w zarządzaniu*, [w:] *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, część II (praca zbior.), Wyd. Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Warszawa 2002, s. 6.

<sup>280</sup> M. Przybyła, *Organizacja i zarządzanie*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 307.

<sup>281</sup> A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010, s. 9.

Można spotkać trzy podejścia dotyczące kontroli:

- w oparciu o rynki – kontrola dokonuje się poprzez porównanie cen i zysków. To rynek decyduje o efektywności danego procesu, a nie oceny dokonywane wewnątrz organizacji. Jest to najprostszy i stosunkowo tani mechanizm, niewymagający inwestycji. Ten typ kontroli wynagradza zatem nie starania i działania, ale rezultaty. Do jego stosowania niezbędny jest pewien poziom konkurencji oraz wyraźne wymogi dotyczące produkcji towarów czy świadczenia usług,
- w oparciu o biurokrację – dokonuje się poprzez mechanizmy władzy i zasad formalnych. Umożliwiają one monitorowanie pracowników i dzięki temu sprzęgają wysiłki pracowników z celami organizacji,
- kontrola w oparciu o strukturę klanową – łączy mechanizmy władzy z wartościami i przekonaniami. Wymaga identyfikacji z organizacją oraz wykorzystuje procesy socjalizacji. Do wykorzystywania tego typu kontroli konieczne jest zaufanie wśród pracowników<sup>282</sup>.

W literaturze podnosi się, że kontrolowanie, aby prawidłowo spełniało swoje funkcje, powinno opierać się na określonych zasadach:

- kierunki kontroli winny być adekwatne do istoty i potrzeb danej działalności,
- informacja o odchyleniach powinna być natychmiastowa,
- kontrolowanie powinno wybiegać w przyszłość, a więc wskazane jest stosowanie takich sposobów, które umożliwią przewidzenie możliwości wystąpienia odchylenia ze stosownym wyprzedzeniem,
- w kontrolowaniu baczna uwaga należy zwracać na wyjątki w uznanych za strategiczne obszarach zadaniowych,
- ocena działalności nie może być subiektywna,
- sposoby kontrolowania powinny być elastyczne, możliwie do zastosowania w zmieniających się warunkach,
- rozkład kompetencji kontrolnych winien być powiązany z układem struktury organizacyjnej, szczególnie w odniesieniu do kierowników, którzy powinni być w centrum kontroli i centrum przydzielania zadań oraz delegowania uprawnień,
- kontrolowanie powinno być ekonomiczne,
- stosowane kryteria i mierniki oraz techniki kontroli powinny być zrozumiałe,
- efektem kontrolowania nie może być jedynie wykrycie odchylenia (nieprawidłowości), ale także wskazanie odpowiedzialnych i sposobu reakcji<sup>283</sup>.

Natomiast cechy, jakie powinny charakteryzować właściwe systemy kontroli, to:

- terminowość – błędy i inne uchybienia powinny być wykrywane na tyle wcześnie, aby ograniczyć rozmiar potencjalnych strat,
- oszczędność – koszty kontroli nie powinny przekraczać korzyści z nich płynących,
- rozliczalność – pracownicy powinni mieć możliwość rozliczenia się z przydzielonych zadań, a ich przełożeni powinni im to ułatwiać,

---

<sup>282</sup> Ibidem, s. 8-9 i podana tam literatura.

<sup>283</sup> H. Koontz, C. O'Donell, *Zasady zarządzania*, PWN, Warszawa 1969, s. 664-668.

- umiejscowienie – cele danej kontroli powinny decydować o jej umiejscowieniu w danym procesie,
- elastyczność – kontrole powinny być na tyle elastyczne, aby zachowywały swoją skuteczność w zmieniających się środowiskach,
- identyfikacja przyczyn – od identyfikacji przyczyn danego zjawiska zależy skuteczność podejmowanych działań naprawczych,
- odpowiedniość w rozumieniu uwzględniania oczekiwań kierownictwa oraz wpasowywania się w strukturę organizacyjną<sup>284</sup>.

Istotę kontrolowania można przedstawić także poprzez wskazanie funkcji, jakie powinno ono spełniać. Są to funkcje:

- informacyjna, polegająca na dostarczaniu właściwym podmiotom zarządzającym niezbędnych informacji dotyczących stanu, przebiegu i skutków działań, warunkujących podejmowanie stosownych decyzji,
- instruktażowa, wyrażająca się w doradzaniu kontrolowanemu, instruowaniu go, udzielaniu mu stosownej pomocy,
- pobudzająca, realizowana poprzez stosowanie stymulatorów podnoszących poziom motywacji kontrolowanych do sprawniejszych działań,
- profilaktyczna, której istota tkwi w ekspozowaniu zapobiegania niekorzystnym zjawiskom<sup>285</sup>.

Stąd też A.S. Krysiak wyraża pogląd, że związki między pojęciem 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>286</sup>. Szczególnym atrybutem kontroli, wyróżniającym ją na tle całokształtu procesu zarządzania, którego jest integralnym ogniwem, okazuje się oddzielenie czynności kontrolnych (badanie, diagnoza) od czynności decyzyjnych (terapia); „proces kontroli kończy się stwierdzeniem i wyjaśnieniem stosunku między rzeczywistością a wyznaczeniami, co staje się punktem wyjścia działania pokontrolnego, podejmowanego i prowadzonego najczęściej przez instytucje i osoby inne niż te, które wykonywały właściwą kontrolę”<sup>287</sup>.

Pojęcie kontroli, rozszerzone wskutek włączenia do niej również czynności decyzyjnych, występuje powszechnie w literaturze angielskiej, gdzie termin *control* oznacza nie tyle kontrolę w naszym rozumieniu, ile zarządzanie z zaakcentowanym elementem nadzoru hierarchicznego, wynikającego z podziału i organizacji pracy w ramach kierowania zarówno przedsiębiorstwami, jak i instytucjami administracyjnymi oraz użyteczności publicznej<sup>288</sup>. W języku polskim istnieje szersze – niż funkcjonalne – znaczenie tego słowa, jako wpływanie na coś, panowanie nad czymś, zwykle w określony sposób. Znaczenie to odpowiada angielskiemu *to control* – kierować, sterować i może być związane ze środkami wspomagającymi

<sup>284</sup> A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 12-13 i podana tam literatura.

<sup>285</sup> A.K. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Warszawa 1995, s. 213-214.

<sup>286</sup> A.S. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwa” 2006, nr 1, s. 140.

<sup>287</sup> L. Kurowski i in.: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, [w:] L. Kurowski i in., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 19.

<sup>288</sup> Ibidem, s. 19.

zarządzanie jednostką, służącymi do pełnego zachowania wpływu (panowania, kontroli) nad prowadzoną w niej działalnością<sup>289</sup>.

## 2. Pojęcie kontroli zarządczej na gruncie ustawy o finansach publicznych

Definicję legalną pojęcia kontroli zarządczej zawiera art. 68 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>290</sup> (dalej: u.f.p.). Jak wynika z jego brzmienia, 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.

Według W. Witalca definicja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, zawarta w art. 68 ust. 1 u.f.p., została sformułowana zasadniczo pod kątem wyeksponowania funkcji, jaką ta instytucja powinna spełniać w systemie finansów publicznych<sup>291</sup>. 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<sup>292</sup>. Podziela ten pogląd M. Matysek. Autor jest zdania, że funkcjonalnie kontrola zarządcza jest procesem zarządzania, czyli praktyką świadomego i ustawicznego kształtowania organizacji. Polega na ciągłym lub cyklicznym wykonywaniu działań kierowniczych ujmowanych w cztery sprzężone ze sobą funkcje: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie<sup>293</sup>. Wobec tego należy zgodzić się z tezą postawioną przez Z. Derdziuka i A. Niedzielskiego, że kontrola zarządcza to o wiele więcej niż tylko tradycyjnie pojmowane prowadzenie kontroli czy audytu; to sposób sterowania lub zarządzania jednostką, ukierunkowany na realizację celów i zadań przy nałożonych kryteriach legalności, efektywności, oszczędności i terminowości<sup>294</sup>.

W ocenie A. Szpor fundamentem ideowym instytucji kontroli zarządczej jest idea przenikająca całą ustawę o finansach publicznych – to jest *New public management* (NPM); jej najpełniejszym wyrazem jest koncepcja budżetów zadaniowych<sup>295</sup>. Co do istoty również C. Kosikowski reprezentuje takie samo stanowisko. Jego zdaniem wzrost znaczenia kontroli zarządczej łączy się z menedżerskim podejściem do finansów publicznych, zwłaszcza pod względem zachowania dostatecznej efektywności wydatkowania środków publicznych<sup>296</sup>. Jej przedmiotem są zasoby ludzkie, finansowe, majątkowe, archiwalne itp. oraz czynniki zapewniające sprawne funkcjonowanie jednostki organizacyjnej (jakość, koszty, ryzyko). Kontrola zarządcza umożliwia weryfikację sprawności zarządzania w ujęciu kompleksowym, obejmuje więc całą działalność jednostki organizacyjnej. Z uwagi na

<sup>289</sup> J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli...*, s. 7.

<sup>290</sup> Dz.U. Nr 157 poz. 1240.

<sup>291</sup> W. Witalc, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 4, s. 53.

<sup>292</sup> C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12, s. 5.

<sup>293</sup> M. Matysek, *Projektowanie modelu...*, op. cit., s. 40.

<sup>294</sup> Z. Derdziuk, A. Niedzielski, *Koordynacyjna funkcja kontrolingu*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 6, s. 8-9.

<sup>295</sup> A. Szpor, *Kontrola zarządcza ...*, op. cit., s. 14 i podana tam literatura.

<sup>296</sup> C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce ...*, op. cit., s. 5.

bezpośredni związek z zarządzaniem wykracza poza ramy tradycyjnie pojętej kontroli wewnętrznej<sup>297</sup>.

Inne spojrzenie na kontrolę zarządczą przedstawia A. Mazurek. Według autorki definicja kontroli zarządczej podkreśla, że jest nią każde działanie jednostki, wszystkie niepisane i pisane zasady w niej obowiązujące, wszystko co służy zapewnieniu realizacji celów i zadań<sup>298</sup>. Również W. Witalec zauważa, że działania polegające na kontrolowaniu zjawisk i procesów związanych z funkcjonowaniem organizacji są włączone w proces jej zarządzania<sup>299</sup>.

Resumując, można postawić wniosek, że ustawodawca, określając w definicji ustawowej zakres kontroli zarządczej, nie ogranicza jej tylko do analizowania stanu aktualnego funkcjonowania jednostki finansów publicznych i komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za sprawy finansowe. Pomimo umiejscowienia obowiązku jej wykonywania w ustawie o finansach publicznych jego intencją było objęcie kontrolą zarządczą całej jednostki i wszystkich podejmowanych przez nią działań, na co wskazuje użycie w definicji zwrotu „ogół działań”. Należy także podkreślić, że „dla spełnienia swojej funkcji kontrola zarządcza wchodzi w korelację z systemem informacji oraz uzupełnia się z systemem kontroli finansowej. Działania takie powodują, że kontrola zarządcza stanowi istotny element systemu zarządzania jednostką, tj. wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji, wykorzystując w tym celu metody analizy ryzyka, kontroling i wyniki audytu jakości”<sup>300</sup>. Zatem pogłębione podejście do kontroli wyraża się obecnie w zastosowaniu w jej ramach metod i środków nie tylko nastawionych na podejmowanie czynności inspekcyjnych (rewizyjnych, lustracyjnych), ale i korygujących, a nawet zapobiegawczych. Obecnie kontrola zorientowana jest na osiąganie określonych celów i efektywne wykonywanie zadań<sup>301</sup>.

### 3. Instrumenty kontroli zarządczej

Artykuł 70 u.f.p. reguluje trzy dokumenty funkcjonujące w procesie kontroli zarządczej, mające wzmocnić i usprawnić tzw. *public governance*, czyli ład organizacyjny w sektorze publicznym<sup>302</sup>. Są nimi plan działalności na rok następny, sprawozdanie z wykonania planu oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. „Wprowadzenie formalnego obowiązku wyznaczania celów poprzez sporządzanie planów i sprawozdań z wykonania tych planów jest jednym z warunków właściwego zarządzania jednostką, a w konsekwencji – efektywnego wykorzystania środków publicznych. Obowiązek sporządzania planów i sprawozdań jest także elementem odpowiedzialnego i jawnego gospodarowania środkami publicznymi wobec obywateli i podatników. Plany działalności i sprawozdania z ich wykonania

---

<sup>297</sup> C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce...*, op. cit., s. 5.

<sup>298</sup> A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 38.

<sup>299</sup> W. Witalec, *Kontrola zarządcza ...*, op. cit., s. 55.

<sup>300</sup> M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 7, s. 87-88.

<sup>301</sup> E. Kowalczyk, *Procedury kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory i przykłady*, Wydawnictwo Presscom sp. z o.o., Wrocław 2011, s. 11.

<sup>302</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 70 ustawy o finansach publicznych*, Wydawnictwo ABC 2011, stan prawny na: 15.02.2011, LEX.

wzmocnią także system rozliczalności publicznej organów i jednostek administracji rządowej z osiągniętych rezultatów i zrealizowanych zadań<sup>303</sup>.

Warto też zauważyć, że adresatem dyspozycji zawartych w wymienionym przepisie jest organ administracji centralnej (minister kierujący działem). W mojej ocenie nie ma jednak przeciwwskazań, aby także inne organy administracji publicznej, np. samorządu terytorialnego, na zasadzie dobrowolności przyjęły je do stosowania.

Pierwszym z omawianych dokumentów jest plan działalności na rok następny. Jak wynika z art. 70 ust. 1 u.f.p., sporządza go do końca listopada każdego roku minister kierujący działem dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Plan działalności zawiera – zgodnie z art. 70 ust. 2 u.f.p. – w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celów i ich planowane wartości.

Obligatoryjne elementy planu zawarte są w § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania<sup>304</sup> (dalej: rozporządzenie). Zatem plan zawiera:

- tytuł,
- część A – obejmującą zestawienie nie więcej niż pięciu najważniejszych celów przyjętych do realizacji dla działów administracji rządowej albo dla jednostki sektora finansów publicznych, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi wartościami, a także najważniejsze zadania służące do realizacji tych celów wraz z odniesieniem ich do dokumentów o charakterze strategicznym,
- część B – obejmującą zestawienie celów zadań w budżecie państwa w układzie zadaniowym na rok, którego dotyczy plan, wskazanych jako priorytetowe, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi wartościami, a także podzadań budżetowych służących realizacji tych celów,
- część C – obejmującą zestawienie innych niż wymienione w części A i B celów, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi wartościami, a także najważniejszych zadań służących realizacji tych celów,
- datę sporządzenia planu,
- odpowiednio podpis ministra albo kierownika jednostki.

Zasób informacji prezentowanych w planie działalności jest ograniczony do najważniejszych danych i obejmuje:

- określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów. Cele powinny być realne, łatwo mierzalne, podlegające weryfikacji i ocenie. Cele sformułowane w planie działalności nie mogą mieć charakteru ogólnego, ale muszą spełniać warunek SMART<sup>305</sup>. Jeżeli myślimy o planie działalności, to powinniśmy

---

<sup>303</sup> Z uzasadnienia do projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

<sup>304</sup> Dz.U. Nr 187, poz. 1254 z 2010 r.

<sup>305</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 70 ustawy o finansach publicznych*, Wydawnictwo ABC 2011, stan prawny na: 15.02.2011, LEX.

myśleć o zbiorze zadań głównych, priorytetowych działaniach do wykonania w danym roku – muszą to być bardzo konkretnie określone zadania, czyli np. nie naprawa dróg, ale np. naprawa nawierzchni na ulicy Kalinowej na długości 800 m<sup>306</sup>.

- mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości. Mierniki (wskaźniki) powinny spełniać wymogi: adekwatności (powinny być dostosowane do charakteru zadania), mierzalności (wyrażone liczbowo), wiarygodności (weryfikacja mierników nie powinna sprawiać trudności), dostępności (powinny być łatwe do uzyskania)<sup>307</sup>.

Wytwarzanie właściwych i o dobrej jakości produktów (usług) prowadzi do osiągnięcia określonych wyników (czyli rezultatów średniookresowych), które można (i należy) opisać wskaźnikami dokonań. Problem oceny konkretnego dokonania zwykle rozważa się w dwóch aspektach:

- miernika (-ów) dokonania, czyli sposobu opisanie uzyskanego rezultatu (zwykle w kategoriach mierzalnych) w celu porównania tego, co zamierzaliśmy, z tym, co osiągnęliśmy jako rezultat naszych działań,
- miernika (-ów) jakości dokonania, czyli sposobu opisanie szeroko rozumianej jakości uzyskanego rezultatu<sup>308</sup>.

Każdy z mierników osiągnięcia celów powinien mieć określone cechy:

- być elementem łańcucha zależności przyczynowo-skutkowych opisujących strategię organizacji, to znaczy powinien zapewniać ich spójność z poziomami określonymi w dokumentach strategicznych oraz mierzyć tylko to, na co wykonawca zadania ma bezpośredni wpływ,
- uwzględniać czynniki przyszłego sukcesu, czyli mierzyć rzeczy istotne z punktu widzenia realizacji celów strategicznych,
- mieć określoną wartość poznawczą. Głównym założeniem formułowania mierników jest możliwość odzwierciedlenia w nich ilościowego i jakościowego stopnia osiągnięcia postawionych celów<sup>309</sup>.

Plan działalności nie jest niczym więcej jak nakładką na budżet zadaniowy, z jednej strony mającą na celu określenie zadań priorytetowych dla wszystkich jednostek, a z drugiej – stanowiącą podstawę wprowadzenia zarządzania ryzykiem na poziomie strategicznym<sup>310</sup>. Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania środkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane, na rzecz osiągania określonych rezultatów – realizacji zadania – mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników<sup>311</sup>. Zatem jednym z powodów wprowadzenia budżetu zadaniowego i planu działalności jest możliwość prowadzenia ewaluacji przeprowadzonych działań. Ewaluacja oznacza badanie i ocenę programu pod kątem odpowiednich kryteriów (trafności, skuteczności, efektywności, użyteczności i trwałości) oraz standardów. Ocena dotyczy zwykle potrzeb, jakie muszą być zaspokojone w wyniku interwencji oraz osiągniętych efektów, i bazuje na

---

<sup>306</sup> A. Mazurek, *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 5, s. 56.

<sup>307</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 70...*, op. cit., LEX.

<sup>308</sup> J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli ...*, op. cit., s. 5.

<sup>309</sup> M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu ...*, op. cit., s. 46.

<sup>310</sup> A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 67.

<sup>311</sup> Ibidem, s. 67.

informacjach specjalnie w tym celu zebranych i zinterpretowanych za pomocą odpowiedniej metodologii<sup>312</sup>.

W teorii planowania wyodrębniono kilka podstawowych zasad obowiązujących przy tworzeniu planów i podczas ich realizacji. Reguły obowiązujące przy sporządzaniu planu działalności obejmują przede wszystkim zasadę realizmu planu, oznaczającą, że zadania oraz podzadania w nim sformułowane są możliwe do wykonania, zasadę koncentracji postulującą ograniczenie rozproszenia środków na zbyt wiele zadań określonych w planie, zasadę gospodarności (racjonalnego gospodarowania), polegającą na zaplanowaniu najlepszych wyników przy określonym poziomie zużycia środków niezbędnych do ich realizacji, zasadę elastyczności planowania oraz związaną z nią zasadę wariantowych rozwiązań, uwzględniającą możliwość modyfikacji planu w zależności od zmieniających się warunków, zasadę podstawowego ogniwa, sprowadzającą się do określenia w planie najważniejszego zadania (zadań) i zapewnieniu środków przede wszystkim na jego realizację<sup>313</sup>.

Drugim dokumentem kontroli zarządczej jest sprawozdanie z wykonania planu działania. Jak wynika z art. 70 ust. 3 u.f.p., minister kierujący działem sporządza je do końca kwietnia każdego roku (...). Do sporządzenia sprawozdania z wykonania planu działalności, w zakresie jednostki sektora finansów publicznych, minister może zobowiązać kierownika jednostki w dziale. Zobowiązując kierownika jednostki do sporządzenia planu działalności, minister kierujący działem zobowiązuje go jednocześnie do sporządzania sprawozdania z wykonania planu działalności i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki, co jest logiczne, skoro oświadczenie o stanie kontroli zarządczej składane jest w zakresie informacji zawartych w sprawozdaniu z wykonania planu działalności. Sposób sporządzania oraz elementy sprawozdania z wykonania planu działalności określa § 6 rozporządzenia. I tak, sprawozdanie zawiera następujące elementy:

- tytuł,
- część A – obejmującą zestawienie celów wskazanych w części A planu na rok, którego dotyczy sprawozdanie, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi i osiągniętymi wartościami, a także najważniejszych planowanych i podjętych zadań służących realizacji tych celów,
- część B – obejmującą zestawienie celów wskazanych w części B planu na rok, którego dotyczy sprawozdanie, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi i osiągniętymi wartościami, a także planowanych i podjętych podzadań budżetowych służących realizacji tych celów,
- część C – obejmującą zestawienie celów wskazanych w części C planu na rok, którego dotyczy sprawozdanie, przypisanych im mierników określających stopień realizacji celów wraz z ich planowanymi i osiągniętymi wartościami, a także najważniejszych planowanych i podjętych zadań służących realizacji tych celów,

---

<sup>312</sup> Ibidem, s. 68.

<sup>313</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 70 ...*, op. cit., LEX.

- część D – zawierającą opis przyczyn: niezrealizowania celów, wystąpienia istotnych różnic w planowanych i osiągniętych wartościach mierników lub podjęcia innych niż planowane zadań służących realizacji celów,
- datę sporządzenia sprawozdania,
- odpowiednio podpis ministra albo kierownika jednostki.

Dokument ten będzie się więc koncentrował na wykonaniu poszczególnych zadań, założonych planem, poprzez odniesienie się do stopnia zrealizowania poszczególnych mierników. W przypadku braku wykonania zadania kierownik jednostki będzie musiał odnieść się do przyczyn tej sytuacji<sup>314</sup>.

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok jest trzecim dokumentem składanym w procesie kontroli zarządczej. W myśl art. 70 ust. 3 u.f.p. składa je za rok poprzedni, do końca kwietnia każdego roku, minister kierujący działem w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Ponadto minister może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki (art. 70 ust. 4 u.f.p.).

Celem tego dokumentu jest podkreślenie odpowiedzialności kierowników za sprawne i prawidłowe funkcjonowanie jednostek<sup>315</sup>. Jego wzór zawiera Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej<sup>316</sup>. Oświadczenie składa się z dwóch głównych części. Pierwsza z nich odnosi się do informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności i obejmuje zapewnienie o ich prawdziwości i rzetelności. Druga część dotyczy zapewnienia o celowym i efektywnym wykorzystaniu środków publicznych będących w dyspozycji działu administracji rządowej albo danej jednostki sektora finansów publicznych<sup>317</sup>. System składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej można oprzeć na kilku lub na jednym z poniższych źródeł zapewnienia:

- bieżącym monitoringu – stałym nadzorowaniu i monitorowaniu wykonywanych zadań,
- prawidłowo zbudowanym systemie zarządzania ryzykiem,
- systemie oświadczeń częściowych,
- ocenie audytu wewnętrznego,
- ocenie innych kontroli i audytów zewnętrznych lub wewnętrznych,
- innych źródeł informacji.

Niezwykle istotnym elementem systemu „dochodzenia” do złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej jest ocena kontroli zarządczej dokonywana przez audytorów. W oświadczeniu wskazano przykładowe źródła informacji, które mogą zostać wykorzystane do dokonania oceny kontroli zarządczej: monitoring realizacji celów i zadań, samoocena kontroli zarządczej, system zarządzania ryzykiem, wyniki pracy audytu wewnętrznego, wyniki kontroli wewnętrznych (tj. kontroli prowadzonych przez wyspecjalizowaną komórkę kontrolną wewnątrz urzędu obsługującego ministra), wyniki kontroli zewnętrznych (tj. kontroli prowadzonych przez uprawnione do tego organy kontroli. Przewidziano także możliwość wskazania innych źródeł informacji, na podstawie których osoba podpisująca oświadczenie

<sup>314</sup> A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza*..., op. cit., s. 79.

<sup>315</sup> A. Mazurek, *Kontrola zarządcza* ..., op. cit., s. 57.

<sup>316</sup> Dz.U. Nr 238, poz. 1581 z 2010 r.

<sup>317</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 70 ustawy...*

dokonała oceny funkcjonowania kontroli zarządczej. Mogą to być informacje pochodzące ze skarg i wniosków, wyniki audytów zewnętrznych, wnioski i rekomendacje z przeprowadzonych ocen (ewaluacje)<sup>318</sup>.

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej można złożyć z zastrzeżeniami lub bez nich. Zastrzeżenia dotyczą tych aspektów funkcjonowania jednostki, które zdaniem składającego oświadczenie mogą nie funkcjonować prawidłowo albo mogą zakłócać wykonywanie przez jednostkę zadań. Mogą odnosić się także np. do systemów informatycznych, których niesprawne funkcjonowanie nie mogło być, mimo starań, naprawione. Generalna zasada obowiązująca przy składaniu zastrzeżeń jest taka, iż zastrzeżenia te nie są nieprawidłowościami wykrytymi w firmie. Jeżeli np. audyt wykrył nieprawidłowości, które następnie zostały naprawione, to ta sytuacja nie tylko nie jest powodem do składania zastrzeżenia, ale wręcz potwierdza sprawne funkcjonowanie kontroli zarządczej. Aby móc złożyć oświadczenie, należy zbudować system uzyskiwania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej. Ponieważ kontrola zarządcza służy osiąganiu celów i zadań, najważniejszym elementem systemu jest monitoring ich oświadczenia, można też wykorzystywać system oświadczeń częściowych<sup>319</sup>.

## Podsumowanie

Plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej.

Podsumowując, należy stwierdzić, że intencją ustawodawcy wprowadzającego instytucję kontroli zarządczej do jednostek finansów publicznych jest ukształtowanie innego podejścia do zagadnienia zarządzania nimi. Zmusza przede wszystkim do kompleksowego podejścia do wszelkich procesów i procedur składających się na zarządzanie. Skłania także do traktowania jednostki finansów publicznych jako całości organizacyjnej; kontrola ściśle związana jest z jej bieżącą działalnością, ukierunkowaną przede wszystkim na skuteczne i efektywne wykonywanie funkcji przez jednostkę. Tym samym niewątpliwie przyczynia się do doskonalenia metod działania, przy jednoczesnym zachowaniu oszczędności wykorzystanych w tym celu zasobów.

## Bibliografia

1. Chojny-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1.
2. Derdziuk Z., Niedzielski A., *Koordynacyjna funkcja kontrolingu*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 6.
3. Gawroński H., *Zarządzanie strategiczne w samorządach lokalnych*, Wydawnictwo Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
4. Hausner J., *Od idealnej biurokracji do zarządzania publicznego*, [w:] J. Hausner, M. Kukielka (red.), *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2002.
5. Hausner J., *Zarządzanie publiczne*, Kraków 2008.

---

<sup>318</sup> A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza...*, s. 103.

<sup>319</sup> A. Mazurek, *Kontrola zarządcza...*, s. 57.

6. Hood Ch., *A Public Management for All Seasons?* "Public Administration" 1991, Vol. 69 (1).
7. Ireisat J.E., *The New Public Management and Reform*, [w:] K.T. Liou, M. Dekker Inc (red.), *Handbook of Public Management Practice and Reform*, New York – Basel 2001.
8. Jaxa Dębicka A., *Sprawne państwo. Współczesne koncepcje i instrumenty zarządzania publicznego a administracja publiczna*, Oficyna 2008.
9. Koontz H., O'Donnell C., *Zasady zarządzania*, PWN, Warszawa 1969.
10. Kosikowski C., *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12.
11. Koźmiński A.K., Piotrowski W., *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Warszawa 1995.
12. Krysiak A.S., *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwa” 2006, nr 1.
13. Kuc B.R., *Teoria i praktyka kontroli w zarządzaniu*, [w:] *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty, część II* (praca zbior.), Wyd. Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Warszawa 2002.
14. Kurowski L. i in., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
15. Lipiec-Warzecha L., *Komentarz do art. 70 ustawy o finansach publicznych*, Wydawnictwo ABC 2011, stan prawny na: 15.02.2011, LEX.
16. Matysek M., *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 2.
17. Mazurek A., Knedler K., *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010.
18. Mazurek A., *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 5.
19. Osborne D., Gaebler T., *Rządzić inaczej*, Poznań 1992.
20. Pakuła A., *Planowanie i kontrolowanie w organizacji*, [w:] A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, A. Pakuła, J. Supernat, *Nauka organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Kolonia Limited, Wrocław 2005.
21. Płoskonka J., *Zmiany w stosowanych przez polską administrację publiczną metodach i narzędziach*, „Kontrola Państwowa” 2005, nr 1 (numer specjalny).
22. Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
23. Przybyła M., *Organizacja i zarządzanie*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu”, Wrocław 2001.
24. Schick A., *Państwo sprawne – rozmyślenia nad koncepcją, która nie doczekała się jeszcze realizacji, choć jej czas już nadszedł*, „Służba Cywilna” 2004, nr 8 (wiosna-lato).
25. Sokołowska S., *Organizacja i zarządzanie. Ujęcie teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2004.
26. Sułkowski Ł., *Epistemologia w naukach o zarządzaniu*, PWE, Warszawa 2005.
27. Stoner J.A.F., Wankel Ch., *Kierowanie*, Warszawa 1992.
28. Szpor A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5.
29. Tokarski J., (red.), *Słownik wyrazów obcych*, Warszawa 1980.
30. Witalec W., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 4.
31. Zalewski A., *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] A. Zalewski (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2005.
32. Zalewski A., *Teoria a praktyka nowego zarządzania publicznego*, [w:] *W stronę teorii i praktyki finansów*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2006.
33. Zawicki M., *New Public Management i Public Governance*, [w:] J. Hausner, M. Kukielka (red.), *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, Akademia Ekonomiczna, Kraków 2002.
34. Zimniewicz K., *Nauka o organizacji i zarządzaniu. Wybrane zagadnienia*, PWN, Warszawa – Poznań 1984.

# MANAGEMENT CONTROL AS A MANAGEMENT TOOL IN PUBLIC ADMINISTRATION

**Summary:** The society expects public administration to take example from entities operating in the private sphere and to work efficiently, effectively, and public services provided by it ought to be characterized by high quality. Meeting such specified requirements requires from administration also continuous improvement of the management manner of its units. One result of these actions is for example the introduction of the obligation of the management control effectuation. Its identification exclusive to such actions as checking, verification and comparison would be erroneous. Management control is primarily to lead to a situation in which public finance unit will not be focused in its activities on the collection and expenditure of funds, but more on making versatile management decisions by its management focused on the realisation of goals and tasks.

**Key words:** control, management control, governance