

*MONIKA KACZURAK-KOZAK*

**Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie**

## **KONTROLA ZARZĄDCZA JAKO NOWY WYMIAR KONTROLI W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH**

### **Wprowadzenie**

Obowiązująca od 1 stycznia 2010 r. ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>1</sup> zlikwidowała funkcjonującą we wcześniejszym systemie finansów publicznych kontrolę finansową, dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Zastąpiła ją kontrola zarządcza.

Celem artykułu jest ukazanie kontroli funkcjonującej w jednostkach sektora finansów publicznych w nowym wymiarze, nawiązującym do koncepcji Nowego Zarządzania Publicznego oraz wprowadzonego w obszar finansów publicznych budżetu zadaniowego. Zaakcentowano zmianę w postrzeganiu kontroli, z tradycyjnego – ukierunkowanego na czynności rewizyjne i korygujące, na bardziej nowoczesne – przez pryzmat kryterium efektywności działania jednostek. Wskazano różnice między dotychczasowym systemem kontroli finansowej a wprowadzoną kontrolą zarządczą.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 157, poz. 1240, z późn. zm.

## 1. Zakres kontroli finansowej i kontroli zarządczej

Kontrola to stały element zarządzania jednostką. Stanowi jedno z narzędzi zarządzania jednostką, którego zadaniem jest dostarczenie informacji o jakości jej funkcjonowania i ewentualnie określenie obszarów wymagających korekty. W ostatnich latach w obszarze kontroli w sektorze finansów publicznych można zaobserwować liczne zmiany.

Kontrola w tradycyjnym rozumieniu to „porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym i ustalanie ewentualnych odstępstw, sprawdzania, czy coś jest zgodne z obowiązującymi przepisami”<sup>2</sup>. Do tradycyjnego postrzegania kontroli nawiązywała, funkcjonująca w sektorze finansów publicznych do końca 2009 roku, kontrola finansowa.

Ustawowy (art. 47 ust. 2) zakres kontroli finansowej przedstawiał się następująco:

- 1) przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków;
- 2) badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych;
- 3) prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt 2.

Zakres kontroli zarządczej jest szerszy niż kontroli finansowej, unormowanej w ustawie o finansach publicznych z 2005 roku. Wskazują na to elementy systemu kontroli zarządczej określone w jej ustawowej definicji i celach. Zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych kontrola zarządcza to 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,

---

<sup>2</sup> Za: *Nowy słownik języka polskiego*, red. E. Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 353.

- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- 7) zarządzania ryzykiem.

## **2. Eksplikacja wprowadzenia kontroli zarządczej**

Zmianę kontroli finansowej na kontrolę zarządczą uzasadniono tym, że kontrola finansowa kojarzona jest wyłącznie z kontrolą środków pieniężnych. Jednocześnie kontrola zarządcza nie może ograniczać się do kontroli środków pieniężnych, ale powinna obejmować również aspekty niepieniężne<sup>3</sup>.

Przedmiotem kontroli finansowej była gospodarka finansowa jednostki. Kontrola zarządcza odnosi się do wszystkich obszarów działalności jednostki sektora finansów publicznych. Nie można traktować jej jako kontroli finansowej.

W wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów<sup>4</sup> wskazuje się wyraźnie, iż kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać do czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników komórek kontroli, mimo że takie podejście bywa łączone z pojęciem kontroli. Akcentuje się, iż kontrola zarządcza jest systemem bardziej złożonym. Jej zadaniem jest spowodowanie, aby jednostka administracji rządowej, a w przypadku administracji samorządowej – samorządowa jednostka organizacyjna i jednostka samorządu terytorialnego, osiągnęła cele przed nią postawione. Czynności kontrolne w tych jednostkach będą stanowiły tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej, pozwalającą zdiagnozować stan bieżący. Kontrolę zarządczą należy wiązać z zarządzaniem daną jednostką lub grupą jednostek. Za jej najistotniejszy element należy uznać – biorąc pod uwagę definicję kontroli zarządczej określoną w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych – system wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania stopnia ich realizacji.

---

<sup>3</sup> K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak: *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 348.

<sup>4</sup> *Jaki jest zakres kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej i samorządowej, zgodnie z obowiązującymi od 1 stycznia 2010 r. przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.)*, Bezpieczeństwo finansowe/Audyty sektora finansów publicznych/Najczęściej zadawane pytania, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

### 3. Współczesne wymagania w obszarze kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych

W opinii prezentowanej jeszcze w 2003 roku przez Cz. Rudzką-Lorentz oraz J. Sieraka<sup>5</sup> kontrola finansowa w brzmieniu przepisów wprowadzających ją w 2001 roku już nawiązywała wyraźnie do kontroli zarządczej. Wiązała się bowiem z odpowiednią organizacją jednostek, wskazaniem zakresu odpowiedzialności uczestników procesów decyzyjnych, organizacją obiegu dokumentów oraz sposobem ich weryfikowania i zatwierdzania.

Jednak, jak wynika z zakresu celowości przeprowadzania kontroli zarządczej zawartego w art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, rozumienie kontroli zarządczej z upływem czasu znacznie ewoluowało. Współcześnie organizacyjne aspekty kontroli ujmuje się w innym wymiarze, np. z uwzględnieniem zasad etycznego postępowania czy zarządzania ryzykiem. Samo zdefiniowanie nawet najlepszych w danym czasie celów, określenie struktury organizacyjno-produkcyjnej (usługowej) oraz jasne sformułowanie zadań i zakresu odpowiedzialności dla każdego kierownika wydzielonej jednostki organizacyjnej nie daje pewności realizacji planowanych celów<sup>6</sup>.

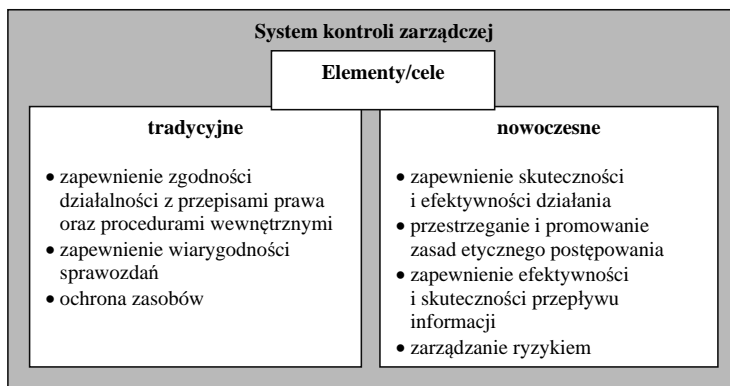
Ustawowe regulacje kontroli zarządczej rozszerzyły zakres kryteriów, jakie muszą spełniać jednostki sektora finansów publicznych. Dotychczasowe wymagania w obszarze kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych koncentrowały się głównie na zgodności z prawem (kryterium legalności), terminowości oraz oszczędności. Nowe zasady skupiają się ponadto na kryterium efektywności, wyraźnie je akcentując. Jest to niewątpliwie nowy wymiar w analizie funkcjonowania tych jednostek. Łączy się w znacznym stopniu z zagadnieniem budżetowania zadaniowego opartego, w dużym uproszczeniu, na liczeniu nakładów i odnoszeniu ich do wymiernych efektów.

W wymienionych w definicji kontroli zarządczej celach można odnaleźć elementy odnoszące się do tradycyjnego postrzegania kontroli oraz takie, które wiążą się z jej współczesnym ujęciem (rysunek 1).

---

<sup>5</sup> Cz. Rudzka-Lorentz, J. Sierak: *Kontrola i nadzór nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, red. H. Sochacka-Krysiak, Wydawnictwo SGH w Warszawie, Warszawa 2003, s. 208.

<sup>6</sup> H. Buk: *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H.Beck, Warszawa 2006, s. 8.



Rys. 1. Elementy systemu kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Różnica pomiędzy tradycyjnym a współczesnym podejściem do kontroli widoczna jest w zaangażowanych środkach oraz metodach ich wykorzystywania. Tradycyjna kontrola ukierunkowana jest na podejmowanie czynności o charakterze inspekcyjnym (rewizyjnym) i korygującym (reaguje na popełniony błąd). Istota współczesnej kontroli polega na jej nastawieniu na osiągnięcie określonych rezultatów.

Pojęciem „kontrola” w praktyce finansów publicznych można posługiwać się w dwojakim znaczeniu<sup>7</sup>:

- 1) do wyrażenia procesów sprawdzania i oceniania,
- 2) jako system zarządzania, na który składają się procedury, zakresy obowiązków pracowników, zasady, standardy etyczne i inne mechanizmy.

Inaczej mówiąc, kontrola zarządcza jest kontrolą o charakterze wewnętrznym, ujmowaną w szerokim jej rozumieniu. W jej skład wchodzi również kontrola w tradycyjnym jej pojmowaniu, którą można określić jako kontrolę *sensu stricto*.

Nowy zakres kontroli wprowadzonej w obszar sektora finansów publicznych powinien przyczynić się do poprawy skuteczności kontroli dotychczas realizowanej w jednostkach tego sektora<sup>8</sup> oraz zwiększenia efektywności gospodarki finansowej tych jednostek.

<sup>7</sup> E. Kowalczyk: *Kontrola zarządcza*, „Finanse Publiczne” 2010, nr 1 (38), s. 26.

<sup>8</sup> Kontrola NIK przeprowadzona w jednostkach samorządu terytorialnego wykazała wiele słabości w zakresie opracowania i wdrożenia procedur kontroli finansowej. Ustalenia wskazywały

#### 4. Wpływ Nowego Zarządzania Publicznego na zmiany w sferze kontroli jednostek sektora finansów publicznych

Zamierzeniem ustawodawcy było wprowadzenie w obszar działania jednostek sektora finansów publicznych metod zarządzania opartych na modelu menedżerskim i dostosowanie kontroli do rzeczywistych potrzeb, by w efekcie powiązać system kontroli z narzędziami wykorzystywanymi w budżetowaniu zadaniowym. Wpisuje się ona również w koncepcję Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management* – NPM). Wskazuje się w nim na rolę i znaczenie kontroli, nie ograniczającą się tylko do przestrzegania prawnych reguł dotyczących wydania środków publicznych, ale również obejmującą swoim zakresem kontrolę wyników i rezultatów.

Ma ona służyć zapewnieniu efektywności i skuteczności działania jednostki, co stanowi podstawowy element NPM. W związku z tym B. Filipiak, uwzględniając koncepcję nowego zarządzania publicznego, definiuje kontrolę jako: „systematyczne działanie na rzecz ustanowienia norm efektywnościowych (określonych za pomocą mierników) przy planowanych celach i zadaniach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami w postaci mierników, ustalenia odchyleń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowanie wszystkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby jednostki [...] były wykorzystane jak najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia postawionego celu lub wiązki celów przed tą jednostką [...]”<sup>9</sup>.

Celem NMP jest zwiększenie sprawności działania sektora publicznego, o której decydują: skuteczność i efektywność. Efektywność wymusza racjonalne działanie. Racjonalność charakteryzuje się sprawnością, która opiera się na skuteczności (osiągalność celu), ekonomiczności (oszczędne i wydajne działanie) oraz korzystności (działania przynoszące nadwyżkę

---

na brak wdrożenia systemu zarządzania i kontroli w zdecydowanej większości małych jednostek samorządu terytorialnego; szerzej: I.E. Bogucka: *Mechanizmy kontroli i zarządzania ryzykiem samorządu terytorialnego w czasach niepewności jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego*, w: *Finanse samorządu terytorialnego*, red. D.H. Hałaburda, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2010, s. 164–166.

<sup>9</sup> B. Filipiak: *Rola kontroli w nowym zarządzaniu publicznym i budżetowaniu zadaniowym*, w: *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, red. T. Lubińska, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2011, s. 348.

wartości wyników użytecznych nad kosztami)<sup>10</sup>. Nowe Zarządzanie Publiczne „obejmuje nowatorskie prace badawcze i wdrożeniowe mające na celu adaptację do sektora publicznego idei, metod, technik i rozwiązań instytucjonalnych stosowanych w sektorze prywatnym”<sup>11</sup>. W polskim piśmiennictwie oraz praktyce sektora finansów publicznych prace poświęcone metodom i technikom sprawnego zarządzania zadaniami publicznymi określa się jako problematykę i przedsięwzięcia tzw. budżetowania zadaniowego (budżetu zadaniowego)<sup>12</sup>.

## **5. Standardy i procedury bazą systemu kontroli zarządczej**

Ogólne wskazówki dotyczące zasad budowania i oceny systemów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych zostały określone w komunikacie Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>13</sup>. Nie stanowią one przepisów prawa powszechnego. Należy traktować je jako ogólne wytyczne resortu finansów w tym zakresie. Określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Mają one na celu uporządkowanie systemu kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych, a ich ogólność i zwięzłość wynika z faktu, iż sektor ten obejmuje swoim zakresem jednostki różnej wielkości, wykonujące różnorodne zadania i funkcjonujące w różnych formach.

Jak wynika z treści standardów (pkt 1.2), celem standardów jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa.

Należy zwrócić uwagę na to, iż ogólność zapisów dotyczących wymagań kontroli zarządczej pozostawia dużą swobodę w interpretacji. Z drugiej strony znaczne ich doprecyzowanie mogłoby spowodować jeszcze większe kontrower-

---

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 348.

<sup>11</sup> T. Lubińska: *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa 2010, s. 125.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 127.

<sup>13</sup> Komunikat z dnia 30 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.

sje, ze względu m.in. na specyfikę poszczególnych jednostek lub rozbieżności między działalnością samorządu terytorialnego i administracji rządowej<sup>14</sup>.

Ustawowe pojęcie kontroli zarządczej wyraźnie nawiązuje do definicji kontroli wewnętrznej opracowanej przez COSO (tabela 1). Model kontroli zarządczej zawarty w raporcie COSO czy wytycznych INTOSAI wymienia pięć elementów kontroli wewnętrznej, zbieżnych z ujętymi w polskich standardach:

- 1) środowisko kontroli,
- 2) identyfikacja ryzyka,
- 3) czynności kontrolne,
- 4) informacje i komunikacja,
- 5) monitoring.

Tabela 1

## Porównanie definicji kontroli zarządczej

Definicja kontroli zarządczej	
według ustawy o finansach publicznych	według COSO <sup>A</sup>
Ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów (1) i zadań w sposób zgodny z prawem (2), efektywny, oszczędny i terminowy. Jej celem jest zapewnienie w szczególności: wiarygodności sprawozdań (3)	Proces wykonywany przez zarząd, kierownictwo i inny personel zaprojektowany na dostarczenie rozsądnego zapewnienia osiągnięcia celów dotyczących skuteczności i efektywności operacji (1), wiarygodności sprawozdań finansowych (3) i zgodności działań z odpowiednimi przepisami prawa i procedurami (2)

<sup>A</sup> Definicja za: [www.coso.org/resources.htm](http://www.coso.org/resources.htm) (tł. z wł).

Źródło: opracowanie własne.

Polskie standardy również zostały przedstawione w pięciu grupach, odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej:

- 1) środowisko wewnętrzne,
- 2) cele i zarządzanie ryzykiem,
- 3) mechanizmy kontroli,
- 4) informacja i komunikacja,
- 5) monitorowanie i ocena.

W każdej z wymienionych grup należy utworzyć odpowiednie procedury, które w efekcie stworzą system kontroli zarządczej funkcjonujący w danej jednostce. Ze względu na liczne zbieżności z procedurami obowiązującymi w jed-

<sup>14</sup> M. Dublaszewski: *Finanse publiczne: Za kontrolę zarządczą odpowiada szef gminy*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2011, nr 81.



nostkach sektora finansów publicznych w zakresie kontroli finansowej nie ma potrzeby w wielu wypadkach opracowywania od początku nowych procedur. Można je wykorzystać, dostosowując je jedynie do wymagań standardów, i opracować procedury w obszarach dotychczas w jednostkach nie funkcjonujących, jak np. zarządzanie ryzykiem. Procedury mogą być ujęte w ramy jednego dokumentu – regulaminu kontroli zarządczej, albo funkcjonować jako oddzielne regulaminy. W praktyce dopuszczalne są różne sposoby ustalania procedur.

W opinii E. Kowalczyka procedury w jednostce mogą istnieć nawet wówczas, gdy żaden z dokumentów nie nosi nazwy „procedura”. Istotne jest, czy w istniejącej dokumentacji zawarto działania mające na celu osiągnięcie określonych rezultatów, zapobieganie nieprawidłowościom oraz wykrywanie błędów. Oznacza to, iż procedury wewnętrzne istnieją w jednostkach sektora finansów publicznych od wielu lat. Nowe regulacje odnoszą się głównie do metodologii ich tworzenia, a ustawa o finansach publicznych nie wymaga wprowadzenia nowego typu procedur wewnętrznych<sup>15</sup>.

Należy pamiętać, iż standardy stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Samo wdrożenie procedur z powieleniem zapisów standardów kontroli zarządczej jest niewystarczające dla spełnienia wymogów ustawowych i nie daje pewności, że regulowane tymi procedurami procesy realizowane są we właściwy sposób. Procedury kontroli powinny uwzględniać specyfikę jednostki, jej wielkość, strukturę, liczbę pracowników oraz typowe problemy.

## **Uwagi końcowe**

Kontrola zarządcza jest systemem determinującym całą strukturę jednostki, uwzględniającym te mierniki, które wpływają na jej funkcjonowanie i rzetelną realizację jej zadań. Obecnie kontrolę należy postrzegać jako narzędzie zarządzania ukierunkowane na cel, które w efekcie powinno doprowadzić do wzrostu efektywności funkcjonowania administracji. Wdrożenie systemu kontroli zarządczej może wydawać się procesem skomplikowanym. Jednakże jednostki, które rzetelnie i prawidłowo poprowadzą ten proces, zyskają system zarządzania gwarantujący efektywność funkcjonowania jednostki.

---

<sup>15</sup> E. Kowalczyk: *Kontrola zarządcza...*, s. 29.

**Literatura**

- Bogucka I.E.: *Mechanizmy kontroli i zarządzania ryzykiem samorządu terytorialnego w czasach niepewności jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego*, w: *Finanse samorządu terytorialnego*, red. D.H. Hałaburda, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2010.
- Buk H.: *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Dublaszewski M.: *Finanse publiczne: Za kontrolę zarządczą odpowiada szef gminy*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2011, nr 81.
- Filipiak B.: *Rola kontroli w nowym zarządzaniu publicznym i budżetowaniu zadaniowym*, w: *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2011.
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.
- Kowalczyk E.: *Kontrola zarządcza*, „Finanse Publiczne” 2010, nr 1(38).
- Jaki jest zakres kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej i samorządowej, zgodnie z obowiązującymi od 1 stycznia 2010 r. przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.)*, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).
- Lubińska T.: *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa 2010.
- Nowy słownik języka polskiego*, red. E. Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Rudzka-Lorentz Cz., Sierak J.: *Kontrola i nadzór nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego*, w: *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, red. H. Sochacka-Krysiak, Wydawnictwo SGH w Warszawie, Warszawa 2003.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 249, poz. 2104, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz 1240, z późn. zm.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M.: *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.

## **MANAGEMENT CONTROL AS A NEW MEANS OF CONTROL WITHIN PUBLIC FINANCIAL SECTOR**

### **Summary**

The previous requirements as to the control within the public financial sector entities have mainly concerned whether the scope of their activity is in compliance with the applicable laws and regulations. Currently, control as such has become one of management tools. Contemporarily, it is expected to secure the efficient and effective activity of a particular entity. Management control is to guarantee the efficient management of public funds. Hence, it has brought such a dimension into the public financial sector, which is presented by the article. It is therefore, inscribed in the concept of New Public Management (NPM) and performance based budgeting. Whereas, to organize the system of management control there are management control standards, drawn up by the Minister of Finances available.

*Translated by Monika Kaczurak-Kozak*