

## Pojęcie i zakres kontroli zarządczej w samorządowym zakładzie budżetowym

Katarzyna Tkocz-Wolny\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem opracowania jest pokazanie, jak rozumiane jest pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, a w szczególności w samorządowych zakładach budżetowych.

*Metodologia badania* – Opracowanie zrealizowane zostało przy wykorzystaniu wielu różnorodnych metod badawczych. Wśród podstawowych wymienić można analizę aktów prawnych. Istotną rolę przypisano ponadto studiom literaturowym, opierającym się głównie na krajowej, zwartej i artykułowej literaturze przedmiotu. Wykorzystano również: metodę syntezy, dedukcji i indukcji.

*Wynik* – W opracowaniu pokazano, iż kontrola zarządcza jest metodą zarządzania stosowaną w sektorze finansów publicznych, ukierunkowaną na realizację zadań i celów postawionych przed jednostkami tego sektora. Jest to system tworzony przez kierownictwo jednostki jako zbiór różnego rodzaju zarządzeń, procedur, wytycznych, zasad i mechanizmów, które wspomagają zarządzanie jednostką.

*Oryginalność/wartość* – W opracowaniu zwrócono uwagę na pojęcie i zakres kontroli zarządczej w samorządowym zakładzie budżetowym.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, jednostki samorządu terytorialnego, samorządowe zakłady budżetowe

### Wprowadzenie

Mimo już czteroletniego (od 1.01.2010 r.) obowiązku stworzenia i funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, obserwowana praktyka w jednostkach samorządu terytorialnego i ich jednostkach organizacyjnych wskazuje na wiele niedostatków w tym zakresie.

Wprowadzając ustawą, a więc aktem prawa powszechnie obowiązującym, termin „kontroli zarządczej” w miejsce wcześniejszej „kontroli finansowej”, ustawodawca zmierza do powszechnego rozszerzenia kontroli na ogół podejmowanych działań (nie tylko działań finansowych) dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny, terminowy. Intencją ustawodawcy jest dochodzenie zatem do menadżerskiego modelu zarządzania w jednostkach sektora publicznego.

Ustawowa definicja oraz standardy kontroli zarządczej są często różnie interpretowane. Ponadto wielu kierowników jednostek, w tym także samorządowych zakładów budżetowych, zapewne nadal dokładnie nie wie, czego się od nich oczekuje w związku z kontrolą

---

\* dr Katarzyna Tkocz-Wolny, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, ul. 1-go Maja 50, 40-287 Katowice, e-mail: katarzyna.tkoczwolny@ue.katowice.pl.

zarządczą, oraz nie dostrzega korzyści wynikających z jej dokumentowania, oceny i doskonalenia. Dlatego niniejszy artykuł ma pomóc zrozumieć istotę pojęcia kontroli zarządczej wraz z jej zakresem w samorządowym zakładzie budżetowym.

## **1. Pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych**

W grudniu 2013 roku minęły cztery lata, od kiedy ustawodawca wprowadził do obiegu prawnego w Polsce pojęcie kontroli zarządczej. Wynika to z nowo sformułowanej Ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...) i towarzyszącej jej drugiej Ustawy – przepisów wprowadzających Ustawę o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. przepisy wprowadzające...).

Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych, w Ustawie o finansach publicznych zdefiniowana została jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 68, ust. 1). Natomiast celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 68, ust. 2).

Przyjęcie takiej definicji projektodawca uzasadnił zamiarem rozszerzenia zakresu pojęciowego terminu kontrola, aby kojarzona była nie tylko z finansami, ale także z innymi aspektami działalności jednostki (Bednarek 2012: 21).

Należy pamiętać, że w Polsce pod pojęciem „jednostek sektora finansów publicznych” rozumieć trzeba jednostki organizacyjne wyodrębnione w formach określonych wprost przez Ustawę o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...), zgodnie z którą sektor finansów publicznych tworzą:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- jednostki budżetowe,
- samorządowe zakłady budżetowe,
- agencje wykonawcze,
- instytucje gospodarki budżetowej,
- państwowe fundusze celowe,

- zakłady ubezpieczeń społecznych i zarządzane przez nie fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- Narodowy Fundusz Zdrowia,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne,
- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe,
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 9).

Koncepcja kontroli zarządczej znacznie wykracza poza tradycyjne rozumienie kontroli. Tradycyjne rozumiana kontrola w administracji publicznej to sprawdzenie czy porównanie stanu wyznaczonego (najczęściej w przepisach obowiązującego prawa) ze stanem faktycznym. Kontrola ta często wykonywana jest często przez wyspecjalizowanych pracowników – kontrolerów, w ramach sformalizowanego postępowania kontrolnego, w czasie którego kontrolowany musi się poddać czynnościom kontrolnym. Taka kontrola może być nastawiona przede wszystkim na wyszukiwanie nieprawidłowości oraz przypadków łamania przepisów prawa i innych procedur. Zadaniem kontrolerów może być także mierzenie stopnia skuteczności działań czy oceny adekwatności działań z perspektywy wyznaczonych celów. Należy jednak jasno stwierdzić, że prowadzona wewnątrz organizacji kontrola w takim rozumieniu jest tylko jednym z elementów kontroli zarządczej, jako jeden ze sposobów dostarczenia informacji potrzebnej do zarządzania oraz narzędziem reakcji na ryzyka występujące w działalności jednostki (*Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych...* 2012).

Kontrola zarządcza obejmuje wyznaczanie stanu obowiązującego, ustalenie stanu rzeczywistego wykonania, zestawienie tych stanów w badanym okresie i wyjaśnienie przyczyn odchylenia między nimi oraz podejmowanie czynności decyzyjnych, mających na celu doprowadzenie do zgodności stanu rzeczywistego z postulowanym. Najistotniejszy element kontroli zarządczej to wyznaczanie celów i zadań dla jednostki, a także jednostek podległych, oraz system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań.

Na kontrolę zarządczą spojrzeć należy przez pryzmat promowanego w skali międzynarodowej nowego sposobu zarządzania sektorem publicznym, podobnego do zarządzania istniejącego i sprawdzonego w sektorze prywatnym. Ciągły rozwój gospodarki rynkowej oraz decentralizacja władzy państwowej, polegająca na cedowaniu niektórych zadań publicznych na samorządy, zrodziły filozofię zmian w postaci „nowego zarządzania publicznego”.

Zadaniem kontroli zarządczej jest usprawnienie zarządzania w sektorze publicznym na wzór sektora komercyjnego, według zasady najlepszych efektów. Oznacza to, że ma ona oprócz zarządzania na modelu „biznesowym”, w którym szczególnie doniosłą rolę przypisuje się audytowi wewnętrznemu, świadczącemu usługi atestacyjne i doradcze. Ma ona

również pomóc w zmianie sposobu zarządzania sektorem publicznym z krótkookresowego na długookresowy, przy racjonalnym zużyciu kontrolowanych i stosowanych w jednostkach sektora zasobów rzeczowych, finansowych i ludzkich (*Kontrola zarządcza w jednostkach sektora...* 2012: 41).

Nowa koncepcja zarządzania, mająca ulepszyć funkcjonowanie administracji publicznej, oznacza zazwyczaj konieczność optymalizacji wydatków oraz prywatyzowania lub quasi-prywatyzowania mienia państwowego, rozwój technologii informacyjnej oraz spojrzenie w skali międzynarodowej, a więc globalnej. Efektywność przedsięwzięć warunkowana jest znacznym wkładem czynności audytorskich (Mazurek, Knedler 2010: 16).

Kontrola zarządcza jest procesem standaryzowanym. Prowadzenie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych odbywa się w oparciu o standardy kontroli ogłoszone w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów<sup>1</sup>. Standardy kontroli zarządczej zostały ujęte w pięciu obszarach i odpowiadają poszczególnym elementom kontroli zarządczej. Obejmują one: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informację i komunikację, monitorowanie i ocenę. Celem standardów kontroli zarządczej, zgodnie z wytycznymi ministerstwa Finansów, jest wdrożenie w sektorze finansów publicznych jednolitego modelu kontroli zgodnego z międzynarodowymi standardami, z uwzględnieniem specyficznych celów i zadań jednostki, która je wdraża.

Funkcjonujące w Polsce standardy kontroli zarządczej zostały opracowane według powszechnie uznawanych standardów kontroli wewnętrznej:

- „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorującej Komisję Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO),
- „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” – przyjęte w 2004 roku przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI),
- „Zmienione standardy kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu” przyjęte w 2007 roku przez Komisję Europejską (*The Revised Internal Control Standard for Effective Management* – SEC 2007 1341 appendix 1) (Winiarska 2013: 161).

System kontroli zarządczej nie zamyka się jedynie w procedurach, instrukcjach czy zarządzeniach kierownictwa. Jej skuteczność zależy w dużym stopniu od sposobu, w jaki pracownicy jednostki wykonują związane z nią obowiązki (*Kontrola zarządcza w jednostkach sektora...* 2012: 41).

Funkcjonowanie kontroli zarządczej musi być tak zorganizowane, aby jej system był adekwatny, skuteczny i efektywny. Charakterystykę cech systemu kontroli zarządczej zaprezentowano w tabeli 1.

---

<sup>1</sup> Standardy określone zostały w załączniku do komunikatu Ministra Finansów nr 23 z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84).

**Tabela 1**

Cechy systemu kontroli zarządczej

Cecha	Charakterystyka
Adekwatność	Optimalizacja celów i zadań realizowanych przez jednostki sektora finansów publicznych – czyli dostosowanie funkcjonujących rozwiązań, przede wszystkim, do rozmiaru organizacji i zakresu wykonywanych zadań
Skuteczność	Racjonalizacja oraz zapewnienie realizacji celów i zadań jednostek sektora finansów publicznych, co oznacza koncentrację na zapewnieniu osiągnięcia przez organizację celów
Efektywność	Określenie, czy założone cele i zadania realizowane są przy wykorzystaniu optymalnych nakładów finansowych. Czyli efektywność oznacza jej sprawność, tzn. dobre działanie wszystkich jej elementów opisanych w standardach kontroli zarządczej z minimalizowaniem poświęconych temu nakładów

Źródło: *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych...* (2012): 20; Foremna-Pilarska, Radawiecka (2013): 59.

## 2. Odpowiedzialność za wdrożenie kontroli zarządczej

Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków:

- ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej; w przypadku ministra sprawiedliwości zakres obowiązków ogranicza się do spraw niezastrzeżonych odrębnymi przepisami do kompetencji innych organów państwowych, z uwzględnieniem zasady niezawisłości sędziowskiej,
- wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego,
- kierownika jednostki (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 69, ust 1 i 2).

Ministrowie w kierowanych przez siebie działach administracji rządowej ustanawiają system kontroli zarządczej w dziale (tzw. II poziom kontroli zarządczej) w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych, a wójt, burmistrz, prezydent miasta (w gminach) oraz starosta w powiecie i marszałek w samorządzie województwa – w jednostkach samorządu terytorialnego (tzw. I poziom kontroli zarządczej) (*Kontrola zarządcza w jednostkach sektora...* 2012: 43). Funkcjonowanie kontroli zarządczej na poszczególnych poziomach zaprezentowano w tabeli 2.

Zadania związane z kontrolą zarządczą ministrowie wykonują poprzez opracowanie zasad i procedur oraz wykorzystywanie innych mechanizmów, jakimi dysponują w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych na podstawie obowiązujących przepisów. Najczęściej proces ten przebiega w następujący sposób:

- kierownicy jednostek podległych lub nadzorowanych przekazują oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w terminie do 31 marca danego roku do jednostki nadzorującej, zgodnie z właściwością komórki organizacyjnej jednostki,

- kierownicy właściwych komórek organizacyjnych sporządzają zbiorczą samoocenę w terminie do 10 kwietnia danego roku i przekazują do komórki organizacyjnej jednostki koordynującej prace związane z kontrolą zarządczą,
- komórka koordynująca w terminie do 15 kwietnia danego roku sporządza zbiorczą samoocenę komórek organizacyjnych, uwzględniając wydane zalecenia pokontrolne niezrealizowane do dnia sporządzenia oceny, przekazuje je wraz z oświadczeniem o stanie kontroli zarządczej ministrowi do 15 kwietnia danego roku i przedkłada do podpisu kierownikowi jednostki (*Kontrola zarządcza w jednostkach sektora...* 2012: 44).

**Tabela 2**

Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej

Poziom	Obszar funkcjonowania	Osoba odpowiedzialna
	dział administracji rządowej	minister kierujący działem administracji rządowej
II poziom	jednostka samorządu terytorialnego	
	– gmina (miasto)	– wójt (burmistrz, prezydent miasta)
	– powiat	– starosta
	– województwo	– marszałek województwa
I poziom	jednostka sektora finansów publicznych	kierownik jednostki

Źródło: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora...* (2012): 43.

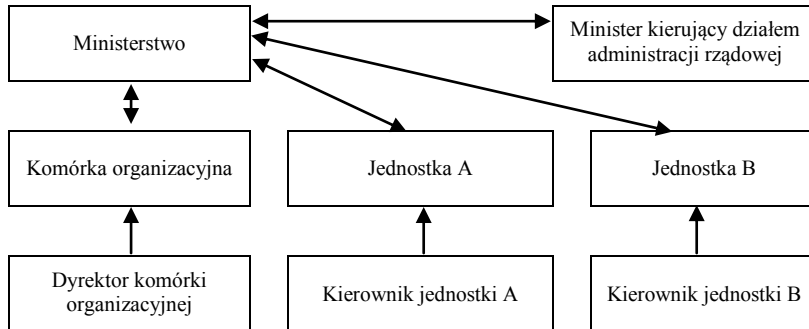
Minister finansów został wyznaczony przez ustawę o finansach publicznych jako osoba odpowiedzialna za realizację zadań w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Do jego najważniejszych zadań należą: upowszechnianie standardów, wydawanie wytycznych, współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz komitetami audytu wewnętrznego (Winiarska 2012: 185).

Przepisy ustawy o finansach publicznych nie zobowiązują do utworzenia w jednostkach sektora finansów publicznych odrębnych komórek organizacyjnych do spraw kontroli zarządczej. Kierownik jednostki decyduje o utworzeniu takiej komórki.

Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi priorytetowe zadanie, skupiając się na właściwym koordynowaniu działań w zakresie kontroli zarządczej. Obowiązkiem każdego kierownika jednostki jest wdrożenie systemu kontroli zarządczej w jednostce przez niego nadzorowanej, tj. we wszystkich jej komórkach organizacyjnych. Organizację kontroli zarządczej w działach administracji rządowej zaprezentowano na rysunku 1.

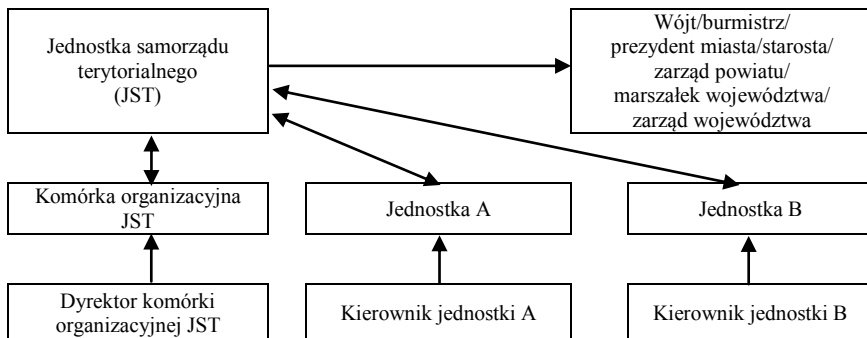
Jednocześnie na ministrów kierujących działami administracji rządowej, wójtów, burmistrzów, prezydentów miast i przewodniczących zarządu nałożony został obowiązek wdrożenia systemu kontroli zarządczej zarówno w jednostkach przez nich nadzorowanych, jak i w jednostkach im podległych lub jednostkach organizacyjnych (Foremna-Pilarska,

Radawiecka 2012: 60). Organizację kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego zobrazowano na rysunku 2.



**Rysunek 1.** Organizacja kontroli zarządczej w działach administracji rządowej

Źródło: Chodurski (2013): 14.



**Rysunek 2.** Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego

Źródło: Chodurski (2013): 15.

Wójt (odpowiednio: burmistrz, prezydent miasta, starosta, marszałek województwa) musi wykazać, że realizuje kontrolę zarządczą (Ustawa z 17 grudnia 2004 r...). Ocena prowadzonej kontroli jest dokonywana przez organy kontroli – komisje rewizyjne, regionalne izby obrachunkowe i Najwyższą Izbę Kontroli.

Skuteczność kontroli zarządczej uzależniona jest od sposobu, w jaki kierownictwo i sami pracownicy wykonują zadania związane z osiągnięciem wyznaczonych celów organizacji. Kontrola zarządcza ma gwarantować efektywne gospodarowanie środkami publicznymi przy wypełnianiu zaplanowanych zadań. Organizacja kontroli zarządczej powinna uwzględniać:

- specyfikę jednostek sektora finansów publicznych,
- wielkość środków publicznych przydzielonych jednostce,
- projekty finansowane lub współfinansowane ze środków europejskich,
- strukturę organizacyjną jednostki,
- liczbę zatrudnionych pracowników (Sołtyk 2010: 50).

Uwzględniając bardzo dużą odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za funkcjonowanie kontroli zarządczej, Minister Finansów wydał Komunikat w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej (Komunikat nr 3 Ministra Finansów...). Proponuje wykorzystanie do tego celu ankiet (kwestionariuszy). Samoocena powinna być procesem, w którym uczestniczą pracownicy i kierownictwo jednostki. Może ona mieć szczególne znaczenie w jednostkach, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny lub jego zasoby nie są wystarczające (Winiarska 2012: 188).

Dokumentem regulującym zasady organizacji kontroli zarządczej jest regulamin (instrukcja) kontroli zarządczej. Dokument ten powinien mieć logiczną i czytelną konstrukcję. Świadczy on bowiem o wdrożeniu kontroli zarządczej w danej jednostce organizacyjnej. Jest również przedmiotem kontroli uprawnionych organów. Wdraża się go w praktyce poprzez zarządzenie kierownika jednostki o jego wprowadzeniu (Foremna-Pilarska, Rada-wiecka 2012: 63).

### **3. Zakres kontroli zarządczej w samorządowym zakładzie budżetowym**

Samorządowe zakłady budżetowe są formą organizacyjno-prawną prowadzenia gospodarki budżetowej opartą na zasadzie gospodarowania netto. Oznacza to, że zakład odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych, chociaż może także otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego: dotacje przedmiotowe, dotacje celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), a także środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. Dodatkowo, w zakresie określonym w odrębnych ustawach, samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać dotację podmiotową (Korołewska 2014).

W formie samorządowego zakładu budżetowego wykonywane mogą być wyłącznie zadania własne gminy, powiatu lub województwa, w zakresie:

- gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi,
- dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego,
- wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz,



- lokalnego transportu zbiorowego,
- targowisk i hal targowych,
- zieleni gminnej i zadrzewień,
- kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych,
- pomocy społecznej, reintegracji zawodowej i społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych,
- utrzymywania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym w szczególności prowadzenia hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem, w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania,
- cmentarzy (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 14–16).

Samorządowe zakłady budżetowe funkcjonują w ramach jednostek samorządu terytorialnego, którego są jednostkami organizacyjnymi. Warunkuje to zasady tworzenia przepisów wewnętrznych w zakresie systemu kontroli zarządczej zakładu budżetowego. Zależność ta wynika z II poziomu kontroli. Za najistotniejszy element na tym poziomie należy uznać system wyznaczania celów i zadań, a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań przez poszczególne jednostki organizacyjne, w tym również samorządowe zakłady budżetowe. Dyrektor samorządowego zakładu budżetowego musi więc przy tworzeniu swoich przepisów wewnętrznych brać pod uwagę wytyczne określone przez kierownika jednostki samorządu terytorialnego, w ramach którego zakład funkcjonuje (*Samorządowy zakład budżetowy...* 2012: 41).

Każdy przepis wewnętrzny musi zostać wprowadzony do stosowania w samorządowym zakładzie budżetowym zarządzeniem dyrektora zakładu. Procedury, opisując poszczególne działania, powinny być podporządkowane osiągnięciu celów i realizacji zadań zakładu oraz stanowić wzajemnie się uzupełniającą całość (Garczarek 2014: 2).

Kierownik jednostki został wskazany przez ustawę o finansach publicznych jako osoba, do której obowiązków należy zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jednostce. W związku z tym, musi on ustanowić system kontroli zarządczej z zakładzie, wprowadzając zarządzeniem wewnętrzne procedury tworzące ten system. Występują one między innymi w postaci regulaminów, instrukcji, upoważnień, zakresów czynności. Nie oznacza to jednak, że tworzy je sam dyrektor. Określa on zasady i formy ustalania przepisów wewnętrznych. W tym celu dokonuje podziału obowiązków pomiędzy poszczególnych kierowników, komórki organizacyjne i pracowników. Może również powołać koordynatora, ewentualnie zespół pracowników do spraw kontroli zarządczej w swoim zakładzie, określając jednocześnie ich zadania, uprawnienia i odpowiedzialność.

W dużych jednostkach z wielorodzajową działalnością kierownik jednostki może w celu koordynacji kontroli zarządczej powołać specjalną komórkę, należy jednak przed podjęciem takiej decyzji dokonać analizy kosztów z tym związanych oraz korzyści, jakie może przynieść takie rozwiązanie.

Dyrektor samorządowego zakładu budżetowego, podejmując decyzję o formie organizacji systemu kontroli zarządczej i nadzoru nad prawidłowością jej funkcjonowania, powinien uwzględnić:

- wielkość zakładu,
- liczbę zatrudnionych pracowników i strukturę tego zatrudnienia,
- wielkość przychodów i kosztów,
- złożoność działalności,
- konieczność wdrożenia nowych rozwiązań, których dotychczas w zakładzie nie było (może do nich należeć zarządzanie ryzykiem) (*Samorządowy zakład budżetowy...* 2012: 43).

Wszystko to musi być określone w zarządzeniu dyrektora zakładu, które będzie regulowało opisane zagadnienia w taki sposób, aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie osób biorących udział w tym procesie. Dyrektor samorządowego zakładu budżetowego zawsze jednak musi pamiętać, że odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jego zakładzie ponosi tylko on. Z ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Ustawa z 17 grudnia 2004 r...) wynika, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, w jednostce sektora finansów publicznych, w określonych w ustawie przypadkach (Ustawa z 17 grudnia 2004 r...: art. 18c).

W systemie kontroli zarządczej samorządowego zakładu budżetowego ważną rolę pełni główny księgowy. Do jego zadań należy ustalenie mechanizmów kontroli dotyczących operacji finansowych i gospodarczych. Równie ważną rolę mają pozostali kierownicy komórek organizacyjnych, którzy muszą określić wewnętrzne procedury w zakresie merytorycznego działania swojej komórki. W wykonywanie zadań związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w samorządowym zakładzie budżetowym włączone są praktycznie wszystkie osoby na stanowiskach kierowniczych.

Bardzo istotne jest to, by wszystkie obowiązujące w zakładzie przepisy wewnętrzne stanowiły jedną całość, to znaczy by wzajemnie się uzupełniały i aby nie było w nich wykluczających się rozwiązań (Garczarek 2014: 3). Ponadto ważne jest to, aby wszystkie działania podejmowane w ramach systemu kontroli zarządczej miały na celu doskonalenie procesu zarządzania zakładem.

Podsumowując, można stwierdzić, że 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.

## Uwagi końcowe

Kontrola zarządcza jest metodą zarządzania stosowaną w sektorze finansów publicznych, ukierunkowaną na realizację zadań i celów postawionych przed jednostkami tego sektora. Jest to system tworzony przez kierownictwo jednostki jako zbiór różnego rodzaju zarządzeń, procedur, wytycznych, zasad i mechanizmów, które wspomagają zarządzanie jednostką. Ustawodawca – zarówno poprzez zapisy w Ustawie o finansach publicznych, jak i poprzez dokumenty wspomniane wcześniej, które zostały sporządzone na podstawie stosownej delegacji ustawowej – chciał doprowadzić do pewnej unifikacji sposobu zarządzania sprawami publicznymi w Polsce (*Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu...* 2013).

## Literatura

- Bednarek P. (2012), *Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle regulacji prawnych i teorii naukowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, „Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia” nr 53, Szczecin.
- Chodurski A. (2013), *Kontrola w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej”, nr 4.
- Foremna-Pilarska M., Radawiecka E. (2013), *Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Starostwa Powiatowego w Słupsku*, w: *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, red. K. Winiarska, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Garczarek E. (2012), *Kontrola zarządcza w samorządowym zakładzie budżetowym*, [www.ekspertbeck.pl](http://www.ekspertbeck.pl) (24.02.2014).
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84.
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF nr 2, poz. 11.
- Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego* (2013), Biuletyn nr 4 (9), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa.
- Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych* (2012), red. K. Winiarska, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)* (2012), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa.
- Korolewska M. (2014), *Samorządowe zakłady budżetowe*, Leksykon budżetowy, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) (25.03.2014).
- Mazurek A., Knedler K. (2010), *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010.
- Samorządowy zakład budżetowy. Funkcjonowanie i przekształcanie w spółek prawa handlowego* (2012), red. A. Samelak, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sołtyk P. (2010), *Kontrola zarządcza w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Wspólnota”, nr 9.
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, DzU 2005, nr 14, poz. 114 z późn. zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2013, poz 885, z późn. zm.).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1241.
- Winiarska K. (2012), *Samoocena jako forma oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 684, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 45, Szczecin.
- Winiarska K. (2013), *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin.

#### DEFINITION AND SCOPE OF MANAGEMENT CONTROL IN BUDGETARY UNITS OF LOCAL GOVERNMENT

**Summary:** *Purpose* – Demonstration of management internal control understanding in public finances institutions, with special emphasis on budgetary units of local government.

*Methodology* – The following works was created using multiple, diverse research methods. The most important among these were analysis of legislative acts and study of literature on the subject, based mostly on national sources, with emphasis on journal articles and monographic publications. Additionally, synthesis, deduction and induction were used.

*Findings* – This work demonstrates that management control is used in public finances sector, as a method of management directed on achieving goals and fulfilling tasks placed before units of this sector. It is a system created by management of a unit in form of decrees, procedures, guidelines and mechanisms that support administration of the unit.

*Originality/value* – This work focuses on definition and scope of management control in budgetary units of local government.

**Keywords:** management control, local government units, local government budgetary units

#### Cytowanie

Tkocz-Wolny K. (2014), *Pojęcie i zakres kontroli zarządczej w samorządowym zakładzie budżetowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 804, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 67, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 859–870; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).