



Kontrola zarządcza w Siłach Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej

Część I – podstawy teoretyczne

W opracowaniu rozważane jest zagadnienie kontroli zarządczej i jej wprowadzenie w Siłach Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej.

Część I obejmuje podstawowe pojęcia, zadania, poziomy i zasady kontroli zarządczej w jednostkach wojskowych.

The study considers the management control and its implementation in the Armed Forces of the Republic of Poland.

Part I includes basic concepts, tasks, levels and rules of management control in military units.



MGR ANDRZEJ HOFMAN

doktorant PWSZ w Kaliszu, prowadzi badania naukowe w zakresie bezpieczeństwa obiegu informacji w jednostkach publicznych

Streszczenie

W pierwszej części artykułu opisano podstawowe pojęcia i instytucje związane z kontrolą zarządczą. Wskazano także zakres i zadania, jakie kontrola zarządcza powinna spełniać. Zobrazowano, na jakich poziomach funkcjonuje kontrola zarządcza, celem łatwiejszego uzmysłowania, że obejmuje ona wszystkie szczeble administracji. W tej części opisano także zasady, jakimi należy się kierować przy wprowadzaniu kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych.

Kluczowe słowa:

Kontrola zarządcza, jednostka sektora finansów publicznych, kontrola finansowa, zarządzanie jednostką, cele i zadania jednostki, planowanie, standardy kontroli zarządczej, procedury wewnętrzne, ochrona zasobów.

Abstract:

The first part of the article discusses basic concepts and institutions related to management control. Furthermore, it discusses management control range and tasks it needs to fulfill. It illustrates the levels on which management control is in place to make one aware of the fact that it covers all tiers of the public administration. The part refers also to rules that need to be adopted to introduce management control in a unit of the public finances sector.

Key words:

Management control, a unit of the public finances sector, financial control, unit management, aims and tasks of a unit,

planning, management control standards, internal procedures, resources protection.

Wprowadzenie

Pojęcie kontroli zarządczej wprowadzono do polskiego systemu prawnego 1 stycznia 2010 roku, ustawą z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Jej zapisy zlikwidowały funkcjonujące wcześniej pojęcie kontroli finansowej, która dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem, rozdysponowywaniem środków publicznych i gospodarowaniem mieniem.

Celem kontroli zarządczej była i jest zmiana postrzegania celu kontroli, pozwalająca na odejście od systemu o charakterze rewizyjnym i korygującym i wprowadzenie systemu nakierowanego na jak najefektywniejsze działanie jednostki.

W każdej jednostce gospodarczej sektora finansów publicznych, w tym również jednostce wojskowej, funkcjonować powinien sprawny system kontroli sprawowanej w procesie zarządzania jednostką. To zadanie spełnić może właśnie kontrola zarządcza.

Jej wdrażanie w Siłach Zbrojnych RP trwa już siedem lat i nie można, niestety, nazwać tego procesu sukcesem. Wśród pojawiających się problemów najistotniejsze stanowią błędne definiowanie pojęcia „kontrola” i nieprawidłowo, a czasem wcale, określane jej zasady. Niewątpliwie istotny wpływ na tę sytuację ma także trzyletnie opóźnienie w wydaniu przepisów normujących kontrolę zarządczą w resorcie obrony narodowej (Decyzja nr 138/MON z 17 maja 2013 roku w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej – obrona narodowa).

Celem artykułu jest ogólny opis, czym jest kontrola zarządcza, jakie standardy obowiązują przy jej stosowaniu, a także zobrazowanie przykładowego wdrożenia systemu kontroli zarządczej w jednostce wojskowej.

Podstawy kontroli zarządczej

Żeby zrozumieć istotę kontroli zarządczej, na początku trzeba dobrze zdefiniować samo pojęcie.

POJĘCIE KONTROLI

Zgodnie z definicją wskazaną w słowniku języka polskiego przez kontrolę należy rozumieć sprawdzanie czegoś, zestawianie stanu faktycznego ze stanem wy-

1. <https://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrola.html>

magany; nadzór nad kimś lub nad czymś, a potocznie instytucję lub osobę sprawującą nad czymś nadzór.¹

Jedną z pierwszych definicji „kontrol” w aspekcie funkcjonalnym sformułował w 1916 roku H. Fayol – jako sprawdzenie, czy wszystko dzieje się według przyjętego planu, zgodnie z wydanymi instrukcjami i założonymi zasadami. Celem kontroli jest wskazanie błędów i niedociągnięć, a także ich usunięcie i zapobieganie, aby nie powróciły.²

Kontrola w organizacji wywodzi się z jej celów i ma charakter projektowy. Ustalane plany przekłada się na konkretne zadania, np. udział w rynku, określenie okresu zwrotu inwestycji czy zysków. W kontroli należy badać przyczyny powstania odstępstw od normy i czas ich występowania, a przy braku oczekiwanych rezultatów należy dokonać reorganizacji lub przeprojektowania. Kontrolowanie jest w organizacji niezbędne do codziennej oceny i regulacji harmonogramów, specyfikacji i kosztów, np.: czy poniesione koszty są zgodne z założonym kosztorysem.³

System zarządzania nie może istnieć bez kontroli. Nato- miast sprawne kontrolowanie zależy od elastycznego działania i dobrego projektu systemu kontroli. Pomiar stopnia osiągnięcia celu jest łatwiejszy, gdy cele określa się ilościowo. Bardzo ważny jest system informacji zwrotnej na temat poziomu osiągnięcia celu, bowiem wpływa on na sprawność kontroli. Im reakcja systemu zarządzania na pojawiające się nieprawidłowości jest szybsza, tym większe prawdopodobieństwo, że wszelkie odchylenia będą skorygowane. Zbyt wolna reakcja może uniemożliwić osiągnięcie założonych celów.⁴

POJĘCIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Definicję kontroli zarządczej wskazał R.J. Mockler: może być (ona) zdefiniowana jako okresowe porównanie określonych standardów, planów, celów, aby ustalić, czy wyniki są zgodne z zamierzeniami, i ewentualnie podjąć działania naprawcze, tak by zasoby firmy były wykorzystywane w sposób efektywny do osiągnięcia celów firmy.⁵

Wprowadzone ustawą z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych pojęcie „kontroli zarządczej” należy rozumieć jako ogół działań podejmowanych celem zapewnienia realizacji zadań

i celów w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W tym miejscu można,

a wręcz należy stwierdzić, że tego rodzaju kontroli nie możemy odnieść jedynie do działalności finansowej jednostek sektora finansów publicznych, ponieważ jest jedną z funkcji kierowania jednostką.⁶

Z tego wynika, że zadania w jej zakresie należą wyłącznie do kierowników jednostek. Ogólnie, kontrolę zarządczą można scharakteryzować, jako wszelkie działania podejmowane w jednostce, każde pisane i nie-

pisane zasady w niej obowiązujące, wszystko, co przyczynia się do realizacji celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych.⁷

Kontrola zarządcza jest procesem, w którym menedżerowie odpowiadają za to, aby zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane efektywnie, zapewniając osiągnięcie celów jednostki. W takim znaczeniu kontrola zarządcza jest głównym zadaniem menedżerów. Zazwyczaj korzystają oni z pomocy formalnych syste-

Celem kontroli zarządczej była i jest zmiana postrzegania celu kontroli, pozwalająca na odejście od systemu o charakterze rewizyjnym i korygującym i wprowadzenie systemu nakierowanego na jak najefektywniejsze działanie jednostki.

2. K. Winiarska *Teoretyczne zagadnienia kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, 2012, s. 11
3. Tamże, s. 13
4. Tamże
5. R.J. Mockler *Reading in Management Control*, Appleton-Century-Crofts, New York, 1970, s. 14-17
6. R. Szostak *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna* [w:] *Kontrola Państwa* nr 5, 2010, s. 3 i n.
7. A. Mazurek K. Knedler *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010, s. 38

mów kontroli takich, jak rachunek wyników czy budżetowanie.⁸

Tworząc przepisy dotyczące kontroli zarządczej, chciano oderwać się od utartego przekonania jednostki, że musi ona istnieć jako instytucja gromadząca i prawidłowo wydająca środki. Skoncentrowano się przede wszystkim na zadaniach i celach, które ma realizować. Wskazano, że jednostki sektora finansów publicznych powinny być społecznie użyteczne i muszą realizować określone cele i zadania.

Aby kontrola zarządcza funkcjonowała poprawnie, jednostka oprócz jasno sprecyzowanych i wyznaczonych zadań do wykonania, musi mieć określone dokładne mierniki realizacji tychże zadań i celów. Każde działanie podejmowane w związku z funkcjonowaniem jednostki musi być skierowane na realizację jej zadań, dlatego też w skład kontroli zarządczej wejdzie zarówno system ISO, polityka rachunkowości, jak i banalna zmiana godzin pracy przez pracownika.⁹

Kontrola zarządcza powinna być sprawowana dwuwymiarowo. W wymiarze instytucjonalnym kontrolę zarządczą prowadzą kierownicy jednostki, wszelkie jej komórki organizacyjne, a także pracownicy.

Drugim z wymiarów są wszystkie plany działania, strategię, procedury i normy funkcjonujące w danej jednostce. Są to po prostu reguły, normujące zakres i sposób działań komórek instytucjonalnych.¹⁰

Warto zauważyć, że w rzeczywistości kontrola zarządcza nie jest żadnym novum. Większości ludzi kojarzy się z uzgadnianiem czegoś nowego, wprowadzaniem nowych rozwiązań i nowego modelu jednostki, a to są tylko mity. Wszelkie zmiany w jednostce należy wprowadzać jedynie w sytuacji, gdy są niezbędne z uwagi na niefunkcjonalność aktualnego systemu. Postawa taka jest racjonalna w przypadku, gdy kierownik jednostki uzna, że wprowadzenie przepisów o kontroli zarządczej wymusza wprowadzenie takich zmian. Warto wskazać w tym miejscu, że jedynie system zarządzania ryzykiem nie istniał w części jednostek, dlatego to na nim należałoby skupić najwięcej uwagi.¹¹

Instytucja kontroli zarządczej dotyczy wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Nie ma przy tym znaczenia ani przedmiot działalności ani wielkość jednostki, forma organizacyjno-prawna, ani też wielkość wydatkowanych i gromadzonych środków. Aktualnie kontrola zarządcza działa w każdej jednostce sektora finansów publicznych. Jedynym zadaniem, jakie pozostaje obecnie do wykonania, to ocena prawidłowości jej funkcjonowania i ewentualna korekta i uzupełnienie o brakujące elementy np. zarządzanie ryzykiem.¹²

Interpretacja wprowadzania kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych jest dowolna. Jednak z całą stanowczością należy podkreślić, że nie ma ona nic wspólnego z kontrolą dokonywaną przez podmioty zewnętrzne – wyznaczone do tego osoby i instytucje. Kontrolowanie jako element zarządzania polega na porównywaniu informacji o tym, co następuje w trakcie wdrażania planu w życie, z przyjętymi założeniami.¹³ Kontrolę zarządczą należy zatem postrzegać jako sprawowanie nadzoru nad jednostką, a nie jej sprawdzanie.

Ustawodawca stawia wymóg, aby zadania i cele w ramach kontroli zarządczej były realizowane zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Z terminowością i zgodnością działań z prawem w większości jednostek nie ma większego problemu, ale w przypadku oszczędności i efektywności już pojawiają się kłopoty. Związane jest to z błędnym pojmowaniem tych terminów.

Efektywność i oszczędność nie są równoznaczne z taniością. Zazwyczaj, aby uzyskać efekt oszczędności, trzeba zapłacić znacznie więcej niż najniższą cenę na rynku. Jednak takie oczywiste posunięcia w jednostce finansów publicznych trudniej wyłumaczyć wszelkim organom kontrolującymi. Obserwując zakupy dokonywane za pomocą postępowań o zamówienia publiczne, trudno nie zauważyć trendu wyższości kryterium ceny nad wszystkimi innymi czynnikami przy ocenie ofert. Definicja ceny zakupu powinna być tak określona, aby obejmowała

8. K. Winiarska dz. cyt., s. 15

9. A. Mazurek K. Knedler Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne, dz. cyt., s. 38

10. Tamże, s. 38-39

11. Tamże, s. 39

12. Tamże, s. 40-41

13. <https://pl.wikipedia.org/wiki/Kontrolowanie> z 14 kwietnia 2015 r.

zarówno elementy kosztowe jak i pozakosztowe, które wiążą się z zakupem.¹⁴

Zakres i zadania kontroli zarządczej

W zakres kontroli zarządczej wchodzi wszystkie aspekty działalności jednostki sektora finansów publicznych i należy podkreślić, że nie jest ona tym samym, co dotychczasowa wewnętrzna kontrola finansowa. Ta bowiem obejmuje wyłącznie aspekty finansowej działalności jednostki, np. jej wydatki.

Kontrolę zarządczą powinno się utożsamiać z kompleksowymi procesami zarządzania jednostką sektora finansów publicznych, pamiętając, że najważniejszymi jej elementami powinny być: system wyznaczania celów i zadań oraz sposób obserwowania poziomu ich osiągnięcia i realizacji.¹⁵

Kontrola zarządcza jest systemem bardzo złożonym. W jej ramach dokonuje się badania stanu działających w jednostce procedur i procesów, kontrolowania kosztów działania w powiązaniu z realizacją wyznaczonych do osiągnięcia celów i zadań do wykonania. Wskazywać powinna, czy postawione przed jednostką zadania zostały zrealizowane a cele osiągnięte i czy odbyło się to zgodnie z przepisami prawa, terminowo, w sposób oszczędny i efektywny.¹⁶

Cele kontroli zarządczej

Zgodnie z art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

1. zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
2. skuteczności i efektywności działania;
3. wiarygodności sprawozdań – dotyczy to także sprawozdań finansowych;
4. ochrony zasobów – należy postępować tak, aby dostęp do zasobów jednostki posiadały jedynie upoważnione osoby. W każdej jednostce powinno się ustalić i stosować reguły gospodarowania mieniem i przeprowadzać regularną kontrolę stanu zasobów poprzez inwentaryzację. Osoby zarządzające i pracownicy muszą być odpowiedzialni za zapewnienie ochrony oraz odpowiednie korzystanie z zasobów jednostki;

5. przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania – mowa tu o środowisku wewnętrznym, gdzie zarówno pracownicy, jak i osoby zarządzające powinni reprezentować swoją postawą wartości etyczne. Zasady takie muszą być wprowadzone do funkcjonowania jednostki i przestrzegane na każdym etapie wykonywania powierzonych zadań, a osoby zajmujące wyższe szczeble powinny dawać przykład swoją codzienną postawą i podejmowaniem decyzji oraz wspierać przestrzeganie wartości etycznych;

6. efektywności i skuteczności przepływu informacji – cel ten należy rozumieć jako zapewnienie osobom zarządzającym i pracownikom dostępu do informacji niezbędnych do rzetelnego wykonywania obowiązków. Efektywny system komunikacji to taki, który jest zrozumiały dla wszystkich odbiorców. Należy zapewnić, by przekazywane informacje były rzetelne, właściwe, w odpowiedniej formie i czasie, niezbędne do realizacji zadań. Jego podstawowym zadaniem powinno być umożliwienie przepływu potrzebnej informacji wewnątrz jednostki zarówno w kierunku poziomym, jak i pionowym. Należy więc zapewnić efektywne systemy obiegu ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego. Jednocześnie powinien funkcjonować efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi, które mają wpływ na realizację zadań i osiągnięcie celów;

7. zarządzania ryzykiem, którego celem jest zwiększenie prawdopodobieństwa i realizacja zadań. Oczywiście cały proces zarządzania ryzykiem musi być udokumentowany.

Opisany wyżej katalog celów, jakie należy osiągnąć poprzez kontrolę zarządczą, jest otwarty. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych powinien określić dodatkowe cele do osiągnięcia, biorąc pod uwagę przedmiot działalności, specyfikę podmiotu i warunki funkcjonowania konkretnej jednostki. Jak się wskazuje, cele powinno się podzielić na priorytetowe oraz szcze-

14. A. Mazurek K. Knedler, dz. cyt., s. 41

15. K. Winiarska, M. Postuła *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych* [w:] red. K. Winiarska *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, 2012, s. 42

16. Tamże.

Tabela 1: Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej

Poziom	Obszar funkcjonowania	Podmiot odpowiedzialny
I poziom	Jednostka sektora finansów publicznych	Kierownik jednostki
II poziom	Dział administracji rządowej	Minister kierujący działem administracji rządowej
	Jednostka samorządu terytorialnego <ul style="list-style-type: none"> ▪ gmina (miasto) ▪ powiat ▪ województwo 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wójt (burmistrz, prezydent miasta) ▪ starosta ▪ marszałek województwa

Źródło: oprac. własne

głowe, których zadaniem jest jedynie pomoc w zrealizowaniu celów głównych.¹⁷

Jak wskazuje M. Dębowska-Sołtyk: wymienione w art. 68 ust. 2 cele kontroli zarządczej dla spełnienia różnych zadań i funkcji w wymiarze szerszym można uzupełnić o cele, które można przedstawić następująco:

- ✓ ustalenie stanu rzeczywistego,
- ✓ ustalenie przyczyn odchyień,
- ✓ bieżącą informację,
- ✓ zapobieganie dysfunkcjom,
- ✓ wczesne ostrzeżenie,
- ✓ wspomaganie procesu zarządzania,
- ✓ kształtowanie zasad etycznego postępowania.¹⁸

Zadania kontroli zarządczej

Podstawowym zadaniem postawionym przed jednostką jest realizowanie w sposób skuteczny i efektywny swoich celów. W ustawie wskazano na sektory działalności jednostki, których jednoczesne odpowiednie funkcjonowanie da gwarancję prawidłowości wykonywania zadań.

Pracownicy muszą wykonywać zadania prawidłowo, zgodnie z procedurami wewnętrznymi, obowiązującym prawem i przyjętymi w jednostce zasadami etycznymi.

Wszystkie zadania należy realizować przy pomocy posiadanych zasobów, które trzeba zużywać efektywnie, prawidłowo je zabezpieczając (ze względu na istniejące ograniczenia). Zasoby te wyznaczają sposób wykonywania zadań przez pracowników.

Ustawodawca stawia także na skuteczność i efektywność przepływu informacji zarówno wewnątrz jednostki, jak i działu lub jednostki samorządu terytorialnego, a także na zewnątrz. Powinno się ustanowić kanały przepływu takich informacji, aby usprawnić realizację celów jednostki.

Ważne jest jednocześnie ciągłe monitorowanie wykonywania zadań (wiarygodność sprawozdań), przy jednoczesnej odpowiedniej reakcji kierowników jednostek na pojawiające się zagrożenia i ustalenia reguł walki z nimi (zarządzanie ryzykiem).

To właśnie audytorzy, którzy dokonują oceny kontroli zarządczej, powinni zbadać, jak te wszystkie opisane wyżej elementy funkcjonują w obszarze objętym audytem.¹⁹

Poziomy kontroli zarządczej

Na początku należy przedstawić pojmowanie podstawowych pojęć pojawiających się tak często w niniej-

17. L. Lipiec-Warzecha Cele kontroli zarządczej – komentarz do art. 68 ustawy o finansach publicznych [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, ABC, 2011, Lex;

18. M. Dębowska-Sołtyk Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu. Teza nr 3, FK 2011/7-8/85-97, Lex, 134158/3, 2011

19. A. Mazurek, K. Knedler, dz. cyt., s. 42-43

szym rozdziale: adekwatność, skuteczność i efektywność.

Zwykle przyjmuje się, że działalność jest adekwatna, jeśli jest zgodna z zasadami określonymi w obowiązujących przepisach prawa. Musi ona dokładnie odzwierciedlać cele, jakich osiągnięcie założono przy kontroli zarządczej.

Jako skuteczność postrzega się takie postępowanie kontrolne, które w warunkach kontroli zarządczej zakończy się wydaniem zaleceń pokontrolnych.

Natomiast za efektywność uznaje się stan, w którym kontrola zarządcza osiąga założone cele i wykrywa ewentualne nieprawidłowości pojawiające się w trakcie jej trwania.

Powyższe interpretacje cech charakterystycznych kontroli zarządczej, jak wskazują A. Mazurek i K. Knedler są błędne.²⁰ Radzą, by przy próbie określenia, czym jest adekwatność, odpowiedzieć sobie na pytanie: czy konstrukcja systemu, który badamy, umożliwia odpowiednie zabezpieczenie dla jednostki przed nieosiągnięciem zakładanego celu. Rozpatrując, co należy rozumieć pod pojęciem skuteczności, trzeba się zastanowić czy konkretny system działa w jednostce w sposób zamierzony oraz czy rzeczywiście zabezpiecza osiągnięcie celów i zadań.

Badając efektywność działań, należy oceniać, czy zadania i cele osiągamy przy wykorzystaniu mniejszych nakładów (np. poprzez szersze delegowanie uprawnień, mniejszą ilość pracowników, mniej zawiłe procedury czy mniej kosztowne procedury). Stwierdzenie, że dany system jest skuteczny jest niezbędne przy ocenianiu efektywności całego systemu, bowiem nieskuteczny mechanizm kontroli nie jest mechanizmem efektywnym.²¹

Ustawodawca ustanowił obowiązek przeprowadzania kontroli zarządczej na dwóch poziomach. I poziom kontroli zarządczej – podstawowy, to funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych na tle całego sektora finansów publicznych. Odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce ponosi kierownik. Jest zobowiązany do

ustalenia zasad dla konkretnej jednostki. Utożsamiając się z jednostką w dziale bądź jednostką samorządu terytorialnego, powinien dostosować się do zasad ustalonych przez ministra lub wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę oraz marszałka województwa.

Za II poziom kontroli zarządczej odpowiadają osoby wymienione wyżej odpowiednio na poziomie administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego.²²

Minister, wójt, burmistrz, prezydent miasta oraz marszałek województwa w ramach wprowadzenia drugiego poziomu kontroli mają za zadanie zapewnić:

- ✓ wiarygodność sprawozdań,
- ✓ efektywność i skuteczność działań podejmowanych w jednostce,
- ✓ przestrzeganie i promowanie zachowań etycznych i moralnych,
- ✓ zgodność działalności z przepisami prawa oraz wewnętrzными procedurami,
- ✓ ochronę zasobów,
- ✓ skuteczność i efektywność działania,
- ✓ zarządzanie ryzykiem wobec wszystkich jednostek wchodzących w skład działu lub jednostki samorządu terytorialnego,
- ✓ efektywność i skuteczność przepływu informacji.

Ważne, aby osoby ponoszące odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych korzystały ze wskazanych przez Ministra Finansów standardów kontroli zarządczej do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli dla sektora finansów publicznych. Powinny także uwzględniać cechy charakterystyczne danej jednostki, jej specyficzne zadania do wykonania oraz warunki, w jakich działa.²³

Nowym obowiązkiem kierowników jednostek, nałożonym przez Ministra Finansów w rozporządzeniu, jest coroczne składanie przez nich oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Głównym celem tego zabiegu jest zwiększenie odpowiedzialności za gospodarowanie środkami publicznymi przez jednostki sektora finansów publicznych.²⁴

20. Tamże, s. 45

21. Tamże, s. 44-45

22. Tamże, s. 43

23. K. Winiarska, M. Postuła, dz. cyt., s. 44

24. Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, (Dz. U. z 2010 r., Nr 238, poz. 1581)

Podsumowując, minister ponosi odpowiedzialność za adekwatne, efektywne i skuteczne zapewnienie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w ministerstwie, działając jako jego kierownik oraz w dziale administracji rządowej, będąc ministrem kierującym konkretnym resortem.

Wójt (odpowiednio burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa odpowiadają za to, aby system kontroli zarządczej działał adekwatnie, efektywnie i skutecznie w urzędzie gminy (odpowiednio urzędzie miasta), starostwie powiatowym, urzędzie marszałkowskim oraz w jednostce samorządu terytorialnego (Komunikat w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych).

Zasady wprowadzania kontroli zarządczej

Ustawodawca nie przewidział żadnych szczególnych kompetencji dla ministrów i odpowiednio wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów i marszałków województw w odniesieniu do jednostek im podległych i nadzorowanych z zakresie ponoszenia odpowiedzialności za kontrolę zarządczą w dziale administracji rządowej lub w jednostce samorządu terytorialnego. Przedmiotowe zadania powinni realizować na podstawie i w ramach kompetencji przyznanych ministrom i wójtom (burmistrzom, prezydentom miast) w przepisach odrębnych.²⁵

Organizacja kontroli zarządczej musi być zróżnicowana. Powinna zależeć od struktury organizacyjnej jednostki sektora finansów publicznych, jej specyfiki, liczby zatrudnionych pracowników, realizacji projektów finansowych lub współfinansowanych ze środków unijnych oraz wielkości środków publicznych, jakimi dysponuje.²⁶

Cały proces kontroli zarządczej można podzielić na niżej opisane fazy:

1. Planowanie. Na tym etapie powinno się określić w sposób uzgodniony, mierzalny, zrozumiały oraz zgodny z dostępnymi zasobami cele kontroli.
2. Programowanie powinno określić sposoby na osiągnięcie wyznaczonych wcześniej celów kontroli. Przy tych czynnościach należy brać pod uwagę ograniczenia wewnętrzne i zewnętrzne.
3. Sprawdzanie. W tej fazie należy zbadać, czy osiągnięte wyniki są zgodne z wyznaczonymi wcześniej celami.
4. Analizowanie dostępnych możliwości całkowitego osiągnięcia postanowionych przed jednostką celów.
5. Zoptymalizowanie zachowań w stosunku do zaplanowanych celów poprzez udoskonalanie działania jednostki.²⁷

Zbiór wytycznych, które obowiązują wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, ujęty został w standardy kontroli zarządczej. Minister Finansów ma kompetencje do wydawania wytycznych obowiązujących wszystkie jednostki sektora finansów publicznych (np. w zakresie zasobów informatycznych, budowy systemu oświadczeń częściowych) albo tylko części sektora (np. dotyczące placówek oświatowych).

Biorąc pod uwagę powyższe, należy wskazać, że system kontroli zarządczej opiera się w ramach działu na trzech rodzajach wytycznych:

1. standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych;
 2. wytycznych kontroli zarządczej, które fakultatywnie może wydać Minister Finansów;
 3. wytycznych dla działu, które fakultatywnie może wydać minister kierujący konkretnym działem.²⁸
- Warto w tym miejscu wskazać, że sytuacja w jednostkach samorządu terytorialnego jest zgoła inna. Rzecz

W zakres kontroli zarządczej wchodzi wszystkie aspekty działalności jednostki sektora finansów publicznych i należy podkreślić, że nie jest ona tym samym, co dotychczasowa wewnętrzna kontrola finansowa.

25. A. Mazurek, K. Knedler, dz. cyt., s. 45.

26. P. Sołtyk Kontrola zarządcza w nowej ustawie o finansach publicznych [w:] Wspólnota nr 9, 2010, s. 50.

27. K. Winiarska, M. Postuła, dz. cyt., s. 39.

28. A. Mazurek, K. Knedler, dz. cyt., s. 46.

BIBLIOGRAFIA

1. Ludmiła Lipiec-Warzecha *Cele kontroli zarządczej. Komentarz do art. 68 ustawy o finansach publicznych* [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, ABC, Lex 2011
2. Agnieszka Mazurek, Konrad Knedler *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010
3. Kazimiera Winiarska, Marta Postuła *Kontrola zarządcza w systemie kontroli finansów publicznych* [w:] (red. Kazimiera Winiarska) *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, 2012
4. Kazimiera Winiarska *Teoretyczne zagadnienia kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach finansów publicznych*, 2012

Czasopisma

1. Monika Dębowska-Sołtyk *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*. *Teza* nr 3, FK 2011/7-8/85-97, Lex, 134158/3, 2011
2. Robert J. Mockler *Reading in Management Control*, Appleton-Century-Crofts, New York, 1970
3. Piotr Sołtyk *Kontrola zarządcza w nowej ustawie o finansach publicznych* [w:] *Wspólnota* nr 9, 2010
4. Jacek Strojny *Standardy kontroli zarządczej – wymiar praktyczny wdrożenia* [w:] *Modern Management Review* vol. XVIII, 20(1/2013), pp. 113-125 <http://doi.prz.edu.pl/pl/pdf/zim/46> z 9 kwietnia 2015 r.
5. Ryszard Szostak *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna* [w:] *Kontrola Państwowa* nr 5, 2010

Akty prawa

1. Ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 t.j.)
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, (Dz. U. z 2010 r., Nr 238, poz. 1581)
3. Decyzja nr 138/MON z 17 maja 2013 roku w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej – obrona narodowa (Dz. Urz. MON. z 2013 r., poz. 134.)

Źródła internetowe

1. <https://pl.wikipedia.org/wiki/Kontrolowanie> z 14 kwietnia 2015 r.
2. <https://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrola.html> z 29 stycznia 2018 r.

Wykaz tabel

Tabela 1: Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej, źródło: opracowanie własne

jasna obowiązują tam standardy kontroli zarządczej i inne wytyczne Ministra Finansów, lecz ustawa nie upoważnia wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów i marszałków województw do ustalania wytycznych dla jednostek im podległych i nadzorowanych z tytułu ponoszenia odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego.

Wyżej wymienione podmioty powinny realizować swoje zadania w ramach i na podstawie przepisów odrębnych.²⁹

Należy wskazać, że skuteczność systemu kontroli zarządczej zależy od metod, jakie pracownicy jednostki wykorzystują przy wykonywaniu nałożonych na nich obowiązków. Same instrukcje, procedury i zarządzenia kierownictwa nie tworzą systemu kontroli zarządczej, w której bardzo ważny jest element ludzki.³⁰

Ogólnym zadaniem kontroli zarządczej jest, wzorując się na sektorze prywatnym, usprawnienie funkcjonowania sektora publicznego w zakresie zarządzania. Ważną rolę przypisuje się audytowi wewnętrznemu, który świadczy usługi doradcze oraz atestacyjne. Audyt pomaga także w zmianie zarządzania jednostką sektora publicznego z krótkookresowego na długookresowy, przy jednoczesnym racjonalnym używaniu stosowanych i kontrolowanych w jednostce sektora finansów publicznych zasobów ludzkich, finansowych oraz rzeczowych.

Wprowadzanie w życie nowych metod zarządzania zazwyczaj powoduje lepsze funkcjonowanie administracji publicznej. Zwykle wiąże się z optymalizacją wydatków, prywatyzacją, quasi-prywatyzacją mienia państwowego, ale także z podejmowaniem działań w zakresie międzynarodowym, a nawet globalnym.³¹ ✓

29. Tamże, s. 47.

30. K. Winiarska, M. Postuła, dz. cyt., s. 41.

31. Tamże.