

Pojęcie i zakres kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Katarzyna Tkocz-Wolny*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest wyjaśnienie pojęcia i zakresu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Metodologia badania – Opracowanie zrealizowane zostało przy wykorzystaniu wielu metod badawczych. Podstawowymi są analiza aktów prawnych oraz studia literaturowe, opierające się głównie na krajowej, zwartej i artykułowej literaturze przedmiotu. Wykorzystano również metodę syntezy, dedukcji i indukcji.

Wynik – W opracowaniu wykazano, iż kontrola zarządcza jest metodą zarządzania stosowaną w sektorze finansów publicznych, ukierunkowaną na realizację zadań i celów postawionych przed jednostkami tego sektora.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, jednostki sektora finansów publicznych

Wprowadzenie

Podstawowym czynnikiem zapewniającym każdej jednostce gospodarczej osiągnięcie założonego celu jest sprawne, skuteczne zarządzanie. Chociaż termin ten jest różnie pojmowany, to można przyjąć najczęściej stosowane określenia, że jest to złożony proces polegający na podejmowaniu przez aparat zarządzający wielu różnorodnych, wzajemnie powiązanych działań (czynności) i decyzji kierowniczych (zarządczych), które zmierzają do zapewnienia takiego funkcjonowania organizacji, aby w sposób sprawny osiągnęte były jej cele (Krzyżanowski 1992: 210). Ogólną definicję zarządzania lub systemu zarządzania uzupełnia zazwyczaj ukazanie realizowanych przezeń funkcji. Obejmują one zespoły czynności i decyzji w określonych obszarach (dziedzinach) podejmowane w procesie zarządzania, skierowane na osiągnięcie określonego celu (Sawicki 2013: 82).

W literaturze ekonomicznej wyróżnia się najczęściej cztery funkcje zarządzania, tzn. planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrolowanie.

W ostatnich latach obserwuje się wzrost zainteresowania kontrolą. Sukcesywnie udoskonala się dotychczasowe rozwiązania lub wprowadza się nowe metody i narzędzia sprzyjające zwiększeniu jej skuteczności i efektywności. Proces ten determinuje konieczność zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego i pieniężnego zarówno w skali krajowej,

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

jak i globalnej. Funkcja ta może być wykonywana w różnych podmiotach (samodzielnych lub stanowiących określoną grupę w postaci holdingu, koncernu), jednostek sektora finansów publicznych, organizacjach pozarządowych. Jej przedmiotem mogą być zarówno składniki aktywów i pasywów, jak i wszystkie zachodzące w podmiocie procesy gospodarcze i finansowe oraz ich wyniki w ujęciu rzeczowym i finansowym.

1. Kontrola w jednostkach publicznych

Ustrój demokratyczny wymaga stosowania odpowiednio zorganizowanego systemu kontroli w jednostkach publicznych. Powinien on spełniać szczególne kryteria pozwalające określić sposób działania administracji publicznej, przekładający się na jakość usług realizowanych w ramach samorządów lokalnych (*Kontrola zarządca w jednostkach sektora...* 2012: 33).

Pod pojęciem „jednostek sektora finansów publicznych” rozumieć należy jednostki organizacyjne wyodrębnione w formach określonych wprost przez Ustawę o finansach publicznych, 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).

Najważniejszym aktem prawnym w zakresie kontroli finansów publicznych jest Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Ustanawia ona podstawowe zasady i reguły prawno-ustrojowe. Powołuje także do funkcjonowania określone organy administracji publicznej. Kluczową pozycję w administracji rządowej zajmuje prezes Rady Ministrów oraz Rada Ministrów, a w administracji samorządowej:

- organy wykonawcze, czyli zarząd województwa z marszałkiem jako przewodniczącym na szczeblu gminy,
- wójt, w mieście burmistrz oraz prezydent,
- w powiecie zarząd ze starostą jako przewodniczącym (Winiarska 2013: 161).

Konstytucja wyznacza Radzie Ministrów kierowniczą rolę w administracji (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 146 ust. 3). Wśród jej zadań jest koordynacja i kontrola prac organów administracji rządowej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 146 ust. 4 pkt 3). Rozwinięciem tych zapisów jest Ustawa o Radzie Ministrów, która daje prawo do tego, aby żądać informacji, dokumentacji, dokumentów i sprawozdań okresowych lub dotyczących poszczególnej sprawy albo sprawy albo rodzaju spraw od ministra, kierownika urzędu centralnego lub wojewody oraz od pracowników urzędu organów administracji rządowej po zawiadomieniu właściwego ministra, kierownika urzędu centralnego lub wojewody (Ustawa z 8 sierpnia 1996 r...: art. 5 pkt 2).

Rozwinięciem konstytucyjnych zapisów odnośnie do wprowadzenia i organizacji kontroli w sektorze administracji publicznej w Ustawie o Radzie Ministrów jest stwierdzenie, że minister kieruje, nadzoruje i kontroluje działalność podporządkowanych organów, urzędów i jednostek. W tym zakresie tworzy i likwiduje jednostki organizacyjne oraz powołuje i odwołuje ich kierowników, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej (Ustawa z 8 sierpnia 1996 r...: art. 34 ust. 1).

Konstytucja wyznacza sposób kształtowania Rady Ministrów, który zapewnia prezesowi Rady Ministrów dowolność i pod którego nadzorem pozostają finanse publiczne, budżet oraz instytucje finansowe. Ustanowiono, że ministrowie kierują określonymi działami administracji rządowej. Zakres działów administracji oraz właściwości ministra kierującego danym działem określa Ustawa o działach administracji rządowej (Ustawa z 4 września 1997 r...).

W ministerstwach i urzędach centralnych powołuje się komórki organizacyjne, które realizują zadania w zakresie kontroli. Usytuowanie organizacyjne tych komórek regulują statusy ministerstw (Zwolenik 2010: 51). Ministrowie kierujący działem administracji mogą określić, w formie komunikatu, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez nich działów administracji rządowej. Wyjątek stanowią minister sprawiedliwości i finansów, którzy w ramach swoich obowiązków i specyfiki swej władzy są zobligowani do określenia standardów i wytycznych kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 69 ust. 1–5).

Można stwierdzić zatem, że charakterystyczną cechą przepisów obejmujących swym zakresem kontrolę prowadzoną w administracji rządowej jest ich rozproszenie w wielu aktach o różnej randze. Znajdują się one zarówno w aktach normatywnych powszechnie obowiązujących, jak i w aktach prawnych o charakterze wewnętrznym. Można również zauważyć, że tak duża liczba zasad i trybów przeprowadzania postępowań kontrolnych, uregulowana w tak dużej liczbie aktów normatywnych, może wskazywać na ich niespójność, gdyż w zasadzie każdy organ i każda jednostka organizacyjna ma własne zasady i tryb

przeprowadzania postępowań kontrolnych (*Kontrola zarządcza w jednostkach sektora...* 2012: 35).

W zakresie jednostek samorządu terytorialnego przepisy wpływające na kształt kontroli zawiera Konstytucja. Jednostka samorządu terytorialnego stanowi formę administracji publicznej i z tego tytułu podlega nadzorowi prezesa Rady Ministrów i wojewodów odnośnie do legalności, a w zakresie spraw finansowych – regionalnej izbie obrachunkowej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 171 ust. 1–2).

Za wykonywanie polityki rządu na obszarze województwa, jako przedstawiciel Rady Ministrów, odpowiada wojewoda. Kontroluje m.in. wykonywanie przez organy zespolonej administracji rządowej zadań z zakresu administracji rządowej, realizowanych przez nie na podstawie ustawy lub porozumienia z organami administracji rządowej (Ustawa z 23 stycznia 2009 r...: art. 3 ust. 1 pkt 1; ust. 2). W jednostkach samorządu terytorialnego uprawnienia do kontroli przysługują komisjom rewizyjnym oraz komórkom kontroli.

Naczelnym organem kontroli państwowej w zakresie kontroli administracji publicznej jest Najwyższa Izba Kontroli (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...: art. 202 ust. 2).

NIK nie ma formalnego wpływu na tworzenie systemu kontroli, ale zakres jego kompetencji silnie oddziałuje na funkcjonowanie systemu. Kompetencje te mają szeroki zakres, gdyż obejmują swym zasięgiem każdą instytucję państwową.

Działanie NIK uregulowane jest w odrębnej ustawie (Ustawa z 23 grudnia 1994 r...). Przedmiotem zainteresowania NIK są obszary związane z wykonaniem budżetu państwa, realizacji ustaw i innych aktów prawnych w zakresie działalności finansowej, gospodarczej i organizacyjno-administracyjnej. Kontrole przeprowadzane w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczą: legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, chociaż inne jednostki kontrolowane są pod kątem legalności i gospodarności.

Zasady i tryb przeprowadzania kontroli działalności organów administracji rządowej, urzędów je obsługujących lub stanowiących ich aparat pomocniczy oraz jednostek organizacyjnych podległych tym organom lub przez nie nadzorowanych, reguluje ustawa w sprawie kontroli o administracji rządowej (Ustawa z 15 lipca 2011 r...). W ustawie tej określono również organy właściwe w sprawach kontroli. W jej treści uregulowano organy wykonujące kontrolę, kontrolę w trybie uproszczonym, dokumentację kontroli i informacje o wynikach kontroli (Winiarska 2013: 163).

2. Ewolucja kontroli w sektorze publicznym

Pojęcie „kontrola” w sektorze finansów publicznych przeszło w ostatnich latach znaczącą ewolucję. Kontrola w tradycyjnym rozumieniu to porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym i ustalenie ewentualnych odstępstw, sprawdzanie, czy coś jest zgodne z obowiązującymi przepisami (*Nowy słownik języka polskiego...* 2002: 353). Inaczej rzecz ujmując – kontrola sprowadza się do porównywania tego, co jest z tym, co być powinno. W tym ujęciu kontrola składa się z następujących elementów:

- ujmowanie stanu rzeczywistego (wykonań),
- ustalanie stanu obowiązującego (wyznaczeń),
- porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
- wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej niezgodności (Zimmermann 2012: 137).

Współcześnie można zaobserwować zmiany w rozumieniu kontroli. Coraz częściej kontrola definiowana jest jako zespół działań, których celem jest regulowanie i korygowanie czynności i procesów w celu osiągnięcia określonych rezultatów (Kałużny 2002: 82). Różnica pomiędzy tradycyjnymi i współczesnym podejściem do kontroli tkwi w zaangażowanych środkach i metodach ich wykorzystania. Kontrola w tradycyjnym rozumieniu nastawiona jest na podejmowanie czynności inspekcyjnych (rewizyjnych, lustracyjnych) i reaguje na popełniony błąd (korygujący charakter kontroli). Natomiast kontrola w rozumieniu współczesnym nastawiona jest na osiąganie określonych rezultatów (Kowalczyk 2010: 10). Można nawet spotkać się ze zdaniem, że obecnie prawda o przeszłości, której dostarcza kontrola, wypierana jest przez identyfikację, szacownie i zarządzanie ryzykiem, a więc zdarzeniami przyszłymi (Kuc 2009: 19).

Do tradycyjnego postrzegania kontroli nawiązywała funkcjonująca w sektorze finansów publicznych do końca 2009 roku kontrola finansowa. Ustawowy zakres kontroli przedstawiał się następująco:

- przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- badanie i porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielenia zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych,
- prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa powyżej (Ustawa z 30 czerwca 2005 r...: art. 47 ust. 2).

Ustawa o finansach publicznych z 2009 roku nie posługuje się już terminem „kontrola finansowa”. Oczywiście nie oznacza to, że użycie tego pojęcia jest niedopuszczalne. Rezygnacja z dotychczasowej terminologii podyktowana była tym, że kontrolę finansową utożsamiano często wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki. Tymczasem kontrola finansowa obejmowała także działania dotyczące kwestii innych niż finansowe, jak weryfikacja operacji gospodarczych pod względem ich celowości czy legalności. Rezygnacja z pojęcia „kontrola finansowa” nie oznacza oczywiście wykluczenia tego pojęcia z praktyki. Kontrola finansowa, jako pewien typ działań kontrolnych wyodrębnionych ze względu na zakres lub kryterium badań kontrolnych dotyczących przepływów środków finansowych pozostaje aktualna (Kowalczyk 2010: 11).

Ustawa o finansach publicznych z 2009 roku nie podaje definicji rodzajów kontroli, ale posługuje się pojęciem kontroli, stosując następujące określenia:

- kontrola procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem,
- kontrola gospodarki finansowej,
- wstępna kontrola,
- bieżąca kontrola dochodów i wydatków,
- kontrola wykonania zadania,
- ogólna kontrola realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa,
- nadzór i kontrola nad całością gospodarki finansowej (Chojna-Duch 2010: 50).

Natomiast w literaturze przedmiotu można znaleźć informację, że powstała hierarchiczna struktura kontroli:

- komitet audytu – monitorujący efektywność kontroli zarządczej i skuteczność pracy audytu wewnętrznego,
- audyt wewnętrzny – dokonujący systematycznej oceny kontroli zarządczej,
- kontrola zarządcza – oceniająca i zapewniająca zgodność działalności z prawem i procedurami wewnętrznymi (Chojna-Duch 2010: 58).

Ustawa o finansach publicznych wprowadziła zatem to do języka prawnego pojęcie „kontrola zarządcza”, które to zastępuje dotychczasową kontrolę finansową. Zakres kontroli zarządczej jest szerszy niż kontroli finansowej. Wskazują na to jej określone w jej ustawowej definicji i celach.

Zamianę kontroli finansowej na kontrolę zarządczą uzasadniono tym, że kontrola finansowa kojarzona jest wyłącznie z kontrolą środków pieniężnych. Jednocześnie kontrola zarządcza nie może się ograniczać do kontroli środków pieniężnych, ale powinna obejmować również aspekty niepieniężne (Winiarska, Kaczurak-Kozak 2011: 348). Kontrola zarządcza stanowi pogłębienie treści podjętych we wcześniejszych regulacjach.

3. Zakres kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

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).

Definicja ta powinna zatem powodować kojarzenie kontroli nie tylko z finansami, ale także z innymi aspektami działalności jednostki.

Kontrola zarządcza jest procesem standaryzowanym. Prowadzenie jej w jednostkach sektora finansów publicznych odbywa się w oparciu o standardy kontroli ogłoszone w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów¹. 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.

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.

Tabela 1

Charakterystyka cech systemu kontroli zarządczej

Cecha	Charakterystyka
Adekwatność	optymalizacja 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 oznacza sprawność jednostki, tzn. dobre działanie wszystkich jej elementów opisanych w standardach kontroli zarządczej z minimalizowaniem poświęconych temu nakładów.

Źródło: Foremna-Pilarska, Radawiecka (2013): 59.

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,

¹ Standardy określone zostały w załączniku do Komunikatu Ministra Finansów nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r.

- wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego,
- kierownika jednostki (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 69 ust. 1 i 2).

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.

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...). 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).

4. Dokumentacja organizacji kontroli zarządczej

Dokumentem regulującym zasady organizacji kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych jest regulamin (instrukcja) kontroli zarządczej. Powinien on mieć logiczną i klarowną konstrukcję, gdyż świadczy on o wdrożeniu kontroli zarządczej w danej jednostce. Ponadto regulamin ten jest przedmiotem kontroli uprawnionych organów. Wdrażany jest w praktyce przez zarządzenie kierownika jednostki o jego wprowadzeniu.

Regulamin kontroli zarządczej jest dokumentem, który integruje system z odwołaniami do innych, wcześniej opracowanych i obowiązujących instrukcji, procedur wewnętrznych, wytycznych, dokumentów organizacyjnych jednostki, takich jak np.:

- a) w zakresie organizacji działalności jednostki:
 - regulamin organizacji jednostki,
 - organizacja przyjmowania, rozpatrywania i załatwiania skarg i wniosków,
 - instrukcja dotycząca organizacji i zakresu działania archiwum zakładowego oraz zasady i tryb postępowania z dokumentacją,

- b) w zakresie polityki rachunkowości:
 - instrukcja w sprawie obiegu i kontroli dokumentów księgowych,
 - instrukcja dotycząca ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania,
 - instrukcja inwentaryzacyjna,
 - zasady polityki rachunkowości,
 - procedury kontroli finansowej,
- c) w zakresie zamówień publicznych:
 - regulamin udzielania zamówień publicznych,
 - regulamin postępowania przy dokonywaniu zamówień publicznych,
- d) w zakresie polityki kadrowej:
 - regulamin pracy,
 - kodeks etyki pracowników samorządowych,
 - regulamin wynagradzania i premiowania pracowników,
 - regulamin Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych,
- e) w zakresie bezpieczeństwa:
 - instrukcja zarządzania systemem informatycznym służącym do przetwarzania danych osobowych,
 - polityka bezpieczeństwa danych osobowych i ochrona informacji niejawnych,
 - funkcjonowanie Biuletynu Informacji Publicznej,
 - ocena ryzyka zawodowego,
- f) w zakresie kontroli wewnętrznych:
 - regulamin audytu wewnętrznego,
 - regulamin przeprowadzania kontroli wewnętrznej (Foremna-Pilarska, Radawiecka 2013: 64).

Zatem formalnym, zewnętrznym przejawem wdrożenia kontroli zarządczej jest posiadanie przez jednostkę regulaminu kontroli zarządczej. Fakt ten jest przedmiotem każdej kontroli i nadzoru uprawnionych organów, a czynności tych organów rozpoczynać się będą od analizy tego dokumentu. Dodatkowo dokument ten i jego eksponowanie pełnią niezmiernie ważną funkcję wewnętrzną wobec pracowników. Świadomość istnienia systemu pozwala realizować jednocześnie funkcję pobudzającą, profilaktyczną i instruktażową. Zatem powinien on nie tylko mieć logiczną i spójną konstrukcję, ale także powinien być zrozumiały dla wszystkich pracowników (Foremna-Pilarska, Radawiecka 2013: 65).

Uwagi końcowe

Podsumowując, można stwierdzić, że 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 inne dokumenty (np. standardy, podręczniki), które zostały sporządzone na podstawie stosowanej delegacji ustawowej, doprowadził do pewnej unifikacji sposobu zarządzania sprawami publicznymi w Polsce (*Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego...* 2013: 3).

Literatura

- Chojna-Duch E. (2010), *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” nr 1 (330).
- 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.
- Kaluźny S. (2002), *Leksykon kontroli*, Dosko, Warszawa.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- 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.
- Kowalczyk E. (2009), *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Pressom, Wrocław.
- Krzyżanowski L. (1992), *Podstawy nauki o organizacji i zarządzaniu*, PWE, Warszawa.
- Kuc B.R. (2009), *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Nowy słownik języka polskiego* (2002), red. E. Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sawicki K. (2013), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych i podmiotach gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, Szczecin.
- Sołtyk P. (2010), *Kontrola zarządcza w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Wspólnota” nr 9.
- Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. 2007, nr 231, poz. 1701).
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. 2003, nr 24, poz. 199 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz.U. 2007, nr 65, poz. 437).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2005, nr 14, poz. 114 z późn. zm.).
- 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. 2013, poz. 885, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz.U. nr 31, poz. 206).
- Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. w sprawie kontroli w administracji rządowej (Dz.U. nr 185, poz. 1092).
- 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.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M. (2011), *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Zimmermann J. (2012), *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Zwolenik B. (2010), *Regulacje prawne kontroli wewnętrznej*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa.

THE CONCEPT AND SCOPE OF MANAGEMENT CONTROL IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS

Summary: *Purpose* – The aim of the study is to demonstrate the concept and scope of management control in the public finance sector units.

Methodology – Development was conducted using many research methods. The main are: analysis of legal acts, literature studies, based mainly on the national, compact and articles literature. Also used: the method of synthesis, deduction and induction.

Findings – The study shows that management control is a method used in the management of public finances, aimed at the implementation of tasks and goals of the units in this sector.

Keywords: management control, public finance sector units

Cytowanie

Tkocz-Wolny K. (2015), *Pojęcie i zakres kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 855, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 74, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 547–557; www.wneiz.pl/frfu.