

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyc-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka,</b> Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec,</b> Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak,</b> Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska,</b> Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski,</b> Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska,</b> Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch,</b> The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska,</b> Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner,</b> Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska,</b> Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska,</b> Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska,</b> New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska,</b> Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk,</b> Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska,</b> Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz,</b> Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes,</b> Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz,</b> The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański,</b> The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn,</b> The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb,</b> The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska,</b> Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling.....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Agnieszka Burczyc-Witczak**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## **CELE I ZAKRES KONTROLI ZARZĄDCZEJ NA PODSTAWIE USTAWY O FINANSACH PUBLICZNYCH Z DNIA 27 SIERPANIA 2009 ROKU**

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono definicję kontroli zarządczej i najważniejsze zapisy dotyczące jej funkcjonowania, które zawarte zostały w tekście Ustawy o finansach publicznych z 2009 roku. W głównej części przywołano poszczególne przepisy i dokonano ich opisu. Rozważania zakończono podsumowaniem.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, Ustawa o finansach publicznych, Minister Finansów.

### **1. Wstęp**

Pojęcie „kontrola zarządcza” pojawiło się po raz pierwszy w polskim ustawodawstwie w nowej Ustawie o finansach publicznych, zastępując tym samym pojęcie kontroli finansowej, z którego zrezygnowano jako z pojęcia o zbyt wąskim znaczeniu – wskazywano, iż kontrola finansowa utożsamiana była tylko z aspektem finansowym w działalności jednostki, co w dzisiejszych czasach wydają się zdecydowanie za mało w zarządzaniu. To właśnie dlatego pojęcie kontroli zarządczej miało swym zakresem objąć wszystkie aspekty działalności jednostki, a nie tylko zajmować się częścią finansową. Miało również stanowić instrument, który byłby mocno wykorzystany przy zarządzaniu jednostką.

Pomimo kilkuletniego funkcjonowania kontroli zarządczej w kraju samo pojęcie bywa dla wielu niezrozumiałe czy wręcz nieznane, podobnie jak idea kontroli zarządczej – również często bywa niezrozumiała i uważana za niepotrzebną. W polskiej literaturze znaleźć można opracowania i wyjaśnienia dotyczące kontroli zarządczej, jednak tych pozycji wciąż jest niewiele i potrafią różnić się w kwestii interpretacji. Za to w literaturze zagranicznej znajomość pojęcia wygląda zgoła inaczej. W literaturze amerykańskiej pojęcie „kontrola zarządcza” odnosi się głównie do prywatnych organizacji, które ukierunkowane są na zysk, jednak nie ma powszechnie uznanej definicji tego sformułowania. W literaturze europejskiej za odpowiednik tej koncepcji uważa się „cybernetykę stosowaną” i jej aplikacje zastosowane względem

jednostek produkcyjnych [Winiarska (red.) 2012, s. 11-12]. W polskiej literaturze natomiast, pojęcie kontroli zarządczej odnosi się tylko do jednostek sektora finansów publicznych.

Głównym celem tego artykułu jest przedstawienie nowych zapisów w Ustawie o finansach publicznych, odnoszących się do funkcjonowania kontroli zarządczej oraz ich opis i analiza.

## 2. Wprowadzenie do problemu „kontrola zarządcza”

Ustawa o finansach publicznych<sup>1</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 2010 r. (z wyjątkiem kilku zapisów, które weszły w życie 1 stycznia 2012 r.), wprowadza instytucję kontroli zarządczej. Była to jedna z najistotniejszych zmian w porównaniu z poprzednią Ustawą o finansach publicznych z 2005 roku. Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych z 2009 roku podpowiada, że pojęcie kontroli zarządczej zastąpiło pojęcie kontroli finansowej (funkcjonującej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z 2005 roku), która utożsamiana była głównie z wymiarem finansowym w działalności jednostek sektora finansów publicznych, dlatego nowe podejście do kontroli zarządczej miało obejmować wszystkie możliwe aspekty działalności jednostek sektora finansów publicznych<sup>2</sup>. Samo pojęcie w polskim prawodawstwie występuje dość rzadko (oprócz Ustawy i Ustawy wprowadzającej, także m.in. w: Ustawie o odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny finansów publicznych, Ustawie o działach administracji rządowej, Rozporządzeniu Ministra Finansów z dn. 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Rozporządzeniu Ministra Finansów z dn. 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu, Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dn. 8 października 2004 r. w sprawie przyjęcia Uzupełnienia Sektorowego Programu Operacyjnego Transport na lata 2004-2006 [Chojna-Duch 2010, s. 92] czy Komunikacie Ministra Finansów nr 23 z dn. 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych).

Należy pamiętać, że sama kontrola (jako proces) składa się z czterech następujących po sobie etapów: w pierwszym kontrolujący ustalają stan obowiązujący na podstawie przepisów i zasad (i przygotowują szablon/wzorzec do późniejszego przeprowadzenia kontroli); w drugim ustalają stan faktyczny; w trzecim dokonują porównania stanu obowiązującego ze stanem realnym/zastanym; a w czwartym – ostatnim – wyjaśniają przyczyny stwierdzonych rozbieżności pomiędzy stanem obowiązującym a realnym, czym przyczyniają się – poprzez wydanie zaleceń pokontrolnych – do próby likwidacji stwierdzonych rozbieżności i nieprawidłowości.

---

<sup>1</sup> Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. nr 157, poz. 1240), zwana dalej Ustawą.

<sup>2</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181 z dn. 20.10.2008 r.

### 3. Pojęcie „kontroli zarządczej” i jej cele w Ustawie o finansach publicznych

Już pierwszy zapis rozdziału 6<sup>3</sup> Ustawy definiuje pojęcie kontroli zarządczej w następujący sposób: „Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”<sup>4</sup>. Definicja ta szeroko dotyczy procesu zarządzania, który łączy ją z elementami władztwa i odpowiedzialności w sektorze publicznym [Chojna-Duch 2010, s. 90]. Pomimo że jest to ogół działań, które podejmuje się w jednostce dla zapewnienia realizacji celów i zadań, to jednak Ustawa nie określa rodzaju czy katalogu działań i zadań – co uważa się za prawidłowe działanie. Należy pamiętać, że każda jednostka względem siebie ustala swoją własną strategię, cele oraz zadania, które są bardzo „spersonalizowane” i uzależnione od charakteru działalności danej jednostki, ponieważ każda jednostka posiada inne priorytety, inne cele, inny budżet itd., itp.

Opisana w tym artykule zgodność z prawem oznacza legalność działań na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego (w szerokim zakresie, nie tylko przepisów dotyczących danej kwestii) i przepisów wewnętrznych jednostki; efektywność oznacza ostateczny rezultat podjętych działań, który jest porównany z poniesionymi nakładami; oszczędność to takie wykorzystanie zasobów, by przy jak najlepszym (najmniejszym) ich spożytkowaniu uzyskać jak najlepszą i zadowalającą jakość; natomiast terminowość oznacza postępowanie zgodnie z wyznaczonymi terminami.

Kolejny zapis<sup>5</sup> Ustawy mówi o celu: „Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działania z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi<sup>6</sup>;
- 2) skuteczności i efektywności działania;
- 3) wiarygodności sprawozdań;
- 4) ochrony zasobów<sup>7</sup>;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania<sup>8</sup>;
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji<sup>9</sup>;

---

<sup>3</sup> Rozdział: „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”.

<sup>4</sup> Art. 68 ust. 1 Ustawy.

<sup>5</sup> Art. 68 ust. 2 Ustawy.

<sup>6</sup> Czyli legalność działań.

<sup>7</sup> Czyli mechanizmy kontrolne, które należy zapewnić, by do zasobów miały dostęp tylko jednostki upoważnione.

<sup>8</sup> Czyli przestrzeganie zapisów kodeksów etyki dla danego stanowiska, ale również określonych w sposób formalny lub nieformalny zasad obowiązujących w danej jednostce.

<sup>9</sup> Czyli gwarancja dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania swojej pracy, ale również prawidłowy przepływ informacji w jednostce i prawidłowe ich kodowanie.

7) zarządzania ryzykiem”<sup>10</sup>.

Jak już wspomniano, należy pamiętać, że podstawowa funkcja kontroli zarządczej to realizacja celów i zadań zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Są to cele ogólne, na których należy oprzeć kolejne, tworzone indywidualnie dla poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, szczegółowe cele działania, których wykonanie następnie należy kontrolować za pomocą odpowiedniego systemu monitorowania lub odpowiednich mierników. Równie istotne jest, by później pamiętać o ich ocenie i sprawozdawczości. Podobnie bardzo ważne jest, by do każdego celu przypisana była jednostka odpowiedzialna za jej wykonanie oraz by wskazane zostały zasoby, które można przeznaczyć na jego wykonanie. Należy również pamiętać, by cele ustalone przez jednostkę, były proste, mierzalne, osiągalne, trafne i określone w czasie<sup>11</sup> – co zdecydowanie ułatwi ich wykonanie, a następnie rozliczenie i monitorowanie. Nie należy zapominać o tym, że cele powinny być istotne, by obejmowały najważniejsze obszary działalności jednostki. Tak przygotowane cele są spójne, nie są zbyt szczegółowe i pozwalają na ich zrozumienie i łatwiejsze wykonanie. Istotne jest również, by wyznaczanie celów odbywało się w sposób formalny, poprzez wykorzystanie określonych instrumentów, co jest bardzo ważnym warunkiem do spełnienia, by właściwie zarządzać jednostką.

#### **4. Funkcjonowanie kontroli zarządczej, jej systemy i procedury, odpowiedzialność kierownika jednostki oraz standardy i wytyczne**

Bardzo konkretnie określony został zapis dotyczący obowiązków, który brzmi następująco: „Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków:

- 1) ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, zwanego dalej »ministrem kierującym działem«, z zastrzeżeniem ust. 2;
- 2) wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) kierownika jednostki”<sup>12</sup>.

Oznacza to, że zostały wyznaczone, wręcz wskazane konkretne stanowiska, które odpowiadają za funkcjonowanie kontroli zarządczej, a także szczegółową osobowo odpowiedzialność za jej funkcjonowanie. Trudno natomiast określić, co ustawodawca miał na myśli, pisząc o adekwatnej kontroli zarządczej – wydają się,

---

<sup>10</sup> Czyli cały proces związany ze zmniejszeniem nagłych i niespodziewanych sytuacji, które mogłyby wpłynąć na niewykonanie albo niedostateczne wykonanie zadań, a także wprowadzenie mechanizmów kontrolnych, które pozwolą na jak najlepsze zarządzanie ryzykiem i jak największe minimalizowanie przyszłych strat.

<sup>11</sup> Tzw. metoda SMART, która pozwala poprawnie sformułować cele.

<sup>12</sup> Art. 69 ust. 1 Ustawy.

iz prawdopodobnie adekwatnej względem prawa – ale to tylko przypuszczenie. Natomiast skuteczność ewidentnie związana jest z realizacją celów i z efektywnością, którą należy rozumieć jako ostateczny rezultat w porównaniu z poniesionymi nakładami.

Kolejny zapis odnosi się, wyjątkowo, nie do Ministra Finansów, ale do Ministra Sprawiedliwości, który „[...] zapewnia funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w kierowanym przez niego dziale administracji rządowej, w zakresie spraw niezastrzeżonych odrębnymi przepisami i z uwzględnieniem zasady niezawisłości sędziowskiej”<sup>13</sup>. Oznacza to szczególną pozycję tego urzędu (dodatkowo wskazaną przez ustawodawcę), ponieważ prócz przepisów dotyczących kontroli zarządczej musi on zwracać szczególną uwagę na to, by działania jego jednostki w zakresie kontroli zarządczej nie były zastrzeżone odrębnymi przepisami, jednocześnie pamiętając o naczelnej, konstytucyjnej zasadzie wymiaru sprawiedliwości, jaką jest niezawisłość sędziowska.

Część zapisów w Ustawie odnosi się również do wytycznych i standardów kontroli zarządczej – obligatoryjnych („Minister Finansów określi w formie komunikatu i ogłosi, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodnie z międzynarodowymi standardami”<sup>14</sup>) i fakultatywnych („Minister Finansów może określić w formie komunikatu i ogłosić w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”<sup>15</sup> oraz „Minister kierujący działem może określić w formie komunikatu i ogłosić, w Dzienniku Urzędowym Ministra, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej”<sup>16</sup>). O ile Minister Finansów zobowiązany jest do ogłoszenia standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>17</sup> zgodnych z regulacjami międzynarodowymi, o tyle może (ale nie musi) ogłaszać szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych; podobnie – minister kierujący swoim działem dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Należy pamiętać, że same standardy, mimo ich ogłoszenia przez urząd państwowy i obligatoryjnego charakteru, są wskazówkami, z których powinien korzystać kierownik jednostki, zarządzający kontrolą zarządczą, chcący w prawidłowy sposób budować system kontroli zarządczej, by następnie funkcjonowała ona prawidłowo w jego jednostce. Dla zarządzających jest to więc pewien układ odniesienia. Należy również pamiętać, że zapisy standardów są przygotowywane w jak najbardziej ogólny i szeroki sposób, by ich zastosowaniem można było objąć jak najwięcej zróżnicowanych jednostek (lub nawet wszystkie).

<sup>13</sup> Art. 69 ust. 2 Ustawy.

<sup>14</sup> Art. 69 ust. 3 Ustawy.

<sup>15</sup> Art. 69 ust. 4 Ustawy.

<sup>16</sup> Art. 69 ust. 5 Ustawy.

<sup>17</sup> Upowszechnienie standardów jest zadaniem Ministra Finansów, co dodatkowo zostało podkreślone w art. 71 ust. 1 Ustawy.

Wytyczne natomiast, których możliwość wydania posiada i Minister Finansów, i ministrowie kierujący innymi działami, mają charakter fakultatywny [Lipiec-Warzecha 2011, s. 379-381].

## **5. Plany działalności, sprawozdania z wykonania planu działalności, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej**

Cały artykuł 70 Ustawy nakłada ważne zadania na podmioty przeprowadzające kontrolę zarządczą w jednostkach – każdy minister, dla swojego działu administracji rządowej, ma co rok przygotować i publikować trzy dokumenty.

Pierwszy dokument to plan działalności („Minister kierujący działem sporządza, do końca listopada każdego roku, plan działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej”<sup>18</sup> oraz „Plan działalności zawiera w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości”<sup>19</sup>). Taki plan działalności, sporządzany przez ministra, kierowany jest do jego działów administracji rządowej. Nie jest obligatoryjny wobec jednostek samorządu terytorialnego, jednak praktyka pokazuje, że one także przygotowują i publikują takie dokumenty<sup>20</sup>. W takim planie powinny być wskazane cele główne, cele dodatkowe służące lepszej realizacji celów głównych oraz wskaźniki do oceny realizacji celu. Plan taki sporządzony musi być do końca listopada danego roku na rok następny.

Pozostałe dwa dokumenty to sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. Oba muszą zostać przygotowane i złożone do końca kwietnia za rok poprzedni przez ministra z działalności kierowanych przez niego działów. Minister może również zobowiązać kierownika jednostki do przygotowania i złożenia obu dokumentów, co zapisane zostało w Ustawie („Minister kierujący działem sporządza do końca kwietnia każdego roku sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej”<sup>21</sup> oraz „Minister kierujący działem może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do sporządzania planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządzania sprawozdania z wykonania planu działalności i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki”<sup>22</sup>).

<sup>18</sup> Art. 70 ust. 1 Ustawy.

<sup>19</sup> Art. 70 ust. 2 Ustawy.

<sup>20</sup> Przykładem może być Plan działalności przygotowany na 2012 rok przez Burmistrza Miasta i Gminy Chocianów, zamieszczony pod adresem internetowym [http://chocianow.bip.pbox.pl/public/get\\_file\\_contents.php?id=120343](http://chocianow.bip.pbox.pl/public/get_file_contents.php?id=120343) (dostęp: 15.03.2013).

<sup>21</sup> Art. 70 ust. 3 Ustawy.

<sup>22</sup> Art. 70 ust. 4 Ustawy.



Należy pamiętać, że sporządzone sprawozdanie powinno być przygotowane w układzie odpowiadającym układowi opublikowanemu w planie działalności, by móc w przejrzysty sposób pokazać jej elementy. W takim sprawozdaniu należy wyszczególnić: cele, mierniki określające stopień realizacji celu (nazwę miernika, wartość planowaną do osiągnięcia i wartość osiągniętą), planowane zadanie służące realizacji celu oraz zadania podjęte, które służyły realizacji celu.

Oświadczenie natomiast składa się z trzech części, w pierwszej kierownik jednostki deklaruje, w jakim stopniu funkcjonowała kontrola zarządcza – opinię opiera na swoich ocenach i informacjach dostępnych w czasie sporządzania tego oświadczenia (są to m.in. monitoring realizacji celów, proces zarządzania ryzykiem czy audyt wewnętrzny). W drugiej kierownik jednostki opisuje zastrzeżenia, które dotyczą funkcjonowania kontroli zarządczej za rok składania oświadczenia, w sytuacji gdy kontrola zarządcza funkcjonowała w ograniczonym stopniu.

W trzeciej kierownik jednostki opisuje działania, które zostały podjęte, a ich celem była poprawa funkcjonowania kontroli zarządczej, w sytuacji gdy kontrola zarządcza funkcjonowała w ograniczonym stopniu lub nie funkcjonowała w ogóle lub gdy podjęto inne niezaplanowane działania, które miały poprawić funkcjonowanie kontroli zarządczej<sup>23</sup>.

Podobnie jak plan działalności sprawozdanie z wykonania planu działalności i oświadczenie o stanie kontroli zarządczej nie są obligatoryjne dla jednostek samorządu terytorialnego, jednak praktyka pokazuje, że jednostki te również przygotowują i publikują takie dokumenty<sup>24</sup>.

Wszystkie trzy powyższe dokumenty podlegają publikacji, co również zostało konkretnie zapisane: „Plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej”<sup>25</sup>. Przepis ten jasno i wyraźnie mówi, że wspomniane trzy dokumenty należy publikować w Biuletynie Informacji Publicznej.

Wzory powyższych dokumentów i sposoby ich sporządzania określone są w rozporządzeniu Ministra Finansów („Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, wzór oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz zakres odpowiedzialności za jej funkcjonowanie”<sup>26</sup> oraz „Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, sposób sporządzania oraz elementy planu działalności i sprawozdania z wykonania

---

<sup>23</sup> Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. nr 238, poz. 1581).

<sup>24</sup> Przykład sprawozdania z wykonania planu działalności i złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za rok 2012, opublikowany przez Wójta Gminy Prażmów, zamieszczony pod adresem internetowym <http://www.bip.prazmow.pl/pls/prazmow/dokumenty/F27371/image7032.pdf> (dostęp: 16.03.2013).

<sup>25</sup> Art. 70 ust. 5 Ustawy.

<sup>26</sup> Art. 70 ust. 6 Ustawy.

planu działalności, mając na uwadze potrzebę zapewnienia przejrzystości informacji zawartych w tych dokumentach<sup>27</sup>).

## 6. Zadania Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej

Na urząd Ministra Finansów scedowano najwięcej uprawnień i obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Konkretyzuje je zapis<sup>28</sup>: „Do zadań Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych należy w szczególności:

- 1) upowszechnianie standardów, o których mowa w art. 69 ust. 3;
- 2) wydawanie wytycznych;
- 3) współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami;
- 4) współpraca z komitetami audytu, o których mowa w art. 288<sup>29</sup>”.

Artykuł 71 podsumowuje i określa zadania i obowiązki Ministra Finansów jako organu nadzorującego i koordynującego całą kontrolę zarządczą w obszarze sektora finansów publicznych. Powyższe zadania są głównymi, jednak nie wszystkimi, którymi zajmować się ma Minister Finansów („w szczególności”) – na te powinien być jednak kładziony największy nacisk. Powinien więc: upowszechniać standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych; wydawać wytyczne (możność ich wydawania, nie powinność), które szczegółowo określane i ogłaszane powinny być w formie komunikatów w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów; współpracować z krajowymi i zagranicznymi organizacjami – brak tu wyszczególnienia spisu powyższych organizacji, jednak można przyjąć, że są to jednostki, które powiązane są z kontrolą zarządczą w sektorze publicznym (np. INTOSAI); współpracować z komitetami audytu, dzięki którym uzyskuje się szersze spojrzenie i pomoc doradczą zapewniającą jeszcze lepsze funkcjonowanie kontroli zarządczej.

## 7. Podsumowanie

Choć istniejące w prawodawstwie pojęcie kontroli zarządczej jest w miarę precyzyjnie określone (z drobnymi wyjątkami), to jednak w literaturze naukowej nie zostało jeszcze odpowiednio zinterpretowane; a jeśli już dochodzi do prób interpretacji, to wyniki tych wyjaśnień są bardzo zróżnicowane. Brakuje także zrozumienia samych

<sup>27</sup> Art. 70 ust. 7 Ustawy. Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. nr 187, poz. 1254).

<sup>28</sup> Art. 71 Ustawy.

<sup>29</sup> Art. 288 Ustawy nakazuje ministrowi kierującemu działem powołanie (w drodze zarządzenia) komitetu audytu, którego celem jest doradztwo świadczony na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego. Art. 289 Ustawy dodatkowo wylicza zadania szczegółowe komitetu audytu, a art. 290 Ustawy określa strukturę organizacyjną takiego komitetu.



zainteresowanych (kierowników jednostek) korzyści krótko- i długookresowych, lecz uważa się, że kwestia ta jest przydatna zarówno jednostkom, na które zostało narzucone jej stosowanie, jak i naukowcom. Dzięki audytowi wewnętrznemu, który ma za zadanie ocenić funkcjonowanie kontroli zarządczej, możliwe jest stwierdzenie, czy system ten działa sprawnie i efektywnie oraz czy pomaga jednostce wykonywać jej zadania, dlatego istnieje ewidentna potrzeba funkcjonowania jednocześnie komórek audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej.

Nowe pojęcie „kontroli zarządczej” powinno więc dokonać zmiany w ukierunkowaniu myślenia oraz wymóc skupienie na prawidłowej realizacji celów i zadań danej jednostki sektora finansów publicznych.

## Literatura

- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2010.
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*. Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, Druk sejmowy nr 1181 z dn. 20.10.2008 r.
- Winiarska K. (red.), *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, 2012.

## OBJECTIVES AND SCOPE OF MANAGEMENT CONTROL BASED ON THE PUBLIC FINANCE ACT OF 27 AUGUST 2009

**Summary:** This article presents the definition of management control and the most important records of its operations, which are contained in the text of the Public Finance Act of 2009. The main part of the paper contains the citing of various rules and their description. The recapitulation completes the considerations.

**Keywords:** management control, Public Finance Act, Minister of Finance.