

PIOTR BEDNAREK

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

**KONCEPCJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ
W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH
W ŚWIETLE REGULACJI PRAWNYCH I TEORII NAUKOWYCH**

Wprowadzenie

Celem nowej ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. było wprowadzenie wielu zmian służących poprawie jawności i przejrzystości finansów publicznych¹. Część z nich dotyczyła szeroko rozumianej kontroli zarządczej. Do najważniejszych z nich można zaliczyć²: (1) wprowadzenie do ustawy definicji pojęcia kontroli zarządczej; (2) zobowiązanie kierowników wszystkich jednostek do wdrożenia i monitorowania takich elementów kontroli zarządczej, aby zapewnić, że jednostka osiągnie wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy zarówno na poziomie działu administracji rządowej (jednostki samorządu terytorialnego), jak też na poziomie poszczególnych jednostek (jednostek organizacyjnych samorządu); (3) wprowadzenie formalnego obowiązku wyznaczania celów i przygotowywania planów zadań dla działu oraz dla jednostek sektora finansów publicznych, a także sporządzanie sprawozdań z wykonania tych planów; (4) zobowiązanie kierowników jednostek do corocznego składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej.

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: ustawa) (Dz.U. nr 157, poz. 1240, art. 272 ust. 1 z późn. zm.).

² MF_projekt_ustawy_o_finansach_publicznych_u.pdf (www.mf.gov.pl, 5.05.2012).

Niewątpliwie kierunek tych zmian, które mają przybliżyć funkcjonowanie administracji publicznej w Polsce do rozwiązań istniejących w krajach „starej Unii”, jest słuszny. Jednak ustawowa definicja oraz standardy kontroli zarządczej dla jsfp w praktyce są często różnie interpretowane. Ponadto wielu kierowników jednostek zapewne nadal dokładnie nie wie, czego się od nich oczekuje w związku z kontrolą zarządczą, oraz nie dostrzega korzyści wynikających z jej dokumentowania, oceny i doskonalenia.

Głównym celem niniejszego artykułu jest określenie, jak rozumiane jest pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych (w skrócie jsfp) w świetle regulacji prawnych oraz dorobku różnych dyscyplin naukowych. Jest to spojrzenie na kontrolę zarządczą z szerszej perspektywy niż tylko krajowe regulacje prawne.

1. Pojęcie kontroli zarządczej według krajowych regulacji prawnych

W art. 68 ust. 1 ustawy określono, że pojęcie kontroli zarządczej w jsfp oznacza „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Natomiast w myśl ust. 2 ww. artykułu „celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: (1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, (2) skuteczności i efektywności działania, (3) wiarygodności sprawozdań, (4) ochrony zasobów, (5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, (6) efektywności i skuteczności przepływu informacji, (7) zarządzania ryzykiem”.

Przyjęcie takiej definicji projektodawca uzasadnił zamiarem rozszerzenia zakresu pojęciowego terminu kontrola, aby była kojarzona nie tylko z finansami, ale także z innymi aspektami działalności jednostki³.

W praktyce niektóre jsfp sformułowały swoją własną definicję (patrz tabela 1). Na przykład Prezydent Miasta Krakowa określił, że kontrola zarządcza powinna zapewnić realizację celów określonych w strategii oraz budżecie miasta, a ponadto powinna dać mu racjonalne zapewnienie o osiągnięciu w ściśle określony sposób. Takie pragmatyczne podejście jest podobne do modelu COSO. Zakłada ono, iż nie jest praktycznie możliwe lub opłacalne, aby mieć absolutną,

³ Ibidem.

czyli 100% pewność, że wszystkie działania jednostki były w danym okresie skuteczne, zgodne z prawem, efektywne, oszczędne i terminowe.

Tabela 1

Różne definicje kontroli zarządczej

Źródło	Definicja
Ustawa o finansach publicznych	Ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy; celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: (1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, (2) skuteczności i efektywności działania, (3) wiarygodności sprawozdań, (4) ochrony zasobów, (5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, (6) efektywności i skuteczności przepływu informacji, (7) zarządzania ryzykiem
Zarządzenie Prezydenta Miasta Krakowa	Ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań, określonych w szczególności w Strategii Rozwoju Miasta oraz w budżecie Miasta w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy; zespół procesów, których celem jest nadzorowanie i kontrolowanie operacji w kierowanych przez nich jednostkach w sposób dający Prezydentowi rozsądne zapewnienie, że: 1) działania podległych im jednostek pozostają w zgodzie z przepisami prawa, zasadami przyjętymi w jednostce (procedurami) oraz ze standardami, 2) zasoby są zużywane oszczędnie i w sposób przynoszący pożytek, a jakości usług nadano odpowiednią rangę, 3) plany jednostek, programy, zamierzenia i cele są osiągnięte, 4) dane i informacje publikowane lub udostępniane wewnętrznie czy na zewnątrz są dokładne, wiarygodne i aktualne, 5) zasoby organizacji (włączając w to pracowników, systemy, dane/informacje i reputację) są dostatecznie zabezpieczone (nadzorowane), 6) ryzyka związane z realizacją zadań są na bieżąco identyfikowane i monitorowane celem ciągłej poprawy procesów
Zarządzenie Starosty Trzebnickiego	Ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań postawionych przed Powiatem Trzebnickim w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy; zespół procesów, których celem jest nadzorowanie i kontrolowanie działań podejmowanych w jednostkach kierowanych przez Starostę Trzebnickiego oraz osoby kierujące powiatowymi jednostkami organizacyjnymi, w sposób dający Zarządowi Powiatu Trzebnickiego gwarancje, że...

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.); zarządzenia nr 45/2010 Prezydenta Miasta Krakowa z 8 stycznia 2010 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Gminie Miejskiej Kraków; zarządzenia nr 8/10 Starosty Trzebnickiego z dnia 12 lutego 2010 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Powiecie Trzebnickim.

Zwłaszcza że niektóre cele operacyjne mogą zależeć od czynników, na które jsfp nie ma całkowitego wpływu. Lepiej jest zgodzić się na wysoki stopień

pewności, co oznacza jednak pewien kompromis między stopniem osiągnięcia celów a kosztem zastosowanych środków kontroli.

W podobny sposób zdefiniował kontrolę zarządczą Starosta Trzebnicki, z tą różnicą, iż zamiast pojęcia „racjonalne zapewnienie” użył sformułowania „gwarancja”. Również ustawa stwierdza, że kontrola zarządcza powinna „zapewnić realizację celów i zadań”, co sugeruje raczej absolutne niż racjonalne zapewnienie. Takie podejście istotnie różni się od definicji określonej w modelu COSO. Oznacza to, że za wszelką cenę jednostka dąży do osiągnięcia celów we wszystkich wspomnianych w ustawie aspektach.

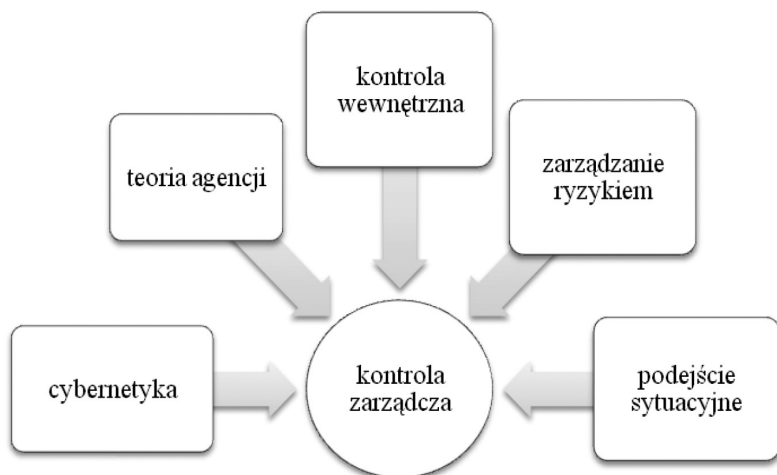
2. Pojęcie kontroli zarządczej w literaturze naukowej

Najczęściej w literaturze kontrolę postrzega się jako jedną z podstawowych funkcji zarządzania. Nie powinien nas więc dziwić fakt, że jest to zagadnienie, którym w dużym stopniu zajmują się różne dyscypliny naukowe. Istnieje wiele teorii, na bazie których powstało dzisiejsze znaczenie tego pojęcia. Zostały one przedstawione na rysunku 1.

Jedną z nich jest cybernetyka, nauka o systemach sterowania oraz przetwarzaniu i wymianie informacji w maszynach, organizmach żywych oraz systemach społecznych. Elementem procesu kontroli w ujęciu cybernetycznym jest system, który składa się z dwóch sfer: 1. realnej, która dotyczy przepływu energii i dóbr materialnych, oraz 2. informacyjnej, która dotyczy przepływu informacji o tym, co się zdarzyło w sferze realnej. Funkcją informacji jest utrzymać sferę realną pod kontrolą tak, aby osiągnęła swoje cele. Proces kontroli w ujęciu cybernetycznym składa się z następujących etapów⁴:

- 1) określenie standardów działania,
- 2) wprowadzenie środków kontroli, które potrafią wykrywać, co dzieje się w organizacji i przekażą te informacje do jednostki kontrolującej,
- 3) jednostka kontrolująca porówna te informacje ze standardami,
- 4) jeśli to, co się dzieje w sferze realnej, nie spełnia standardów, to jednostka kontrolująca wskazuje na potrzebę podjęcia działań korygujących i ta dyrektywa jest przesyłana jako informacja zwrotna do jednostki.

⁴ R.N. Anthony: *The Management Control Function*, Harvard Business School, Boston 1988, s. 8.



Rysunek 1. Teorie naukowe określające istotę kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Najczęściej cytowanym przykładem prostego układu sterowania w świecie maszyn jest termostat. Termostat ma ustawioną pożądaną temperaturę w pokoju (określony standard). Czujnik przekazuje mu informację o rzeczywistej temperaturze w pokoju. Jeśli rzeczywista temperatura jest niższa od określonego standardu, to termostat włączy grzejnik.

Analogia procesu kontroli w organizacji do sposobu działania termostatu ma jednak pewną słabość, jeśli za standard przyjmiemy budżet⁵. Wówczas, gdy analiza odchyień stwierdza, że jest różnica między wielkością rzeczywistą i planowaną, to nie oznacza, że automatycznie powinny być podjęte działania korygujące. Przykładowo, gdy zepsuje się maszyna ksero, to się ją naprawia, pomimo że w budżecie nie były przewidziane środki na taką naprawę. Stąd wniosek, że w kategoriach cybernetyki standardem nie jest budżet, ale strategia organizacji. Naczelne kierownictwo nie oczekuje od niższych szczebli zarządzania, że będzie dostosowywać działalność operacyjną do budżetu, lecz oczekuje, że podejmie wszelkie działania, aby wdrożyć strategię niezależnie od tego, czy będą one zgodne z budżetem, czy też nie.

Niektóre bardziej skomplikowane modele cybernetyczne zawierają sprzężenia wyprzedzające, które potrafią przewidzieć rezultaty przed wykonaniem ostatecznych pomiarów oraz różne sprzężenia zwrotne o charakterze korygują-

⁵ Ibidem.

cym. Zatem planowanie może być postrzegane jako element kontroli zarządczej, bowiem zakłada podejmowanie starań, aby przyszłe i pożądane stany były tożsame lub przynajmniej zbliżone. Jeśli celem kontroli jest zapewnienie wdrożenia strategii, to jednym z koniecznych elementów tego procesu musi być planowanie. Dzięki planowaniu organizacje osiągają lepsze rezultaty. W literaturze znane jest stwierdzenie, że „planowanie jest kontrolą przyszłości”⁶.

Wiele modeli sterowania zawiera jedno lub więcej sprzężeń zwrotnych, które dostarczają informacji do porównania rzeczywistego i oczekiwanego wyniku pomiaru. Analiza odchyłeń i systemy zarządzania przez wyjątki są to dwa praktyczne przykłady zastosowania nauki o sterowaniu w zarządzaniu. Inny przykład dotyczy zdolności człowieka do kontroli swojego zachowania, czyli tzw. samokontroli. W projektowaniu systemu kontroli zarządczej kluczowe znaczenie ma fakt, iż ludzie, którzy sami kontrolują swoje zachowania, stanowią samokontrolujący się system, mogą zatem reagować w sposób trudny do przewidzenia⁷.

Niektóre zasady kontroli stosowane w zarządzaniu powstały na podstawie równie abstrakcyjnej koncepcji, jaką jest teoria agencji. Polega ona na zastosowaniu teorii mikroekonomii do rozwiązania takich problemów kontroli zarządczej jak na przykład zawarcie optymalnego kontraktu menedżerskiego, który zakłada premię motywacyjną za osiągnięcie określonego poziomu wyników działalności. Zwolennicy tej teorii postrzegają organizację jako sieć kontraktów zawartych pomiędzy przełożonymi, którzy zlecają usługi do wykonania agentom, czyli kierownictwu niższego szczebla⁸. Podstawowy problem polega na opracowaniu takiego mechanizmu kontroli, który umożliwi monitorowanie przede wszystkim wykonania pracy oraz umowy o pracę z premią motywacyjną. To pozwoliłoby uzyskać racjonalne zapewnienie, że agenci pokładają odpowiednie starania w wykonywaniu zadań, na których zależy przełożonym. Modele oparte na teorii agencji cechują się określonymi założeniami co do zawieranej umowy. Do nich zalicza się stopień, w jakim zachowania agentów mogą być monitorowane, występujący poziom asymetrii informacji oraz skłonność przełożonych i agentów do ryzyka. Ponadto zwolennicy tej teorii badają cechy tych umów

⁶ A. Widavsky: *Budgeting: comparative theory of budgetary processes*, Boston, MA: Little, Brown 1975.

⁷ D.T. Otley, A.J. Berry: *Control, organization and accounting*, „Accounting, Organization and Society” 1980, nr 5, s. 231–244.

⁸ M.C. Jensen, W.H. Meckling: *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, „Journal of Financial Economics” 1976, nr 3, s. 303–360.

oraz inne warunki, które należy zmienić, aby lepiej służyły obiektywnej ocenie pracy przez przełożonych. Literatura ta dostarczyła istotnej wiedzy wykorzystywanej przy projektowaniu systemów kontroli, zwłaszcza w zakresie systemów motywacyjnych, które mają prowadzić do pożądanych zachowań w różnych sytuacjach. Jednak spora część literatury poświęconej teorii agencji nadal jest stosunkowo abstrakcyjna, a jej zastosowanie w praktyce gospodarczej przynosi niepełne rezultaty.

Przy formułowaniu definicji kontroli wewnętrznej bardziej posłużono się wiedzą z praktyki gospodarczej. Kontrola wewnętrzna jest terminem od dawna stosowanym przez audytorów wewnętrznych i biegłych rewidentów oznaczającym zestaw środków kontroli, które są zaprojektowane po to, aby zapobiegać lub wykrywać błędy i nieprawidłowości, zwłaszcza w ewidencji tych transakcji, które mogą sprawić, że sprawozdania finansowe będą przedstawiać istotnie zniekształcony obraz sytuacji majątkowej lub finansowej organizacji. Z czasem ewaluowały poglądy audytorów na zakres pojęciowy kontroli wewnętrznej i obecnie obejmuje on więcej zagadnień związanych z kontrolą zarządczą i nadzorem korporacyjnym. W Stanach Zjednoczonych istnieje obecnie ogólna zgoda w środowisku audytorów, ustawodawcy oraz kadry kierowniczej, co do sposobu rozumienia istoty kontroli wewnętrznej. Jest ona rozumiana jako proces tak zaprojektowany, aby uzyskać racjonalne zapewnienie, że osiągnięte będą cele w następujących kategoriach:

- skuteczność i efektywność działalności,
- wiarygodność sprawozdań finansowych,
- zgodność z aktami prawnymi i wykonawczymi, które mają wpływ na organizację⁹.

W rzeczywistości trudno odróżnić tę definicję kontroli wewnętrznej od wspomnianej wcześniej kontroli zarządczej w węższym zakresie, która dotyczyła wdrażania strategii.

Z systemami kontroli zarządczej wiąże się też literatura poświęcona zarządzaniu ryzykiem. Chociaż większość środków kontroli jest postrzegana jako sposób na ograniczenie ryzyka, to jednak głównym celem zarządzania ryzykiem

⁹ *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 1.

jest raczej lepsze radzenie sobie z nim, co nie zawsze oznacza ograniczanie¹⁰. Koncepcja zarządzania ryzykiem pomaga kierownictwu lepiej oceniać różne rodzaje ryzyka dotyczące działalności gospodarczej, aby dostosować poziomy ryzyka do apetytu na ryzyko w danej organizacji oraz poprawić umiejętności podejmowania decyzji w warunkach ryzyka, takie jak unikanie, ograniczanie, dzielenie się ryzykiem lub też upewnianie się, że organizacja osiąga zyski adekwatne do poziomu ryzyka, na które jest narażona. Podobnie jak literatura z zakresu kontroli, tak też literatura o zarządzaniu ryzykiem koncentruje się zarówno na ryzyku organizacji jako całości, jak również zarządzaniu ryzykiem w konkretnych obszarach, takich jak ryzyko rynkowe, kredytowe, operacyjne, sprawozdawcze oraz zgodności z prawem i standardami. Z tej perspektywy literatura o zarządzaniu ryzykiem zawiera całą bazę wiedzy o systemach kontroli zarządczej. Wiedząc, że zarządzanie ryzykiem często obejmuje troskę o strategię organizacji oraz formułowanie strategii, można powiedzieć, że zagadnienia związane z kontrolą strategiczną oraz zarządzaniem ryzykiem powinny zawierać się w szerszych definicjach systemu kontroli zarządczej. Chociaż koncepcja zarządzania ryzykiem dotyczy też innych, bardziej specjalistycznych zagadnień, jak ubezpieczenia, zabezpieczanie kursów walut i ratingi kredytowe, które nie są omówione w literaturze poświęconej systemom kontroli zarządczej, być może należałoby postrzegać zarządzanie ryzykiem jako jeden z aspektów, które należy uwzględnić przy projektowaniu całościowych systemów kontroli.

Wreszcie istnieje też literatura poświęcona wykorzystaniu podejścia sytuacyjnego jako podstawy projektowania systemów rachunkowości zarządczej i kontroli. Motywacja do prowadzenia badań w tym obszarze wynika na ogół ze słusznego przekonania, że żadna pojedyncza kontrola czy też system kontroli zarządczej nie są optymalne we wszystkich warunkach oraz że wybór rodzaju kontroli zależy od wielu czynników sytuacyjnych. Czerpiąc z wcześniejszych dokonań teorii organizacji, podejście sytuacyjne pozwoliło na pewne postępy w identyfikacji najważniejszych zmiennych sytuacyjnych. Oprócz rozmiarów organizacji zalicza się do nich: strategię, technologię, konkurencję i strukturę organizacyjną. Jednak najistotniejsze okazały się różne aspekty niepewności

¹⁰ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: *Enterprise risk management – integrated framework*, Washington DC, The Committee of Sponsoring Organizations 2004; M. Crouhy i in.: *Risk Management*, McGraw-Hill, New York 2001.

otoczenia, z jakim organizacja musi się zmierzyć¹¹. Mimo że główne rodzaje sytuacji zostały w sposób rozsądny określone, to stosunkowo mało zostało poczynionych postępów zarówno w identyfikacji właściwych reakcji w sytuacji niepewności, jak też odpowiedniego modelu systemu kontroli zarządczej w różnych uwarunkowaniach. Podstawowe twierdzenie teorii sytuacyjnej brzmi: „to wszystko zależy”. Podczas gdy to twierdzenie może być samo w sobie oczywiste, to nie jest już tak zrozumiałe, czy zostaną znalezione niezaprzeczone recepty, które przetrwają próbę czasu i będą niezależne od narodowych i organizacyjnych kultur. Badacze muszą też być świadomi możliwości „ekwiwalencji”, czyli sytuacji, w której różne konfiguracje systemów kontroli zarządczej prowadzą do takich samych rezultatów¹².

3. Kontrola zarządcza w ujęciu systemowym

Reasumując osiągnięcia różnych nurtów badań, pozostaje zgodzić się z koncepcją zaproponowaną przez T. Malmi i D. Browna, że kontrola zarządcza to systemy, zasady, praktyki, wartości oraz inne działania podejmowane przez kierownictwo w celu wskazywania podwładnym preferowanych zachowań oraz wpływanie na ich zachowania, aby zapewnić, że są one zgodne z celami i strategiami organizacji. Jeśli występuje kilka elementów kontroli, które tworzą złożony i kompletny system, to wówczas należy nazywać je systemem kontroli zarządczej w odróżnieniu od prostych reguł, takich jak na przykład: nie podróżować pociągiem w pierwszej klasie¹³.

Współcześnie w każdej organizacji funkcjonuje równolegle kilka systemów kontroli zarządczej. Gdyby te systemy były ze sobą spójne i tworzone z taką myślą, że mają jako całość realizować funkcje kontroli, to można by powiedzieć,

¹¹ P. Brownell, A. Dunk: *Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis; some methodological issues and empirical investigation*, „Accounting, Organization and Society” 1991, nr 16(6), 693–703; D.T. Otley, *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*, „Accounting, Organization and Society” 1980, nr 5, s. 413–428.

¹² D.H. Doty, W.H. Glick: *Fit, equifinality, and organizational effectiveness: a test of two configuration theories*, „Academy of Management Journal” 1993, nr 36 s. 1196–1251; R. Drazin, C. Gresov: *Equifinality: a functional equivalence perspective*, „Academy of Management Review” 1997, nr 2, s. 403–428.

¹³ T. Malmi, D.A. Brown: *Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions*, „Management Accounting Research” 2008, nr 19, s. 290.

że w sumie tworzą system kontroli zarządczej. W praktyce systemy kontroli zarządczej powstają w różnych okresach funkcjonowania organizacji i z inicjatywy różnych grup interesu. Dotąd jeszcze nie zbadano, na ile wzajemne relacje występujące między poszczególnymi systemami kontroli zarządczej oraz ich własności są stałe. Stąd niektórzy badacze proponują nie ryzykować stwierdzenia, że tworzą one jeden system, ale raczej zbiór, czy też pakiet systemów¹⁴. Elementy, które zdaniem T. Malmi i D.A. Browna wchodzą w skład tego pakietu, zostały przedstawione na rysunku 2.

A. Kontrola kulturowa						
Klasy		Wartości			Symbole	
B. Planowanie		C. Kontrola cybernetyczna				D. Nagrody i wynagrodzenia
Planowanie długoterminowe	Planowanie działań	Budżety	Finansowe systemy pomiaru	Niefinansowe systemy pomiaru	Hybrydowe systemy pomiaru	
E. Kontrola administracyjna						
Struktura nadzoru korporacyjnego		Struktura organizacyjna			Polityki i procedury	

Rysunek 2. Systemy kontroli zarządczej jako pakiet

Źródło: T. Malm, D.A. Brown: *Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions*. „Management Accounting Research” 2008, s. 291.

Uwagi końcowe

Nowa ustawa o finansach publicznych daje kierownikom jednostek zachętę do zmiany sposobu zarządzania. Wskazuje bowiem na menedżerski styl wskazywania podwładnym preferowanych zachowań i kierowania ich zachowaniami, który zakłada, że jednostka dąży do wdrożenia swojej strategii rozwoju świadoma ryzyka niepowodzenia oraz zabezpiecza się przed nim stosując różne systemy, procesy i struktury kontroli.

¹⁴ Więcej o tym w: P. Bednarek: *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, w: *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 9–26.

Wielu kierowników jednostek w reakcji na wejście w życie przepisów nowej ustawy dokonało oceny swoich systemów kontroli zarządczej według standardów określonych dla jsfp. W rezultacie tej oceny zaczęto aktualizować przestarzałe procedury oraz tworzyć nowe, dotyczące głównie kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego. Co dalej?

Patrząc na kontrolę zarządczą jako pakiet różnych systemów kontroli, trudno nie zgodzić się z opinią wielu kierowników jednostek, że kontrola zarządcza nie jest to nic nowego. Jednak jednostki, którym zależy na dążeniu do doskonałości, wdrażają budżet zadaniowy, pracują nad powiązaniem planowania strategicznego z krótkoterminowym, rozwijają systemy informacyjne, itd.

Jednak nadal niewiele wiemy o systemach kontroli zarządczej w jsfp w Polsce. Jeden z problemów, który czeka na rozwiązanie, dotyczy zbadania, czy w praktyce występują określone konfiguracje systemów kontroli zarządczej w różnych jsfp oraz które z nich są efektywne i w jakich uwarunkowaniach.

Literatura

- Anthony R.N.: *The Management Control Function*, Harvard Business School, Boston 1988.
- Bednarek P.: *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, w: *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Brownell P., Dunk A.: *Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis; some methodological issues and empirical investigation*, „Accounting, Organization and Society” 1991, nr 16(6).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: *Enterprise risk management – integrated framework*, Washington DC, The Committee of Sponsoring Organizations 2004.
- Crouhy M. i in.: *Risk Management*, McGraw-Hill, New York 2001.
- Doty D.H., Glick W.H.: *Fit, equifinality, and organizational effectiveness: a test of two configuration theories*, „Academy of Management Journal” 1993, nr 36.
- Drazin R., Gresov C.: *Equifinality: a functional equivalence perspective*, „Academy of Management Review” 1997, nr 2.
- Jensen M.C., Meckling W.H.: *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, „Journal of Financial Economics” 1976, nr 3.
- Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
- Malmi T., Brown D.A.: *Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions*, „Management Accounting Research” 2008.

- MF_projekt_ustawy_o_finansach_publicznych_u.pdf (www.mf.gov.pl, 5.05.2012).
- Otley D.T., Berry A.J.: *Control, organization and accounting*, „Accounting, Organization and Society” 1980, nr 5.
- Otley D.T.: *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*, „Accounting, Organization and Society” 1980, nr 5.
- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dn. 16 grudnia 2009 r., Dz.U. MF nr 15, poz. 84.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Widavsky A.: *Budgeting: comparative theory of budgetary processes*, Boston, MA: Little, Brown 1975.
- Zarządzenie nr 45/2010 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 8 stycznia 2010 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Gminie Miejskiej Kraków.
- Zarządzenie nr 8/10 Starosty Trzebnickiego z dnia 12 lutego 2010 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Powiecie Trzebnickim.

dr Piotr Bednarek

*Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
piotr.bednarek@ue.wroc.pl*

THE CONCEPT OF MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC FINANCE SECTOR ENTITIES FROM THE LAW AND DIFFERENT SCIENTIFIC THEORIES PERSPECTIVES

Summary

The aim of this article is to present the nature of management control from much broader perspective than current law and regulations in Poland. Starting from the definition in public finance act from 2009 and a few management regulations, many theories are analyzed, which had an influence on the management control concept development. These are: cybernetics, agency theory, internal control, risk management and contingency approach. In result there was a definition of management control proposed, which is based on Malmi and Brown's model of management control systems as package.

Translated by Piotr Bednarek