

# KONTROLA ZARZĄDCZA

metody ▪ techniki ▪ koncepcje

Zbysław Dobrowolski

---

---

---

# KONTROLA ZARZĄDCZA

metody ▪ techniki ▪ koncepcje

Zbysław Dobrowolski

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 kwietnia 2022 r.

Recenzenci

Dr hab. Grzegorz Drozdowski, prof. UJK

Dr hab. Magdalena Zioto, prof. US

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

  
prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegając przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-283-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	7
<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Pojęcie kontroli zarządczej</b> .....	13
<b>Rozdział 2</b>	
<b>Organizacja jako przedmiot kontroli zarządczej</b> .....	33
2.1. Pojęcie organizacji .....	33
2.2. Jednostki sektora finansów publicznych .....	37
2.3. Uwarunkowania i ograniczenia organizacji publicznych .....	49
<b>Rozdział 3</b>	
<b>Kontrola zarządcza a dyscyplina finansów publicznych</b> .....	65
<b>Rozdział 4</b>	
<b>Standardy kontroli zarządczej</b> .....	69
4.1. Ogólne założenia .....	69
4.2. Przestrzeganie wartości etycznych .....	72
4.3. Kompetencje zawodowe .....	82
4.4. Struktura organizacyjna .....	105
4.4.1. Doskonalenie struktur organizacyjnych .....	105
4.4.2. Rodzaje struktur organizacyjnych .....	115
4.5. Delegowanie uprawnień .....	130
4.6. Cele i zarządzanie ryzykiem .....	139

---

4.7. Mechanizmy kontroli .....	213
4.8. Informacja i komunikacja. Monitorowanie i ocena .....	217
<b>Rozdział 5</b>	
<b>Metody i techniki organizatorskie w rozwiązywaniu</b>	
<b>problemów zarządzania .....</b>	<b>227</b>
5.1. Metoda diagnostyczna, prognostyczna i funkcjonalna .....	227
5.2. Doskonalenie organizacji, w tym wartościowanie pracy .....	236
<b>Rozdział 6</b>	
<b>Modele w zarządzaniu .....</b>	<b>249</b>
<b>Rozdział 7</b>	
<b>Metody pozyskiwania informacji w kontroli zarządczej .....</b>	<b>265</b>
7.1. Obserwacja .....	265
7.2. Wywiad .....	269
7.3. Badania ankietowe .....	277
7.4. Analiza tekstu .....	279
7.5. Analiza sieciowa .....	283
7.6. Dobór próby do badań .....	285
<b>Rozdział 8</b>	
<b>Metodyka badań .....</b>	<b>293</b>
<b>Zakończenie .....</b>	<b>299</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>307</b>
<b>Źródła internetowe .....</b>	<b>343</b>
<b>Źródła prawne .....</b>	<b>347</b>
<b>Spis tabel i rysunków .....</b>	<b>349</b>
<b>Skorowidz rzeczowy .....</b>	<b>351</b>

## WSTĘP

Jednostki sektora finansów publicznych są zobligowane przepisami ustawy o finansach publicznych do stosowania od 1.01.2010 r. kontroli zarządczej w swojej działalności. W innych krajach, w szczególności w przypadku podmiotów należących do sektora prywatnego, jest ona wdrożona już od dziesięcioleci. To m.in. na podstawie rozwiązań przyjętych w amerykańskim biznesie i organizacjach publicznych opracowano polskie rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej, w tym jej standardy, które Minister Finansów wprowadził do porządku prawnego komunikatem nr 23 z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Stosowanie kontroli zarządczej w organizacjach publicznych powinno przynieść zauważalną poprawę, mierzoną znaczącym spadkiem liczby naruszeń dyscypliny finansów publicznych. W rzeczywistości, jak wykazała analiza danych zawartych w opublikowanych sprawozdaniach Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, tak nie jest. Implementacja wszystkich założeń kontroli zarządczej napotyka na trudności, a część badaczy i praktyków głosi nawet pogląd, że kontrola zarządcza to jedynie rodzaj kontroli instytucjonalnej, co oczywiście nie znajduje uzasadnienia. Pomimo wielu wartościowych opracowań, w tym polskich autorów, nadal istnieje niedostatek badań, których efektem jest identyfikacja luk w zakresie kontroli zarządczej. Taka identyfikacja pozwala na ustalenie, jakie metody i techniki należy zastosować w ramach kontroli zarządczej, aby lepiej zrealizować jej cele.

Poprawa działalności każdej organizacji wymaga znajomości przez jej kierownictwo i pracowników metod i technik rozwiązywania problemów

zarządzania, a także zrozumienia, że stochastyczne wdrożenie kontroli zarządczej nie sprzyja sprawnej realizacji zadań. Niezadowolający stopień poprawy funkcjonowania organizacji publicznych stanowił asumpt do podjęcia badań dotyczących kontroli zarządczej i opublikowania ich wyników.

Celami badań były: analiza i przedstawienie istoty, funkcji i obszarów kontroli zarządczej; zidentyfikowanie luk kontroli zarządczej; ustalenie, jaka jest znajomość założeń kontroli zarządczej, metod i technik rozwiązywania problemów zarządzania przez osoby zatrudnione w organizacjach stosujących kontrolę zarządczą; sformułowanie wytycznych w zakresie stosowania standardów kontroli zarządczej. Pośrednim celem pracy jest systematyzacja aparatu pojęciowego.

Rozpatrywanie kontroli zarządczej poprzez pryzmat ontologii zarządzania pozwala na sformułowanie m.in. problemu badawczego: 1) czym jest kontrola zarządcza? Wśród innych problemów badawczych należy wymienić: 2) jaka jest znajomość koncepcji kontroli zarządczej i jej celów, metod i technik rozwiązywania problemów zarządzania oraz podnoszenia efektywności działań wśród kierownictwa i pracowników organizacji stosujących kontrolę zarządczą? 3) jakie obszary działalności organizacji są objęte kontrolą zarządczą? 4) jakie są funkcje kontroli zarządczej? 5) jaki jest zakres przedmiotowy stosowanej w organizacjach samooceny kontroli zarządczej? 6) jakie są luki kontroli zarządczej?

Sformułowano następującą hipotezę: Istnieje zależność pomiędzy zakresem stosowanej w organizacjach samooceny kontroli zarządczej a znajomością przez kierownictwo i pracowników tych organizacji metod i technik zarządzania. Badania zmierzają do ustalenia, że słaba znajomość przez kierownictwo i pracowników metod i technik rozwiązywania problemów zarządzania skutkuje powstawaniem luk kontroli zarządczej, definiowanych jako obszary działalności organizacji nieobjęte samooceną kontroli zarządczej.

Przedstawionym wyżej celom i problemom badawczym podporządkowano konstrukcję opracowania, w którym przedstawiono istotę kontroli zarządczej, jej cele, zdefiniowano pojęcie organizacji, w których kontrola

zarządcza funkcjonuje, a także przedstawiono założenia standardów kontroli zarządczej, metody i techniki rozwiązywania problemów zarządzania, które towarzyszą opracowywaniu, realizowaniu i rozliczaniu celów i zadań, jak też wyniki badań prowadzonych w sposób właściwy dla dziedziny nauk społecznych, dyscypliny nauk o zarządzaniu i jakości. W badaniach wykorzystano wywiady niestandardyzowane, nieustrukturalizowane łącznie z 430 osobami, obserwacje nieuczestniczące, obserwacje bezpośrednie, przeprowadzone w organizacjach, jak też analizę tekstu, uzupełnione systematycznym przeglądem literatury, co przedstawiono w odrębnym rozdziale opracowania.

Odnotować należy, że opracowując wytyczne standardów kontroli zarządczej, zachowano układ odpowiadający celom kontroli zarządczej wymienionym w art. 68 u.f.p. Z tego też względu problematykę zarządzania ryzykiem przedstawiono po prezentacji innych celów kontroli zarządczej.

Choć badania prowadzono z perspektywy dyscypliny nauk o zarządzaniu i jakości, zauważyć należy, że opracowanie może stanowić inspirację dla badaczy reprezentujących inne dyscypliny naukowe. Na przykład z perspektywy dyscypliny ekonomia i finanse interesującą kwestią jest wpływ stosowania kontroli zarządczej na tworzenie i wykonywanie planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych, zaś z perspektywy prawników interesujący może być wpływ stosowania kontroli zarządczej na dyscyplinę finansów publicznych.



## Rozdział 1

# POJĘCIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

W ujęciu normatywnym, stosownie do postanowień art. 68 u.f.p., kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób: zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Takie pojęcie kontroli zarządczej zastąpiło obowiązującą wcześniej, na gruncie przepisów ustawy z 30.06.2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.) (art. 47), kontrolę finansową. Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o finansach publicznych z 2009 r. wynika, że „zamierzeniem projektodawcy jest objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich aspektów działalności jednostki” (VI kadencja, druk sejm. nr 1181, s. 25). Intencją projektodawcy było zatem objęcie kontrolą zarządczą nie tylko kwestii finansowych, ale także innych aspektów związanych z zarządzaniem jednostką sektora finansów publicznych.

Celem kontroli zarządczej (art. 68 ust. 2 u.f.p.), co przedstawiono szczegółowo w dalszej części tego opracowania, 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.

Wprowadzona do polskiego systemu prawnego, na podstawie przepisu art. 68 u.f.p., kontrola zarządcza funkcjonuje w teorii i praktyce organizacji od kilku dekad, co wynika m.in. z analiz licznych prac naukowych (m.in. Otley, 1980; Flamholtz i inni, 1985; Dent, 1990; Simons, 1995; Abernethy i Chua, 1996; Abernethy i Brownell, 1997; Fisher, 1998; Chenhall, 2003; Alvesson i Kärreman, 2004). Kontrola zarządcza zdefiniowana przez Otleya (1999) jako proces, który dostarcza informacji przydatnych menedżerom i który służy rozwijaniu pożądanych wzorców zachowania (definicję tę należy uzupełnić o stwierdzenie, że proces ten dostarcza informacji zarówno menedżerom, jak i pracownikom), lub jako ogół działań wspierających strategię organizacji i prowadzących do uzyskania przewagi konkurencyjnej poprzez lepsze dopasowanie organizacji do jej otoczenia (Govindarajan i Gupta, 1985; Simons, 1987; Dent, 1990; Samson i inni, 1991; François-Henri, 2006) odbiega od pierwotnej definicji kontroli zarządczej. Anthony (1965) określał ją bowiem jako proces, który służy zapewnieniu menedżerów, że zasoby są pozyskiwane i wykorzystywane skutecznie przy realizacji celów organizacji (Langfield-Smith, 1997). Chenhall (2003) argumentuje, że kontrola zarządcza oddziałuje nie tylko na menedżerów, ale szerzej: na pracowników i różne aspekty funkcjonowania organizacji i jej otoczenie. Nie chodzi zatem jedynie o wykorzystanie zasobów w celu skutecznej realizacji bieżących celów, ale o zapewnienie takiej struktury organizacyjnej, procesów, zarządzania zasobami ludzkimi, które umożliwią uzyskanie przewagi konkurencyjnej (Dent, 1990; Fisher, 1998), w tym poprzez osiągnięcie ładu instytucjonalnego. Kontrola zarządcza odnosi się zatem nie tylko do bieżącej, ale także przyszłej działalności organizacji. Ponadto Malmi i Brown (2008) trafnie stwierdzają, że skupienie uwagi jedynie na kwestiach finansowych ogranicza zrozumienie wpływu kultury organizacyjnej na procesy i wyniki działalności organizacji. Kontrola zarządcza może ułatwić osiągnięcie celów organizacyjnych jedynie wówczas, gdy organizacja dysponuje kapitałem społecznym (Coleman, 1988; Sandefur i Laumann, 1998; Putnam, 2000; Seibert i inni, 2001; Lin i inni, 2017).

Tworzenie i implementowanie kontroli zarządczej w organizacji napotyka na problemy wynikające ze złożoności organizacji oraz zakresu realizowanych przez organizację zadań. Kontrola zarządcza, jak wynika z art. 68 u.f.p., obejmuje całość funkcjonowania organizacji, a zatem

wszystkie funkcje zarządzania. Dlatego zbadanie sposobu funkcjonowania kontroli zarządczej wymaga zastosowania różnych metod i technik, zgodnie z koncepcją triangulacji (Campbell i Fiske, 1959; Greene i inni, 1989).

Na podstawie systematycznego przeglądu literatury, obejmującego 944 opracowania poświęcone problematyce zarządzania i kontroli zarządczej, z których do dalszej analizy wyodrębniono te przedstawione w wykazie literatury (m.in. Anthony, 1965; Ouchi, 1979; Otley i Berry, 1980; Flamholtz i inni, 1985; Green i Welsh, 1988; Emmanuel i inni, 1990; Simons, 1995; Abernethy i Chua, 1996; Langfield-Smith, 1997; Fisher, 1998; Chenhall, 2003; Alvesson i Kärreman, 2004; Merchant i Van der Stede, 2007; Malmi i Brown, 2008), można sformułować następujące uogólnienia. Po pierwsze, niektórzy badacze (Chenhall, 2003) definiują kontrolę zarządczą z perspektywy rachunkowości. Ma ona służyć realizacji zadań z uwzględnieniem zasad określonych w polityce rachunkowości, zgodnej z przepisami ustawy o rachunkowości i przepisami wykonawczymi. Po drugie, kontrolę zarządczą definiuje się jako działania obejmujące wszystkie aspekty funkcjonowania organizacji, a nie tylko rachunkowość. Kontrola zarządcza umożliwia doskonalenie funkcjonowania organizacji, w tym służy mitygowaniu ryzyka nieosiągnięcia zaplanowanych celów (m.in. Merchant i Otley, 2007; Malmi i Brown, 2008; Merchant i Van der Stede, 2017; Hartmann, 2020). W ten nurt postrzegania kontroli zarządczej wpisują się wcześniejsze badania. Na przykład Flamholtz i inni (1985) określają kontrolę zarządczą jako działania mające na celu zwiększenie prawdopodobieństwa, że członkowie organizacji będą realizować przedsięwzięcia w taki sposób, który doprowadzi do osiągnięcia celów organizacyjnych.

W ujęciu, które prezentują Abernethy i Chua (1996), Merchant i Van der Stede (2007, 2017), celem kontroli zarządczej jest ocena postępowania pracowników stanowiących najważniejszy zasób każdej organizacji. Kontrola zarządcza nie polega na ustaleniu procedur odnoszących się do pojedynczych działań, lecz dotyczy całokształtu funkcjonowania organizacji (Zimmerman, 2001). Takie pojmowanie kontroli zarządczej jest zbieżne z wcześniejszymi poglądami (Flamholtz i inni, 1985; Simons, 1995).

W latach 2015–2021 przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane łącznie z 430 pracownikami organizacji, w tym osobami będącymi studentami studiów podyplomowych lub uczestnikami szkoleń. Osoby te były zatrudnione na różnych stanowiskach, począwszy od kierowniczych po typowo wykonawcze (pracownicy), i reprezentowały różne organizacje, w tym jednostki sektora finansów publicznych. Jeden z problemów badawczych wymagał uzyskania odpowiedzi na pytanie, jaka jest znajomość istoty i celów kontroli zarządczej wprowadzonej do jednostek sektora finansów publicznych przepisami przywołanej wcześniej ustawy o finansach publicznych. Wyniki tych badań przedstawiono poniżej.

**Tabela 1.** Zakres znajomości podstawowych założeń kontroli zarządczej przez badaną grupę pracowników

Okres badań	Liczba osób objętych badaniem***	Znajomość definicji kontroli zarządczej (art. 68 u.f.p.)*	Znajomość wszystkich celów kontroli zarządczej (art. 68 u.f.p.)**
2015	74	3	24
2016	55	3	24
2017	60	3	32
2018	68	3	23
2019	55	4	26
2020	68	3	23
2021	50	4	25
Łącznie:	430	23	177

\* Liczba osób, które zdefiniowały kontrolę zarządczą tak, jak określono ją w art. 68 u.f.p.

\*\* Liczba osób, które wskazały co najmniej cztery z siedmiu celów kontroli zarządczej wymienionych w art. 68 u.f.p.

\*\*\* W każdym roku obejmowano badaniami inne osoby niż w roku poprzednim; reprezentowały one różne organizacje.

Z badań tych wynika, że większość badanych nie potrafiła wymienić wszystkich celów kontroli zarządczej określonych przez ustawodawcę ani zdefiniować kontroli zarządczej w sposób określony przepisami ustawy o finansach publicznych, choć ustawa ta weszła w życie 1.01.2010 r.

Brak pełnej znajomości istoty i celów kontroli zarządczej utrzymywał się w poszczególnych latach na podobnym poziomie i wynikał (jak ustalono na podstawie odpowiedzi uzyskanych od badanych osób – 238 z 430 osób) z przekonania, że jest to głównie rodzaj kontroli, która dotyczy przede wszystkim legalności działania jednostki i służb księgowych.

Kontrola zarządcza, zgodnie z legalną definicją zawartą w art. 68 u.f.p., mierza m.in. do ustalenia ryzyka nieosiągnięcia lub nieprawidłowego osiągnięcia celów. Zmierza również do wdrożenia działań mitygujących. Takie postrzeganie kontroli zarządczej jest właściwe w warunkach przewidywalnego otoczenia. Jednakże pandemia COVID-19 unaoczniała zarówno teoretykom, jak i praktykom, że organizacje mogą funkcjonować w warunkach niepewności, która nie jest tożsama z ryzykiem. W takiej sytuacji niezbędne jest stosowanie metodyki słabych sygnałów, definiowanych jako wczesne sygnały nadchodzących zdarzeń, których wystąpienie na obecnym etapie jest mało prawdopodobne, ale gdy wystąpią, to będą wpływały na działalność organizacji (Martin, 1995; Barker i Smith, 1995; Cuhls, 2003, 2019; Hiltunen, 2008; Saritas i Smith, 2011; Hauptman i inni, 2015; Iden i inni, 2017; Dobrowolski, 2020a, 2020b).

Jak już podano wcześniej, w latach 2015–2021 przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane łącznie z 430 osobami. Analiza ich odpowiedzi wykazała, że osoby te nie spotkały się w swojej pracy zawodowej z identyfikacją słabych sygnałów i wykorzystaniem takich informacji w działalności organizacji. Stwierdziły, że nie były o to pytane w samoocenie kontroli zarządczej. Z uwagi na niewielką grupę osób objętych badaniami analiza w powyższym zakresie powinna być kontynuowana. Problemami badawczymi, jakie zidentyfikowano w trakcie badań, są: 1) jaka jest znajomość metodyki słabych sygnałów przez kierownictwo i pracowników jednostek sektora finansów publicznych? 2) jak nieznanostwo lub nikła znajomość metodyki słabych sygnałów przez kierownictwo i pracowników organizacji wpływa na jej wyniki? Problemy te należy rozwiązać w trakcie analiz stanowiących kontynuację badań problematyki kontroli zarządczej.

Otley (1980), Simons (1995), Chenhall (2003), Brown (2005), Malmi i Brown (2008) dostrzegają kilka obszarów kontroli zarządczej.

W publikacji przedstawiono problematykę organizacji, metod oraz technik służących rozwiązywaniu problemów zarządzania. Zawarto w niej omówienie m.in. następujących zagadnień:

- istota, cele, funkcje i zasady kontroli zarządczej,
- rozwiązania służące sprawnej realizacji celów kontroli zarządczej,
- wytyczne dotyczące standardów tej kontroli.

Autor wskazał problemy związane z funkcjonowaniem organizacji w nieprzewidywalnym otoczeniu, a także sformułował kierunkowe propozycje ich rozwiązania.

Książka jest przeznaczona dla wszystkich osób zobowiązanych do stosowania kontroli zarządczej (w tym zwłaszcza wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty lub marszałka województwa). Będzie cennym źródłem wiedzy dla przedstawicieli nauki oraz studentów prawa, ekonomii, zarządzania i administracji, jak również uczestników MBA.

**Zbysław Dobrowolski** – profesor Uniwersytetu Jagiellońskiego, doktor habilitowany w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauk o zarządzaniu i jakości, uzyskał stopień doktora nauk ekonomicznych w zakresie ekonomii; panelista konferencji OBWE; ekspert programów finansowanych przez UE, INTOSAI, OECD; uczestniczył w doskonaleniu działalności ponad 60 organizacji z Europy, Azji, Afryki i Ameryki Południowej; uczestnik prestiżowego stażu w U.S. Government Accountability Office w Waszyngtonie; autor oraz recenzent wielu publikacji naukowych wydanych m.in. w Polsce, USA, Wielkiej Brytanii, Szwajcarii, Niemczech; współautor globalnych standardów i wytycznych audytu INTOSAI.



9788382862836 W01P01

ISBN 978-83-8286-283-6



9 788382 862836

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca



CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)