

Dorota Tokarska

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

e-mail: dorota.tokarska@kul.pl

KONTROLA ZARZĄDCZA A JAKOŚĆ ZASOBÓW LUDZKICH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

MANAGEMENT CONTROL VS. QUALITY OF HUMAN RESOURCES OF LOCAL GOVERNMENT UNITS

DOI: 10.15611/pn.2017.472.41

JEL Classification: H830

Streszczenie: W artykule wskazano elementy kontroli zarządczej wprowadzonej do jednostek sektora finansów publicznych Ustawą z 27.08.2009 o finansach publicznych, które wspomagają zarządzanie zasobami ludzkimi. Pytaniem zasadnicze brzmi, czy regulacje dotyczące prowadzenia kontroli zarządczej zobowiązują jednostki publiczne do controllingu personalnego i czy badana jest jakość zasobów ludzkich. W pierwszej części artykułu przybliżono założenia kontroli zarządczej wynikające z ustawy. Wskazano także na różnice między kontrolą zarządczą a działaniami controllingowymi w jednostce gospodarczej. W drugiej części omówiono specyfikę zarządzania zasobami ludzkimi w jednostkach samorządowych. Artykuł wieńczy próba wskazania tych aspektów kontroli zarządczej, które mogą pomóc w kształtowaniu jakości zasobów ludzkich w jednostkach samorządowych. Artykuł jest wstępem teoretycznym do badań, jakie autorka zamierza przeprowadzić, mających dać obraz praktyki zarządzania zasobami ludzkimi w instytucjach sektora samorządowego.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, jednostki samorządu terytorialnego, zarządzanie zasobami ludzkimi.

Summary: The purpose of this article is to identify management control tools introduced to public finance sector entities, together with the Public Finance Act of 27 August 2009, which support human resources management. The fundamental question is whether the regulation governing management control obliges public entities to control personnel and whether the quality of human resources is being tested. The first part of the article approximates the assumptions of management control, resulting from the Act. The second part discusses the specific nature of human resources management in local government units. The article is an attempt at identifying aspects of management control that can help shape the quality of human resources in local government units. This article is a theoretical introduction to the research that the author intends to carry out in the near future, and which studies are to give a picture of the practice of human resource management in self-government institutions.

Keywords: management control, territorial self-government units, human resource management.

1. Wstęp

Zarządzanie każdą organizacją to proces łączący projektowanie, organizowanie, wdrażanie, monitorowanie i kontrolę. Proces ten jest tym trudniejszy, im bardziej obostrzony różnorodnymi regulacjami prawnymi. Dlatego też zarządzanie w jednostkach sektora finansów publicznych jest zadaniem wyjątkowo trudnym. Każdy etap musi być skorelowany z istniejącym stanem prawnym, a dodatkowo w pełni jawny i przejrzysty, gdyż wykorzystywane zasoby są finansowane środkami publicznymi.

Pojęcie kontroli zarządczej zostało wprowadzone do praktyki zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych przez Ustawę o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009]. Mechanizmy kontroli zarządczej służyc mają wspieraniu realizacji zadań i celów przez podmioty sektora finansów publicznych z zachowaniem kryteriów wykonywania zadań publicznych [Walczak 2010, s. 486].

Zasoby ludzkie zarówno w praktyce, jak i w teorii zarządzania organizacjami nabrały w ostatnich latach dużego znaczenia. Wskazuje się, że są miarą sukcesu organizacji. W jednostkach sektora finansów publicznych wydają się jeszcze ważniejsze, gdyż są reprezentacją organów państwowych w kontakcie z obywatelami. Wiedza i umiejętności posiadane przez kadry zatrudnione w administracji rządowej i samorządowej stanowią największy potencjał instytucji publicznych. Sposób zarządzania kadrami w jednostkach publicznych oraz metody ewaluacji pracy interesują zarówno ekonomistów, jak i prawników czy socjologów.

Wydaje się, że narzędzia kontroli zarządczej powinny oceniać jakość pracy osób zatrudnionych w jednostkach finansów publicznych. Z jednej strony kosztochłonność zasobów ludzkich, a z drugiej strony ich efektywność przekłada się na sprawność funkcjonowania danej jednostki. Pojawia się pytanie, czy regulacje dotyczące prowadzenia kontroli zarządczej zobowiązują jednostki publiczne do controllingu personalnego i czy badana jest jakość zasobów ludzkich. Skoro celem kontroli zarządczej zgodnie z ustawą jest m.in. zapewnienie skuteczności i efektywności działania, to w jakim zakresie badana jest jakość zasobów ludzkich, którymi dysponują jednostki publiczne, i czy wdrażane są działania naprawcze.

Niniejszy artykuł jest próbą wskazania roli kontroli zarządczej w zarządzaniu zasobami ludzkimi.

2. Założenia kontroli zarządczej

Pierwsze definicje kontroli pojawiły się na początku XX wieku. H. Fayol mówił, że kontrola jest porównaniem rzeczywistości z przyjętym planem, wydanymi instrukcjami i założonymi zasadami [Winiarska (red.) 2012]. Kontrola zarządcza pojawiła się w definicji R.J. Mocklera, który zakładał, że jest to „okresowe porównanie określonych standardów, planów, celów, aby ustalić, czy wyniki są zgodne z zamierze-

niami, i ewentualnie podjąć działania naprawcze, tak, aby zasoby firmy były wykorzystywane w sposób efektywny do osiągnięcia celów firmy” (za: [Winiarska (red.) 2012]). Ustawa o finansach publicznych z 2009 roku nie wprowadza wraz z kontrolą zarządczą w pełni nowego i nieznanego narzędzia, chociaż jego konstrukcja odbiega od wcześniej stosowanych w tym sektorze rozwiązań. Poprzednia ustawa z 2005 zobowiązywała podmioty sektora finansów publicznych wyłącznie do kontroli finansowej. Nowa regulacja nie wykreśla wcześniejszych rozwiązań¹, lecz rozszerza zasięg kontroli na wszystkie aspekty działania jednostki [Kiziukiewicz 2014, s. 14]. Czyni więc kontrolę narzędziem kompleksowym, starając się upodobnić działanie administracji rządowej i samorządowej do działań zarządczych podmiotów gospodarczych. Zgodnie z art. 68 wspomnianej ustawy kontrolę zarządczą stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Ustawa z 27 sierpnia 2009].

Szczegółowym celem kontroli zarządczej jest zapewnienie [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 68, ust. 2]:

- 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.

Za poprawne funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego (JST) odpowiada kierownik jednostki, czyli:

- w gminach: wójt, burmistrz lub prezydent miasta,
- w starostwach starosta,
- w urzędach marszałkowskich marszałek,
- w przypadku innych jednostek kierownik.

Standardy kontroli zarządczej oraz szczegółowe wytyczne w zakresie projektowania i oceny systemów kontroli zarządczej określa Minister Finansów w formie komunikatu oraz ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 69, ust. 3-5]. Wytyczne te nakreślają pewien ogólny obraz, natomiast ostateczny kształt systemu kontroli zarządczej zależy od celów, które JST sobie stawia, oraz od zadań, które realizuje [Szczepankiewicz i in. 2015, s. 21].

Standardy kontroli zarządczej określone w załączniku do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 są podzielone zgodnie z elementami kontroli zarządczej na 5 grup [Ministerstwo Finansów 2009]:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,

¹ W ustawie o finansach publicznych z 2009 nie występuje wprawdzie termin kontrola finansowa, ale wśród jej celów i założeń można odnaleźć wskazówki zbieżne z regulacjami z ustawy o finansach publicznych z 2005 roku odnośnie do kontroli finansowej.

- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena.

W ramach każdej grupy określono konkretne wskazówki, mające posłużyć kierownikowi jednostki do stworzenia, oceny i doskonalenia systemu kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza jest działaniem, które nie ma określonych ram czasowych. Ani ustawa, ani standardy kontroli zarządczej określone przez Ministra Finansów nie określają częstotliwości podejmowanych w ramach kontroli zarządczej działań. Jedynie w stosunku do niektórych działań zaznaczono, że powinny być wykonywane co najmniej raz do roku. Poszczególne jednostki samorządu terytorialnego samodzielnie określiły swoje terminy, szczególnie w odniesieniu do jednostek podległych samorządom. Przyjmuje się, że działania te powinny być codziennym elementem pracy jednostek sektora finansów publicznych. Zbierane informacje powinny podlegać ciągłej analizie i ewaluacji w poszukiwaniu mocnych i słabych stron jednostki oraz wypracowywaniu działań naprawczych [Jastrzębska 2015]. Podobne elementy odnajdujemy we wskazówkach odnośnie do działań controllingowych w przedsiębiorstwach [Nowak 2006]. W praktyce samorządów przyjmuje się najczęściej, że oświadczenia o stanie kontroli zarządczej powinny być składane za każdy rok budżetowy. W przedsiębiorstwach sprawozdania tworzone w ramach rachunkowości zarządczej są wykonywane w zależności od potrzeb podmiotu gospodarczego. Względy ekonomiczne i potrzeby informacyjne sprawiają, że raportowanie w tym zakresie tworzone jest znacznie częściej [Wojciechowska 2015].

W grudniu 2016 roku Ministerstwo Finansów (MF) opublikowało raport z badań dotyczących oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w JST [Ministerstwo Finansów 2016]. Z 2808 rozesłanych ankiet powróciły 1423, czyli 50,3%, a poprawnie zostało wypełnionych 1255 ankiet. Z badań MF jasno wynika, że wprowadzenie kontroli zarządczej wpłynęło na usprawnienie procesów zarządczych w 90% jednostek, które zwróciły poprawnie wypełnioną ankietę.

Kazimiera Winiarska wskazuje, że najlepszymi narzędziami kontroli są [Winiarska (red.) 2012]:

- kontrola fizyczna,
- kontrola księgową,
- kontrola procesów,
- kontrola zamówień publicznych,
- podział obowiązków,
- audyt wewnętrzny.

Ponownie Ministerstwo pozostawia jednostkom w tym zakresie dowolność. Kierownik każdej jednostki jest odpowiedzialny za skonstruowanie systemu kontroli zarządczej na miarę swojej jednostki. System ten musi być dopasowany do celów i zadań jednostki, a także do jej rozmiarów i specyfiki funkcjonowania.

3. Zasoby ludzkie w jednostkach samorządu terytorialnego

Podstawą działania państwa jest działanie na rzecz obywateli i społeczeństwa [Owsiak 2008]. Reprezentacją państwa w stosunkach z obywatelami są osoby bezpośrednio obsługujące obywateli w różnego rodzaju urzędach sektora rządowego i samorządowego. Ludzie są w każdej organizacji szczególnym zasobem, którego odpowiednio wykorzystanie pozwala osiągać przewagę konkurencyjną [Król, Ludwiczynski (red.) 2006]. W administracji publicznej przewaga konkurencyjna nie jest celem, lecz efektywność i sprawność działania. Ale zasoby ludzkie nabierają w tym sektorze jeszcze większego znaczenia [Król, Ludwiczynski (red.) 2006, s. 605]. Powszechny jest pogląd, że niechęć do urzędów przekłada się na niechęć do urzędników. A stereotyp pracownika administracji rządowej i samorządowej zamyka się w niepocholebnych sformułowaniach dotyczących braku efektywnej pracy, odpowiedzialności za udzielone informacje i wydane decyzje. Zadania wykonywane przez pracowników samorządowych, zgodnie z Ustawą o pracownikach samorządowych [Ustawa z 21 listopada 2008], powinny być wykonywane „sumiennie, sprawnie i bezstronnie”. Europejska Karta Samorządu Lokalnego podkreśla z kolei potrzebę zatrudniania pracowników samorządowych o wysokich kwalifikacjach, które będą w trakcie zatrudnienia podnoszone i doskonalone [Europejska Karta Samorządu Lokalnego... 1994, art. 6, ust. 2].

Administracja publiczna jest jednym z największych pracodawców w Polsce. Wydatki na wynagrodzenia razem z pochodnymi od wynagrodzeń stanowiły w III kwartale 2016 roku 23,3% ogółu wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych. W całym roku 2015 ogół wydatków na wynagrodzenia stanowił 24,7% wszystkich wydatków [Ministerstwo Finansów 2017]. W administracji publicznej w 2015 roku zatrudnionych było 444 791 osób, z czego 262 478 osób bezpośrednio w administracji samorządowej. Średnie wynagrodzenie brutto administracji publicznej wynosiło 4644,95² zł, a w administracji samorządowej 4348,55 zł (najniższą średnią zarabia się w powiatach – 3939,92 zł) [GUS 2016]. Sektor samorządowy zatrudnia natomiast 1,9 mln osób, co stanowi 21,5% ogółu zatrudnionych w kraju [Ornoch-Tabędzka i in. 2014]. Ten powiększony skład osobowy zatrudnienia obejmuje wszystkie instytucje świadczące usługi publiczne na poziomie lokalnym i ponadlokalnym, dla których JST są organem założycielskim lub prowadzącym. Z analizy przeprowadzonej do raportu *Samorząd jako pracodawca* wynika ponadto, że wbrew powszechnej opinii wzrost zatrudnienia i płac jest uwidaczniany wyłącznie na poziomie administracji rządowej, a nie samorządowej. Na korzyść samorządów przemawia natomiast stabilność zatrudnienia, uznawana za czynnik motywujący [Ornoch-Tabędzka i in. 2014, s. 6]. W ostatnich latach zdecydowanie podniósł się wśród zatrudnionych w samorządach odsetek osób z wyższym wykształceniem.

² W gospodarce narodowej w 2015 roku przeciętne miesięczne wynagrodzenie wyniosło 3899,78 zł, a w sektorze prywatnym 3743,16 zł.

Jednak bez wykorzystania przez kierowników odpowiednich narzędzi motywujących nie przekłada się to na wyższy poziom obsługi klienta w urzędach. W cytowanym raporcie można odnaleźć przykłady dobrych praktyk w tym zakresie, dotyczących nie tylko wykorzystania premii, lecz także motywującego wpływu powierzania najlepszym pracownikom funkcji kierownika zadania.

4. Zarządzanie zasobami ludzkimi z wykorzystaniem narzędzi kontroli zarządczej

Spośród grup standardów kontroli zarządczej określonych przez Ministerstwo Finansów w Komunikacie nr 23 zasoby ludzkie stanowią obiekt zainteresowania głównie standardów pierwszej – środowisko wewnętrzne. „Właściwe środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli zarządczej” [Ministerstwo Finansów 2009]. Jak wskazuje Elżbieta Szczepankiewicz, pozostałe elementy kontroli zarządczej są zdeterminowane jakością środowiska wewnętrznego [Szczepankiewicz i in. 2015, s. 26]. Minister finansów w zakresie środowiska wewnętrznego określił 4 standardy [Ministerstwo Finansów 2009]:

1. przestrzeganie wartości etycznych,
2. kompetencje zawodowe,
3. struktura organizacyjna,
4. delegowanie uprawnień.

W każdym z nich określone są obowiązki osób zarządzających w zakresie spełnienia standardu. Każdy z wymienionych standardów oddziałuje na sposób zarządzania zasobami ludzkimi w JST. Z punktu widzenia jakości zasobów ludzkich w JST najważniejszy wydaje się standard odnośnie do kompetencji zawodowych, na co uwagę zwracano ponad 20 lat wcześniej w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego. Wytyczne szczegółowe w tym zakresie określają, że kierownik jednostki powinien:

- dbać o odpowiedni poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenia zawodowego osób zarządzających i pracowników, pozwalający na skuteczną i efektywną pracę,
- dbać, aby proces zatrudniania był prowadzony w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata,
- zapewnić możliwość rozwoju kompetencji zawodowych pracowników i osób zarządzających.

Kierownik jednostki, mając do dyspozycji kadrę na odpowiednim poziomie merytorycznym, jest w stanie obsadzić w sposób wydajny dostępne miejsca pracy. Struktura organizacyjna wspomaga sposób zarządzania zapewnia rozłożenie zarówno obowiązków, jak i odpowiedzialności na kierowników działów czy jednostek organizacyjnych.

Kolejnym wrażliwym punktem jest delegowanie uprawnień. W metodyce zarządzania zasobami ludzkimi jest to element uznawany zarówno za wspomagający zarządzanie całej jednostki, jak i dodatkowo mogący stanowić czynnik motywacyjny. Raport *Samorząd jako pracodawca* prezentuje wyniki badań potwierdzające, że w administracji samorządowej coraz częściej wykorzystuje się delegowanie uprawnień, jako element zarządzania, usprawniania procesów i motywowania [Ornoch-Tabędzka i in. 2014]. W odróżnieniu od podmiotów gospodarczych, co zaznaczają standardy, delegowanie uprawnień w jednostkach publicznych wymaga formy pisemnej.

W standardach odnośnie do celów i zarządzania ryzykiem odnajdujemy wytyczne dotyczące monitorowania oceny realizacji celów i zadań. Znajduje się tam bardzo ważny zapis o dbałości w zakresie przypisania do konkretnych celów i zadań osób odpowiedzialnych za ich wykonanie, wraz z przypisaniem im niezbędnych zasobów. Ocena realizacji celów i zadań ma być przeprowadzana pod kątem oszczędności, skuteczności i efektywności. Nie ma natomiast zapisów odnośnie do oceny okresowej pracowników. Literatura z zakresu zarządzania zasobami ludzkimi wskazuje na ważną rolę, jaką odgrywa ocena pracownicza [Król, Ludwiczynski (red.) 2006, s. 275; Urbaniak, Rogozińska-Pawełczyk (red.) 2010, s. 82; Nowak 2015, s. 181]. Urzędnicy służby cywilnej podlegają ocenie w oparciu o Ustawę o służbie cywilnej oraz Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 6 maja 2002 r. [Ustawa z 21 listopada 2008; Rozporządzenie z 6 maja 2002]. Wydaje się niedopatrzaniem brak standardów kontroli zarządczej odnośnie do oceny pracowników, przy założeniu, że to kadra tworzy potencjał strategiczny administracji samorządowej.

5. Zakończenie

Jakość zasobów ludzkich w administracji niezaprzeczalnie wpływa na efektywność funkcjonowania jednostek publicznych. Administracja publiczna, jak wskazują badania, jest z kolei bardzo atrakcyjnym pracodawcą. Metodyka prowadzenia kontroli zarządczej weryfikuje sprawność i efektywność zarządzania jednostkami publicznymi, ale także, a może przede wszystkim, sprawność i efektywność zatrudnionych w nich kadr. Upublicznienie raportów kontroli zarządczej pozwoliłoby skorygować stereotyp urzędnika niepodlegającego żadnej kontroli.

Czas, jaki upłynął od wprowadzenia w 2009 roku kontroli zarządczej do praktyki zarządzania jednostkami, pokazał, że zamysł poprawy sprawności zarządzania tymi jednostkami przyniósł oczekiwane efekty. Kierownicy JST są zadowoleni z poprawy jakości i usprawnienia procesów zarządzania.

Aspektem, który powinien zostać zweryfikowany, jest możliwość włączenia do kontroli zarządczej zapytania wobec petentów/klientów urzędów. Istnieje jednak prawdopodobieństwo, że na ostateczną ocenę miałby wpływ wynik sprawy, która była podstawą wizyty w urzędzie, a nie faktyczna jakość obsługi.

Swoboda pozostawiona samorządom w kwestii określania szczegółów kontroli zarządczej oceniana jest pozytywnie, gdyż administracja publiczna jest dziedziną bardzo zróżnicowaną. Kierownicy mogą dopasować stosowane rozwiązania do wielkości jednostki, posiadanych zasobów kadrowych, zadań i celów stawianych jednostce. Analiza prawodawstwa ukazuje brak szczegółowych regulacji dotyczących terminów dokonywania kontroli zarządczej i jej systematyczności. Dowolność pozostawiona w tym zakresie poszczególnym samorządom może prowadzić do dysfunkcji systemu kontroli zarządczej.

Literatura

- Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 listopada 1985 r. ratyfikowana przez Polskę w całości 26 kwietnia 1993 r., Dz.U. nr 124, poz. 607.
- GUS, 2016, *Zatrudnienie i wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2015 r.*, Warszawa.
- Jastrzębska M., 2015, *Kontrola zarządcza czy budżet zadaniowy*, *Finanse Komunalne*, nr 11, s. 38-43.
- Kiziukiewicz T., 2014, *Audyty wewnętrzne jako narzędzie oceny kontroli zarządczej*, [w:] Winiarska K. (red.), *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 13-26.
- Król H., Ludwicyński A. (red.), 2006, *Zarządzanie zasobami ludzkimi. Tworzenie kapitału ludzkiego organizacji*, PWN, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2009, *Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., poz. 84.
- Ministerstwo Finansów, 2016, *Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2017, *Informacja kwartalna o stanie finansów publicznych za III kwartał 2016*, Informacja kwartalna nr 1, Departament Polityki Makroekonomicznej Departament Długu Publicznego, Warszawa.
- Nowak E., 2006, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nowak M., 2015, *Controlling personalny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Wydawnicza Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Owsiak S., 2008, *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa.
- Ornoch-Tabędzka M., Porowski A., Potkański T., Ziółkowska E., Krawczyk P., Kręć A., 2014, *Samorząd jako pracodawca. Raport o zatrudnieniu w sektorze samorządowym*, Związek Miast Polskich, Poznań.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 maja 2002 r. w sprawie szczegółowych zasad przeprowadzania oceny pracowników służby cywilnej, Dz.U. z 2002, nr 69, poz. 633.
- Szczepankiewicz E., Kamela-Sowińska A., Żółtowski R., Klak J., Szyba A., Młynarczyk K., Witkowska M., Luma A., 2015, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Urbaniak B., Rogozińska-Pawełczyk A. (red.), 2010, *Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi a kształtowanie stosunków pracy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych, Dz.U. z 2008, nr 223, poz. 1458.
- Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej, Dz.U. z 2008, nr 227, poz. 1505.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009, nr 157, poz. 1240 ze zm.

- Walczak P., 2010, *Kontrola zarządcza*, [w:] Lachiewicz W. (red.), *Finanse publiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Winiarska K. (red.), 2012, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Wojciechowska A., 2015, *Kontrola zarządcza a kontrola wewnętrzna*, [w:] Gabrusewicz T., Marchewka-Bartkowiak K., Wiśniewski M. (red.), *Kontrola, audyt, rachunkowość i finanse – praktyczne rozwiązania*, CeDeWu.pl, Warszawa.