

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

.

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czczyński , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Dorota Burzyńska

Uniwersytet Łódzki

KONTROLA ZARZĄDCZA A IDENTYFIKACJA RYZYKA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie: Koncepcja nowego zarządzania publicznego oraz regulacje prawne zmieniły spojrzenie na problem zarządzania ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego. W jednostkach tych zarządzanie ryzykiem jest procesem, w którym następuje jego identyfikacja, pomiar, kontrola i audyt w celu ograniczenia i zabezpieczenia przed ewentualnymi skutkami. Kontrola zarządcza dokonuje analizy operacji i działań jednostki w stosunku do jej celów i identyfikuje związane z tym ryzyko. Jest też istotnym i koniecznym instrumentem do oceny zarządzania finansami jednostek. Pozwala ocenić jakość ewidencji zdarzeń, a także identyfikować i wskazywać kierunki zarządzania ryzykiem.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, zarządzanie ryzykiem, samorząd terytorialny.

1. Wstęp

Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego oparta jest na środkach publicznych i w celu zapewnienia racjonalnego gospodarowania nimi przy jednoczesnym realizowaniu zadań publicznych wymaga odpowiedniego systemu kontrolnego. Jednocześnie działalność samorządu podlega ocenie społeczeństwa, co wymusza poszukiwanie efektywnych metod i instrumentów zapewniających identyfikację i skuteczność procesu kontroli, która umożliwia rozliczenie wydatkowanych środków publicznych, przedstawienie wiarygodnych informacji dotyczących m.in. osiągania wyznaczonych celów zgodnie z przepisami prawa. Takimi narzędziami w świetle ustawy o finansach publicznych [Ustawa o finansach... 27.08.2009] są adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza oraz niezależny, obiektywny audyt wewnętrzny. Obowiązująca od 1 stycznia 2010 r. Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych wprowadziła pojęcie kontroli zarządczej, określiła zasady kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz koordynacji kontroli i audytu w jednostkach sektora finansów publicznych. Podstawowym celem kontroli zarządczej jest zapewnienie realizacji wyznaczonych celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Artykuł ma na celu wskazanie na instytucję kontroli zarządczej i jej rolę w procesie identyfikacji ryzyka, jak również zasygnalizowanie istotności ryzyka w procesach finansowych jednostek samorządu terytorialnego.

2. Kontrola zarządza narzędziem nadzoru i zarządzania w jednostkach publicznych

Kontrola zarządcza jako instytucja normatywna jest kontynuacją kontroli finansowej. W Ustawie o finansach publicznych z 2009 r. zrezygnowano z instytucji kontroli finansowej i zastąpiono ją kontrolą zarządczą opartą na międzynarodowych standardach i odnoszącą się do wszystkich aspektów funkcjonowania jednostki. Ma ona charakter kontroli prowadzonej wewnątrz organizacji. Ustawa ta zdefiniowała pojęcie kontroli zarządczej, wskazała jej cele, a także osoby odpowiedzialne za zapewnienie efektywnego, skutecznego i właściwego funkcjonowania. Ustaliła także podstawowe obowiązki związane z wykonywaniem kontroli oraz zadania ministra finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Kontrola zarządcza wprowadziła nową jakość w zakresie regulacji dotyczących kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora publicznego. Stosownie do artykułu 68 ust. 1 można stwierdzić, iż: kontrola zarządcza to ogół działań odpowiadających standardom kontroli zarządczej, podejmowanych w określonym celu. Działania te służą realizacji zadań danej jednostki sektora finansów publicznych w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Ustawa o finansach... 27.08.2009]. Są to więc określone czynności analityczne, planistyczne, decyzje indywidualne, ustalenie regulacji wewnętrznych, rozstrzygnięcia o charakterze bieżącym, operacyjnym itp. Można przyjąć, że kontrola bada zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, ustala zasięg i przyczyny rozbieżności oraz przekazuje wyniki tego ustalenia [Boć (red.) 2004, s. 324]. Kształt systemu kontroli zarządczej określony jest przez stopień skomplikowania struktury organizacyjnej jednostki, zakres i specyfikę wykonywanych zadań, jak również przez treść regulacji prawnych wyznaczających zasady i sposób realizacji tych zadań.

Standardy kontroli stanowią zbiór uniwersalnych wskazówek opisujących model kontroli zarządczej¹. Nie mają one charakteru aktu prawa powszechnie obowiązującego ani też aktu prawa wewnętrznego. Zawierają najlepsze praktyki zarówno sektora prywatnego, jak i sektora publicznego, wypracowane przez środowisko menedżerskie oraz audytorskie. Standardy wyznaczają kryteria jakościowe oceny

¹ Standardy opracowano w oparciu o standardy międzynarodowe: a) *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa* oraz *Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie* – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway, b) *Wtyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym* – przyjęte w 2004 r. przez międzynarodową Organizację Najważniejszych Organów Kontroli/Audytu, c) *Zmienione standardy kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu* Komisji Europejskiej przyjęte w 2007 r. Standardy kontroli zawarto w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów nr 15 z 2009 r.

realizacji zadań określonych w ustawie o finansach publicznych. Podstawowym celem standardów jest promowanie wdrażania spójnego i jednolitego modelu kontroli z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki oraz warunków, w jakich funkcjonuje. Standardy ujęto w pięć grup: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena [Komunikat..., poz. 84]. Podstawowym zadaniem standardu odnoszącego się do celów i zarządzania ryzykiem jest zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki przez takie działania, jak określanie tych celów i monitorowanie realizacji zadań, a także identyfikacja ryzyka, jego analiza i działania zaradcze.

Nowa ustawa nie posługuje się pojęciem kontroli finansowej. Nie oznacza to, że kontrola finansowa w tym znaczeniu, w jakim instytucja ta została utrwalona w systemie finansów publicznych, przestała mieć swoje uzasadnienie. Obecnie kontrola zarządcza ma szerszy zakres i w zasadzie wchłania procedury, mechanizmy oraz działania podejmowane zgodnie z wymogami określonymi w art. 47 Ustawy o finansach publicznych [Ustawa o finansach... 30.06.2005]. Wówczas kontrola finansowa obejmowała przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków oraz badanie i porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych. Obejmowała też prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych z mocy art. 47 ust. 3 Ustawy o finansach publicznych z 2005 r. zobowiązany był do ustalenia w formie pisemnej procedur kontroli finansowej. Według nowych zasad te procedury są i teraz istotnym instrumentem zapewniającym realizację celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych. Tak więc kontrola finansowa skoncentrowana na procesach dotyczących gromadzenia i rozdysponowywania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem stała się fragmentem szerszej działalności, zdefiniowanej przez ustawodawcę jako kontrola zarządcza.

W obecnym kształcie kontrola zarządcza jest systemem bardziej złożonym, który ma przede wszystkim za zadanie sprawić, aby samorządowa jednostka organizacyjna i jednostka samorządu terytorialnego osiągnęły stawiane przed nimi cele [Kontrola zarządcza... 2011, s. 3]. Kontrola zarządcza wprowadza także obowiązek identyfikacji, analizy, oceny i hierarchizacji ryzyka. Z uwagi jednak na kompleksowy charakter kontroli zarządczej istnieje konieczność uzupełnienia jej o procedury zarządzania ryzykiem czy regulacje dotyczące koordynacji przepływu informacji. Rozpatrywać ją można na dwóch poziomach. Kontrola zarządcza nie jest ograniczona do danej jednostki sektora finansów publicznych, lecz obejmuje grupy podmiotów działających w ramach działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, które to podmioty wykonują wyznaczone w określony sposób cele

i zadania. Podstawowym poziomem jest jednostka sektora finansów publicznych. Za wyodrębnioną jednostkę organizacyjną pierwszego poziomu uznaje się każdą samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, samorządowe jednostki kultury, a także urząd jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto w ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza na poziomie działu administracji rządowej, a także jednostki samorządu terytorialnego. Za funkcjonowanie kontroli na tym poziomie odpowiadają minister kierujący danym działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego². Obowiązków i zadań w zakresie kontroli zarządczej nie można przydzielić lub ograniczyć do jednej komórki organizacyjnej. Tak więc ocena systemu kontroli, a także czynności doradcze dokonywane przez audyt wewnętrzny mają wspierać kierownika jednostki w realizacji celów i zadań jednostki.

Drugim istotnym elementem decydującym o charakterze przedmiotowej kontroli jest zarządzanie ryzykiem. Działania te zakładają wypracowanie zasad i sposobów określania oraz opisywania zadań, jak również monitorowanie sposobu ich wykonywania poprzez bieżącą analizę mierników realizacji tych zadań. Są to zadania wykonywane w granicach wyznaczonych przez przepisy obowiązujące. Ich wymiar finansowy ma odzwierciedlenie w ustawach budżetowych, uchwałach budżetowych oraz planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych (jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej państwowe i samorządowe osoby prawne).

To właśnie proces zarządzania ryzykiem i dwupoziomowość kontroli zarządczej mają znaczenie w nowoczesnym zarządzaniu sektorem publicznym. Intencją ustawodawcy było dochodzenie do menedżerskiego modelu zarządzania w jednostkach sektora publicznego.

3. Cele, funkcje i zadania kontroli zarządczej

Najistotniejszym elementem kontroli zarządczej jest system wyznaczania celów i zadań dla jednostek oraz system monitorowania ich realizacji. „Cele są podstawowymi elementami kierowania organizacją, bowiem zapewniają poczucie kierunku, skupiają wysiłki, wyznaczają dalsze plany i decyzje oraz pomagają oceniać osiągnięte postępy” [*Kontrola zarządcza...* 2011, s. 4]. Zgodnie ze standardami Unii Europejskiej cele powinny spełniać warunek SMART, to znaczy powinny być specyficzne, dokładnie określone, mierzalne, uzgodnione, realne i określone w czasie [*Rozporządzenie...* 2002]. Aby realizować wyznaczone cele, kontrola zarządcza powinna zapewnić:

² Punkt 2 wstępu do standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, które stanowią załącznik do komunikatu Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r., Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84.

- zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi i wytycznymi kierownictwa,
- skuteczność i efektywność działania oraz wysoką jakość produktów i usług zgodnych z misją jednostki,
- wiarygodność sprawozdań i danych finansowych ujawnianych w sposób rzetelny w terminowych sprawozdaniach,
- ochronę zasobów przed oszustwami, marnotrawstwem, nadużyciami i złym zarządzaniem,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

Żaden system kontroli nie jest w stanie zagwarantować pełnej realizacji celów i zadań, dlatego konieczne jest realizowanie określonego systemu kontroli. Podstawowe funkcje, jakie przypisuje się kontroli zarządczej, to przede wszystkim:

- kontrolowanie, czy wydatki publiczne dokonywane są w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
- kontrolowanie, czy zachodzi optymalny dobór metod i środków wykorzystywanych do osiągnięcia założonych celów w sposób umożliwiający terminową realizację zadań zgodną z zobowiązaniami,
- kontrolowanie stopnia realizacji podjętych zadań z przyjętymi wcześniej założeniami,
- ocena prawidłowości pracy podmiotów,
- wydawanie zaleceń i wniosków pokontrolnych w celu zwiększenia racjonalności i efektywności [Sola 2009, s. 89-91].

Do podstawowych zadań kontroli zarządczej można więc zaliczyć działania ukierunkowane na wspieranie polityki jednostki, badanie i ocenę zgodności podejmowanych zamierzeń z tą polityką, wspomaganie działań zmierzających do zwiększenia efektywności całokształtu działalności jednostki, zapewnienie rzetelności, legalności, gospodarności i celowości realizowanych operacji gospodarczych, właściwe udokumentowanie i prowadzenie poprawnej oraz terminowej ewidencji, a także dążenie do realizacji założonych koncepcji, norm, mierników itp. [Puchacz 2010, s. 5 i n.]. Obecnie zwraca się uwagę na to, że wdrożenie systemu kontroli zarządczej wymaga odpowiedniej kompetentnej kadry oraz praktycznego funkcjonowania regulaminu kontroli zarządczej.

4. Sposób funkcjonowania kontroli zarządczej i odpowiedzialność za kontrolę

Wykonywanie kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej oraz w jednostce samorządu terytorialnego wymaga bieżącego monitorowania sposobu realizacji ce-

łów i zadań przez podległe oraz nadzorowane jednostki sektora finansów publicznych. Dotychczas obowiązujący system kontroli finansowej obejmował przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących określonych procesów, a także badanie i porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie określonych procesów. Analizując obecnie obowiązujące uregulowania, należy zauważyć, że nie dokonano jedynie zmiany w nazwie, ale wprowadzono nowe rozwiązanie, mające na celu zwiększenie kontroli nad wydatkami publicznymi. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli, co oznacza, że w celu realizacji powyższej wytycznej kierownik jednostki musi wprowadzić odpowiednie uregulowania w tym zakresie.

Samoocena systemu kontroli zarządczej odbywa się przez osoby zarządzające i pracowników jednostki. Wymaga opracowania systemu, który obejmie zarządzających i pracowników. Z kolei monitoring realizacji celów i zadań musi być udokumentowany np.: sprawozdawczością okresową, oceną merytoryczną powiązaną z bieżącą analizą ryzyka, raportowaniem błędów i opóźnień, rejestrem odstępstw od procedur. Analiza ryzyka pozwala bowiem na określenie poziomu ryzyka w sposób jakościowy i/lub ilościowy i powinna dostarczać informacji między innymi o prawdopodobieństwie jego wystąpienia.

Odpowiedzialność za realizację działań zapewniających funkcjonowanie kontroli zarządczej nie może być przeniesiona na inne osoby czy też podmioty, w szczególności na głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych (skarbnika jednostki samorządu terytorialnego). Zapewnienie stosownej kontroli zarządczej zawsze będzie elementem obowiązków ministra, wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego oraz kierownika jednostki z uwagi na istotę tej kontroli, wpisaną w mechanizmy zarządzania określoną strukturą organizacyjną. Kwestie odpowiedzialności za wykonanie obowiązków związanych z kontrolą zarządczą rozstrzygnęła ustawa w art. 69 ust. 1, wskazując podmioty odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej. Niewypełnienie lub niewłaściwa realizacja obowiązków w zakresie kontroli zarządczej objęta jest odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie znowelizowanej ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa o odpowiedzialności... 17.12.2004].

5. Istota i czynniki ryzyka

Ryzyko w samorządzie terytorialnym jest bardzo rozległe. Wynika ono z istoty podejmowania decyzji odnoszących się do przyszłości. Ryzyko w odniesieniu do samorządu terytorialnego polega na tym, iż należy wskazywać czynniki, które potencjalnie mogą stanowić zagrożenie realizacji celów jednostki samorządu

terytorialnego [Kosek-Wojnar, Surówka 2007, s. 128]. Jest ono mierzalne w kategoriach prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzenia oraz jego oddziaływania i konsekwencji [Filipiak 2011, s.125]. Ryzyko charakteryzuje się obiektywnością, mierzalnością, symetrycznością (postrzegane jest jako negatywne zagrożenie i jako pozytywna możliwość) oraz wywiera wpływ na działalność określonego podmiotu [Jastrzębska 2010, s. 6].

Czynniki ryzyka można odnieść do specyfiki działalności i realizacji konkretnego celu publicznego. Generalnie dzieli się je na dwie podstawowe grupy: czynniki egzogeniczne i endogeniczne. Do czynników egzogenicznych zaliczyć można przede wszystkim czynniki ekonomiczne, prawne, polityczne, wielkości środków finansowych, zmian na rynkach finansowych. Natomiast do czynników endogenicznych należą czynniki charakteryzujące jednostkę, jakość zarządzania, funkcjonowania kontroli czy polityki kadrowej [Sołtyk 2009, s. 382].

W sferze działalności samorządu terytorialnego ryzyko odnosi się do zakresu zadań zarówno obligatoryjnych, jak i zleconych, wynika również ze sposobu finansowania zadań, a także wiąże się z przepływem środków pieniężnych wydatkowanych i gromadzonych w budżecie jednostki. Wiąże się ściśle z zadłużeniem, utratą płynności, przeinwestowaniem czy przekroczeniem wydatków zaplanowanych na dany cel, a także utratą dotacji w wyniku niezgodnego z przeznaczeniem jej wykorzystania. W odniesieniu do dzielności samorządu terytorialnego ryzyko finansowe wynika ze sposobu finansowania i wiąże się z przepływem środków pieniężnych gromadzonych i wydatkowanych w budżecie jednostki w postaci dochodów, przychodów oraz wydatków i rozchodów.

6. Identyfikacja i analiza ryzyka

Kluczem do podjęcia zadań zarządzania ryzykiem jest identyfikacja ryzyka. Proces ten rozpoczyna się od podjęcia rozważań na temat zagrożeń i możliwych do zaistnienia szans, które oddziałują na jednostkę i jej zdolności do osiągnięcia założonych celów publicznych przy wykorzystaniu odpowiednich środków. Najczęściej wymienia się podejście do identyfikacji ryzyka przez analizę zagrożeń – identyfikację ryzyk, które mogą oddziaływać na zasoby, oraz analizę środowiskową, czyli identyfikację ryzyk, które mogą wpływać na działania operacyjne, oraz scenariusze zagrożenia (tj. metody identyfikujące ryzyka oszustwa, zagrożenia katastrofy itp.) [McNamee 2004, s. 53]. Wybór sposobów identyfikacji ryzyka zależy od złożoności podmiotu badania, wielkości środków, jakości zarządzania, umiejętności kadry itp.

Etap identyfikacji ryzyka powinien rozpoczynać się od wyraźnego określenia celów, jakie jednostka ma do zrealizowania, a następnie poddania ich szczegółowej klasyfikacji – od najważniejszych do nawet mało istotnych. Zidentyfikowane ryzyko powinno zostać poddane analizie pod kątem skutków i prawdopodobieństwa jego wystąpienia, a także określenia poziomu ryzyka akceptowalnego w danej jednostce i sposobu reakcji na zidentyfikowane ryzyko [Rola 2003, s. 27]. Procesy iden-

tyfikacji i zarządzania ryzykiem są procesami ciągłymi i z tego powodu powinny być nieodłącznym elementem zarządzania jednostką samorządu terytorialnego. Ocena ryzyka i identyfikacja powinny stanowić uzasadnienie bardziej szczegółowej kontroli działalności danej jednostki organizacyjnej (ewentualnie danej komórki organizacyjnej), co może mieć wyraz w przedkładaniu dodatkowych informacji odnoszących się do wykonywania określonych przedsięwzięć. Tak więc identyfikacja ryzyka i jego ocena musi mieć źródło w analizie wszystkich dostępnych informacji dotyczących własnych komórek organizacyjnych, jak też odnoszących się do jednostek podległych i nadzorowanych. Informacje te związane są ze stopniem złożoności projektowanych do wykonywanych zadań, odpowiednią strukturą tych zadań, doświadczeniem w realizacji określonych zadań, sytuacją kadrową, źródłami finansowania zamierzeń inwestycyjnych itp. Identyfikacja i analiza ryzyka zależy od weryfikacji mierników (wskaźników i kryteriów), charakteryzujących stopień wykonywania zadań i celów. Przyjmując dany miernik czy też kryterium, powinno się także określić, jaka wartość danego miernika (kryterium) uznana będzie za akceptowalną, niewymagającą reakcji na ryzyko³. Identyfikacja i analiza ryzyka związana jest z oceną dostępnych informacji odnoszących się do jednostki, a także wpisana w bieżące monitorowanie mierników (kryteriów) realizacji zadań i celów, które powinny być sformułowane dla poziomu funkcjonowania kontroli zarządczej. W analizie uwzględnione powinny być dokumenty programowe i planistyczne.

Nie ma uniwersalnych metod identyfikacji ryzyka i dlatego proces ten powinien być włączony w działania strategiczne, operacyjne świadczonych usług publicznych i standardów zachowań kierowniczych. Identyfikacja ryzyka powinna być wypracowanym i przyjętym systemem od najwyższego kierownictwa do wszystkich pracowników urzędu i jednostek organizacyjnych aż po pozostałych interesariuszy. Proces identyfikacji ryzyka opiera się na identyfikacji otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego z punktu widzenia wzajemnych współzależności. Przykłady zidentyfikowanego ryzyka w działalności jednostki samorządu terytorialnego i jej jednostek organizacyjnych to np.: nieprzestrzeganie dyscypliny finansów, błędy w dysponowaniu środkami pieniężnymi, zachwianie płynności finansowej, rosnące zadłużenie, rosnący poziom niewyegzekwowanych należności, wysoka rotacja pracowników, rosnący poziom skarg i działań dyscyplinarnych itp. Każde zidentyfikowane ryzyko powinno zostać poddane analizie pod kątem możliwych skutków i prawdopodobieństwa wystąpienia. Analiza i ocena ryzyka może być dokonywana przy wykorzystaniu technik ilościowych (konkretne dane), jakościowych (ocena oparta na wiedzy, doświadczeniu itp.) i mieszanych (połączonych). Dobrze przeprowadzona analiza ryzyka pozwala ocenić adekwatność i skuteczność systemów kontroli oraz wskazać, jak zarządzać ryzykiem.

³ Standard nr 9.

7. Zarządzanie ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem to „logiczna i systematyczna metoda tworzenia kontekstu, identyfikacji, analizy, oceny, działania, nadzoru oraz informowania o ryzyku w sposób, który umożliwi organizację strat i maksymalizację możliwości” [*Zarządzanie ryzykiem...* 2004, s. 7]. W jednostkach samorządu terytorialnego przez to pojęcie należy rozumieć identyfikację, pomiar, kontrolę i audyt ryzyka w celu jego maksymalnego ograniczenia i zastosowania odpowiednich narzędzi oraz instrumentów zabezpieczających przed jego skutkami. Zarządzanie ryzykiem jest zespołem określonych czynności planistycznych, organizacyjnych, wykonawczych i kontrolnych realizowanych w kontekście identyfikacji i informowania o ryzyku, jego analizy, oceny oraz reakcji na ryzyko w sposób, który umożliwia jednostkom samorządu terytorialnego minimalizację strat i maksymalizację możliwości. Zarządzanie ryzykiem jest więc procesem, który nie powinien być oddzielony od działalności jednostki terytorialnej, i stanowi jeden z podstawowych elementów zarządzania [Filipiak 2011, s. 132-133]. Proces zarządzania ryzykiem ma przede wszystkim zwiększyć prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań i powinno być odpowiednio dokumentowane. Istotne jest zrozumienie istoty wykonywania świadczenia publicznego, uświadomienie istniejących i potencjalnych zagrożeń oraz analiza, ocena i hierarchizacja ryzyka. Brak zarządzania ryzykiem utrudnia przygotowanie adekwatnych do potrzeb procedur realizacji zadań oraz odpowiednich mechanizmów kontrolnych.

Obecnie warunkiem zarządzania ryzykiem w takim znaczeniu, jakie przyjmuje ono w ramach instytucji kontroli zarządczej, jest sformułowanie zadań, celów, przedsięwzięć realizowane przez jednostkę samorządu terytorialnego. Zarządzanie ryzykiem jest nowym elementem charakteryzującym kontrolę zarządczą w porównaniu z systemami kontroli ukształtowanymi przez przepisy dotyczące systemu finansów publicznych⁴. Wśród opracowanych standardów kontroli zarządczej problemom analizy i reakcji na ryzyko poświęcone są standardy 8 i 9, a identyfikacji standard 7. Zarządzanie ryzykiem stanowi cel kontroli zarządczej określony w art. 68 ust. 2 pkt 7 Ustawy o finansach publicznych.

8. Podsumowanie

Kontrola zarządcza jest istotnym instrumentem oceny zarządzania finansami, pozwala ocenić jakość ewidencji zdarzeń, a także identyfikować i wskazywać na kierunki zarządzania ryzykiem. Dzięki niej można poddawać kontroli wszystkie procesy finansowe i uzyskiwać informacje o ich stanie. Kontrola powinna też wskazać

⁴ Zarządzanie ryzykiem zostało wpisane w standard kontroli finansowej, komunikat nr 13 MF z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, DzU Ministra Finansów nr 7, poz. 58.

istotę alokacji środków, a zwłaszcza czy następuje maksymalizacja efektów z poniesionymi nakładami. Powinna być ukierunkowana na doradztwo i diagnozowanie tych obszarów, w których ryzyko jest największe. Umiejętność identyfikowania ryzyka i zarządzania nim powinna być celem poprawy funkcjonowania i racjonalnego gospodarowania zasobami publicznymi. O znaczeniu kontroli zarządczej może świadczyć zainteresowanie NIK, która w latach 2010 i 2011 rozpoczęła ocenę tego obszaru (szerzej w: [Raport NIK...]). Wyniki raportu potwierdzają, że wprowadzone w gminach rozwiązania organizacyjne w ograniczonym zakresie uwzględniają standardy kontroli zarządczej, a przez to nie spełniają także wymogów jakościowych, określonych w przepisach prawa [Kontrola zarządcza... 2011, s. 5]. W wyniku przeprowadzonej kontroli [Raport NIK...] dokonano oceny sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (gminach) oraz w jaki sposób wójtowie (burmistrzowie, prezydenci) wywiązali się z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego, a w szczególności oceniono, czy kontrola zarządcza była zgodna z prawem i standardami, czy była adekwatna i skuteczna w zakresie oszczędności, wydajności i efektywnego realizowania zadań. Negatywna ocena dotychczasowego wdrażania kontroli zarządczej pozwoliła określić przyczyny takiego stanu rzeczy. Podstawową przyczyną jest brak ujednoliconej metodyki wdrażania kontroli zarządczej oraz niewystarczające przygotowanie gmin do realizacji ustawowych obowiązków [Raport NIK..., s. 7]. „Wyniki kontroli wskazują na potrzebę ponownego rozważenia koncepcji całego systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego wprowadzonego ustawą z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. W aktualnym kształcie nie przynosi on bowiem oczekiwanych korzyści oraz przy obecnym podejściu nie daje takich szans w przyszłości” [Raport NIK..., s. 11]. Koncepcja nowego zarządzania publicznego oraz regulacje prawne zmieniły spojrzenie na problem zarządzania ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego. Nowoczesne zarządzanie publiczne wymaga stworzenia procedur kontroli, wewnętrznych standardów oraz odpowiedniej polityki zarządzania ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego, które będą służyły realizacji celów. Przede wszystkim jednak zarządzanie ryzykiem wymaga zdobycia doświadczenia i wiedzy, możliwości korzystania ze sprawdzonych rozwiązań oraz świadomego działania. W proces ten zaangażowani powinni być decydenci i interesariusze jednostki samorządu terytorialnego.

Literatura

- Boć J. (red.), *Administracja publiczna*, Kolonia Limited, Wrocław 2004.
- Filipiak B., *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011.
- Jastrzębska M., *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego i jego związki z kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 7-8.
- Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Biuletyn 2011, nr 1, www.mf.gov.pl.

- Kosek-Wojnar M., Surówka K., *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, PWN, Warszawa 2007.
- McNamee D., *Oszacowanie ryzyka w audycie wewnętrznym i zarządzaniu*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2004.
- Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – omówienie i propozycja wzorcowych rozwiązań*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2010.
- Raport NIK P/10/132, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, www.nik.gov.pl.
- Rola Z., *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych*, ALPHA, Ostrołęka 2003.
- Sola M., *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej standardy i sposoby praktycznej realizacji*, Muncypium, Warszawa 2009.
- Sołtyk P., *Audyt wewnętrzny w systemie identyfikacji ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009.
- Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2004.

Akty prawne

- Dziennik Urzędowy Ministra Finansów nr 15 z 2009 r.
- Dziennik Urzędowy Ministra Finansów nr 7 z 2006 r.
- Komunikat Ministra Finansów nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r., poz. 84.
- Rozporządzenie Rady WE nr 1605/2002, Dz. U. L 248 z 2002 r.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszanie dyscypliny finansów publicznych, DzU z 2005 nr 14, poz. 114.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU nr 249, poz. 2104 ze zm.

MANAGERIAL CONTROL AND RISK IDENTIFICATION IN LOCAL GOVERNMENT UNITS

Summary: The concept of new public management and new law regulations have changed the view on the problem of risk management in local government units. In local government units the risk management is a process where the risk's identification, measurement, control and audit take place. Managerial control is aimed to analyse operations and actions of the unit in relation to its goals and to identify related risk. Managerial control is a key and necessary tool of evaluation of local government units' finance. It enables to evaluate the quality of records and to identify and indicate the directions of risk management.

Keywords: managerial control, risk management, local government.