

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem



Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

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](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 Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barbarski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nózka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Łukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stroncsek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniowski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Anna Stronczek

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

KONTROLA ZARZĄDCZA W ZNOWELIZOWANEJ USTAWIE O FINANSACH PUBLICZNYCH

Streszczenie: Jednostki sektora finansów publicznych realizują ogół zadań niezależnie od przewidywanego wyniku finansowego, np. w obszarze ochrony zdrowia, zabezpieczenia społecznego czy obrony narodowej. W przypadku działania administracji publicznej zysk sam w sobie nie jest i zapewne nigdy nie będzie celem i kryterium oceny, inne zatem muszą być kryteria sukcesu i porażki. Kontrola zarządcza obejmuje zagadnienia etyczne, ryzyka i zarządzania zasobami. System kontroli zarządczej ma zatem kompleksowy wymiar, a co za tym idzie, jest narzędziem optymalizacji funkcjonowania administracji państwowej we wszystkich jej wymiarach.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, finanse publiczne, standardy kontroli zarządczej.

1. Wstęp

Przepisy Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. [DzU z 2009, nr 157, poz. 1240] wprowadzają obowiązek zapewnienia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Artykuł 9 wyżej wymienionej ustawy określa, że sektor ten tworzą (a zatem są podmiotami zobligowanymi do wdrożenia systemu kontroli zarządczej):

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- jednostki budżetowe,
- samorządowe zakłady budżetowe,
- agencje wykonawcze,
- instytucje gospodarki budżetowej,
- państwowe fundusze celowe,
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,

- Narodowy Fundusz Zdrowia,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne,
- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe,
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Znowelizowana ustawa zastąpiła działający wcześniej system kontroli finansowej, wprowadzając w jego miejsce systemem kontroli zarządczej. Obowiązująca do tej pory kontrola finansowa skupiała się jedynie na procesach związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem – czyli wskazywała tylko na aspekt finansowy. Inaczej postrzegać trzeba kontrolę zarządczą. Stanowi to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. System kontroli zarządczej ma szerszy, a przez to bardziej kompleksowy wymiar, a co za tym idzie, jest narzędziem optymalizacji funkcjonowania administracji państwowej we wszystkich jej wymiarach.

Celem artykułu jest próba wskazania miejsca kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, podyktowanego znowelizowaną ustawą o finansach publicznych.

2. Przesłanki wprowadzenia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Ustawa o finansach publicznych stanowi, że kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Przede wszystkim sprawowanie kontroli zarządczej przejawia się stawianiem celów w następujących obszarach funkcjonowania tychże jednostek [Ustawa... 2009]:

- 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.

Wyżej wymienione cele kontroli zarządczej można osiągnąć, stosując wiele czynności ujętych w tab. 1.

Tabela 1. Cele kontroli zarządczej według ustawy

Lp.	Cele kontroli zarządczej	Podstawa prawna	Czynności dla osiągnięcia celu
1	Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi	art. 68 ust. 2 pkt 1 nowej uofp	Analiza szczególnych funkcji celów i podstaw funkcjonowania, jakimi charakteryzuje się jednostka sektora finansów publicznych na podstawie weryfikacji aktów prawnych ogólnie obowiązujących, aktów prawa międzynarodowego i stworzonych na ich podstawie aktów prawa miejscowego. Jako uzupełnienie – ocena wewnętrznych dokumentów normatywnych (zarządzenia, instrukcje, wytyczne, procedury, polecenia służbowe) opracowane w jednostce
2	Skuteczność i efektywność działania	art. 68 ust. 2 pkt 2 nowej uofp	Ocena poziomu realizacji wykonywanych zadań (celów) w stosunku do minimalizacji kosztów ich osiągnięcia. Zastosowanie mierników i kwalifikacji poszczególnych celów w powiązaniu z działalnością podstawową i uzupełniającą. Wdrożenie działań oszczędnościowych. Opracowanie systemu reagowania na stwierdzone nieprawidłowości
3	Wiarygodność sprawozdań	art. 68 ust. 2 pkt 3 nowej uofp	Weryfikacja zapisów w księgach rachunkowych i porównanie ich z danymi prezentowanymi w sprawozdaniach finansowych i budżetowych. Ocena merytoryczna dokumentów źródłowych jako podstawy do sporządzenia wszelkiego rodzaju sprawozdań wynikających ze specyfiki danej jednostki
4	Ochrona zasobów	art. 68 ust. 2 pkt 4 nowej uofp	Klasyfikacja zasobów i ustalenie hierarchii ich ważności. Ocena systemu i elementów składowych zarządzania jakością. Analiza procedur i skuteczności bezpieczeństwa wytwarzanych i prezentowanych informacji w jednostkach sektora finansów publicznych. Weryfikacja przestrzegania w bieżącej działalności reguł oraz przepisów o poufności, przystępności i wyłączności danych w zależności od ich ważności i przeznaczenia
5	Przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania	art. 68 ust. 2 pkt 5 nowej uofp	Ustalenie i wdrożenie w życie kodeksu etyki. Propagowanie przez szkolenia i materiały promocyjne celów z obszaru etyki i działań mających na nią wpływ
6	Efektywność i skuteczność przepływu informacji	art. 68 ust. 2 pkt 6 nowej uofp	Ocena aktualnie funkcjonującego systemu wytwarzania informacji i jej wykorzystania w jednostkach sektora finansów publicznych dla osiągnięcia ustalonych celów. Wprowadzenie działań naprawczych w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości. Weryfikacja przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi komórkami jednostki i jej efektywności w systemie zarządzania jednostką
7	Zarządzanie ryzykiem	art. 68 ust. 2 pkt 7 nowej uofp	Zdefiniowanie wszystkich obszarów ryzyka w danej jednostce sektora finansów publicznych. Sprawdzenie, czy jest ono zgodne z oczekiwaniami kierownictwa i czy ma decydujący wpływ na oczekiwane efekty. Opracowanie systemu oceny skuteczności zarządzania ryzykiem

Źródło: [Poradnik... 2010, s. 6-7].

3. Standardy kontroli zarządczej i ich zakres

Zgodnie z art. 71 ustawy o finansach publicznych przybyło zadań ministrowi finansów, któremu – w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – zalecono:

- upowszechnianie standardów kontroli zarządczej,
- wydawanie wytycznych w zakresie kontroli zarządczej,
- współpracę z krajowymi i zagranicznymi organizacjami,
- współpracę z komitetami audytu, powoływanymi na podstawie art. 288.

Stosownie do powyższych zaleceń opracowano komunikat w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, który został opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów nr 15, pozycja nr 84, z 30 grudnia 2009 r. Komunikat ten precyzuje strukturę systemu kontroli zarządczej i zakres personalnej odpowiedzialności. Standardy te przewidują dwupoziomową organizację systemu kontroli zarządczej (por. tab. 2):

- I poziom kontroli (poziom podstawowy) – stanowi jednostka sektora finansów publicznych – za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jej zakresie odpowiedzialny jest jej kierownik;
- II poziom kontroli (w ramach administracji rządowej i samorządowej – odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego), osobą odpowiedzialną za kontrolę zarządczą na tym poziomie jest odpowiednio minister kierujący danym działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego.

„Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych” nie stanowią przepisów prawa powszechnego. W zamyśle ich stworzenia było, aby stały się one wskazówkami ministra finansów dotyczącymi zasad budowania systemów kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Standardy zostały sformułowane w sposób ogólny i zwięzły, co wynika z faktu, że sektor finansów publicznych obejmuje organizacje różnej wielkości, wykonujące różnorodne zadania i funkcjonujące w różnych formach, a standardy mają służyć wszystkim. Czyli zgodnie z zamysłem ministra finansów standardy te mają być podstawą do tworzenia (bądź opisywania) bardziej szczegółowych rozwiązań i dokumentów, które poszczególne jednostki sektora finansów publicznych, jednostki samorządu terytorialnego lub ministrowie kierujący działami administracji rządowej opracują na podstawie własnych potrzeb. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w tymże sektorze. Ich celem jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, przy uwzględnieniu specyficznych zadań oraz warunków jednostki, której wdrożenie dotyczy. Standardy stanowią pewien uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wyko-

Tabela 2. Poziomy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

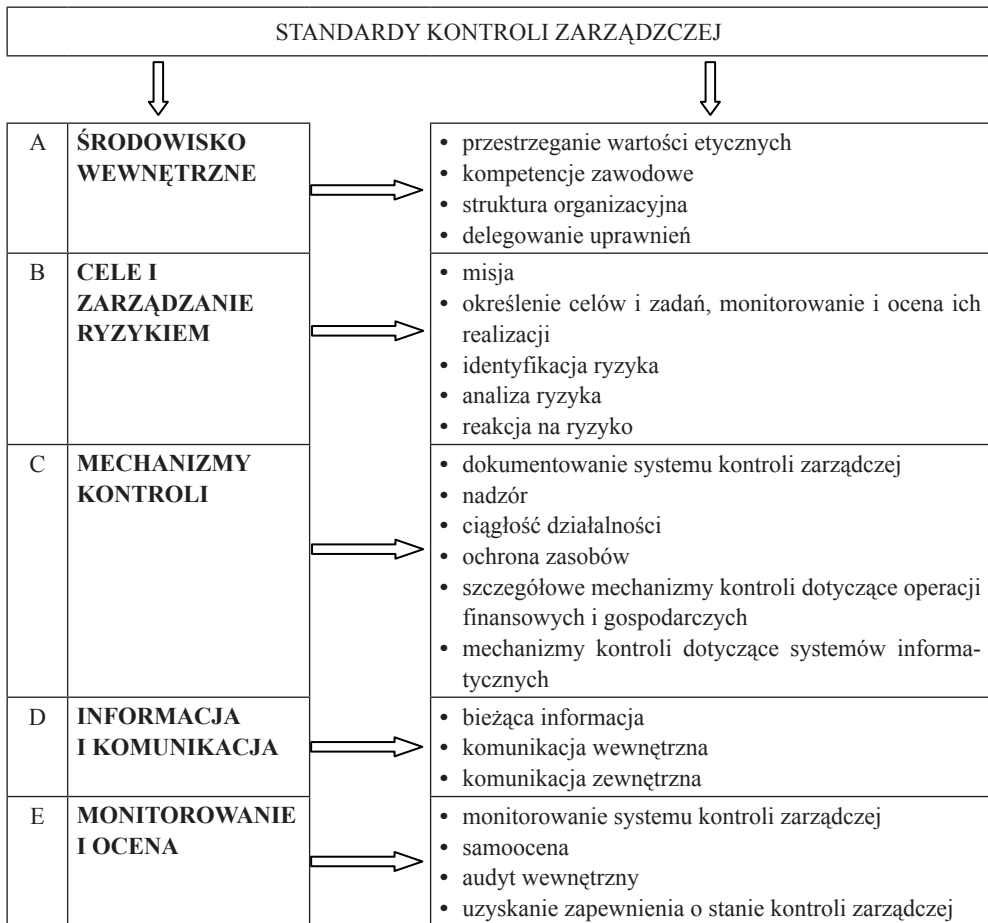
KONTROLA ZARZĄDCZA W SYSTEMIE FINANSÓW PUBLICZNYCH			
I POZIOM		II POZIOM	
Stanowisko	Jednostka organizacyjna (obszar kontroli zarządczej)	Stanowisko	Jednostka organizacyjna (obszar kontroli zarządczej)
Minister – jako kierownik jednostki ma obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej	Ministerstwo	Minister – jako kierujący działem administracji rządowej: <ul style="list-style-type: none"> • zapewnia funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, • określa w formie komunikatu i ogłasza w dzienniku urzędowym ministra szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej • sporządza do końca listopada każdego roku plan działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej • zobowiązuje kierownika jednostki w dziale do sporządzania planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządza sprawozdania z wykonania planu działalności i składa oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki 	Poszczególne działy administracji rządowej, podległe jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych
Wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa mają obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej	Urząd miasta, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski	Wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa mają obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej	Podległe organizacyjnie w ramach struktur administracji rządowej jednostki samorządu terytorialnego
Kierownik jednostki ma obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej	Jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych	Minister sprawiedliwości ma obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w kierowanym przez niego dziale administracji rządowej w zakresie spraw niezastrzeżonych odrębnymi przepisami do kompetencji innych organów państwowych i z uwzględnieniem zasady niezawisłości sędziowskiej	Dział administracji rządowej

Źródło: [Poradnik... 2010, s. 8-9].

rzystać do stworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Standardy te zostały ułożone w pięciu grupach [Komunikat... 2009]:

- grupa A – środowisko wewnętrzne,
- grupa B – cele i zarządzanie ryzykiem,
- grupa C – mechanizmy kontroli w odpowiedzi na konkretne ryzyko,
- grupa D – informacja i komunikacja,
- grupa E – monitorowanie i ocena systemu kontroli przez bieżącą ocenę systemu kontroli i jego poszczególnych elementów.

Każda z tych grup (oznaczonych symbolem literowym) ma budowę modułową i obejmuje powiązane tematycznie zagadnienia (od 3 do 6). Strukturę standardów kontroli zarządczej ujmuje rys. 1.



Rys. 1. Poziomy kontroli zarządczej według standardów kontroli zarządczej

Źródło: opracowano na podstawie: [Komunikat... 2009].

W komunikacie ministra finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych podkreśla się, „że za najistotniejszy element kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej i jednostce samorządu terytorialnego należy uznać system wyznaczania celów i zadań dla jednostek w danym dziale administracji rządowej lub samorządowych jednostek organizacyjnych, a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań” [Komunikat... 2009].

4. Syntetyczna charakterystyka standardów kontroli zarządczej¹

Standardy grupy A. Środowisko wewnętrzne – odpowiednie środowisko ma fundamentalny wpływ na jakość kontroli zarządczej. Standardy tej grupy akcentują aspekt personalny w danej jednostce.

Przestrzeganie wartości etycznych: Odpowiadający za decyzje oraz pracownicy muszą mieć świadomość wartości etycznych przyjętych w jednostce i stosować te normy przy wykonywaniu powierzonych zadań. Dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami, promować i wdrażać przez model naśladownictwa praktykę właściwych zachowań w całej jednostce.

Kompetencje zawodowe: Trzeba zadbać o należyte przygotowanie merytoryczne, zawodowe i stanowiskowe wśród wszystkich pracowników. Z kolei proces rekrutacji powinien być prowadzony w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko pracy. Przez opracowanie odpowiedniej polityki szkoleń i doskonalenia zawodowego należy zapewnić rozwój kompetencji zawodowych pracowników jednostki i osób zarządzających.

Struktura organizacyjna: Struktura organizacyjna jednostki ma współgrać z wyznaczonymi i aktualnie realizowanymi celami i zadaniami. Obszar zadań, uprawnień i odpowiedzialności oraz zakres podległości powinien mieć formę pisemną, być przejrzysty i spójny. Każdy pracownik powinien mieć określony aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności.

Delegowanie uprawnień: Trzeba szczegółowo określić zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom. Obszar delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do istoty podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego. Zalecane jest cedowanie uprawnień do podejmowania decyzji o bieżącym charakterze, z zachowaniem zasady pisemnego potwierdzenia przejęcia delegowanych uprawnień.

Standardy grupy B. Cele i zarządzanie ryzykiem – jasne sformułowanie misji przekładać powinno się na ustalenie hierarchii celów i zadań oraz prowadzić do efektywnego zarządzania ryzykiem. Proces zarządzania ryzykiem, którego efektem ma być zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań, powinien być dokumentowany.

¹ Opracowano na podstawie [Komunikat... 2009].

Misja: Należy rozważyć możliwość wskazania, wynikającego ze specyfiki jednostki i realizowanych przez nią celów, celu istnienia w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji.

Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji: Cele i zadania powinny być jasno określone w co najmniej rocznej perspektywie. Realizacja celów powinna być monitorowana wyznaczonymi miernikami, uwzględniając przy tym kryteria wskazane w ustawie: oszczędności, efektywności i skuteczności. W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane. Należy również wskazać osoby, komórki organizacyjne lub jednostki odpowiedzialne za ich realizację oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji.

Identyfikacja ryzyka: Przynajmniej raz w ciągu roku wskazane jest dokonanie identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań. W przypadku administracji należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane. W przypadku wystąpienia istotnej zamiany warunków pojawia się konieczność ponownej identyfikacji ryzyka.

Analiza ryzyka: Dla zidentyfikowanego ryzyka konieczne jest określenie jego akceptowanego poziomu, określenie prawdopodobieństwa jego wystąpienia oraz możliwych jego skutków.

Reakcja na ryzyko: Dla każdego zidentyfikowanego istotnego ryzyka winno się określić rodzaj reakcji – tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie. Trzeba też wyznaczyć działania, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu.

Standardy grupy C. Mechanizmy kontroli – w tym obszarze przewiduje się zestawienie podstawowych mechanizmów, które mogą funkcjonować w ramach systemu kontroli zarządczej. Nie jest to katalog zamknięty, bo głównym założeniem systemu kontroli jest jego elastyczność i użyteczność w odniesieniu do indywidualnych potrzeb jednostki.

Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej: Dokumentacją systemu kontroli zarządczej są: przyjęte procedury wewnętrzne, opracowane instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne. Powinna ona być: spójna, jawna i dostępna.

Nadzór: Nadzór nad wykonaniem zadań powinien zapewnić ich oszczędną, efektywną i skuteczną realizację.

Ciągłość działalności: Konieczne jest stworzenie mechanizmów skutkujących utrzymaniem ciągłości działalności jednostki.

Ochrona zasobów: Powinna być ona zapewniona jedynie dla osób uprawnionych w danej jednostce. Odpowiedzialność za zasoby spoczywa na osobach zarządzających i pracownikach.

Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych: Mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych muszą pozwolić na to, by co najmniej: rzetelnie i w sposób pełny dokumentowane

i rejestrowane były operacje finansowe i gospodarcze; operacje finansowe zatwierdzone były przez osoby upoważnione (kierownik lub osoba delegowana); istniał podział kluczowych obowiązków; następowała weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych przed realizacją i po realizacji.

Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych: Powinny zapewniać bezpieczeństwo danych i systemów informatycznych.

Standardy grupy D. Informacja i komunikacja – dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania obowiązków powinien być zapewniony członkom danej organizacji (zarządzający, pracownicy). Właściwie opracowany system komunikacji powinien zapewnić przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki oraz ich właściwe zrozumienie przez odbiorców.

Bieżąca informacja: Informacje niezbędne do realizacji zadań powinny być zagwarantowane zarządzającym i pracownikom jednostki.

Komunikacja wewnętrzna: Należy zapewnić właściwe mechanizmy przekazywania informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki, wykorzystując przy tym linie zależności personalnych.

Komunikacja zewnętrzna: Trzeba opracować system wymiany istotnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadań.

Standardy grupy E. Monitorowanie i ocena – system kontroli zarządczej powinien podlegać bieżącemu monitorowaniu i ocenie.

Monitorowanie systemu kontroli zarządczej: Należy monitorować skuteczność poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej tak, by możliwe było bieżące rozwiązywanie problemów.

Samoocena: Co najmniej raz w roku zalecana jest udokumentowana samoocena systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające i pracowników.

Audyt wewnętrzny: Zgodnie z zapisami przewidzianymi w ustawie audytor wewnętrzny prowadzi odpowiednią ocenę kontroli zarządczej.

Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej: W formie oświadczenia za poprzedni rok i na podstawie wyników: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli.

5. Podsumowanie

Myślą przyświecającą formułowaniu zadań stawianych przed kontrolą zarządczą w dużej mierze była definicja zawarta w standardach INTOSAI, a określająca, że: „Kontrola wewnętrzna jest integralnym procesem zależnym od kierownictwa i pracowników jednostki, zaprojektowanym oraz zorientowanym na wszelkie zagrożenia realizacji jej zadań. Jednocześnie daje racjonalne zapewnienie, że misja jednostki będzie realizowana przez:

- należyte, etyczne, oszczędne, efektywne i wydajne wykonywanie czynności,
- odpowiedzialność i rzetelność,

- zgodność z obowiązującymi prawami i regulacjami,
- zapobieganie marnotrawieniu, nadużyciom oraz stratom zasobów” [INTOSAI 2004, s. 6].

Definicja INTOSAI w powyższym ujęciu przypisuje kontroli zarządczej kwestie związane z zagrożeniami dla realizacji zadań (ryzyko), wartościami etycznymi, zasadami odpowiedzialności i rozliczalności, a także ochroną posiadanych zasobów [Kontrola... 2012, s. 34].

W kontekście przywołanego ujęcia kontroli przypomnieć należy, że jednostki sektora finansów publicznych realizują ogół zadań niezależnie od wyniku finansowego, chociażby w obszarze ochrony zdrowia, zabezpieczenia społecznego czy obrony narodowej. Jako że zysk sam w sobie nigdy nie będzie celem i kryterium oceny działania administracji publicznej, inne zatem muszą być kryteria sukcesu i porażki. Kontrola zarządcza w kształcie, który nakreśla znowelizowana ustawa o finansach publicznych, oraz powstałe w następstwie jej postanowień standardy kontroli zarządczej są właściwą odpowiedzią na oczekiwania w zakresie doboru kryteriów oceny skuteczności i sprawności zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych.

Literatura

INTOSAI, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector (INTOSAI GOV 9100), Wiedeń 2004, <http://www.issai.org/composite-194.htm>; (luty 2012).

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.

Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, Warszawa 2012, www.mf.gov.pl. (marzec 2012).

Poradnik rachunkowości budżetowej, nr 8, 2010, INFOR.

Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2010.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.

MANAGEMENT CONTROL IN THE NEW PUBLIC FINANCE ACT

Summary: Public sector entities usually realize tasks independently of the expected financial result for example in the area of health, social security or national defense. A financial profit will probably never be a target and criteria of rating for the public administration. Public sector entities should use other than financial criteria of success and failure. Management control includes issues of ethics, risks and resources. Management control system is a tool to optimize the activity of state administration in all its dimensions.

Keywords: management control, public finance, management control standards.