

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://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](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyc-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-privatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling .....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area .....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Renata Biadacz**

Politechnika Częstochowska

---

## **ANALIZA RYZYKA JAKO ELEMENT KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

---

**Streszczenie:** Zarządzanie ryzykiem jest jednym z celów obligatoryjnej kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, wprowadzonym w życie na mocy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240). Dzięki niemu uzyskuje się informacje na temat zagrożeń, które mogą spowodować niewywiązanie się z postawionych do realizacji zadań. Zarządzanie ryzykiem jest również dla sektora finansów publicznych pewnego rodzaju nową praktyką, z którą musieli się zmierzyć wszyscy kierownicy jednostek sektora publicznego. Celem artykułu jest przedstawienie roli, jaką odgrywa analiza ryzyka, będąca jednym z elementów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, na przykładzie wybranej jednostki samorządu terytorialnego województwa śląskiego.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, ryzyko, jednostki samorządu terytorialnego.

### **1. Wstęp**

Ryzyko towarzyszy wszelkim poczynaniom człowieka. Wpisane jest w działalność zarówno podmiotów gospodarczych, jak i jednostek samorządu terytorialnego. Każda forma działalności gospodarczej charakteryzuje się tym, że podejmując decyzje dotyczące przyszłości, podejmuje się ryzyko. Dążeniem każdego podmiotu powinno być więc likwidowanie przyczyn powstania sytuacji ryzykogenicznych, a także tworzenie rezerw finansowych lub rzeczowych na pokrycie przyszłych strat wynikłych z zaistniałego ryzyka [Jajuga 2009, s. 14]. W tym celu niezbędne jest wypracowanie skutecznej polityki działania w warunkach ryzyka, czyli umiejętnego zarządzania ryzykiem w procesie podejmowania i realizacji decyzji ekonomicznych. Trafnie ujęli to R.S. Kaplan i A. Mikes, stwierdzając, że „mądre firmy dostosowują swoje podejście do charakteru zagrożeń, na jakie są narażone” [Kaplan, Mikes 2013, s. 92].

Zarządzanie ryzykiem jest jednym z celów obligatoryjnej kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, wprowadzonym w życie na mocy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240). Dzięki niemu uzyskuje się informacje na temat zagrożeń, które mogą spowodować

niewywiązanie się z postawionych do realizacji zadań. Dla jednostek z sektora finansów publicznych jest to również pewnego rodzaju nowa praktyka, z którą musieli się zmierzyć wszyscy kierownicy.

Celem artykułu jest przedstawienie roli, jaką odgrywa analiza ryzyka, będąca jednym z elementów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych na przykładzie wybranej jednostki samorządu terytorialnego województwa śląskiego.

## 2. Pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach budżetowych

Jednostki samorządu terytorialnego opierają swoją gospodarkę finansową na środkach publicznych. W związku z powyższym, w celu zapewnienia racjonalnego gospodarowania tymi środkami, przy jednoczesnym realizowaniu zadań publicznych, wymagany jest odpowiedni system kontrolny. Konieczne jest bowiem monitorowanie, czy działania jednostki są prowadzone zgodnie z prawem, podejmowane z dbałością o mienie i interes publiczny oraz czy odznaczają się gospodarnością.

Kontrola od lat stanowi jedną z podstawowych funkcji zarządzania organizacją. Występowała zarówno w jednostkach gospodarczych, jak i w jednostkach sektora publicznego „od zawsze” [szerzej: Biadacz 2011, s. 97].

W nauce o zarządzaniu była i jest postrzegana jako element wspomagający zarządzanie<sup>1</sup>.

W praktyce finansów publicznych pojęciem „kontrola” można posługiwać się w dwojakim znaczeniu [Kowalczyk 2010, s. 26]:

1. do wyrażenia procesów sprawdzania i oceniania,
2. jako system zarządzania, na który składają się procedury, zakresy obowiązków pracowników, zasady, standardy etyczne i inne mechanizmy.

Wraz z nową ustawą o finansach publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych...] weszła w życie w jednostkach sektora publicznego kontrola zarządcza. W świetle ustawy (art. 68, ust. 1) stanowi ona ważne narzędzie zapewniające identyfikację i skuteczność procesu kontroli, umożliwiającej rozliczenie wydatkowanych środków publicznych oraz przedstawienie wiarygodnych informacji dotyczących m.in. osiągania wyznaczonych celów zgodnie z przepisami prawa [Burzyńska 2012, s. 70]. Z powyższego wynika, że kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać tylko do czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników poszczególnych komórek. Kontrola zarządcza jest bowiem kontrolą o charakterze wewnętrznym, ujmowaną w szerokim jej rozumieniu. Oparta jest na międzynarodowych standardach i odnosi się do wszystkich aspektów funkcjonowania jednostki. Ustawa nakłada na kierowników jednostek sektora finansów publicznych obowiązek zaprojektowania, wdrożenia oraz zapewnienia funkcjonowania

---

<sup>1</sup> Ciekawe ujęcie problematyki identyfikacji procesów kontroli przedstawia [Łęgowik-Świącik 2011, s. 140-141].

skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, włącznie z opisującymi je procedurami. Są oni zobowiązani również do systematycznego upewniania się, że ich realizacja odbywa się w zakresie koniecznym do osiągnięcia celów jednostek. Należy zaznaczyć jednak, iż ustawodawca nie wskazuje ogólnie form i sposobów zorganizowania kontroli zarządczej, ale daje wyraźny sygnał, że ocena tego systemu będzie się odbywała nie przez pryzmat ilości i zawartości wprowadzonych regulacji, lecz efektu działania tego systemu [Puchacz 2010, s. 10-11].

Dzięki systematyzacji procedur kontrolnych spodziewana jest pożądana w sektorze publicznym identyfikacja i likwidacja powtarzających się czynności i niepotrzebnych punktów decyzyjnych z istniejących procedur, a przez to podniesienie jakości zarządzania w całym sektorze i jego jednostkach [Babuška 2011, s. 19].

Kontrola zarządcza definiowana jest jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji zadań i celów w sposób zgodny w prawem, oszczędny, efektywny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 68]:

- 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.

Należy nadmienić, iż wymienione w ustawie cele nie stanowią katalogu zamkniętego. Wskazane są najważniejsze punkty, charakterystyczne dla każdej jednostki sektora finansów publicznych. Cele te są uszczegółowiane przez jednostki sektora publicznego o własne cele dodatkowe, które wynikają z warunków i charakterystyki ich działalności [Puchacz 2010, s. 9]. Badania i oceny należy dokonać w zakresie gospodarności, legalności, rzetelności, jak również celowości zadania oraz sprawności organizacji pracy.

Niewypełnienie lub niewłaściwa realizacja wyżej wymienionych obowiązków zagrożona jest odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie znowelizowanej ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Sulikowska 2011, s. 185].

Kontrola zarządcza musi być przeprowadzona zgodnie z ustalonymi standardami, określonymi w załączniku do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84). Celem standardów jest promowanie wdrażania w sektorze jednolitego i spójnego modelu kontroli, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki. Standardy te stanowią uporządkowany zbiór wskazań, które powinny być wykorzystane do oceny, tworzenia i doskonalenia systemów kontroli, przez osoby za nią odpowiedzialne.

Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie [Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.].

Standard drugi odnosi się do „celów i zarządzania ryzykiem” Wynika z tego, że kontrola zarządcza dokonuje analizy operacji i działań jednostki w stosunku do jej celów i identyfikuje związane z tym ryzyko. Pozwala ocenić jakość ewidencji zdarzeń, a także identyfikować i wskazywać kierunki zarządzania ryzykiem.

### 3. Zarządzanie ryzykiem jako element kontroli zarządczej

Podejmowanie ryzyka wynika z faktu, iż nie można w sposób absolutnie pewny przewidzieć przyszłości. Nie można bowiem ustalić, jak będą kształtowały się czynniki mające wpływ na przyszłe efekty podejmowanych dzisiaj decyzji. Nie można także wykluczyć błędów w dostępnych informacjach na temat przyszłości i ich interpretacji. W rezultacie decyzje podejmowane na podstawie tych informacji mogą być nieoptymalne, a nawet błędne [szerzej: Zachorowska 2006, s. 55-59]. Zgodnie z definicją Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego ryzyko jest definiowane jako możliwość zaistnienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na realizację założonych celów.

W sferze działalności samorządu terytorialnego ryzyko odnosi się do zakresu zadań zarówno obligatoryjnych, jak i zleconych. Wiąże się ściśle ze sposobem finansowania zadań, z przepływem środków pieniężnych wydatkowanych i gromadzonych w budżecie jednostki, z zadłużeniem, utratą płynności, przeinwestowaniem czy przekroczeniem wydatków zaplanowanych na dany cel, a także utratą dotacji w wyniku niezgodnego z przeznaczeniem jej wykorzystania [Burzyńska 2012, s. 76].

Pierwszy krok na drodze do stworzenia efektywnego systemu zarządzania ryzykiem polega na zrozumieniu jakościowych różnic pomiędzy rodzajami ryzyka, na które narażone są jednostki. Kaplan i Mikes wskazują na trzy kategorie takiego ryzyka: ryzyko możliwe do uniknięcia, ryzyko strategiczne i ryzyko zewnętrzne [Kaplan, Mikes 2013, s. 96]<sup>2</sup>.

Ryzyko jest nierozdzielnie związane również z funkcjonowaniem jednostek sektora publicznego, a co za tym idzie – zarządzanie ryzykiem nie jest narzędziem użytecznym wyłącznie dla podmiotów sektora prywatnego. Na mocy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. stało się obowiązkiem w jednostkach sektora finansów publicznych, stanowiąc jeden z siedmiu celów obligatoryjnej kontroli zarządczej (art. 68, ust. 2). Dzięki niemu uzyskuje się informacje na temat zagrożeń, które mogą spowodować niewywiązanie się z postawionych do realizacji zadań. Standardy kontroli za-

<sup>2</sup> Szeroki przekrój klasyfikacyjny w zakresie ryzyka przedstawia [Łęgowik-Świącik 2012, s. 99-111].

zarządczej w grupie – cele i zarządzanie ryzykiem, stanowią ściśle powiązanie z podstawowym celem kontroli zarządczej, jakim jest osiągnięcie celów jednostki. Grupa ta jest istotna w procesie kontroli, a ujęcie jej jako drugiej w kolejności wskazuje również na sekwencję poszczególnych etapów postępowania, które pozwolą stworzyć, wprowadzić, ocenić i modyfikować system kontroli zarządczej w jednostce [Sławińska-Tomtała 2010, s. 14].

Zgodnie z komunikatem nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. grupa cele i zarządzanie ryzykiem została podzielona na pięć etapów, które wskazują kierownikowi jednostki na metodę zarządzania ryzykiem. Do etapów tych zaliczono<sup>3</sup>:

- określenie misji jednostki,
- określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji,
- identyfikację ryzyka,
- analizę ryzyka,
- reakcję na ryzyko.

Opis poszczególnych etapów standardu – cele i zarządzanie ryzykiem zawiera załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.

#### **4. Analiza ryzyka w jednostce samorządu terytorialnego województwa śląskiego**

Wymogi ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej stawiają przed jednostkami samorządu terytorialnego nowe wyzwania. Większość celów kontroli zarządczej wymienionych w art. 68 ust. 2 ustawy jest realizowanych już od dłuższego czasu w ramach obowiązującej wcześniej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Wraz z wejściem w życie ustawy wprowadzono natomiast regulacje dotyczące kontroli zarządczej oraz jej koordynacji. W świetle ustawy kontrola zarządcza stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Jednym z celów kontroli zarządczej jest zapewnienie zarządzania ryzykiem, które jest nowością dotąd niewystępującą w sektorze finansów publicznych [Łęgowik-Świącik 2011, s.145]. W analizowanej jednostce w roku 2010 wprowadzono zarządzeniem kierownika jednostki procedurę zarządzania ryzykiem. Procedura ta ustala szczegółowe zasady zarządzania działające w zgodzie z funkcjonującym Systemem Zarządzania Jakością, mające przyczynić się do poprawy zarządzania wszystkich obszarów działalności jednostki i zwiększenia prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Zgodnie z wymogami narzuconymi przez ministerstwo, analiza ryzyka oraz ustalenie metody przeciwdziałania ryzyku dokonywane jest co roku przez kierowników jednostek organizacyjnych. W tym celu każdy z wydziałów sporządza tzw. wydziałowy rejestr ryzyka, określający ryzyka zagrażające poszcze-

---

<sup>3</sup> Wśród opracowanych standardów kontroli zarządczej problemom analizy i reakcji na ryzyko poświęcone są standardy 8 i 9, a identyfikacji standard 7.

gólnym zadaniom przypisanym do realizacji oraz mechanizmy kontrolne mające na celu wyeliminowanie lub zmniejszenie możliwości wystąpienia tego ryzyka<sup>4</sup>. Przykładowy rejestr ryzyka zawiera tabela 1.

Zgodnie z zapisami, zawartymi w zarządzeniu w sprawie wprowadzenia procedury zarządzania ryzykiem wszystkie wydziały opracowują co roku rejestry ryzyka i przekazują je pełnomocnikom ds. systemu jakości.

Pełnomocnik ds. systemu jakości, na podstawie informacji, jaką otrzymuje od poszczególnych kierowników jednostek organizacyjnych, stwierdza, czy nastąpiła identyfikacja ryzyka, polegająca na określeniu (nazwaniu) ryzyka zagrażającego poszczególnym zadaniom przypisanym do realizacji jednostkom organizacyjnym.

Postępowanie przy identyfikowaniu i analizie ryzyka polega na wykonaniu następujących kolejno po sobie czynności<sup>5</sup>:

1) ustaleniu listy zadań i celów przypisanych do realizacji w jednostkach organizacyjnych badanej jednostki sektora publicznego, których wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych wskaźników;

2) przypisaniu ww. zadań do celów, określonych w Strategii Rozwoju Jednostki na lata 2010-2025;

3) dokonaniu identyfikacji ryzyka, które związane jest z realizacją każdego celu wymienionego dla jednostki organizacyjnej;

4) określeniu zidentyfikowanego ryzyka;

5) przeanalizowaniu każdego zidentyfikowanego ryzyka, w celu oszacowania:

a) prawdopodobieństwa jego wystąpienia – ocena punktowa w skali od 1 do 5,

b) wpływu jaki będzie miało ewentualne wystąpienie ryzyka – ocena punktowa w skali od 1 do 5;

6) określeniu występujących mechanizmów kontrolnych dla zidentyfikowanego ryzyka;

7) określeniu koniecznych do wprowadzenia mechanizmów kontrolnych/działań w celu zminimalizowania zidentyfikowanego ryzyka;

8) ustaleniu osób odpowiedzialnych za wdrożenie działań.

Analiza obszarów ryzyka została przeprowadzona z wykorzystaniem matrycy oceny ryzyka, umożliwiającej wyznaczenie poziomu ryzyka, a tym samym priorytetów realizacji poszczególnych zadań. Punktowa ocena ryzyka umożliwia uporządkowanie rodzajów ryzyka wg ich wagi lub kryteriów matrycy punktowej oceny ryzyka przedstawionej na rysunku 1.

Wskazana metoda (zob. rys. 1) umożliwia określenie rodzaju działań podejmowanych w celu zmniejszenia ryzyka.

<sup>4</sup> Dane wewnętrzne analizowanej jednostki samorządu terytorialnego województwa śląskiego.

<sup>5</sup> Dane wewnętrzne analizowanej jednostki samorządu terytorialnego województwa śląskiego.

Tabela 1. Wydziałowy rejestr ryzyka na 2012

Lp.	Wykonywane zadanie:	Cel	Wskaźnik realizacji celu	Kategoria ryzyka:	Nr kolejny ryzyka	Ryzyko realizacji celu	Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka (skala 1-5):	Oddziaływanie ryzyka (skala 1-5):	Punktowa ocena ryzyka ryzyka początkowego (iloczyn prawdopodobieństwa i oddziaływania ryzyka)	Funkcjonujące mechanizmy kontrolnie:	Punktowa ocena ryzyka końcowego (iloczyn prawdopodobieństwa i oddziaływania ryzyka)	Osoba odpowiedzialna za realizację celu	Propozycja działań eliminujących bądź zmniejszających prawdopodobieństwo skutków dla ryzyka nieakceptowalnego $\geq 15$	Osoba odpowiedzialna za realizację zadań ujętych w kolumnie 14	Termin wdrotzenia (dot. działań ujętych w kolumnie 14).
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.	Sprawowanie nadzoru nad działalnością szkół i placówek publicznych, dla których Gmina Miasto jest organem prowadzącym w zakresie administracyjnym i finansowym	Zapewnienie odpowiednich warunków do prawidłowej działalności szkół i placówek oświatowych poprzez kontrole i bieżący nadzór	Realizacja wszystkich kontroli zaplanowanych wspólnie z Biurem Kontroli	działalności	1	Niezrealizowanie kontroli może prowadzić do nieprawidłowości w prowadzeniu placówek	3	4	12	nadzór		Naczelnik Wydziału, Kierownicy Referatów	N/D	N/D	N/D
			Zmniejszenie liczby skarg wnoszonych przez mieszkańców w stosunku do roku ubiegłego	społeczne	2	Nieprawidłowości w funkcjonowaniu podległych placówek oświatowych, skargi rodziców i środowiska lokalnego	3	4	12	Kontrola bieżąca nad wykonywaniem zadań przez osoby pełniące funkcje kierownicze w szkołach		Naczelnik Wydziału, Kierownicy Referatów	N/D	N/D	N/D
2.	Doskonalenie zawodowe nauczycieli	Zapewnienie odpowiednich środków finansowych na doskonalenie zawodowe nauczycieli i podnoszenie kwalifikacji kadry nauczycielskiej	Zapewnienie 100% środków koniecznych na doskonalenie nauczycieli	finansowe	1	Brak wystarczających środków na zaplanowane zadanie może doprowadzić do nieprzekazania ich do szkół i placówek oświatowych	3	5	15	Kontrola bieżąca		Naczelnik Wydziału, Kierownicy Referatów	Przedstawienie środków finansowymi znajdującymi się w dyspozycji Wydziału	Kierownicy Referatów	N/D
			Objęcie dofinansowaniem 100% wnoszących nauczycieli	społeczne	2	Brak wystarczających środków na zaplanowane zadanie może doprowadzić do nieprzekazania ich do szkół i placówek oświatowych	3	5	15	Kontrola bieżąca		Naczelnik Wydziału, Kierownicy Referatów	Przedstawienie środków finansowymi znajdującymi się w dyspozycji Wydziału	Kierownicy Referatów	N/D
3.	Przekazywanie szkołom i placówkom dotowanym środków finansowych	Przekazywanie środków finansowych w terminie	Przekazywanie środków do ostatniego dnia miesiąca	prawne	1	Nieprzestrzeganie przepisów prawa może skutkować wypłatą odszkodowań dla szkół i placówek niepublicznych, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych	2	5	10	nadzór		Naczelnik Wydziału, Kierownik Referatu	N/D	N/D	N/D
4.	.....														
5.	.....														

N/D – nie dotyczy

Źródło: opracowano na podstawie dokumentacji udostępnionej przez analizowaną jednostkę samorządu terytorialnego.

Oddziaływanie						
Katastrofalne	5	10	15	20	25	
Poważne	4	8	12	16	20	
Średnie	3	6	9	12	15	
Małe	2	4	6	8	10	
Nieznaczne	1	2	3	4	5	
	Rzadkie	Mało prawdopodobne	Średnie	Prawdopodobne	Prawie pewne	Prawdopodobieństwo

Rys. 1. Matryca punktowej oceny ryzyka

Źródło: opracowano na podstawie dokumentacji udostępnionej przez analizowaną jednostkę samorządu terytorialnego.

1. Ryzyko znajdujące się w prawym górnym rogu (obszar kreskowany) wymaga pilnej uwagi organizacji<sup>6</sup>.

2. Ryzyko znajdujące się w środku matrycy (kolor szary) należy omówić i monitorować, natomiast w uzasadnionych wypadkach organizacja może podjąć dalsze działania<sup>7</sup>.

3. Ryzyko znajdujące się w lewym dolnym rogu (obszar kropkowany) to najniższe zagrożenie dla organizacji<sup>8</sup>.

Identyfikacja ryzyka w wyżej wymienionych obszarach wymaga bardzo dobrej znajomości otoczenia zewnętrznego i uwarunkowań wewnętrznych. Są to działania o znaczeniu strategicznym, stąd powinny zostać przeprowadzone z dużą starannością na wielu poziomach zarządzania.

Zgodnie z zapisami zawartymi w zarządzeniu w sprawie wprowadzenia procedury zarządzania ryzykiem, wszystkie wydziały opracowały rejestry ryzyka i przekazały do pełnomocnika ds. systemu jakości. We wszystkich wydziałach nastąpiła identyfikacja ryzyka, polegająca na określeniu (nazwaniu) ryzyka zagrażającego poszczególnym zadaniom przypisanym do realizacji.

We wszystkich komórkach organizacyjnych na bieżąco prowadzone są działania zmniejszające ryzyko zgodnie z zapisami wydziałowych rejestrów ryzyka. W ramach mechanizmów kontrolnych mających na celu wyeliminowanie lub zmniej-

<sup>6</sup> Są to takie rodzaje ryzyka, które zagrażają osiągnięciu celów strategicznych. Są one znaczące, jeśli chodzi o konsekwencje, a prawdopodobieństwo ich wystąpienia jest znaczne. Powinny być zredukowane lub wyeliminowane.

<sup>7</sup> Ryzyko to wymaga stałego monitorowania ze strony kierowników jednostek organizacyjnych poprzez funkcjonujące już mechanizmy kontrolne oraz zaproponowane działania w celu zmniejszenia ryzyka (samokontrola, kierunkowe szkolenia).

<sup>8</sup> Ryzyko to jest na bieżąco monitorowane przez kierowników referatów oraz pracowników merytorycznych jednostki.



szenie możliwości wystąpienia ryzyka stosowana jest przede wszystkim samokontrola pracowników. Z przeprowadzanego co roku audytu wynika, że tylko w kilku przypadkach zgłoszono trudności w realizacji założonych działań w pierwszym roku wdrożenia procedury. Wówczas w momencie tworzenia rejestru ryzyka wiele kwestii było niejasnych. Audytorzy, analizując po raz pierwszy rejestr ryzyka w poszczególnych wydziałach, pytali, na czym polegają wpisane do rejestru mechanizmy kontrolne, czy powstały stosowne procedury, czy działania w celu zmniejszenia ryzyka są dokumentowane, w jaki sposób prowadzony jest monitoring i opisywane są efekty. W następnych latach analizie poddawano wskazane przez wydziały zadania, pod kątem realnych skutków pojawienia się przy nich ryzyk i wskazanego ich poziomu<sup>9</sup>.

Reasumując należy zaznaczyć, że w trakcie prac związanych z opracowaniem systemu kontroli zarządczej, w tym w zakresie zarządzania ryzykiem, pomocna była ankieta rozesłana do jednostek samorządu terytorialnego przez instytucję zewnętrzną, odnośnie do realizowanego jednego z projektów.

Z przeprowadzonych rozmów z kadrami kierowniczą wynika jednak, iż opracowanie i wdrożenie skutecznego systemu kontroli zarządczej wraz z przygotowaniem i realizacją procedur zarządzania ryzykiem było dla nich procesem pracochłonnym i czasochłonnym, który wymagał na etapie wdrożenia zaangażowania i współpracy wszystkich pracowników jednostki, co nie było łatwe. Zarówno bowiem kierownictwo, jak i pracownicy muszą posiadać odpowiednią wiedzę i kompetencje w celu zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w sposób zgodny z prawem – efektywny, oszczędny i terminowy, co wynika z ustawy o finansach publicznych [Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009, art. 68 ust. 1]. Przy opracowywaniu, wdrożeniu i realizacji procesu zarządzania ryzykiem w systemie kontroli zarządczej pojawiały się różnego rodzaju problemy, które jednostka nie zawsze potrafiła rozwiązać, zwłaszcza że wyjaśnienia Departamentu ASFP są w tym zakresie bardzo ogólne<sup>10</sup>.

Ocena przydatności wdrażanej kontroli zarządczej jak na razie nie wypada zbyt dobrze, większość zapytanych w badanej jednostce udziela negatywnych odpowiedzi na temat użyteczności wdrażanego systemu. Jako minus podaje brak przełożenia bądź też wpływu na poprawę funkcjonowania jednostki oraz dodatkowe obowiązki z tego wynikające.

Jednak zdaniem kadry kierowniczej dzięki systematyzacji procedur kontrolnych nastąpiła identyfikacja i likwidacja powtarzających się czynności i niepotrzebnych punktów decyzyjnych z istniejących procedur, a przez to podniosła się jakość zarządzania w jednostce.

---

<sup>9</sup> Informacje uzyskane z badanej jednostki.

<sup>10</sup> Ciekawe spostrzeżenia na ten temat wysunęła Łęgowik-Świącik [zob. 2012, s. 99-111].

## 5. Zakończenie

Kaplan i Mikes uważają, że „w praktyce gospodarczej często dzieje się tak, że zamiast zmniejszać ryzyko, jednostki – za sprawą „oswajania się z odchyleniami” – stają się w rzeczywistości inkubatorami. Uczą się tolerować pozornie nieistotne porażki i usterki oraz traktować wczesne sygnały ostrzegawcze jako fałszywe alarmy, a nie jako ostrzeżenia o bliskim niebezpieczeństwie. Skuteczne procedury zarządzania ryzykiem muszą przeciwdziałać tym skłonnościom” [Kaplan, Mikes 2013, s. 96].

Kontrola zarządcza została wprowadzona zapisem w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. Miała ona na celu poprawę zarządzania w sektorze publicznym. Ciążący na kierownikach jednostek sektora publicznego obowiązek utworzenia kontroli zarządczej wymagał uporządkowania istniejących, jak również opracowania nowych procedur postępowania, które będą pomocne przy realizacji założonych celów. Należy pamiętać, że efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania ze strony kierownika jednostki oraz kierowników jednostek organizacyjnych, które mają udział w zarządzaniu.

W artykule przybliżono aspekt analizy ryzyka jako jednego z elementów kontroli zarządczej w wybranej jednostce samorządu terytorialnego. W zarządzaniu ryzykiem ważna jest wiedza pracowników oraz osób uczestniczących w procesach działalności jednostki, dzięki temu wszelkie decyzje związane z istnieniem potencjalnych zagrożeń mogą być profesjonalnie przygotowane. Istotnym wsparciem w realizowaniu zadań wchodzących w zakres kontroli zarządczej jest audyt wewnętrzny. Praktyka wskazuje, że bardzo ważna jest również efektywna współpraca pomiędzy kierownictwem jednostek organizacyjnych realizujących ten sam bądź zbliżony zakres zadań.

## Literatura

- Babuška W., *Koncepcja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, Szczecin 2011.
- Biadacz R., *Kontrola zarządcza w jednostce budżetowej na przykładzie szkoły podstawowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, Szczecin 2011.
- Burzyńska D., *Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, nr 251, Wrocław 2012.
- Jajuga K., *Zarządzanie ryzykiem*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2009.
- Kaplan R.S., Mikes A., *Nowa koncepcja zarządzania ryzykiem*, „Harvard Business Review Polska”, marzec 2013.
- Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza*, „Finanse Publiczne” 2010, nr 1 (38).
- Łęgowik-Świącik S., *Kontrola zarządcza na uczelniach publicznych – teoria a praktyka*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, Szczecin 2011.

- Łęgowski-Świącik S., *Polemika z uwagami Ministerstwa Finansów w sprawie wdrażania kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 53, Szczecin 2012.
- Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Sławińska-Tomtała E., *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Praktyczne wskazówki wdrożenia systemu*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Sulikowska A., *Praktyczne aspekty wdrażania kontroli zarządczej oraz zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, Szczecin 2011.
- Zachorowska A., *Ryzyko działalności inwestycyjnej przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2006.

### Akty prawne

- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. nr 15, poz. 84,  
[http://samorzad.infor.pl/sektor/finanse/audyt\\_i\\_kontrola/artykuly406770,nowe\\_standardy\\_kontroli\\_zarzaczej\\_w\\_sektorze\\_finansow\\_publicznych.html](http://samorzad.infor.pl/sektor/finanse/audyt_i_kontrola/artykuly406770,nowe_standardy_kontroli_zarzaczej_w_sektorze_finansow_publicznych.html).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240.  
Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.

## RISK ANALYSIS AS PART OF THE MANAGEMENT CONTROL OF LOCAL GOVERNMENT UNITS

**Summary:** Risk management is one of the goals of mandatory management control in public sector units, to be implemented under the Act of August 27, 2009, the Public Finance Act (Journal of Laws No. 157, item. 1240). Thanks to it we can obtain information about the risks that could cause failure in achieving particular goals. Risk management is a new practice for public sector, which had to be dealt with by all directors of the public sector. The purpose of this article is to show the role played by risk analysis, which is one of the elements of the management control in public sector units on the example of selected Silesian local government units.

**Keywords:** management control, risk local government units.