

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, www.ebscohost.com,
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 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

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

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

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

Summaries

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

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

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

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , 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

Sylwia Łęgowik-Świącik

Politechnika Częstochowska

INSTRUMENTALNA ROLA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest przybliżenie problematyki związanej z obowiązkiem wdrażania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Zaprezentowano w nim instrumentalną rolę kontroli zarządczej w świetle przepisów nowej ustawy o finansach publicznych. Scharakteryzowano procesy zarządzania ryzykiem stosowane w kontroli zarządczej na podstawie badań literaturowych. Omówiono relacje występujące pomiędzy kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym oraz naświetlono problemy związane z interpretacją ryzyka w obu instrumentach kontrolnych.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, zarządzanie ryzykiem.

1. Wstęp

Kontrola zarządcza jest instrumentem wspomagającym procesy zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych. Jej funkcjonowanie i realizacja wynika z uregulowań prawnych, lecz teoria kontroli jest od dawna szeroko opisywana w literaturze przedmiotu i może stanowić bogate źródło informacji na etapie projektowania, wdrażania i realizacji systemu kontroli zarządczej w jednostce. Elementem kontroli zarządczej jest proces zarządzania ryzykiem, wykorzystywany w wielu instrumentach kontrolnych sektora finansów publicznych, między innymi w audycie wewnętrznym. Artykuł ma na celu prezentację kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle regulacji prawnych z uwzględnieniem procesów zarządzania ryzykiem. Rozważania teoretyczne stanowią podstawę do przedstawienia relacji występujących pomiędzy kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym oraz wskazaniem funkcji zarządzania ryzykiem w obu tych instrumentach. Problematyka kontroli zarządczej nie jest nowa, ale wciąż aktualna z uwagi na uwarunkowania prawne i organizacyjne, w jakich funkcjonują jednostki sektora finansów publicznych.

2. Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Koncepcja kontroli zarządczej jest zaczerpnięta z unormowań Unii Europejskiej funkcjonujących pod nazwą „kontroli wewnętrznej”¹. Zmiany wprowadzone w ustawie o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009] w zakresie kontroli zarządczej mają eliminować słabe punkty działalności jednostek sektora finansów publicznych. W ustawie kontrola zarządcza została wprowadzona w miejsce kontroli finansowej. W odróżnieniu od kontroli finansowej, dla kontroli zarządczej zdefiniowano cele funkcjonowania. Na mocy art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych celem kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych jest:

- zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań,
- ochrona zasobów,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

Kontrola zarządcza ma za zadanie „zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy” [art. 68 ust.1 ustawy o finansach publicznych]. Oznacza to, iż kontrolę zarządczą należy traktować jako kompleksowy proces usprawniający zarządzanie jednostką z uwzględnieniem celów, zadań i monitorowania stopnia ich realizacji. Jest to nowe rozwiązanie w sektorze finansów publicznych, zakres kontroli finansowej był skoncentrowany na procesach o charakterze finansowym bez jasnego powiązania z realizacją celów jednostki [Puchacz 2010, s. 8-9]. Wyodrębnienie celów i zadań powoduje, że system kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych jest unikatowy. Ramy prawne ustawy o finansach publicznych nakładają na kierowników jednostek obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej [Ustawa o finansach publicznych, art. 69 ust. 1], przy czym ustawodawca nie wskazuje ogólnie form i sposobów jej zorganizowania, lecz jedynie podaje ogólne wskazania.

Zapisy znowelizowanej ustawy o finansach publicznych zwiększają przejrzystość finansów publicznych poprzez wprowadzenie Wieloletniego Planu Finanso-

¹ Światowe standardy w zakresie kontroli wewnętrznej są kreowane przez instytucje, takie jak: Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) – USA, Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA (The Institute of Internal Auditors) – USA, Wielka Brytania i Irlandia, Komitet Cadbury’ego (CC) – Wielka Brytania, Komitet Turnbulla – Anglia, Walia, Stowarzyszenie do spraw Audytu i Kontroli Systemów Informatycznych ISACA (Information Systems Audit and Control Association), Organizacja Kontroli Państwowej Krajów Europejskich zrzeszone w INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions), Komitet Bazylejski do spraw Nadzoru Bankowego.

wego Państwa, elementów budżetu w układzie zadaniowym oraz zmian organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych. Ustawa usprawnia audyt wewnętrzny oraz wzmacnia normy ostrożnościowe w budżetach jednostek sektora finansów publicznych. Każda jednostka sektora finansów publicznych określa dodatkowe cele zgodnie z warunkami i charakterystyką swojej działalności.

Jednostki sektora finansów publicznych powinny mieć sprawny i efektywny system kontroli zarządczej, co wynika z powszechnie przyjętych standardów kontroli w systemie finansów publicznych [Standardy kontroli wewnętrznej... 2004, s. 245]. Standardy mają na celu wdrażanie w jednostkach sektora finansów publicznych jednolitego modelu kontroli zarządczej. System i procedury kontroli zarządczej powinny być zgodne z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych celów i zadań jednostki, która je wdraża. Budowa modelu kontroli zarządczej powinna opierać się, zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów określającymi standardy kontroli zarządczej [źródło internetowe poz. 1], na standardach europejskich oraz uregulowaniach wewnętrznych jednostki.

Osiągnięcie założonych celów i zadań przez jednostki sektora finansów publicznych może być prowadzone poprzez dobór optymalnych metod, środków i informacji służących ich realizacji. Proces zarządzania informacją obejmuje: zdobywanie, przechowywanie, selekcję, odnajdywanie i wykorzystanie informacji. Stanowią one czynnik konieczny do realizacji przyjętych celów jednostki. Zebrane informacje pozwalają określić alternatywne rozwiązania umożliwiające minimalizację kosztów ponoszonych na osiągnięcie jak najwyższych efektów [Kontrola zarządcza... 2010, s. 28]. Informacje powinny dotyczyć wysokości kosztów zamierzonych działań i stopnia ich użyteczności.

Zakres odpowiedzialności za kontrolę zarządczą podzielony jest na dwa poziomy. Pierwszy poziom dotyczy funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, za który odpowiedzialny jest jej kierownik. Poziom drugi odnosi się do działów administracji rządowej, w których za realizację kontroli zarządczej odpowiedzialny jest minister kierujący działem oraz jednostka samorządu terytorialnego (gmina, powiat, województwo), w której za realizację kontroli zarządczej odpowiedzialność ponosi: wójt (burmistrz, prezydent) lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego (przewodniczący zarządu powiatu albo zarządu województwa, czyli odpowiednio starosta albo marszałek).

Obowiązek opracowania i wdrożenia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej spoczywa na kierownikach jednostek (I poziom kontroli zarządczej), którzy mogą opierać się na standardach kontroli zarządczej ogłoszonych przez Ministra Finansów [Komunikat Nr 23 MF]. Standardy nie stanowią przepisów prawa powszechnego, należy pamiętać, że są one jedynie wytycznymi do opracowania bardziej szczegółowych procedur, uwzględniających dobre praktyki i specyfikę danej jednostki [źródło internetowe poz. 2]. Standardy zalecają coroczne potwierdzenie uzyskanego stanu realizacji kontroli zarządczej przez kierownika jednostki w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. Dodatkowym źródłem

uzyskania informacji o kontroli zarządczej mogą być wyniki: samooceny, monitorowania oraz przeprowadzonych audytów lub kontroli zewnętrznych.

Zmiany w zakresie kontroli zarządczej mają swoje odzwierciedlenie w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa z 19 sierpnia 2011 r.]. Zgodnie z art. 18c te same ustawy kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Na mocy art. 18b ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych kierownik jednostki jest odpowiedzialny za prowadzenie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych z planem finansowym i dokumentacją źródłową. Kluczową rolę w sprawowaniu kontroli ma właściwy przepływ informacji [por. Biadacz 2011, s. 99]. Kontrola zarządcza ma wspomagać kierownictwo jednostki w podejmowaniu decyzji z uwzględnieniem istniejącego ryzyka. Na jakość kontroli wpływają: jednoznaczność, kompletność, wiarygodność, aktualność i zgodność posiadanych informacji [Rojek 2001, s. 177]. Głównymi źródłami informacji, mającymi zastosowanie w procesach kontroli, są wszelkiego rodzaju dokumenty, procedury, instrukcje, schematy oraz ewidencja księgową i systemy informatyczne. Przepływ informacji staje się ważnym czynnikiem warunkującym poprawność, dokładność i skuteczność kontroli.

3. Identyfikacja ryzyka w procesach kontroli zarządczej

Zarządzanie ryzykiem jest jednym z celów kontroli zarządczej [Ustawa o finansach publicznych, art. 68 ust. 2, pkt 7]. W literaturze przedmiotu ryzyko jest definiowane jako „możliwość wystąpienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na organizację” [Czerwiński, Grocholski 2003, s. 53]. Podobnie ryzyko ujmuje B.R. Kuc: „ryzyko to możliwość lub prawdopodobieństwo, że cel przedsięwzięcia się nie uda, jego rezultat jest niepewny” [Kuc 2002, s. 388]. Ryzyko jest związane z możliwością wystąpienia „stanu wywołującego zarówno negatywne, jak i pozytywne efekty” [Zachorowska 2006, s. 58], stanowi kombinację wielu czynników wewnętrznych i zewnętrznych mających wpływ na podejmowanie decyzji w podmiocie. Z przedstawionych definicji wynika, iż ryzyko ogranicza lub zakłóca realizację celów danej jednostki. Ryzyko należy traktować jako „koncept używany dla wyrażenia stopnia niepewności w zakresie zdarzeń i ich rezultatów, a także wyników finansowych, które mogą mieć wpływ na realizację celów” [Saunders 2003, s. 207]. Wynika stąd, że przyczyną ryzyka jest niepewność definiowana jako „stan, w którym przyszłe alternatywy i szanse ich wystąpienia nie są znane” [Dziawgo, Zawadzki 2011, s. 24]. Niepewność jest interpretowana jako niewymierne przeciwieństwo ryzyka. Odnosi się do zmian trudnych do oszacowania ze względu na mały zakres informacji, które uniemożliwiają obliczenie rozkładu prawdopodobieństwa ich występowania.

Ocena ryzyka polega na „oszacowaniu prawdopodobieństwa zajścia zdarzenia i istotności jego konsekwencji” [Saunders 2003, s. 207] w celu uruchomienia właściwych procedur pozwalających zarządzać tym ryzykiem. Zdaniem K. Winiarskiej

ryzyko należy oceniać na wszystkich etapach prac kontrolnych [Winiarska 2005, s. 151]. Oznacza to, że należy identyfikować wszystkie istotne obszary podlegające zarządzaniu w fazie planowania, realizacji i weryfikacji rezultatów. Właściwe rozpoznanie i oszacowanie ryzyka jest podstawą do podejmowania decyzji kierowniczych. Istota oceny ryzyka oparta jest na znajomości takich parametrów, jak: zagrożenia związane z dostępnymi alternatywami, wpływ zagrożenia na osiągnięcie założonych celów, prawdopodobieństwo wystąpienia zagrożeń, poziom ryzyka, jakie jesteście w stanie zaakceptować [Forystek 2005, s. 11].

Zarządzanie ryzykiem oznacza konieczność funkcjonowania procesu identyfikacji, oceny i przeciwdziałania efektom ryzyka w obszarach działalności danej jednostki. Proces zarządzania ryzykiem powinien podlegać analizie uwzględniającej podatność jednostki na czynniki ryzyka, czyli „czynniki sprzyjające wystąpieniu danego rodzaju ryzyka” [Czerwiński, Grocholski 2003, s. 53]. Efektywności zarządzania ryzykiem dotyczy wyznaczenie priorytetów kontroli, a nie realizacji celów jednostki, gdyż to zadanie należy do kadry kierowniczej. Skuteczne zarządzanie ryzykiem staje się elementem procesu podejmowania decyzji w jednostce w zakresie obszarów, kierunków i częstotliwości kontroli. Podejmowanie decyzji to wskazanie rozwiązania, które spełnia wszystkie szczególne warunki, w tym ryzyka, w których decyzja staje się możliwa do przyjęcia [Drucker 1994, s. 382].

Szacowanie ryzyka może odbywać się na podstawie wielu metod i technik, wśród których wymienić można: opis ryzyka, matryce oceny ryzyka, mapę ryzyka, kwestionariusz oceny ryzyka, metody szacunkowe, metody matematyczne, scenariusze zagrożeń [Winiarska 2005, s. 152; Czerwiński, Grocholski 2003, s. 57]. Zastosowanie którejkolwiek z wymienionych metod wymaga dostosowania jej do indywidualnej sytuacji podmiotu, w którym ma być zastosowana [Cebrowska 2001, s. 22]. Analizę ryzyka można przeprowadzić, wykorzystując wybraną metodę do porównania efektów poszczególnych zadań i rezultatów analizy ryzyka na przestrzeni kilku lat. Większość stosowanych metod wykorzystuje arkusze kalkulacyjne. Wyniki analizy ryzyka, przeprowadzonej na podstawie gotowego programu oceniającego ryzyko, są często niezrozumiałe dla kadry menedżerskiej. Osoby dobrze znające zasady funkcjonowania swojego podmiotu poprawnie oceniają szanse i zagrożenia, które pojawiają się w środowisku wewnętrznym i zewnętrznym, mają także świadomość, iż niewłaściwie wykorzystanie lub niedostosowanie metody analizy może zniekształcić obraz ryzyka.

Przeprowadzenie analizy ryzyka następuje poprzez zdefiniowanie stopni i wag czynników ryzyka, dla których przyjmuje się odpowiednią skalę. Literatura przedmiotu wskazuje, iż nie istnieje zobiektywizowana skala dla oceny jakiegokolwiek rodzaju ryzyka. Przyjęcie określonej skali ryzyka jest procesem indywidualnym dla określonej jednostki. Zastosowanie właściwej skali do analizy i oceny ryzyka w jednostkach sektora finansów publicznych jest niezwykle trudnym zadaniem.

Podstawowe części składowe systemu zarządzania ryzykiem, prezentowane w literaturze przedmiotu, to [por. Deloach, Temple 2000, s. 26-28]:

- zdefiniowanie celów i zadań zarządzania ryzykiem,
- określenie ryzyk,
- opracowanie strategii zarządzania ryzykiem,
- projektowanie i wdrażanie mechanizmów kontroli ryzyka,
- monitorowanie efektywności procedur kontroli ryzyka,
- usprawnianie mechanizmów zarządzania ryzykiem.

Określenie celów i zadań zarządzania ryzykiem w jednostce wymaga zdefiniowania polityki w tym zakresie. Polityka zarządzania ryzykiem powinna zostać sformalizowana i prowadzona wspólnie dla wszystkich jednostek organizacyjnych w danym podmiocie. Ustalenie wspólnej płaszczyzny dla identyfikacji ryzyka, to kolejna faza pierwszego etapu wdrażania systemu zarządzania ryzykiem, który prowadzi do zdefiniowania efektywnej struktury organizacyjnej jednostki. Zdefiniowanie ryzyk odnosi się do określenia największych zagrożeń oraz miejsc, w których mogą się pojawić. Jednostka, która zidentyfikowała ryzyko, może przystąpić do opracowania strategii zarządzania ryzykiem, a następnie określić szczegółowe mechanizmy i działania niezbędne do realizacji założeń strategii [Alexander, Britton 2001, s. 75].

Zastosowane procedury zarządzania ryzykiem powinno podlegać ciągłemu monitorowaniu, natomiast ewentualne nieprawidłowości należy korygować, a następnie usprawniać mechanizm zarządzania ryzykiem w taki sposób, by nie pojawiały się kolejne odchylenia. Trzeba podkreślić, iż przedstawiony system zarządzania ryzykiem jest systemem modelowym, który obejmuje możliwe kierunki rozwoju jednostki w tym zakresie. Jednak tylko nieliczne jednostki wdrażają kompleksowo systemy zarządzania ryzykiem. Większość z nich wykorzystuje pewne elementy proponowanych modeli. Przyczyn ryzyka należy upatrywać zarówno w otoczeniu zewnętrznym jednostki, jak i w procesach wewnętrznych. Identyfikacja ryzyka i określenie obszarów jego występowania jest pierwszym krokiem w organizacji prac nad wdrożeniem skutecznego modelu zarządzania ryzykiem.

4. Audyt wewnętrzny a kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych

Rozważania na temat roli zarządzania ryzykiem w perspektywie jego zaangażowania we wspomaganie kontroli zarządczej wymagają omówienia podstawowych zasad funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych [Sawicki 2012, s. 34]. Wśród licznych definicji audytu wewnętrznego na uwagę zasługuje kompleksowe ujęcie opracowane przez Instytut Auditorów Wewnętrznych IIA – Polska, według której „audyt wewnętrzny to niezależna, obiektywna działalność o charakterze zapewniającym i doradczym, prowadzona w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją” [Czerwiński, Grocholski 2003, s. 17].

Audyt wewnętrzny dokonuje systematycznej oceny systemu kontroli zarządczej [Ustawa o finansach publicznych, art. 272]. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych audyt jest działalnością obiektywną i niezależną, która za pomocą analizy ryzyka, ma zapewniać, iż system kontroli zarządczej jest skuteczny. Audytorzy oceniają efektywność mechanizmów kontroli zarządczej niezbędnych do zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki zawartych w planie działalności na dany okres.

Ocena ryzyka powinna być przeprowadzona podczas planowania audytu i – podobnie jak w kontroli zarządczej – powinna być kontynuowana na wszystkich etapach. Na podstawie identyfikacji i analizy ryzyka audytor dokonuje selekcji obszarów narażonych na ryzyko i ustala priorytety audytu. W ten sposób rozpoczyna się etap planowania audytu wewnętrznego. K. Winiarska zwraca uwagę, że planowanie i realizacja audytu wewnętrznego musi zostać przeprowadzona na postawie określonej metodologii, która składa się z takich elementów, jak: organizacja pracy, dokumentacja audytów, pisemne procedury, sposób prowadzenia audytu, stosowane standardy [Winiarska 2007, s. 21].

Funkcjonowanie audytu wewnętrznego koncentruje działania w miejscach, w których występują najistotniejsze ryzyka dla jednostki, lub tam, gdzie może przynieść najlepsze wyniki. Audyt jest systemem scentralizowanym, wykonywanym przez jedną osobę lub wyodrębnioną organizacyjnie komórkę wyspecjalizowanych pracowników, podlegających bezpośrednio kierownictwu jednostki.

Zadaniem audytu wewnętrznego jest ocena całej jednostki ze szczególnym uwzględnieniem sfery finansowej i operacyjnej. Efektem pracy audytu wewnętrznego jest raport pokontrolny i zalecenia. Odbiorcą informacji uzyskanych przez audytorów wewnętrznych jest kierownictwo jednostki [por. Biadacz 2007, s. 34]. Pierwotnie audyt miał zajmować się weryfikacją dokumentacji księgowej. Jednak wraz z postępem gospodarczym i rozwojem organizacji stał się narzędziem zarządzania ułatwiającym kontrolę. Celem audytu wewnętrznego jest usprawnianie funkcjonowania jednostki i wnoszenie wartości dodanej. Ewolucja działań audytorskich na przestrzeni lat spowodowała, iż najważniejszym zadaniem audytu staje się dostarczenie informacji na temat istniejącego ryzyka oraz ocena systemu kontroli zarządczej, pozwalająca na podejmowanie decyzji.

Wspólnym elementem audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej jest proces zarządzania ryzykiem, jednakże zakres wykorzystania procesu zarządzania ryzykiem jest odmienny w obu tych instrumentach. W kontroli zarządczej ryzykiem należy zarządzać, co oznacza, że na podstawie identyfikacji i analizy ryzyka należy eliminować zewnętrzne i wewnętrzne czynniki ryzyka, generujące zdarzenia negatywne, bądź skorzystać z czynników pozytywnych, sprzyjających rozwojowi jednostki [por. Zachorowska 2006, s. 58]. W audycie wewnętrznym ryzykiem się nie zarządza, to jest zadanie kierownictwa jednostki. Ryzyko w audycie podlega identyfikacji i analizie w celu wskazania obszarów szczególnie wrażliwych na wystąpienie nieprawidłowości.

Niewłaściwa interpretacja roli, jaką ma pełnić kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostce, może doprowadzić w praktyce do dublowania się działań obu instrumentów. Wadliwe pojmowanie idei audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej może spowodować, iż kierownik jednostki nadzorujący komórkę audytu wewnętrznego, która bezpośrednio mu podlega, będzie nadzorowany przez audytorów wewnętrznych, ponieważ kierownik jednostki jest odpowiedzialny za realizację celów kontroli zarządczej. Dlatego podczas identyfikacji ryzyka należy uwzględnić istotną kategorię ryzyka, którą generuje czynnik ludzki.

5. Podsumowanie

Prawidłowo funkcjonujący system kontroli zarządczej usprawnia działanie jednostek sektora finansów publicznych i podwyższa ich efektywność. Współcześnie jednostki sektora finansów publicznych działają w warunkach ryzyka, dlatego zarządzanie ryzykiem jest jednym z celów kontroli zarządczej. Wdrożenie wymogów ustawowych w zakresie kontroli zarządczej nie jest zadaniem prostym w realizacji. Kontrola zarządcza ma zmniejszać biurokratyzację i usprawniać przepływ informacji, niemniej jednak w przygotowanie dokumentacji z realizacji celów kontroli zarządczej angażuje się wielu pracowników jednostki. Do obowiązków kierownictwa jednostki należy odpowiednie organizowanie, motywowanie oraz ustawiczne doskonalenie personelu, ponieważ kontrole wewnętrzne czy zewnętrzne, wykrywając nieprawidłowości, zawsze wskazują winę pracowników jednostki. Celem artykułu była prezentacja instrumentalnych aspektów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych z uwzględnieniem procesów zarządzania ryzykiem. W oparciu o studia literaturowe przedstawiono relacje występujące pomiędzy kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym. Artykuł nie wyczerpuje całości zagadnień związanych z kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych, co skłania do dalszych badań i poszukiwań w tym obszarze.

Literatura

- Alexander D., Britton A., *Financial Reporting*, Thomson, London 2001.
- Biadacz R., *Audyty wewnętrzny a controlling*, ZN Uniwersytetu Szczecińskiego 475, Rachunkowość nr 29, Szczecin 2007.
- Biadacz R., *Kontrola zarządcza w jednostce budżetowej na przykładzie szkoły podstawowej*, [w:] *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, red K. Winiarska, ZN Uniwersytetu Szczecińskiego 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, Nr 42, Szczecin 2011.
- Cebrowska T., *Badanie polityki rachunkowości – nowe wyzwania audytora*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych a rozwój podmiotów gospodarczych*, II Doroczna Konferencja Auditingu KIBR, Jachranka k. Warszawy 2001.
- Czerwiński K., Grocholski H., *Podstawy audytu wewnętrznego*, LINK, Szczecin 2003.
- Deloach J., Temple N., *Enterprise – Wide Risk Management: Strategies for Linking Risk & Opportunity*, Financial Times Management Briefings, Paperback 2000.

- Drucker P.F., *Praktyka zarządzania*, Biblioteka Nowoczesności, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1994.
- Dudek E., *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna według koncepcji zachodnich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 17 (73).
- Dziawgo D., Zawadzki A., *Finanse przedsiębiorstwa*, SKwP, Warszawa 2011.
- Forystek M., *Audyt informatyczny*, Biblioteka Audytora, Warszawa 2005.
- Kontrola zarządcza. Materiały szkoleniowe*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Łódź 2010.
- Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny, teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2002.
- Lück W., *Die Zukunft der Interne Revision*, Entwicklungstendenzen der unternehmensinternen Überwachung, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2000.
- Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Rojek T., *Wartość poznawcza informacji jako strategicznego zasobu w zintegrowanym systemie zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] *Zarządzanie zasobami informacyjnymi w przedsiębiorstwie. Ku przedsiębiorstw przyszłości*, red. nauk. R. Borowiecki, M. Kwieciński, Wyd. Naukowo-Techniczne, Warszawa 2001.
- Saunders E.J., *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Educator, Częstochowa 2003.
- Sawicki K., *Relacje między kontrolą wewnętrzną, audytem wewnętrznym, kontrolą zarządczą i rewizją finansową*, [w:] *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska, ZN Uniwersytetu Szczecińskiego 718, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 53, Szczecin 2012.
- Winiarska K., *Auditing*, [w:] *Od auditingu do sponsoringu w rachunkowości*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2007.
- Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.
- Zachorowska A., *Ryzyko działalności inwestycyjnej przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2006.

Źródła internetowe

- [1] www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/standardy-i-inne-komunikaty-ministra-finansow Standardy kontroli zarządczej (data odczytu 21.11.2013).
- [2] www.samorząd.lex.pl/artykul/228 (data odczytu 21.11.2013).

Akty prawne

- Komunikat Nr 23 MF z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 15, poz. 84).
- Ustawa o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw z 19 sierpnia 2011 r. (Dz.U. z 2011 r. Nr 240, poz. 1429).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

INSTRUMENTAL ROLE OF MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC FINANCE AREA

Summary: The aim of this article is to present the problem concerning the duty of implementing the management control in units of public finance area. The instrumental role of management control in the aspects of new public finance law was presented. Processes of risk management which are used in management control were shown. Moreover, relations between management control and internal audit were underlined. The article also mentions problems with interpretation of risk in management control and internal audit.

Keywords: management control, risk management.