

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korłub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Nieplowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śładkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Marta Kołodziej-Hajdo

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie
e-mail: mkolodz1@zarz.agh.edu.pl

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ – ASPEKTY PRAKTYCZNE

MANAGEMENT CONTROL IN GOVERNMENT ADMINISTRATION UNITS – PRACTICAL ASPECTS

DOI: 10.15611/pn.2016.442.17

Streszczenie: Aktualnie od administracji publicznej oczekuje się, aby wzorem podmiotów sektora prywatnego jej działania odznaczały się skutecznością, były efektywne, a świadczone przez nią usługi publiczne charakteryzowały się wysoką jakością. Sprostanie tym oczekiwaniom wymaga od administracji także stałego doskonalenia sposobu zarządzania swoimi jednostkami, między innymi poprzez implementację nowego zarządzania publicznego. Efektem tych działań jest właśnie ustawowe wprowadzenie obowiązku przeprowadzania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Celem artykułu było omówienie skuteczności wykorzystania jednego z narzędzi zarządzania w administracji publicznej, jakim jest kontrola zarządcza. W pierwszej części przedstawiono istotę i cele wprowadzenia kontroli zarządczej w sektorze publicznym. W dalszej kolejności dokonano oceny efektywności wdrożonych w administracji publicznej mechanizmów kontroli zarządczej. Analiza zagadnienia przeprowadzona została na podstawie literatury przedmiotu, polskiego ustawodawstwa oraz wyników kontroli NIK dotyczącej kontroli zarządczej w administracji publicznej.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, zarządzanie, jednostki administracji rządowej.

Summary: The basic aim of managerial control as the management function is to achieve established purposes by managers of public finance sector units in the most effective way of their management. Management control in the units of the public finance sector constitutes a trial of applying a new management approach i.e. New Public Management, which aims at increasing the performance and effectiveness of public entities' activities. It is observed in government administration units that it does not function properly in the opinion of external control authorities.

Keywords: management control, management, government administration units.

1. Wstęp

Zarządzanie każdą organizacją należy rozpatrywać w aspekcie sztuki wyboru i poszukiwania jak najbardziej optymalnych rozwiązań, które zapewnią osiągnięcie założonych celów i zadań, przy jednoczesnym zastosowaniu przyjętych procedur i

zasad postępowania. Jest to pewnego rodzaju interakcja między stałymi elementami systemu zarządzania – projektowaniem, organizowaniem, wdrażaniem, monitorowaniem i ewaluacją, a produktem finalnym, tj. osiągniętym celem. W działaniu tym nie można zapominać o przestrzeganiu podstawowych zasad, takich jak: przestrzeganie prawa, skuteczność, efektywność, oszczędność i terminowość. Szczególną rolę w procesie tym odgrywa kierownik jednostki, na którym spoczywa pełna odpowiedzialność za wdrożenie i funkcjonowanie kompleksowego systemu zarządzania. Ale nie można również zapomnieć, że sukcesu nie osiągnie się bez zaangażowania personelu zarządzającego średniego szczebla, jak również wszystkich innych osób uczestniczących w realizacji poszczególnych zadań.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ..., art. 68, ust. 1] do działalności podmiotów sektora finansów publicznych wprowadziła nowy element w obszarze ich funkcjonowania, a mianowicie instytucję kontroli zarządczej. Modyfikuje ona filozofię działania jednostek sektora finansów publicznych, gdyż poza ujęciem pieniężno-materialnym obejmuje swoim zasięgiem także inne obszary działania: organizacyjne, informacyjne, prawne, proceduralne [Jastrzębska 2012].

Przedmiotem niniejszego artykułu było omówienie skuteczności wykorzystania jednego z narzędzi zarządzania w administracji publicznej, jakim jest kontrola zarządcza. W pierwszej części przedstawiono istotę i cele wprowadzenia kontroli zarządczej w sektorze publicznym. W dalszej kolejności dokonano oceny efektywności wdrożonych w administracji publicznej mechanizmów kontroli zarządczej. Analiza zagadnienia przeprowadzona została na podstawie literatury przedmiotu, polskiego ustawodawstwa oraz wyników kontroli NIK dotyczącej kontroli zarządczej w administracji publicznej.

2. Kontrola zarządcza – istota

W Polsce kontrola zarządcza na kanwie naszego prawa jest pojęciem stosunkowo młodym. Pojawiła się ona w miejsce kontroli finansowej. Jej definicję zawiera art. 68 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, zgodnie z którą jest to „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Przedstawienie w ten sposób pojęcia kontroli zarządczej miało wskazać, że jej zadania nie leżą jedynie w obszarze finansów, ale związane są również z innymi aspektami działalności jednostki sektora finansów publicznych.

W teorii przedmiotu wskazuje się na dwa ideowe fundamenty instytucji kontroli zarządczej. Pierwszym, według A. Szpora, jest idea, która przenika całą ustawę o finansach publicznych, czyli *new public management*, którego najpełniejszym wyrazem jest koncepcja budżetowania zadaniowego [Szpor 2011]. Podobne stanowisko prezentuje C. Kosikowski. Wskazuje on, że wzrost znaczenia kontroli zarządczej łączy się z menedżerskim podejściem do finansów publicznych, zwłaszcza pod

względem zachowania dostatecznej efektywności wydatkowania środków publicznych [Kosikowski 2009]. Drugim fundamentem ideowym tejże instytucji jest model kontroli wewnętrznej COSO [Szpor 2011]¹. W podejściu tym przyjmuje się, iż nie jest praktycznie możliwe bądź opłacalne posiadanie stuprocentowej pewności, że wszystkie działania jednostki były w przyjętym okresie skuteczne, efektywne, oszczędne, wykonane w terminie oraz zgodne z literą prawa.

Odmienne spojrzenie na kontrolę zarządczą prezentuje A. Mazurek. Autorka w przedstawionej definicji akcentuje, że jest nią każde działanie jednostki, a więc wszystkie niepisane i pisane zasady, które w niej obowiązują, jak również wszystko, co służy zapewnieniu realizacji celów i zadań [Mazurek, Knedler 2010]. Także W. Witalec zauważa, że działania, których celem jest kontrolowanie zjawisk i procesów związanych z funkcjonowaniem organizacji, są włączone w proces jej zarządzania [Witalec 2012].

Przedmiotem kontroli zarządczej są zasoby ludzkie, finansowe, majątkowe, archiwalne itd., jak również czynniki, które zapewniają sprawne funkcjonowanie jednostki. Umożliwia ona weryfikację sprawności zarządzania kompleksowo, obejmując całą działalność jednostki organizacyjnej. Ponieważ występuje tutaj bezpośrednie powiązanie z zarządzaniem, jej pojęcie jest szersze niż tradycyjna kontrola wewnętrzna.

Kontrola zarządcza funkcjonuje jako proces złożony z następujących elementów:

1) planowanie, które polega na wskazaniu katalogu zadań zorientowanych na osiągnięcie konkretnych rezultatów,

2) programowanie, którego zadaniem jest wyznaczenie ścieżki działania, która ma doprowadzić do wykonania zadań i osiągnięcia celów,

3) sprawdzanie efektów, które ma miejsce poprzez wykorzystanie analizy wskaźnika; ma ona na celu sprawdzenie, w jakim stopniu osiągnięto rezultaty ujęte w fazie planowania,

4) analizy odstępstw, której zadaniem jest wychwycenie możliwych rozbieżności pomiędzy założonym celem i rezultatem,

5) wdrożenia działań korekcyjnych, które mają optymalizować działania w kierunku założonych celów.

Reasumując, podstawowym zadaniem kontroli zarządczej jest usprawnienie zarządzania w sektorze publicznym, biorąc przykład z sektora prywatnego. Chodzi więc o wdrożenie modelu „menedżerskiego”, w którym szczególnie ważną rolę nadaje się audytowi wewnętrznemu świadczącemu usługi atestacyjne i doradcze. Ma ona także pomóc w zamianie krótkookresowej opcji zarządzania sektorem publicznym na długookresową, przy racjonalnym zużyciu stosowanych i kontrolowanych przez instytucje sektora publicznego zasobów finansowych, majątkowych i ludzkich.

¹ *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Komisja Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya – była znana pod nazwą COSO. Celem jej było ujednoczenie pojęć w zakresie kontroli wewnętrznej.

Kontrola zarządcza wskazuje, iż dobrze zarządzana organizacja (czyli mówiąc językiem ustawy taka, w której zapewniono funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej) to organizacja, która osiąga postawione przed nią cele, wykonuje swoje zadania w sposób wydajny i efektywny, zgodnie z obowiązującymi regulacjami, a jej sprawozdania odpowiadają rzeczywistości. Obok orientacji na realizację celów i zadań rysem charakterystycznym kontroli zarządczej jest akcentowanie indywidualnej odpowiedzialności kierownika.

Wprowadzenie w życie nowej koncepcji zarządzania mającej ulepszyć funkcjonowanie administracji publicznej oznacza zazwyczaj konieczność zmniejszenia wydatków (w tym zatrudnienia) oraz prywatyzowania lub quasi-prywatyzowania mienia państwowego, rozwój technologii informacyjnej (IT) oraz rozwiązań w skali międzynarodowej, a więc globalnej. Efektywność przedsięwzięć warunkowana jest znaczącym wkładem czynności audytorskich [Mazurek, Knedler 2010].

Będąc wyrazem nastawienia administracji publicznej na skuteczność, kontrola zarządcza to rozwiązanie uwypuklające znaczenie jasno i przejrzysto wyartykułowanych celów dla złożonego procesu zarządzania organizacją.

3. Cele kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza, która jest wyrazem nastawienia administracji publicznej na skuteczność, to rozwiązanie uwypuklające znaczenie jasno i przejrzysto wyartykułowanych celów dla złożonego procesu zarządzania organizacją. Podstawowym celem tej instytucji ma być zwiększanie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, działów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego.

Ustawodawca, ustanawiając system kontroli zarządczej, nie wskazał katalogu działań niezbędnych do jego wprowadzenia. W akcie prawnym określone zostały jedynie cele kontroli zarządczej [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ..., art. 68, ust. 2].

Należy jednak zaznaczyć, że wymienione cele nie są katalogiem zamkniętym. Poszczególne jednostki, wdrażając system kontroli zarządczej, mogą rozbudowywać go o cele dodatkowe, które będą uwarunkowane charakterystyką danej jednostki. Aspekt praktycznych rozwiązań, które należy podjąć, aby zrealizować cele kontroli zarządczej, przedstawiono w tab. 1.

Opracowany model kontroli zarządczej ma spełniać wskazanych powyżej siedem celów, z uwzględnieniem 22 standardów, które opublikowane zostały w komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Standardy stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Zostały one zaprezentowane w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena.

Tabela 1. Cele kontroli zarządczej i praktyczne rozwiązania

Cel kontroli zarządczej	Praktyczne rozwiązania
Zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami	Kultura stosowania przepisów funkcjonuje zbieżnie z kulturą osiągania rezultatów. Świadomość norm i zachowań etycznych i ich zastosowanie w praktyce.
Skuteczność i efektywność działania	Zarządzanie strategiczne. Przygotowanie strategii. Kaskadowanie celów. Przygotowanie mierników (ryzyka, wydajności, sukcesu, zmian). Definicja procesów. Inicjatywy strategiczne. Zarządzanie projektowe i procesowe.
Wiarygodność sprawozdań	Kontrole finansowe pod kątem zgodności ze strategią i alokacji środków na cele strategiczne. Skuteczne wdrożenie budżetowania zadaniowego.
Ochrona zasobów	Ochrona zasobów o charakterze ludzkim, finansowym, technicznym, organizacyjnym, intelektualnym. Ciągła analiza podatności zasobów na ryzyko. Ochrona kompetencji zawodowych.
Efektywność i skuteczność przepływu informacji	Spójność i jednorodność przepływu informacji. Informacja powinna mieć charakter nadzorczy i zarządczy. Likwidacja barier komunikacyjnych poprzez uproszczenie procedur. Redefinicja zależności hierarchicznych – wzmocnienie kanałów komunikacyjnych.
Zarządzanie ryzykiem	Wdrożenie strategii i opracowanie polityki zarządzania ryzykiem, która powinna być wbudowana w wewnętrzne procedury.

Źródło: [Sulikowska 2012, s. 129].

Jak wskazuje ustawodawca, celem standardów jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa.

4. Zakres podmiotowy kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych

Ustawa o finansach publicznych nie narzuca sposobu implementacji kontroli zarządczej, zostawiając to w gestii poszczególnych jednostek. Wskazówką, w jaki sposób zorganizować system kontroli zarządczej w danej jednostce, są wspomniane już standardy kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza ujęta w przepisach ustawy o finansach publicznych funkcjonuje na dwóch poziomach:

- I poziom kontroli zarządczej obejmuje jednostkę sektora finansów publicznych, a za jego funkcjonowanie odpowiedzialny jest kierownik jednostki,
- II poziom został ustanowiony w przepisach ustawy o finansach publicznych i obejmuje odpowiednio dział administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego.

Organizacja i zapewnienie funkcjonowania adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej należy do obowiązków [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., art. 69, ust. 1]:

- ministra – w kierowanym przez niego ministerstwie (jest to tzw. I poziom kontroli zarządczej) oraz w kierowanym przez niego dziale administracji rządowej (II poziom kontroli zarządczej),
- wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego – w odniesieniu do urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego (I poziom kontroli zarządczej) oraz jednostki samorządu terytorialnego jako całości (II poziom kontroli zarządczej),
- kierownika jednostki (I poziom kontroli zarządczej).

Spoczywający na kierownikach jednostek sektora publicznego obowiązek opracowania i wdrożenia kontroli zarządczej polega na uporządkowaniu istniejących procedur i wskazaniu, które z nich lub opisanych w nich czynności dotyczą kontroli zarządczej. W dalszej kolejności konieczna jest ich weryfikacja z punktu widzenia słuszności, skuteczności i efektywności. W toku implementacji kontroli zarządczej kierownicy mają możliwość uznaniowego zastosowania określonych środków kontrolnych.

Opracowując system kontroli zarządczej, kierownik jednostki powinien uwzględnić:

- standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określone przez Ministra Finansów [Komunikat nr 23 z dnia 16 grudnia 2009],
- szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określone przez Ministra Finansów w komunikacie:
 - w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych [Komunikat nr 3 z dnia 16 lutego 2011...],

- w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem [Komunikat nr 6 z dnia 6 grudnia 2012...],
 - szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla poszczególnych działów administracji rządowej określone przez ministrów nimi kierujących.
- Należy dodatkowo zaznaczyć, że przepisy prawa nie wymagają utworzenia wydziałów/komórek do spraw kontroli zarządczej, ale z drugiej strony również ich nie zabraniają. Pozostawiają to kompetencji kierownika jednostki. Jednak tworząc taką komórkę, należy pamiętać, że jej zadaniem powinna być koordynacja działań w zakresie kontroli zarządczej w danej jednostce, a nie ich wykonywanie. Zadania związane z kontrolą zarządczą wykonywać powinny wszystkie komórki organizacyjne w zakresie swojej właściwości.

5. Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach administracji publicznej w ocenie NIK

Polskie jednostki sektora finansów publicznych miały ponad pięć lat na wdrożenie systemu kontroli zarządczej. Proces ten jest na bieżąco monitorowany przez Ministerstwo Finansów oraz Najwyższą Izbę Kontroli. Dokument tej ostatniej z dnia 19 marca 2015 r. jest podstawą przedstawienia oceny funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej [Internet 1]. Ocena dokonana została w oparciu o wyniki kontroli przeprowadzonej w ośmiu jednostkach za okres 2013 i 2014.

Celem kontroli była ocena zapewnienia adekwatności i efektywności systemu kontroli zarządczej, a w szczególności ocena [Internet 1]:

- zgodności z wymogami prawa i standardami kontroli zarządczej wprowadzonych rozwiązań organizacyjnych systemu kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych i w dziale administracji rządowej,
- adekwatności i efektywności mechanizmów kontroli z punktu widzenia reakcji na ryzyko,
- działań audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej w celu usprawnienia systemu kontroli zarządczej.

W rezultacie wyznaczono dziewięć obszarów, które polegały analizie i ocenie. Poniżej, w tabeli 2, przedstawiono zestawienie wybranych zagadnień, będących przedmiotem opracowania.

Zdaniem NIK pomimo upływu ponad pięciu lat od wprowadzenia przepisów dotyczących kontroli zarządczej, nadal brak jej skuteczności oraz występują problemy z oceną efektywności mechanizmów kontroli zarządczej. Pomimo wdrożenia w ostatnim okresie wielu elementów systemu kontroli zarządczej, skuteczność jego działania okazała się niewystarczająca.

Tabela 2. Wybrane zagadnienia z oceny systemu kontroli zarządczej

Lp.	Badany obszar	Wnioski
1	Organizacja i funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej	Wszystkie podmioty, w różny sposób, wprowadziły usystematyzowane elementy kontroli zarządczej. W jednym przypadku poziom szczegółowości procedur był węższy od wymaganego dla budżetu zadaniowego.
2	Określenie celów i mierników realizacji wybranych działań	Jednostki dla realizowanych działań posiadały ustalone cele i mierniki ich realizacji oraz wartości bazowe i docelowe. W trzech jednostkach nie wszystkie przyjęte mierniki w pełni służyły ocenie stopnia realizacji celu lub nie zapewniały właściwego pomiaru stopnia osiągnięcia celu.
3	Zarządzanie ryzykiem na etapie planowania i realizacji działań	W większości kontrolowanych jednostek przyjęte zostały formalne procedury zarządzania ryzykiem. Nie wszędzie podjęto wystarczające działania w zakresie zarządzania ryzykiem i jego powiązania z realizacją celów.
4	Nadzorowanie oraz monitorowanie realizacji celu zadania budżetowego	Jednostki stosowały różne formy monitorowania i raportowania stanu kontroli zarządczej. W niektórych przypadkach okres podlegający monitorowaniu był zbyt długi.
5	Adekwatność mechanizmów kontroli zarządczej	W badanych jednostkach wykazano ułomność mechanizmów kontrolnych odpowiadających za identyfikowanie ryzyka w działalności jednostki.
6	Efektywność mechanizmów kontroli zarządczej	Stwierdzono, że kontrolowane jednostki nie kalkulowały kosztów funkcjonowania mechanizmów kontroli, w związku z czym nie była możliwa ich bieżąca ocena i monitorowanie.
7	Działania audytu wewnętrznego i funkcjonalnej kontroli wewnętrznej w usprawnianiu systemu kontroli zarządczej	Komórka audytu wewnętrznego we wszystkich przypadkach dostarczyła kierownikowi jednostki informacji o wynikach przeprowadzonych zadań. Audyt wewnętrzny wskazywał na istnienie słabości w kontroli zarządczej, jego zalecenia zostały wdrożone bądź ich wdrażanie trwało w czasie kontroli.

Źródło: [Internet 1].

Kluczowym elementem i węzłowym problemem kontroli zarządczej jest przede wszystkim:

- sposób oraz spójność, w ramach systemu administracji publicznej, określania celów działań jednostek sektora finansów publicznych,
- brak właściwej definicji, zarówno dla zadań budżetowych, jak i dla związanych z nimi działań, celów oraz mierników monitorujących stopień ich osiągnięcia,
- brak jednolitej i spójnej metodyki przeprowadzania analizy ryzyk,
- brak spójności pomiędzy działaniami w ramach systemu kontroli zarządczej a obowiązkami wynikającymi z ustalania układu zadaniowego budżetu państwa itd. [Internet 1 poz. 1].

Słabość kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej przejawia się w liczbie i charakterze wniosków pokontrolnych kierowanych w latach 2013-2014

przez NIK do kierowników jednostek, które poddane były kontroli. W sumie do ośmiu jednostek przesłano 153 wnioski pokontrolne. Co martwi, największa liczba wniosków – 48 – trafiła do Ministerstwa Finansów, które wydaje się, że w zakresie wdrażania systemu kontroli zarządczej powinno być pozytywnym przykładem.

6. Zakończenie

Instytucja kontroli zarządczej stanowi próbę stosowania nowego podejścia zarządczego, które określa się jako nowe zarządzanie publiczne. Jego celem jest zwiększenie efektywności i skuteczności działania podmiotów publicznych.

Właściwe podejście do tego systemu, zgodnie ze wskazanymi standardami, powinno przynieść dodatkową wartość dodaną, między innymi w postaci:

- efektywnego i skutecznego narzędzia kontroli nad funkcjonowaniem jednostki,
- wzrostu zaufania do wypracowanych procedur,
- znacznego zmniejszenie liczby nieprawidłowości,
- sprawnego przepływu informacji wewnątrz jednostki,
- możliwości korygowania na bieżąco planów i założeń,
- minimalizacji ryzyk związanych z funkcjonowaniem organizacji,
- wzmocnienia dobrego wizerunku jednostki.

Niestety praktyka stosowana w sektorze finansów publicznych, a zwłaszcza w poddanych ocenie jednostkach administracji rządowej, pokazuje, że pomimo deklarowanego przez zarządzających wysokiego stopnia znajomości przepisów dotyczących kontroli zarządczej, w ocenie zewnętrznych organów kontroli nie funkcjonuje ona właściwie. Ważna jest nie tylko znajomość istoty kontroli zarządczej, lecz przede wszystkim zrozumienie jej znaczenia dla poprawy jakości zarządzania publicznego i podjęcie właściwych działań w tym kierunku, tak aby system był skuteczny i efektywny, a nie tylko był...

Literatura

- Informacja o wynikach kontroli pn. *Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej*, Najwyższa Izba Kontroli, 19 marca 2015 r.
- Jastrzębska M., 2012, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, LEX Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Kosikowski C., 2009, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, Państwo i Prawo, nr 12, s. 5.
- Mazurek A., Knedler K., 2010, *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, HANDIKAP, Warszawa.
- Sulikowska A., 2012, *Ocena stanu wdrożenia standardów kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, ZN Uniwersytetu Szczecińskiego, *Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia*, nr 53, Szczecin.
- Szpor A., 2001, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, *Kontrola Państwowa*, nr 5, s. 14-15.

Witalec W., 2012, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, *Finanse Komunalne*, nr 4, s. 55.

Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF 2011 nr 2, poz. 11).

Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. MF 2012, poz. 56).

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

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009 nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

Internet

[1] <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8392,vp,10458.pdf> (25.02.2016).