

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

**251**

# Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

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

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl> oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](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 Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-241-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

.

## Spis treści

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

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

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

## Summaries

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

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

---

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

**Olga Szolno**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

---

## **CONTROLLING I INNE NARZĘDZIA ZARZĄDZANIA STOSOWANE W WYBRANEJ JEDNOSTCE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W WOJEWÓDZTWIE LUBELSKIM**

---

**Streszczenie:** Artykuł podejmuje problematykę funkcjonowania controllingu oraz jego elementów w jednostkach samorządu terytorialnego. Sprawne działanie controllingu wspomagane odpowiednimi narzędziami poprawia efektywność jednostki oraz pozwala na podejmowanie trafniejszych decyzji przez kadrę zarządzającą. Jednakże pomimo wymiernych korzyści, jakich dostarcza controlling, nie jest on tak rozpowszechniony w samorządach jak w przedsiębiorstwach. W analizowanym Urzędzie Miasta Lublin, mimo że nie jest używana terminologia controllingu, to w audycie wewnętrznym, a jeszcze bardziej w kontroli zarządczej występują elementy zaczerpnięte z controllingu. W artykule zaprezentowano również zadania i funkcje kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej jako narzędzi usprawniających zarządzanie jednostką samorządową.

**Słowa kluczowe:** controlling, jednostka samorządu terytorialnego, kontrola zarządcza, Urząd Miasta Lublin, audyt.

### **1. Wstęp**

Controlling, funkcjonujący już od dłuższego czasu w przedsiębiorstwach obrotu gospodarczego, powoli wkracza do administracji publicznej. Nie jest to jednak prosta implementacja, ale dostosowanie narzędzi controllingu do specyficznych potrzeb tych jednostek. Tym bardziej że wdrożenie to spotyka się z dotychczasowymi narzędziami wspomagania zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego, jakimi są: kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna. Zadania realizowane przez te wymienione narzędzia mają zarówno wspólne elementy, jak i odrębne funkcje, zwłaszcza w zakresie horyzontu czasowego, koordynacji zadań planistycznych i kontrolnych oraz doradczych dotyczących sprawności zarządzania i racjonalizacji procesu podejmowania decyzji. Ponadto controlling w administracji publicznej nie ma jak do tej pory uregulowań formalnoprawnych, które występują przy pozostałych systemach wpływających na efektywność kierowania.



Prawidłowe wykorzystanie controllingu wymaga jednocześnie nie tylko zmiany nastawienia kadry zarządzającej i pracowników realizujących cele i zadania wyznaczone jednostkom samorządu terytorialnego, ale również szerszej niż dotychczas decentralizacji wewnętrznego zarządzania oraz sprecyzowania ośrodków odpowiedzialności w danej jednostce organizacyjnej. Warto jednak wdrażać zintegrowane metody controllingu, które ułatwią organom kierowniczym wykrycie ewentualnych „wąskich gardeł” oraz stworzenie nowych rozwiązań organizacyjnych pozwalających na poprawę zarówno efektywności gospodarowania przy konieczności optymalizowania kosztów, jak i sprawności realizacji postawionych zadań przed jednostkami samorządu terytorialnego.

## **2. Pojęcie i zadania controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego**

Jednostki samorządu terytorialnego są specyficznymi organizacjami społeczności lokalnej i regionalnej. W Polsce obowiązuje trójszczeblowa struktura samorządu terytorialnego zgodnie z ustawą o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa [Ustawa z dnia 24.07.1998]. Jednostki samorządu terytorialnego mają różnego rodzaju ograniczenia utrudniające prawidłowe ich funkcjonowanie. Uwidaczniają się one szczególnie w zakresie wymagań budżetowych, wydłużonego czasu podejmowania decyzji ze względu na rozbudowane szczeble decyzyjne, w dalszym ciągu sporej centralizacji, braku elastyczności i umiejętności dopasowywania się do ciągłych zmian w otoczeniu oraz małej skuteczności motywacji działań administracji. Stąd konieczność wdrożenia skutecznych metod zmierzających do poprawy realizacji postawionych przed nimi zadań.

Jednostki samorządu terytorialnego w swoim dążeniu do permanentnej poprawy efektywności funkcjonowania stosują wszelkiego rodzaju usprawnienia w zakresie zarządzania jednostką. Jednym z efektywniejszych narzędzi, zaczerpniętych z doświadczeń przedsiębiorstw, jest controlling. Controlling jest pojęciem często pojawiającym się zarówno w literaturze, jak i praktyce, zwłaszcza w odniesieniu do jednostek funkcjonujących na konkurencyjnym wolnym rynku. To właśnie w nowoczesnych przedsiębiorstwach prowadzących działalność gospodarczą controlling stał się już powszechnym zjawiskiem. Pomimo jednak, że funkcjonuje on stosunkowo długo, nadal nie ma jego jednoznacznej definicji ani na teoretycznej, ani praktycznej płaszczyźnie. Stąd stanowi pojęcie różnorodnie definiowane w literaturze fachowej. Controlling bywa utożsamiany z rachunkowością budżetową, czyli budżetowaniem, audytem lub kontrolą wewnętrzną, jak i rachunkowością zarządczą, która efektywnie wspiera realizację funkcji zarządzania. Takie ujęcie controllingu połączone z wyżej wymienionymi elementami procesu kierowania daną jednostką pozwala na czerpanie przez controlling informacji wprost z rachunkowości, dzięki której tworzy system informacyjny wspomagający procesy planowania, sterowania

oraz kontroli [Nowak (red.) 2004, s. 13-14]. Controlling jest szeroko stosowany w przedsiębiorstwach produkcyjnych, handlowych i usługowych, z korzyścią dla ich funkcjonowania, i stał się jednym z ponadfunkcyjnych instrumentów zarządzania mających na celu wspieranie kadry zarządzającej danej jednostki gospodarczej w podejmowaniu zarówno operacyjnych, jak i strategicznych decyzji. W takim ujęciu ma znaczenie zdecydowanie szersze niż kontrola wewnętrzna czy audyt wewnętrzny i staje się niejako podsystemem wspomagania zarządzania przedsiębiorstwem, który kształtuje i koordynuje procesy planowania, kontrolowania i gromadzenia informacji, pozwalając tym samym na sprawne i efektywne sterowanie całym systemem funkcjonowania przedsiębiorstwa z punktu widzenia wyznaczonych celów [Horvath 2003, s. 22].

Do głównych zadań controllingu należy przede wszystkim planowanie, czyli ustalanie celów jednostki, kontrola ich realizacji oraz kierowanie polegające na przeprowadzaniu działań korygujących [Vollmuth 1993, s. 15]. Z tego też powodu powoli wzrasta jego znaczenie w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego, które choć nie działają pod presją konkurencji, to muszą jednak coraz bardziej uwzględniać czynnik ekonomiczny, zwłaszcza przy ograniczonych środkach finansowych. Wymienione określenia oddają istotę controllingu również na potrzeby administracji publicznej, ponieważ controlling w tych organizacjach należy rozumieć jako instrument przede wszystkim wspomagający złożony proces zarządzania.

Controlling w jednostkach samorządu terytorialnego dotyczy głównie przygotowywania informacji oraz danych liczbowych opartych na realizacji budżetu ze wskazaniem na odchylenia celem usprawnienia koordynowania procesu planowania, sterowania i podejmowania decyzji zmierzających do efektywnej realizacji zadań budżetowych i celów samorządu. Controlling w samorządzie jest procesem pozwalającym na bardziej efektywne zarządzanie miastem czy gminą, organizowanie i koordynowanie określonych działań w zakresie planowania i kontroli oraz gromadzenia i przetwarzania informacji [Brol (red.) 2004, s. 175].

Wdrożenie controllingu do administracji publicznej wiąże się ze zmianami w całym systemie jej funkcjonowania oraz nowoczesnego postępowania pracowników przede wszystkim na szczeblach kierowniczych. Wprowadzenie controllingu wymaga stworzenia podsystemu pomiaru dokonań jednostki, który bada efektywność wykonania zadań oraz stopień realizacji ustalonych standardów. Do prawidłowego wykorzystania controllingu niezbędny staje się więc optymalny dobór jakościowych wskaźników pomiaru z punktu widzenia zarówno formułowania, jak i oceny poziomu realizacji merytorycznych celów i zadań. Controlling poprzez swoje narzędzia stwarza jednostkom samorządu terytorialnego nowe możliwości w zakresie planowania i kontroli oraz ułatwia sprawne zarządzanie zasobami. Do podstawowych funkcji controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego można zaliczyć [Borowiec 2007, s. 62-65]:

- Planowanie – wyznaczanie strategii działania, w ramach której wskazujemy na drogi osiągnięcia celów przy posiadanych zasobach.

- Kontrolowanie – badanie ewentualnych odchyłeń zarówno w ujęciu *ex post* (wykonanie do planu lub wzorcowych standardów), jak i *ex ante* (prognoza do akceptowanych standardów).
- Sterowanie i regulacja – reakcja na wyniki kontroli w formie działań poprawiających stan realizacji planu lub weryfikacja wskaźników planistycznych czy przyjętych do oceny standardów.
- Zasilanie w informację – korzystanie z systemu informacyjnego bazującego na prowadzonej rachunkowości oraz wszelkich analiz wskaźnikowych dotyczących zarówno finansów, jak i ocen jakości realizowanych usług.

Controlling w szerokim tego słowa znaczeniu jest zintegrowanym systemem narzędzi, które pozwalają na poprawę jakości świadczonych przez administrację publiczną usług oraz na skuteczne zarządzanie kosztami przy ograniczonym poziomie dochodów. Jednocześnie pomagają w optymalizacji podejmowanych decyzji bez względu na horyzont czasowy. Analiza funkcjonowania controllingu w wybranej jednostce samorządu terytorialnego pozwala stwierdzić, że stanowi on niezbędne narzędzie wspierające kierownictwo administracji, a jednocześnie jest sprawnym systemem ostrzegawczym wykorzystującym analizę odchyłeń i prognozowanie. Wykrywanie różnego rodzaju odchyłeń poprzez bieżące porównywanie osiągniętych wyników odzwierciedlających stan rzeczywisty z poziomem założonym w planach umożliwia z jednej strony niezbędną korektę planów, a z drugiej pozwala na optymalizację całego procesu planowania na kolejny okres i ułatwia jego realizację. Analizę odchyłeń i proces optymalizacji planowania oraz jego realizacji zdecydowanie wspomaga zastosowanie narzędzi informatycznych, w wyniku których dodatkowo uzyskujemy zmniejszenie kosztów funkcjonowania jednostki samorządowej poprzez racjonalizację zatrudnienia.

Controlling w jednostkach samorządu terytorialnego, jaką jest urząd miasta lub gminy, powinien dotyczyć wszystkich obszarów działalności, a w szczególności zespołów ludzkich (controlling personalny), realizowanych projektów (controlling projektów) oraz funkcjonowania i usprawniania jednostek zależnych [Bednarek 2007, s. 119-143].

Szczególne zadanie stoi przed controllingiem na etapie tworzenia budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Stosunkowo jasno określone zasady finansowania administracji publicznej nie dają zbyt dużego pola manewru przy tworzeniu budżetu na konkretny rok obrachunkowy. Jednocześnie nadal mamy do czynienia z praktycznym tworzeniem budżetów przez jednostki nadrzędne w stosunku do jego wykonawcy, co zmniejsza odpowiedzialność zarówno za sam budżet, jak i jego realizację. Ponadto do niedawna jeszcze powszechnym zjawiskiem było maksymalne wykorzystywanie funduszy wynikających z ustalonego budżetu, pomimo ograniczonych potrzeb, z powodu obaw przed zmniejszeniem poziomu budżetu na kolejny okres. Takie mało racjonalne działania zwłaszcza pod koniec danego roku budżetowego były typowym marnotrawstwem funduszy publicznych, szczególnie w sytuacji ciągłego szukania oszczędności tych środków i dostosowania ich do ewentualnych

sytuacji kryzysowych, jakie mogą się zdarzyć w gospodarce narodowej. W wyniku zastosowania narzędzi controllingowych jednostki samorządu terytorialnego mogą usprawniać zarówno sam proces planowania budżetowego z podziałem na poszczególne szczeble administracyjne, przy jednoczesnym rozpisaniu poszczególnych pozycji budżetowych na krótsze horyzonty czasowe, jak i zwiększyć efektywność procesu kontroli realizacji poszczególnych zadań wynikających z zatwierdzonego budżetu. Jak już wspomniano, controlling zapewnia też, poprzez analizę odchyłeń, wprowadzanie niezbędnych, ale i możliwych korekt wynikających zarówno z ograniczeń zewnętrznych, jak i wewnętrznych, mających wpływ na stopień realizacji budżetu. Takie korekty, a nawet plany awaryjne umożliwiają jednostkom samorządu terytorialnego skuteczną realizację budżetu pomimo przejściowych trudności podczas trwania roku budżetowego. Stąd sprawne funkcjonowanie controllingu jest jednoznaczne ze skuteczną realizacją przez kadrę zarządzającą ustawowych zadań stawianych przed daną jednostką samorządu terytorialnego. To również zoptymalizowane decyzje zmierzające z jednej strony do zaspokajania rosnących potrzeb danej społeczności, na której terenie funkcjonuje jednostka samorządu terytorialnego, a z drugiej szczególnie dbałość o racjonalną gospodarkę finansami publicznymi. W ten sposób controlling stanowi nowoczesne narzędzie do walki o poprawę zarówno skuteczności wszelkich działań administracyjnych, jak i sprawności funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego jako określonej całości w strukturze administracji publicznej.

Controlling w jednostkach samorządu terytorialnego to nie tylko narzędzie optymalizujące proces dostosowywania się jednostki do zmieniających się warunków wewnętrznych i zewnętrznego otoczenia, jak ma to miejsce w przedsiębiorstwach rywalizujących na płaszczyźnie wytyczonej przez gospodarkę rynkową. Controlling w samorządowej administracji publicznej z uwagi na niewielkie oddziaływanie zasad ekonomicznych musi dodatkowo niejako wymusić zarówno na kadrze kierującej, jak i pracownikach samorządów terytorialnych postawy zgodne z zasadami racjonalnego gospodarowania i wyczulić na optymalizację wszelkich decyzji z zachowaniem troski o publiczne pieniądze. Brak determinacji ze strony rynku nie oznacza, że administracja publiczna nie może funkcjonować zgodnie z prawami ekonomicznej konkurencji. Jest to szczególnie potrzebne w warunkach permanentnego ograniczania środków finansowych niezbędnych do prawidłowej realizacji zadań, przy stale rosnących potrzebach społeczeństwa. Drogą do sukcesu są procedury i narzędzia controllingowe wsparte techniką informatyczną, umożliwiające skuteczną poprawę zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego. Jednocześnie samo wdrożenie controllingu czy rachunkowości zarządczej nie jest automatycznie tożsame z osiągnięciem sukcesu w sprawnej realizacji zadań budżetowych. Potrzebne jest również nadanie odpowiedniej rangi tego typu działaniom i uświadomienie realizującym zadania stawiane przed jednostkami samorządu terytorialnego znaczenia ich pracy.

### 3. Controlling i inne narzędzia zarządzania w Urzędzie Miasta Lublin

Obiektem badań w zakresie controllingu był Urząd Miasta Lublin. Badania przeprowadzono na podstawie dokumentacji i wywiadu w Wydziale Audytu i Kontroli przy Departamencie Prezydenta Miasta Lublin. Administracja publiczna jest organizacją, którą nadal charakteryzuje nadmierna centralizacja, sztywność, brak nowoczesnych rozwiązań w zakresie zarządzania oraz ograniczona zdolność do podejmowania działań strategicznych. Wdrożenie i wykorzystanie controllingu do poprawy efektywności działania oraz wzrostu gospodarności w realizacji uchwalonego budżetu zadaniowego utrudnia również dotychczasowa tradycja oraz wytworzone specyficzne wartości i normy w jednostkach samorządu terytorialnego. Pomimo tych utrudnień i ograniczeń w Urzędzie Miasta Lublin udało się wprowadzać, wdrażać i stosować elementy controllingu, wspomagające efektywność zarządzania jednostką, pomimo nienazwania tych działań mianem controllingu. Urząd Miasta nie ma wyodrębnionej jednostki *stricto* controllingowej, jednak wdraża jego elementy poprzez Wydział Audytu i Kontroli. Ta jednostka organizacyjna, podległa bezpośrednio Prezydentowi Miasta, zajmuje się zarówno audytem wewnętrznym, jak i kontrolą wewnętrzną oraz ma przypisane kompetencje do wszechstronnego monitorowania i „pilnowania” standardów tworzenia wskaźników realizacji celów. Pełni też funkcję koordynacyjną, pozwalającą uzyskać lub zwiększyć efekt synergii związany z funkcjonowaniem kontroli wewnętrznej na różnych szczeblach zarządzania.

W omawianej jednostce samorządu terytorialnego obok wymienionych elementów szeroko pojętego controllingu pojawia się pojęcie kontroli zarządczej, która została wprowadzona nową ustawą o finansach publicznych z 2009 roku [Ustawa z dnia 27.08.2009]. Wdrożeniem oraz zapewnieniem prawidłowego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Lublin zajmuje się Wydział Organizacji Urzędu. Dla jednostki samorządu terytorialnego jest to nowy element, który pozwoli usprawnić zarządzanie, a w konsekwencji ma zdecydowanie zwiększyć efektywność oraz skuteczność jej działania [Kontrola... 2012, s. 16]. Realizować ma ona podobne zadania, jakie stawia się przed controllingiem, a mianowicie wspomagać i koordynować działania poprzez monitoring i ocenę realizacji wyznaczonych celów operacyjnych i strategicznych. Kontrola zarządcza zgodnie z ustawą o finansach publicznych to „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy” [Ustawa z dnia 27.08.2009].

Wprowadzona kontrola zarządcza ma o wiele większy zakres niż kontrola wewnętrzna czy audyt wewnętrzny w dotychczasowym zakresie. Stąd kontrola zarządcza bardzo często jest utożsamiana z controllingiem ze względu na znaczne podobieństwa i efekty stosowania. Ważną cechą wspólną jest kompleksowość, ponieważ ich zakres obejmuje wiele obszarów funkcjonowania jednostki. Mamy tu do czy-

nienia nie tylko z czynnościami kontrolnymi w dziedzinie finansów, ale również ze spektrum innych działań związanych z usprawnianiem zarządzania jednostką, które są ukierunkowane na osiągnięcie wyników [Derdziuk, Niedzielski 2011, s. 9].

Zarówno controlling, jak i kontrola zarządcza mają wspólny mianownik w postaci pojęcia „kontrola”. W obu przypadkach kontrola dotyczy działań ukierunkowanych na sprawdzanie realizacji celów oraz zadań wyznaczonych przez organizację. Kontrola zarządcza stawia przed jednostkami finansów publicznych wysokie wymagania, zobowiązując je do przedstawiania planu działalności z określoną deklaracją celów wyznaczonych do realizacji na dany rok budżetowy wraz z przypisanymi pożądanymi wartościami określonych wskaźników. W ramach budżetu zadaniowego wyznaczone wskaźniki realizacji deklarowanych celów powiązane są z poziomem środków budżetowych. W kontroli zarządczej, tak jak i w controllingu, aspekt planistyczny z wyartykułowanymi celami do realizacji stanowi podstawę prawidłowej oceny działalności jednostki samorządu terytorialnego. Jednocześnie obszar kontroli i analizy w obu tych narzędziach usprawniania zarządzania obejmuje wszystkie istotne elementy mające wpływ na rezultaty funkcjonowania danej jednostki. Nie mniej ważny jest tutaj aspekt systematyczności obserwacji procesów zachodzących w jednostkach samorządowych, pozwalający na bieżącą korektę wszelkich odchyżeń w celu zmniejszenia ryzyka związanego z zagrożeniami brakiem pełnego wykonania celów i zadań budżetowych. Systematyczne monitorowanie staje się podstawą aktualnych informacji wykorzystywanych do podejmowania trafnych i skutecznych decyzji ukierunkowanych na osiągnięcie zaplanowanych celów. Tak więc obie te kategorie wykorzystują informacje zarządcze niejako do samoregulacji systemu zarządzania stojącego na straży realizacji uchwalonego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Nie oznacza to jednak, że kontrola zarządcza to inna nazwa controllingu. Wszelkiego rodzaju działania podejmowane w ramach kontroli zarządczej wymagają funkcji koordynującej w zakresie realizacji celów. Funkcje tę powinien pełnić controlling z szerokim wykorzystaniem monitoringu. Controlling, pełniąc koordynującą rolę, jest jednocześnie komplementarny względem działań wynikających z zadań kontroli zarządczej, której funkcje i zadania zgodne są z Komunikatem nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych [Dz.Urz. MF nr 2/2011] oraz Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych [Dz.Urz. MF nr 15/2009], w których wskazywanie jasno sformułowanych celów oraz systematyczne monitorowanie ich realizacji są czynnościami podstawowymi dla sprawnego funkcjonowania systemu zarządzania jednostkami gospodarującymi finansami publicznymi.

W Urzędzie Miasta Lublin kontrola zarządcza została wdrożona na mocy Zarządzenia nr 651/2011 Prezydenta Miasta Lublin z dnia 30 czerwca 2011 roku w sprawie wprowadzenia zasad funkcjonowania systemu kontroli zewnętrznej w Urzędzie Miasta Lublin i jednostkach organizacyjnych Miasta Lublin. Kierownicy wszystkich

jednostek organizacyjnych zobowiązani zostali zgodnie z powyższym zarządzeniem do wprowadzenia do 30 września 2011 roku systemu kontroli zarządczej w podległej jednostce, zgodnie z minimalnymi wymogami wdrożenia systemu kontroli zarządczej, oraz do zapewnienia jej prawidłowego funkcjonowania.

Kontrola zarządcza ma bardzo szeroki zakres podmiotowy, dotyczy bowiem nie tylko samego Urzędu Miasta, ale również wszystkich jednostek, dla których Urząd jest organem założycielskim lub nadzorującym. Kontrola ta stanowi ogół działań, które są podejmowane w celu zapewnienia realizacji wyznaczonych celów i zadań. Ma to być realizowane w sposób efektywny, w miarę oszczędny, terminowy i zgodny z prawem i standardami. Praktycznie jest utożsamiana z controllinglem, a cel jej zgodny jest z art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych i dotyczy zapewnienia:

- a) zgodności działalności jednostki z prawem oraz procesami wewnętrznymi,
- b) skuteczności i efektywności działania,
- c) wiarygodności sprawozdań,
- d) ochrony zasobów,
- e) przestrzegania i poszanowania zasad etycznego postępowania,
- f) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- g) zarządzania ryzykiem.

Kontrola zarządcza jako zintegrowany system obejmuje pięć podstawowych elementów [Zarządzenie 651/2011, s. 4]:

1. środowisko naturalne,
2. cele i zarządzanie ryzykiem,
3. mechanizmy kontroli,
4. informacja i komunikacja,
5. monitorowanie i ocena.

Za prawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej odpowiada Prezydent Miasta Lublin, członkowie Kolegium Prezydenta, zespół ds. kontroli zarządczej, menedżer ryzyka oraz dyrektor działu organizacyjnego. Niezmiernie ważnym elementem realizacji kontroli zarządczej jest jej bieżąca obiektywna i niezależna ocena dokonywana przez Wydział Audytu i Kontroli zgodnie z zasadami procedur audytu wewnętrznego. Przy ocenie tej uwzględniane są wszelkie zalecenia wynikające z przeprowadzonych audytów i kontroli zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Na podstawie tych sformalizowanych ocen w postaci określonych kwestionariuszy zespół ds. kontroli zarządczej do 20 kwietnia danego roku przedstawia Prezydentowi informację o stanie kontroli wewnętrznej w Urzędzie za poprzedni rok wraz ze swoją rekomendacją. Na tej podstawie następuje niejako samoregulacja systemu kontroli zarządczej w postaci wykorzystania czynnika sprzężenia zwrotnego, dzięki któremu koryguje się zauważone ewentualne niedociągnięcia lub wprowadza się efektywniejsze rozwiązania.

Szczegółne miejsce w ramach systemu kontroli zarządczej zajmuje zarządzanie ryzykiem, którego celem jest maksymalizacja prawdopodobieństwa realizacji poszczególnych celów oraz zaplanowanych zadań w wyniku ograniczenia do ak-

ceptowalnego poziomu ewentualnych negatywnych zewnętrznych i wewnętrznych zdarzeń. Wyartykułowanie potencjalnych zagrożeń z przypisaniem poziomu ryzyka ma kolosalne znaczenie dla prawidłowego zarządzania i stwarza szansę na pełną realizację przyjętych celów i zadań. Wartość ryzyka ustalana jest na podstawie prawdopodobieństwa wystąpienia tego ryzyka oraz oceny wpływu ryzyka na trzy sfery: finansową, reputacji i realizacji zadań. Ocena potencjalnego ryzyka oraz ocena ewentualnych skutków wyrażana jest w czteropunktowej skali ocen.

Sfomalizowana wartość ryzyka wyraża się poprzez poniższy wzór [Zarządzenie 651/2011, s. 9]:

$$WR - P \times (Sf + Sr + Sz),$$

gdzie:  $P$  – prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka,  $Sf$  – skutek finansowy,  $Sr$  – skutek w ujęciu reputacji,  $Sz$  – skutek dotyczący realizacji zadań.

Na efektywność funkcjonowania systemu kontroli zewnętrznej wpływa praca wielu komórek organizacyjnych Urzędu Miasta Lublin i jego jednostek zależnych. Jest więc to praca zbiorowa dla poprawy skuteczności zarządzania i racjonalności podejmowania decyzji.

Istotne wsparcie dla kierownika jednostki w realizowaniu zadań z zakresu kontroli zarządczej powinna stanowić działalność audytu wewnętrznego [Biuletyn 1/2011, s. 3] oraz kontroli wewnętrznej realizowanych zgodnie z wdrożonymi procedurami. Audyt wewnętrzny oraz kontrola wewnętrzna są to narzędzia niosące ze sobą informacje niezbędne do oceny działalności jednostki. Pełnią więc niejako rolę służebną, choć niemożliwą do przecenienia, dla celów systemu kontroli zarządczej i controllingu.

Zgodnie z propozycją nowych zasad i trybu prowadzenia audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta Lublin, które mają wejść w życie w kwietniu bieżącego roku, audyt wewnętrzny stanowi niezależną i obiektywną działalność mającą na celu przyporządkowanie wartości oraz usprawnienie operacyjnej działalności w Urzędzie i jego jednostkach. Realizowana ma być ona poprzez systematyczną i uporządkowaną ocenę następujących procesów: zarządzania ryzykiem, realizacji zadań, kontroli i ładu organizacyjnego. Istotą audytu wewnętrznego jest więc „ocena wykonania odpowiednio określonych celów organizacji” [Łagodzki 2011, s. 388], a jego efektem ma być zarówno pomoc w osiągnięciu celów, jak i poprawa działania w zakresie wymienionych procesów. Audyt wewnętrzny ma też pełnić funkcję zapewniającą skuteczność tych procesów oraz doradcą dla Prezydenta i członków jego Kolegium.

Następnym zadaniem audytu wewnętrznego jest przeprowadzanie działań wykrywających zleonych przez Prezydenta w celu zbadania ewentualnych nadużyć, prania brudnych pieniędzy, nieuprawnionego wykorzystania poufnych informacji, konfliktów interesów oraz naruszania własności intelektualnej czy przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków. Do zadań audytu wewnętrznego należą też czynności sprawdzające dotyczące weryfikacji wykonania audytowych zaleceń



pokontrolnych. Tak więc rola audytu wewnętrznego związana jest, podobnie jak w przypadku kontroli zarządczej, z oceną funkcjonowania poszczególnych jednostek na potrzeby najwyższego kierownictwa i doradzanie mu w podejmowaniu decyzji.

W przypadku audytu wewnętrznego również występuje wewnętrzna kontrola jakości przeprowadzonych audytów, realizowana przez Dyrektora Audytu Wewnętrznego i Kontroli, co wpływa na ich prawidłowość i wysoki poziom działań audytowych. Audyt wewnętrzny przeprowadzany jest zarówno zgodnie z zatwierdzonym planem, jak i na specjalne zlecenie organów kierowniczych.

**Tabela 1.** Przeprowadzone kontrole wewnętrzne w 2010 roku

Podmiot	Obszar	Liczba kontroli	Nieprawidłowości	Ocena*
Wydziały Urzędu Miejskiego w Lublinie	Sprawdzenie pod względem legalności, celowości, gospodarności i prawidłowości zawieranych umów latach 2008-2010	1	1	Pu – 1
	Sprawdzenie prawidłowości wybranych przetargów w latach 2007-2010	1	1	N – 1
	Ustalenie prawidłowości obiegu dokumentów	1	1	N – 1
	Sprawdzenie gospodarowania wybranymi nieruchomościami	2	2	N – 2
	Dofinansowanie inwestycji budownictwa wielomieszkaniowego	1	1	N – 1
	Prowadzenie prawidłowości działań w zakresie sportu i turystyki	1	1	P – 1
Jednostki podległe Urzędowi Miejskiemu w Lublinie	Realizacja procedur w zakresie celowości zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków	12	12	P – 7 N – 2 Pu – 3
	Prawidłowość zadań statutowych i regulaminowych oraz prowadzenia gospodarki finansowej	12	12	P – 8 Pu – 4
	Prawidłowość wykonania zaleceń pokontrolnych	2	1	P – 2
	Prawidłowość udzielenia zamówienia publicznego na dostawę wyrobów	1	1	P – 1
	Prawidłowość zawierania umów	1	0	P – 1
	Prawidłowość wykonania pełnomocnictwa do jednoosobowego kierowania jednostką oraz upoważnień udzielonych przez Prezydenta	1	0	P – 1
	Prowadzenia gospodarki finansowej w latach 2009-2010	1	1	Pu – 1
Prowadzenie powierzonych zadań	1	1	N – 1	

\* P – ocena pozytywna, N – ocena negatywna, Pu – ocena pozytywna z uwagami

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów pokontrolnych za rok 2010 Urzędu Miasta Lublin.

Natomiast kontrola wewnętrzna aktualnie działa na podstawie Zarządzenia nr 680/2010 Prezydenta Miasta Lublin z dnia 28 września 2010 roku w sprawie wprowadzenia procedury przeprowadzania kontroli przez Wydział Audytu i Kontroli. Kontrola wewnętrzna ma za zadanie sprawdzenie wszelkich obszarów działalności miasta w celu dostarczenia Prezydentowi „rzetelnej wiedzy oraz obiektywnej oceny funkcjonowania kontrolowanych jednostek i realizacji przez nie zadań” [Zarządzenie 680/2010, s. 3]. Kontrola ta osiąga swoje cele poprzez porównywanie stanów faktycznych z planowanymi lub wymaganymi przy zastosowaniu kryteriów legalności, efektywności, oszczędności i terminowości. W ramach kontroli wewnętrznej mamy do czynienia z planowanymi kontrolami kompleksowymi, problemowymi i sprawdzającymi oraz doraźnymi kontrolami zleconymi i czynnościami doradczymi. W wyniku przeprowadzanych kontroli wewnętrznych każdy kontrolowany podmiot zobowiązany jest do przedstawienia propozycji wdrożenia działań naprawczych i usprawniających celem wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości. Ostatnia funkcja kontroli wewnętrznej to monitorowanie realizacji zaleceń pokontrolnych, a zwłaszcza wdrażanych działań ukierunkowanych na eliminację nieprawidłowości i poprawę skuteczności działania danej jednostki organizacyjnej. W tym miejscu zadania kontroli wewnętrznej zbliżone są do niektórych funkcji, jakie realizuje audyt wewnętrzny.

W 2010 roku w ramach Wydziału Audytu i Kontroli przeprowadzono 38 problemowych i kompleksowych kontroli, z czego tylko dwie zakończyły się bez wykazania nieprawidłowości. Świadczy to o potrzebie takich działań kontrolnych w celu podniesienia poziomu realizowanych celów i zadań przez poszczególne wydziały Urzędu Miasta i podległe mu jednostki oraz podmioty dotowane ze środków publicznych (tab. 1).

Ponadto Urząd Miasta Lublin dodatkowo przeprowadził 40 kontroli w 2010 i 28 kontroli w 2011 roku w zakresie realizacji zadań statutowych przez podmioty spoza sektora finansów publicznych dotowane przez Miasto Lublin.

Natomiast w 2011 roku Wydział Audytu i Kontroli oraz inne wydziały Urzędu Miasta Lublin dokonały 45 kompleksowych i problemowych kontroli zgodnie z zatwierdzonym planem kontroli, a jednocześnie zaplanowano aż 55 kontroli na 2012 rok, co oznacza dynamikę w zakresie liczby kontroli w stosunku do 2010 roku na poziomie 144,74% (tab. 2).

Wzrost liczby audytów i kontroli wewnętrznej pozytywnie wpływa na poprawę funkcjonowania poszczególnych wydziałów, jak również jednostek podległych samorządowi. Z tym że kontrola wewnętrzna skupia się raczej na okresowym monitorowaniu celem wychwycenia ewentualnych błędów w realizacji określonych zadań, audyt wewnętrzny zaś przede wszystkim wskazuje na szanse i zagrożenia oraz przedstawia możliwe do zrealizowania usprawnienia w zakresie działalności jednostek samorządu terytorialnego. Tym samym zdecydowanie bardziej wpływa na poprawę efektywności tych działań, zwłaszcza dotyczących obszaru finansowego, w którym z jednej strony weryfikuje zgodność działań w obszarze akceptacji

wydatków z wewnętrznymi regulacjami jednostki, a z drugiej rekomenduje ewentualne zmiany dotyczące limitów akceptacji na poszczególnych szczeblach.

**Tabela 2.** Plany kontroli w latach 2011-2012

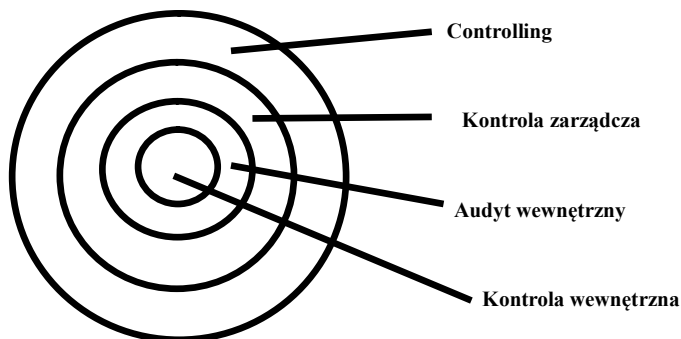
Podmiot	2011*	Liczba	2012	Liczba
Wydziały Urzędu Miasta Lublin	Kontrola elektronicznych serwisów informacyjnych	1	Sprawdzenie wydatków	1
	Prawidłowości pobierania opłaty skarbowej	1	Koszty utrzymania	1
	Ewidencja prowadzenia majątku gminy, powiatu i Skarbu Państwa	1	Zakup sprzętu teleinformatycznego i komputerowego	1
	Sprawdzenie wydatków	1		
	Wykonywanie zadań regulaminowych w zakresie: – pobierania opłat parkingowych, – decyzji środowiskowych, – nabywania gruntów, – kosztów utrzymania Wydziału, – Gminnego Programu Profilaktyki i Rozwiązywania Problemów Alkoholowych i Przeciwdziałania Narkomanii	5	Realizacja zadań regulaminowych	3
Jednostki podległe Urzędowi Miejskiemu w Lublinie	Sprawdzenie wydatków za 2009 r.	1	Realizacja wykonania zadań	1
	Realizacja zadań	1	Kontrola kompleksowa gospodarki finansowej placówek oświatowych	10
	Kontrola kompleksowa gospodarki finansowej placówek oświatowych	8		
Inne	Wydatki środków pochodzących z dotacji na prowadzenie szkół i placówek oświatowych	26	Wydatki środków pochodzących z dotacji na prowadzenie szkół i placówek oświatowych	38

\* Brak zatwierdzonego sprawozdania z kontroli za 2011 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie planów kontroli na rok 2011 i 2012 Urzędu Miasta Lublin.

Audyt wewnętrzny niezależnie od przeprowadzanych kontroli wewnętrznych monitoruje, weryfikuje i ocenia skuteczność różnego rodzaju procesów przebiegających wewnątrz organizacji samorządowej i ich wpływ na realizację celów i zadań, a w konsekwencji wspomaga system kontroli wewnętrznej poprzez niezależne spojrzenie na efekty zarządzania w różnych obszarach działalności jednostki samorządowej. Niemniej jednak stanowi narzędzie mniej wszechstronne i nie jest tak zorientowany na przyszłość jak kontrola zarządcza i controlling, które doradzają w sposób ciągły w aspekcie sterowania procesami w jednostkach samorządowych, mając na uwadze ich efektywność, skuteczność i racjonalizację, zwłaszcza w zakresie realizacji celów. Taki sposób rozumienia narzędzi wspomagających w różny sposób

proces zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego, jakimi są: controlling, kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna, przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Narzędzia wspomagania systemu zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

W powyższym ujęciu controlling stanowi najszerokie narzędzie wspomagające proces zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego. Z jednej strony jest on komplementarny w stosunku do innych elementów zarządzania, jakimi są kontrola zarządcza, kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny, z drugiej zaś pełni funkcję koordynującą w odniesieniu do powyższych narzędzi. W takim rozumieniu staje się podstawowym narzędziem zarządzania scalającym poszczególne elementy tego procesu wykorzystujące funkcje kontrolne realizowane przez administrację publiczną. Jest to jedna z wachlarzu interpretacji pojęcia controllingu, jego obszarów oraz funkcji zarówno w teorii, jak i praktyce. Stąd też wielu przedstawicieli jednostek samorządu terytorialnego przekonanych jest o stosowaniu controllingu w swojej zarządczej działalności, myląc jego pojęcie i zakres z kontrolą czy audytem. W praktyce zarówno controlling, jak i szeroko pojęte kontrole są niezbędne do prawidłowego i skutecznego zarządzania, zwłaszcza w ujęciu strategicznym. Controlling wspólnie z wymienionymi narzędziami umożliwiać ma minimalizowanie ryzyka przy podejmowaniu wszelkich decyzji i współtworzyć system wczesnego ostrzegania [Kuc 2008, s. 128].

#### 4. Podsumowanie

W wyniku przeprowadzonych badań można stwierdzić, że w jednostce samorządu terytorialnego, jaką jest Urząd Miasta Lublin, funkcjonują praktycznie trzy narzędzia wspomagania szeroko rozumianego zarządzania: kontrola wewnętrzna, audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza. Mają one określone ramy formalnoprawne i zachowują ogólnie przyjęte standardy jakościowe. Ponadto kontrola zarządcza zbliżona jest pojęciowo i zakresowo do controllingu, choć nazwa ta formalnie nie występuje w praktyce działalności Urzędu.

W celu usprawnienia zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego należałoby jednak ograniczyć liczbę narzędzi wspomagających do szerzej pojętego audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. Oczywiście pod warunkiem, że audyt wewnętrzny nie będzie koncentrował się na aspektach finansowych, lecz na równi uwzględniał wszystkie inne obszary działalności jednostek samorządowych. Wówczas zawierałby zadania kontroli wewnętrznej porównującej realizację z planami, z rozszerzeniem dotyczącym propozycji eliminacji niedociągnięć i usprawnień. Natomiast kontrola zarządcza powinna bardziej uwzględniać narzędzia controllingowe lub rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w zakresie analiz *ex ante*, przez co stałaby się niezastąpionym narzędziem dla kadry zarządzającej w zakresie optymalizacji podejmowanych decyzji, zwłaszcza w sytuacji ciągłej walki o zmniejszenie kosztów przy zachowaniu pełnej realizacji celów i rosnących potrzeb społeczeństwa. Zgodne to będzie też z zasadą ekonomii myślenia sformułowaną przez Williama Ockhama, którą trafnie wyraził Johannes Clauberg krótkimi słowami: *Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem*<sup>1</sup>.

Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w rozszerzonej formie zdecydowanie wzmocniłyby potencjał analityczny administracji publicznej wdrażającej orientację na cele, a przez to umożliwiłyby efektywniejsze zarządzanie rosnącym zasobem informacji oraz skuteczne i efektywne ekonomicznie podejmowanie wszelkich decyzji obciążonych jak najniższym poziomem ryzyka.

## Literatura

- Bednarek P., *Controlling w zarządzaniu gminą*, PWE, Warszawa 2007.
- Biuletyn nr 1/2011 *Kontrola zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa, grudzień 2011.
- Borowiec L., *Controlling w realizacji usług publicznych*, Wolters Kluwer business, Kraków 2007.
- Brol R. (red.), *Ekonomika i zarządzanie miastem*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2004.
- Derdziuk Z., Niedzielski A., *Koordynacyjna funkcja kontrolingu w kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa”, listopad–grudzień 2011, nr 6 (341).
- Horvath P. [w:] E. Nowak (red.), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODDK, Gdańsk 2003.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa, luty 2012.
- Kuc B.R., *Kontrola – controlling – audyt. Podobieństwa i różnice*, PTM, Warszawa 2008.
- Łagodzki P., *Audyt wewnętrzny. Wybrane zagadnienia*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 32, Szczecin 2011.
- Nowak E. (red.), *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWN, Warszawa 2004.
- Vollmuth H.J., *Controlling planowanie, kontrola, zarządzanie*, Placet, Warszawa 1993.

<sup>1</sup> „Nie należy mnożyć bytów ponad potrzebę”.

## Akty prawne i dokumenty

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz.MF nr 15 z 30.12.2009, poz. 84).

Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz.MF nr 2 z 11.03.2011, poz. 11).

Ustawa o finansach publicznych z dnia 27.08.2009 r., DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.

Ustawa o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa z dnia 24 lipca 1998 r., DzU z 1998, nr 96, poz. 603.

Zarządzenie nr 680/2010 Prezydenta Miasta Lublin z dnia 28.09.2010 r. w sprawie wprowadzenia procedury przeprowadzania kontroli przez Wydział Audytu i Kontroli.

Zrządzenia nr 651/2011 Prezydenta Miasta Lublin z dnia 30.06.2011 r. w sprawie wprowadzenia zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Lublin i jednostkach organizacyjnych miasta Lublin.

### **CONTROLLING AND OTHER MANAGEMENT TOOLS USED IN A CHOSEN SELF-GOVERNMENT OF LOCAL GOVERNMENT IN LUBLIN VOIVODESHIP**

**Summary:** The article concerns the functioning of controlling and its elements in self-government units. The efficient controlling along with the adequate tools improves both the effectiveness of the individuals and the managerial decision making. However, despite the notable benefits of controlling, it is not as widely practiced in the self-government units as it is in enterprises. Although, the terminology of controlling is not used in the analyzed Lublin city council, there are many elements taken from the controlling that appear in both the internal audit and the managerial control. Moreover, the article presents the tasks and functions of the managerial control, the internal audit and the internal control as tools to improve the management of the self-government unit.

**Keywords:** controlling, self-government unit, managerial control, Lublin city council, audit.