

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

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylvia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Sylwia Łęgowik-Świącik

Politechnika Częstochowska

PROBLEMY WDRAŻANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie: Referat ma na celu prezentację wybranych problemów wynikających z obowiązku realizacji celów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. W pierwszej części referatu zaprezentowano teoretyczne aspekty procesu kontroli na podstawie studiów literaturowych. Następnie omówiono uregulowania prawne kontroli zarządczej, zwracając uwagę na strategiczne podejście w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. W końcowej części referatu położono nacisk na praktyczne problemy związane ze sprawowaniem kontroli zarządczej w zakresie implementacji zarządzania ryzykiem.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, sektor finansów publicznych.

1. Wstęp

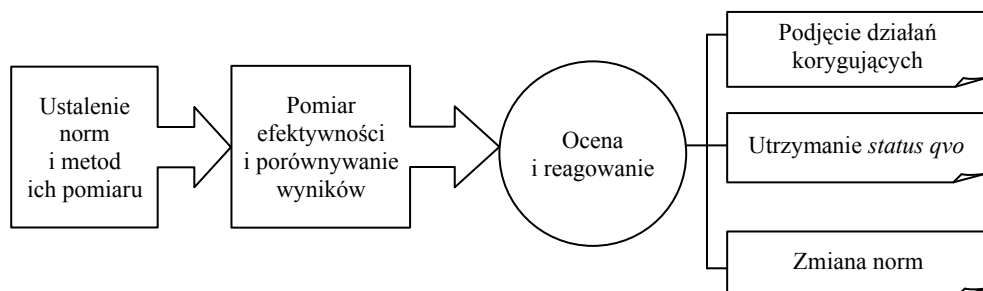
Kontrola jest jedną z czterech podstawowych funkcji zarządzania. W literaturze przedmiotu funkcjonuje wiele definicji kontroli. Według R.W. Griffina kontrola jest „regulacją działań organizacji sprzyjającą łatwiejszemu osiągnięciu jej celów”¹. Wynika stąd, iż kontrola to proces, którego zadaniem jest obserwacja, ocena i korekta działań przedsiębiorstwa zmierzających do realizacji określonych celów. Proces kontroli (rys. 1) zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym pozwala na zdefiniowanie stanu rzeczywistego oraz porównanie go ze stanem pożądanym, co umożliwia ocenę stanu rzeczywistego oraz podjęcie działań korygujących.

Współcześnie rolą kontroli jest analiza kanałów i przepływów informacji wspomagających tworzenie wartości dodanej w przedsiębiorstwie. Informacja dla celów kontroli powinna umożliwiać podejmowanie trafnych decyzji oraz pozwalać na wprowadzenie korekt. Na jakość kontroli ma wpływ jednoznaczność, kompletność, wiarygodność, aktualność i zgodność² otrzymywanych informacji. Informacja staje się ważnym czynnikiem warunkującym poprawność, dokładność i skuteczność kontroli³. Zasadniczymi źródłami informacji wykorzystywanymi w kontroli są wszel-

¹ R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000, s. 585.

² *Zarządzanie zasobami informacyjnymi w przedsiębiorstwie*, red. R. Borowiecki, M. Kwieciński, Wydawnictwa Naukowo-Techniczne, Warszawa 2001, s. 176.

³ Por. tamże, s. 177.



Rys. 1. Etapy procesu kontroli

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000, s. 590; *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006, s. 253; J.F. Stoner, R. Freeman, D. Gilbert, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2000, s. 538.

kiego rodzaju dokumenty, procedury, instrukcje, schematy oraz ewidencja księgowa i systemy informatyczne. Właściwy przepływ informacji odgrywa kluczową rolę w sprawowaniu kontroli. Wszelkiego rodzaju zakłócenia w przepływie informacji utrudniają lub całkowicie uniemożliwiają sprawowanie kontroli, co prowadzi do osłabienia sprawności funkcjonowania jednostki. Kontrola zarządcza ma wskazać słabe punkty funkcjonowania jednostki sektora finansów publicznych i wspomóc kierownika w podejmowaniu decyzji. Celem referatu jest zaprezentowanie wybranych aspektów związanych z implementacją kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

2. Prawne aspekty kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Wymogi ustawy o finansach publicznych⁴ w zakresie kontroli zarządczej są efektem dostosowywania polskiego prawa do wymogów Unii Europejskiej. W nowej ustawie zrezygnowano z kontroli finansowej, zastępując ją kontrolą zarządczą. Cechą różnicującą przepisy dotyczące kontroli finansowej i kontroli zarządczej jest zdefiniowanie w nowych przepisach celów funkcjonowania kontroli zarządczej. Kontrola finansowa miała charakter operacyjny i była skoncentrowana na procesach o charakterze finansowym bez jasnego powiązania z realizacją celów jednostki⁵. Zadaniem kontroli zarządczej jest „zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”⁶. Oznacza to, że kontrolę zarządczą

⁴ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.).

⁵ K. Puchacz, *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, ODDK, Gdańsk 2010, s. 8-9.

⁶ Art. 68 ust. 1 Ustawy z 27 sierpnia 2009 r. ...

należy rozumieć jako kompleksowy proces zarządzania jednostką z uwzględnieniem celów i zadań, jak również monitorowania stopnia ich osiągnięcia. Zgodnie z ustawą celem kontroli zarządczej w jednostkach 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 ryzykiem⁷.

Jednostki sektora finansów publicznych mogą określać dodatkowe cele zgodnie z warunkami i charakterystyką swojej działalności. Znowelizowana ustawa o finansach publicznych zwiększa przejrzystość finansów publicznych poprzez zmiany organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, wprowadzenie wieloletniego planu finansowego państwa i elementów budżetu w układzie zadaniowym, ponadto ustawa usprawnia audyt wewnętrzny oraz wzmacnia normy ostrożnościowe w budżetach jednostek sektora finansów publicznych.

Każda jednostka sektora finansów publicznych powinna posiadać sprawny i efektywny system kontroli zarządczej. Obowiązek ten wynika z powszechnie przyjętych standardów kontroli w systemie finansów publicznych⁸. Celem standardów jest wdrażanie w sektorze finansów publicznych jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych celów i zadań jednostki, która je wdraża. Dlatego realizacja kontroli zarządczej ma się opierać na standardach europejskich, zgodnie wytycznymi Ministerstwa Finansów określającymi standardy kontroli zarządczej⁹ oraz uregulowaniami wewnętrznymi jednostki.

System kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych jest unikatowy, co wynika z odrębności realizowanych zadań określonych przez ramy prawne. Nowa ustawa o finansach publicznych nakłada na kierowników jednostek sektora finansów publicznych obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, przy czym nie wskazuje ogólnie form i sposobów jej zorganizowania, a jedynie ogólne wskazania.

Ustawa o finansach publicznych rozszerza zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Na mocy art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzial-

⁷ Art. 68 ust. 2 Ustawy z 27 sierpnia 2009 r. ...

⁸ Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej, raporty pt. Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa oraz Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie, opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 0 COSO), oraz Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI).

⁹ Standardy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=7&dzial=290&wysw=4&sub=sub3>.

ności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za sprawozdania z działalności i realizacji planu finansowego¹⁰. Zgodnie z art. 18a teże ustawy kierownik jednostki jest odpowiedzialny za prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostce¹¹. Odpowiedzialność za kontrolę zarządczą rozpatruje się na dwóch poziomach. Pierwszy poziom dotyczy jednostki sektora finansów publicznych, gdzie za funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiedzialny jest jej kierownik. Drugi poziom stanowią: dział administracji rządowej – za funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiedzialny jest minister kierujący działem, a także jednostka samorządu terytorialnego (gmina, powiat, województwo) – za funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiedzialny jest odpowiednio: wójt (burmistrz, prezydent) lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego (przewodniczący zarządu powiatu albo zarządu województwa, czyli odpowiednio starosta albo marszałek).

Za kontrolę zarządczą w jednostkach podległych i nadzorowanych odpowiedzialna jest osoba sprawująca funkcję kierowniczą, czyli minister kierujący działem odpowiada za I poziom kontroli zarządczej w ministerstwie, którym kieruje, a wójt (burmistrz, prezydent), starosta, marszałek odpowiada za I poziom kontroli zarządczej odpowiednio w urzędzie gminy, starostwie powiatowym, urzędzie marszałkowskim¹². Kierownicy jednostek (I poziom kontroli zarządczej) mają obowiązek zbudowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w oparciu na standardach kontroli zarządczej ogłoszonych przez Ministra Finansów. Należy przy tym pamiętać, że standardy nie stanowią przepisów prawa powszechnego. Należy je traktować jako podstawę i wytyczne do opracowania bardziej szczegółowych procedur, z uwzględnieniem dobrych praktyk, które jednostki samorządu terytorialnego będą tworzyć, uwzględniając własną specyfikę i warunki miejscowe¹³. Źródłem uzyskania informacji o stanie realizacji kontroli zarządczej przez kierownika jednostki są wyniki monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Standardy zalecają coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok¹⁴.

W celu doboru optymalnych metod i środków służących osiągnięciu założonego celu przez jednostki sektora finansów publicznych należy określić cel – zadanie, które ma być zrealizowane, oraz sposób ich realizacji. Istotne jest, aby zebrać infor-

¹⁰ Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Art. 18 pkt 2.

¹¹ Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Art. 18a.

¹² K. Puchacz, wyd. cyt., s. 18.

¹³ www.samorzad.lex.pl/artukul/228 (2.12.2010).

¹⁴ Komunikat nr 23 MF z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzU nr 15, poz. 84),

macje dotyczące kosztów zamierzonych działań i stopnia ich użyteczności. Na podstawie zebranych informacji należy określić alternatywne propozycje osiągnięcia zamierzonego celu oraz rozwiązania umożliwiające optymalizację kosztów ponoszonych na uzyskanie jak najlepszych efektów¹⁵.

3. Podejście strategiczne w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych

Elementem kontroli zarządczej jest opracowanie strategii zarządzania jednostką skupiającej się na takich obszarach, jak: efektywność zarządzania kapitałem ludzkim i zarządzania wiedzą, rozwój technologiczny, zapewnienie ładu organizacyjnego oraz równowagi pomiędzy centralną koordynacją zadań a delegowaniem uprawnień i zadań na wydziały, jednostki i pracowników. W tym celu konieczne są zaadaptowanie strategicznego modelu zarządzania oraz ocena wykonania zadań realizowana w formie kontroli zarządczej. Istotną częścią formułowania procesu zarządzania strategicznego jest zdefiniowanie wizji, misji i celów strategicznych jednostki oraz systematyczne informowanie wszystkich interesariuszy o nowych wyzwaniach, przed którymi stoi jednostka.

Jednostki sektora finansów publicznych powinny być skoncentrowane na strategii poprzez przeobrażenie funkcjonalnego sposobu zarządzania jednostką w zintegrowane podejście procesowe. Narzędziem przeprowadzenia zmian w jednostce może być wdrożenie systemowego zarządzania projektami. Wprowadzenie zintegrowanego podejścia procesowego w jednostkach sektora finansów publicznych pozwoli na zwiększenie efektywności, wydajności i skuteczności realizowanych zadań.

Wdrożenie strategicznego modelu zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych wywoła zmiany polegające na ewolucyjnym przeobrażeniu dotychczasowego, funkcjonalnego modelu zarządzania w model docelowy: procesowy, systemowy, synergiczny i kooperacyjny mający podstawy w nowoczesnych trendach zarządzania organizacjami i uwzględniający powszechnie stosowane standardy międzynarodowe¹⁶. Zarządzanie strategiczne jest działaniem planowym. Istotnym elementem formułowania procesu zarządzania strategicznego jest zdefiniowanie wizji, misji i celów strategicznych jednostki. Plan działalności, sprawozdanie z działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej podlega publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej.

¹⁵ *Materiały szkoleniowe: Kontrola zarządcza*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Łódź 2010.

¹⁶ Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (poz. 84) podaje, że: międzynarodowe standardy wykorzystane przy opracowaniu standardów kontroli zarządczej to: *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa* oraz *Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (COSO); Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym (INTOSAI); Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu Komisji Europejskiej.*

W celu optymalnego wdrożenia procesu zarządzania strategicznego oraz systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych należy przygotować harmonogram prac dochodzenia do pełnej zgodności ze standardami. Istotną rolę w tym procesie powinna odgrywać kadra kierownicza w poszczególnych jednostkach organizacyjnych. Zapewnienie realizacji adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej wymaga ustanowienia uprawnień i odpowiedzialności, przeglądu i modyfikacji istniejących procedur i aktów wewnętrznych, unikania biurokratyzacji procesów i działań, wyznaczenia obszarów wrażliwych na wystąpienie ryzyka, usprawnienia przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi w celu poprawy komunikacji wewnętrznej.

4. Realizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Cele ustawowe kontroli zarządczej stawiają nowe wyzwania przed jednostkami sektora finansów publicznych. Większość celów kontroli zarządczej wymienionych w art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych jest od dawna realizowana przez sektor finansów publicznych. Zapewnienie wiarygodności sprawozdań finansowych potwierdza opinia biegłych rewidentów, zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi weryfikują kontrole zewnętrzne, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, skuteczność i efektywność działania, ochrona zasobów, efektywność i skuteczność przepływu informacji są monitorowane przez kierownictwo jednostek na wszystkich szczeblach zarządzania.

Ustawodawca wprowadza zarządzanie ryzykiem jako jeden z celów jednostek sektora finansów publicznych. Wdrożenie zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych wymaga opracowania takich dokumentów, jak strategia i polityka zarządzania ryzykiem. Strategia zarządzania ryzykiem ma być dokumentem o charakterze ogólnym i odnoszącym się zarówno do szans rozwojowych wynikających z rosnącego znaczenia wiedzy we współczesnym świecie, jak również wzrastającej konkurencji i niekorzystnych zmian demograficznych. Polityka zarządzania ryzykiem powinna być szczegółową procedurą umożliwiającą realizację strategii zarządzania ryzykiem w jednostce. Procedury zarządzania ryzykiem powinny określać zakres podmiotowy i przedmiotowy zarządzania ryzykiem w jednostce, powinny również precyzować metody i techniki identyfikacji i analizy czynników ryzyka oraz wskazywać osoby odpowiedzialne za realizację procedur zarządzania ryzykiem. Proces zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych powinien być dokumentowany, oceniany i monitorowany. Ze względu na nieustające zmiany w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym jednostki procedury zarządzania ryzykiem powinny podlegać aktualizacji.

Proces zarządzania ryzykiem jest tylko jednym z celów kontroli zarządczej. Porównując doświadczenia kilku śląskich jednostek sektora finansów publicznych z wdrożenia kontroli zarządczej, a w szczególności zarządzania ryzykiem, można

stwierdzić, iż proces ten zachodzi w sposób indywidualny i subiektywny. Jest to wynikiem braku szczegółowych aktów wykonawczych, jak również braku doświadczeń w zakresie zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych (w literaturze przedmiotu można spotkać opisy funkcjonowania procesu zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej w krajach europejskich oraz USA, jednakże specyfika polskich jednostek sektora finansów publicznych nie pozwala w pełni zaadaptować tych rozwiązań, co powoduje konieczność poszukiwania własnego modelu).

Realizacja wymogów ustawowych nie jest zadaniem łatwym. Kontrola zarządcza ma zmniejszać biurokratyzację procesów i usprawniać przepływ informacji, jednakże w przygotowanie dokumentacji z realizacji celów kontroli zarządczej angażuje się wszystkich pracowników jednostki na stanowiskach kierowniczych.

Funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga od pracowników jednostki zrozumienia potrzeby istnienia takiej kontroli. Uświadomienie personelu co do zasad i konieczności przeprowadzenia kontroli usprawnia jej działanie. Personel będzie świadomy wówczas, gdy wszystkie procedury kontroli zostaną opisane w dokumentach dostępnych dla każdego pracownika.

Wdrożenie nowych rozwiązań powinno być poprzedzone przygotowaniem akcji informacyjnej w formie szkoleń kierowanej do wszystkich pracowników jednostki. Sukces prac związanych z wdrożeniem rozwiązań wynikających z przepisów nowej ustawy o finansach publicznych jest uwarunkowany uczestnictwem w nim pracowników jednostki na poziomie zarówno strategicznym, jak i taktycznym i operacyjnym.

5. Podsumowanie

Celem referatu było ukazanie wybranych aspektów związanych z wdrażaniem kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Kontrola zarządcza ma ograniczyć możliwości wystąpienia nieprawidłowości w jednostkach sektora finansów publicznych poprzez realizację przejrzystego i spójnego opisu struktur i procesów, czytelnego systemu delegowania zadań, uprawnień i odpowiedzialności, dokumentacji systemu kontroli zarządczej i przebiegu poszczególnych jej procesów oraz spójnego systemu wdrażania rekomendacji i wniosków z niezależnych kontroli zewnętrznych. Proces kontroli zarządczej musi ewoluować wraz z rozwojem jednostek sektora finansów publicznych, co oznacza, że kontrola ma pobudzać samokontrolę pracowników, skłaniając ich do działań usprawniających funkcjonowanie jednostki w ramach przyznanych im uprawnień i zakresu odpowiedzialności.

Literatura

Bittel L.R., *Krótki kurs zarządzania*, PWN, Warszawa 2002.

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

- Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000.
- Kosikowski C., *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Kuc B.R., *Kontrola w systemie zarządzania*, PTM, Warszawa 2006.
- Materiały szkoleniowe: Kontrola zarządcza*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Łódź 2010.
- Puchacz K., *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych – omówienie i propozycje wzorcowych rozwiązań*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Rozporządzenie Ministra Finansów nr 1581 z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.
- Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej, raporty pt. Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa oraz Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie, opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO) oraz Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym przyjęte w 2004 roku przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI).
- Stoner J.F., Freeman, R., Gilbert D., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2000.
- Uryga J., Bienias I., *Organizacja systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w podmiocie badanym*, SKwP, Warszawa 2005.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.).
- Winiarska K., *Kontrola finansowo-księgowa w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2001.
- www.mf.gov.pl/index.php?const=7&dzial=462&wysw=4&sub=sub3.
- www.samorzad.lex.pl/artukul/228 (2.12.2010).
- Wyciąg z ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych dotyczący kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.
- Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (poz. 84).
- Zarządzanie zasobami informacyjnymi w przedsiębiorstwie*, red. R. Borowiecki, M. Kwieciński, Wydawnictwa Naukowo-Techniczne, Warszawa 2001.
- Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006.

PROBLEMS WITH THE IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC FINANCE SECTOR

Summary: The aim of this article is to present chosen problems which are the result of a duty of implementation of management control in the public finance sector unit. The first part of the article presents theoretical aspects of control process based on literature. The next part of the article is dedicated to law regulations of management control paying attention to the strategic issue to public finance sector unit management. The last part of the article shows practical problems connected with the management control realization in the risk management implementation.

Keywords: management control, public finance sector.