

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

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

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

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

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

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

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

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

Summaries

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

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

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

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

Dorota Adamek-Hyska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

ZAKRES KONTROLI ZARZĄDCZEJ PRZEDSIĘWZIĘĆ INWESTYCYJNYCH REALIZOWANYCH W KONCEPCJI PARTNERSTWA PUBLICZNO-PRYWATNEGO

Streszczenie: Jednostka samorządu terytorialnego jako podmiot publiczny ma obowiązek na bieżąco kontrolować realizację przedsięwzięcia przez partnera prywatnego. Zasady oraz szczegółowy tryb tej kontroli w fazach realizacji i eksploatacji cyklu życia projektu stanowią istotne postanowienia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym. W artykule zaprezentowano podstawowy zakres, a tym samym zasady kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w formule partnerstwa publiczno-prywatnego.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, partnerstwo publiczno-prywatne, samorząd terytorialny.

1. Wstęp

Wiele polskich jednostek samorządu terytorialnego wykazuje szczególne zainteresowanie partnerstwem publiczno-prywatnym, dzięki któremu bez całkowitego lub częściowego zaangażowania środków publicznych podmioty te mogą rozbudować i unowocześnić obiekty infrastruktury społecznej i gospodarczej, służące przede wszystkim realizacji zadań publicznych.

Partnerstwo publiczno-prywatne jest długoterminowym porozumieniem zawartym pomiędzy podmiotem publicznym (głównie jednostką samorządu terytorialnego) a partnerem prywatnym w celu wykorzystania zasobów i specjalistycznej wiedzy podmiotów z sektora prywatnego w wykonywaniu zadań użyteczności publicznej [Chinyio, Gameson 2009, s. 3]. Komisja Europejska określa partnerstwo publiczno-prywatne jako współdziałanie (współpracę) podmiotów sektora publicznego i prywatnego, dzięki któremu mogą być realizowane przedsięwzięcia tradycyjnie zarezerwowane dla sektora publicznego.

Partnerstwo publiczno-prywatne nakłada na podmiot publiczny nową rolę. Głównym zadaniem podmiotu publicznego w publiczno-prywatnym przedsięwzięciu inwestycyjnym jest udzielanie przedsięwzięciu różnego rodzaju wsparcia: le-

gislacyjnego, regulacyjnego, administracyjnego, a także częściowo finansowego. Podmiot publiczny zatwierdza do realizacji przedsięwzięcie, a także kieruje procesem pozyskania partnerów prywatnych. Zazwyczaj to podmiot publiczny wykonuje wstępne studium wykonalności przedsięwzięcia, wraz z jego szczegółową analizą ekonomiczno-finansową, a następnie opracowuje projekt umowy, która stanowi główny trzon współpracy z partnerem prywatnym. Następnie kontroluje i na bieżąco monitoruje postępy w realizacji projektu oraz użytkowanie obiektów w trakcie trwania umowy o partnerstwo publiczno-prywatne. Ostatecznie podmiot publiczny jest także odbiorcą lub nabywcą końcowego efektu przedsięwzięcia. Jak wskazała A. Kozłowska to podmiot publiczny staje się organizatorem oraz koordynatorem wykonywania zadań publicznych [Kozłowska 2005, s. 30].

W artykule zwrócono uwagę na zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego.

2. Kontrola zarządcza i partnerstwo publiczno-prywatne w jednostkach samorządu terytorialnego – wyjaśnienie pojęć

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. wprowadziła do języka prawnego termin „kontrola zarządcza”. W świetle art. 68 tej ustawy kontrola zarządcza podmiotu publicznego powinna stanowić ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Ustawa o finansach publicznych, art. 68 ust. 1]. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie zgodności działania jednostki sektora publicznego z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad efektywnego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem [Ustawa o finansach publicznych, art. 68, ust. 2]. W świetle takich regulacji prawnych kontrola zarządcza powinna stanowić trzon mechanizmów wspierających zarządzanie jednostką, jej gospodarką finansową i innymi aspektami działalności.

Obecnie ustawa o finansach publicznych nie zobowiązuje wprost kierownika podmiotu publicznego do ustalenia procedur kontroli zarządczej, tak jak tego dokonano w art. 47 ust. 3 w ustawie o finansach publicznych z 2005 r. Zatem pojęcie procedur mających zastosowanie do kontroli zarządczej mieści w sobie wiele różnorodnych instrumentów, należą do nich na przykład: procedury, instrukcje, wytyczne oraz inne formy oddziaływania zarówno w obszarze gospodarki finansowej, jak i poza nią [Kowalczyk 2010, s. 46]. Zatem można przyjąć, że w ramach regulacji wewnętrznych w zakresie kontroli zarządczej można wyróżnić procedury określające prawidłowy przebieg procesów gospodarczych w jednostce samorządu terytorialnego, np. instrukcja kasowa, instrukcja inwentaryzacyjna, regulamin zatrudniania, regulamin udzielania zamówień publicznych, regulamin etycznego postępowania

pracowników, regulamin kontroli gospodarki finansowej, regulamin kontroli wykonania umów o partnerstwo publiczno-prywatne.

Natomiast pojęcie „partnerstwo publiczno-prywatne” po raz pierwszy uregulowane zostało w polskich przepisach prawnych w 2005 r. Partnerstwo publiczno-prywatne, w rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym z 2005 r., to oparta na umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym współpraca podmiotu publicznego i partnera prywatnego, służąca realizacji zadania publicznego, jeżeli odbywa się na zasadach określonych w ustawie [Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym z 2005 r., art. 1 ust. 2].

Pierwsza polska ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym ustanowiła, że partnerstwem publiczno-prywatnym jest takie działanie podjęte na podstawie umowy, które odbywa się na zasadach określonych wyłącznie w tej ustawie. Oczywiście takie podejście było znacznie zawężające, bowiem wykluczało z pojęcia „partnerstwo publiczno-prywatne” wszelkie dotychczasowe formy współpracy pomiędzy podmiotem publicznym i prywatnym, które nie spełniały warunków określonych w ustawie (np. koncesje na roboty budowlane). Ustawowa definicja partnerstwa publiczno-prywatnego kładła nacisk przede wszystkim na cel takiej współpracy, a mianowicie miał on służyć realizacji tylko zadania publicznego.

Kolejna ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym z 2008 roku stanowi odpowiedź na potrzebę stworzenia bardziej uproszczonych rozwiązań prawnych, których głównym celem ma być zwiększenie wolności realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych w formule partnerstwa publiczno-prywatnego. Zrezygnowano z definicji, że partnerstwo publiczno-prywatne to współpraca służąca wyłącznie wykonywaniu zadania publicznego. W jej miejsce wprowadzono definicję przedmiotu partnerstwa publiczno-prywatnego rozumianego jako wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyku pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym [Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym z 2008 r., art. 1 ust. 2]. Zatem w świetle aktualnych regulacji prawnych partnerstwo publiczno-prywatne można traktować jako szeroko rozumianą formę współdziałania podmiotów publicznych i prywatnych, stanowiącą przede wszystkim nowoczesne i pożyteczne, zewnętrzne i zwrotne źródło finansowania aktywów i działalności jednostek sektora publicznego. Spełnia tym samym różnorodne cele, a w szczególności [Brzozowska 2006, s. 23]:

- finansowanie publicznych przedsięwzięć inwestycyjnych kapitałem prywatnym,
- rozłożenie ryzyka związanego z infrastrukturalnymi przedsięwzięciami inwestycyjnymi pomiędzy strony partnerstwa,
- przyspieszenie rozwoju infrastruktury gospodarczej i społecznej,
- zwiększenie efektywności świadczenia usług publicznych,
- polepszenie jakości świadczonych usług publicznych.

A. Makosz wyraźnie akcentuje, że polskie samorzady realizujące partnerstwo publiczno-prywatne całkowicie zmieniają swoją rolę, a mianowicie z dostawcy obiektów służących realizacji zadań użyteczności publicznych przekształcają się

w dostawcę usług [Makosz 2007, s. A5]. Taka zmiana roli jednostki samorządu terytorialnego wpisuje się w koncepcję nowego zarządzania publicznego w sektorze publicznym (*new public management*), na którą składa się m.in. wprowadzanie następujących czynników: jasno określonych standardów i mierników działalności, konkurencji i elementów rynkowych w proces świadczenia usług czy technik i metod zarządzania stosowanych przez sektor prywatny¹.

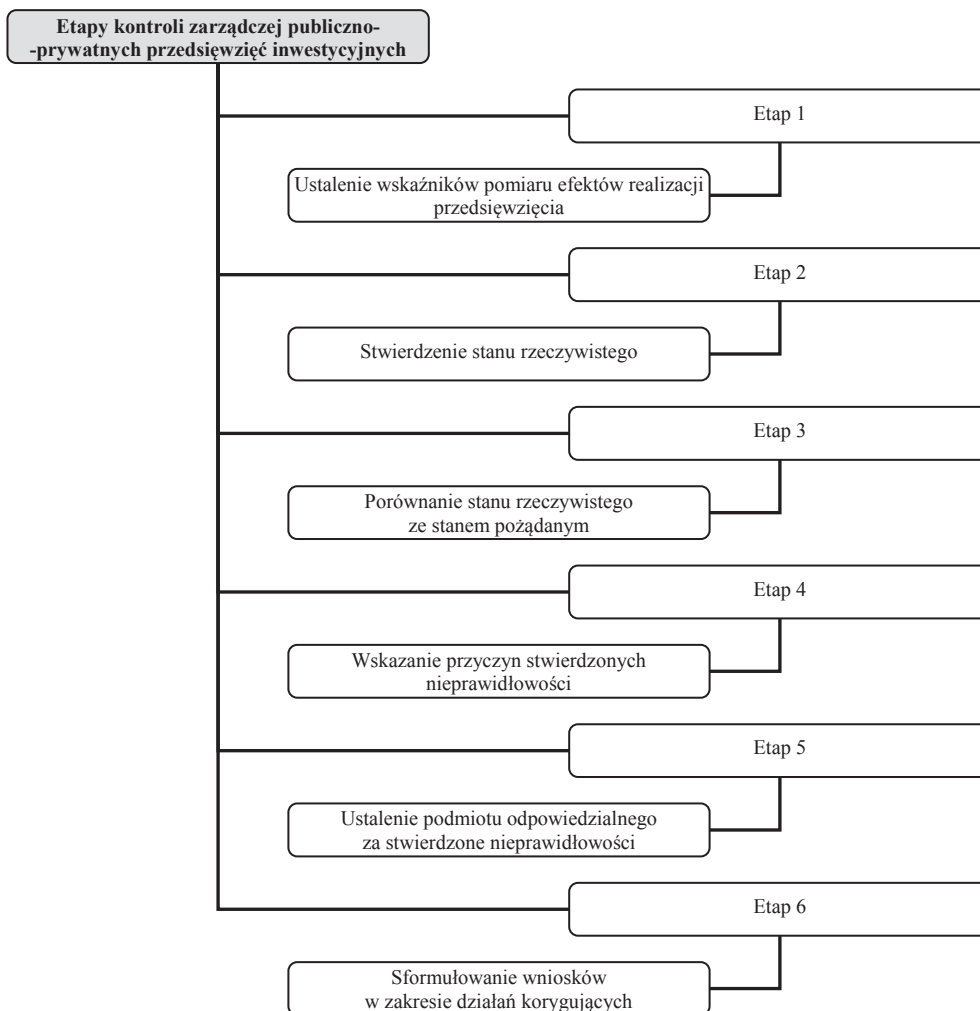
3. Zakres kontroli zarządczej umowy o partnerstwo publiczno-prywatne

Kontrolę zarządczą w jednostkach samorządu terytorialnego oraz partnerstwo publiczno-prywatne łączy jedna zasadnicza kwestia: oba te terminy wprost nawiązują do zarządzania ryzykiem w podmiotach publicznych. W zakresie kontroli zarządczej zarządzanie ryzykiem stanowi jej istotny cel, natomiast w przypadku partnerstwa publiczno-prywatnego podział ryzyka pomiędzy strony partnerstwa jest trzonem przedsięwzięcia podejmowanego wspólnie z partnerem prywatnym. Każda jednostka samorządu terytorialnego już w fazie przygotowawczo-projektowej musi wskazać rodzaje ryzyka związane z publiczno-prywatnym przedsięwzięciem, podjąć próbę określenia ich poziomu i podziału pomiędzy strony partnerstwa. Niezbędna jest przy tym dobrze zorganizowana i sprawnie funkcjonująca kontrola zarządcza. Kontrola zarządcza w zakresie przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w oparciu o partnerstwo publiczno-prywatne będzie stanowić szereg czynności polegających na sprawdzeniu rzeczywistego działania partnera prywatnego i porównaniu go ze stanem wymaganym oraz na formułowaniu wniosków mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości, ich przyczyn i źródeł. Kontrola zarządcza w tym przypadku nastawiona będzie głównie na osiągnięcie określonych rezultatów i w takim ujęciu stanowić będzie element zarządzania przedsięwzięciem.

Zasady oraz szczegółowy tryb tej kontroli w fazach realizacji i eksploatacji cyklu życia projektu stanowią istotne postanowienia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym. Prawo kontroli partnera prywatnego podkreśla to, że jednostka samorządu terytorialnego, cedując na partnera prywatnego budowę obiektu infrastrukturalnego oraz wykorzystanie go w toku realizacji zadań o charakterze użyteczności publicznej, nie przerzuca odpowiedzialności strony publicznej za całość realizowanego wspólnego przedsięwzięcia.

Można przyjąć, że typowe postępowanie kontrolne publiczno-prywatnych przedsięwzięć inwestycyjnych będzie składać się z etapów zaprezentowanych na rysunku 1.

¹ Koncepcja **nowego zarządzania publicznego** oznacza zmiany w stylu zarządzania w administracji publicznej, zwłaszcza w sektorze samorządowym i polega na adaptowaniu przez podmioty administracji publicznej sprawdzonych reguł, metod i koncepcji zarządzania wykorzystywanych dotąd w sektorze prywatnym. Koncepcja nowego zarządzania publicznego opisana jest m.in. w pracy [Nowe zarządzanie... 2010].



Rys. 1. Etapy kontroli zarządczej w zakresie przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Iwaniec 2012, s. 199].

Etap 1 dotyczy ustalenia zasad pomiaru efektów publiczno-prywatnego przedsięwzięcia inwestycyjnego. Wykorzystując zasady dotyczące konstrukcji mierników realizacji celów określone przez B. Filipak, można zdefiniować następujące wymagania w zakresie wskaźników realizacji przedsięwzięcia inwestycyjnego w oparciu o partnerstwo publiczno-prywatne [Filipiak 2010, s. 126]:

- wskaźnik powinien określać, w jakim stopniu cele publiczno-prywatnego przedsięwzięcia są ważne w stosunku do rosnących potrzeb społeczno-gospodarczego rozwoju jednostki samorządu terytorialnego,

- wskaźnik powinien określać, czy efektywnie spożytkowano zasoby na wytworzenie usługi lub osiągnięcie innych konkretnych rezultatów,
- wskaźnik powinien określać, jak dalece publiczno-prywatne przedsięwzięcie inwestycyjne będzie służyć osiągnięciu celów głównych i szczegółowych przyjętych w strategii jednostki,
- wskaźnik powinien określać, czy publiczno-prywatne przedsięwzięcie inwestycyjne będzie miało wpływ na docelową grupę w zakresie zaspokajania jej potrzeb,
- wskaźnik powinien określać, czy i w jakim stopniu należy oczekiwać zmian powstałych w wyniku realizacji umowy o partnerstwo publiczno-prywatne.

Etap 2 ma na celu stwierdzenie stanu rzeczywistego w zakresie realizacji umowy o partnerstwo publiczno-prywatne. A. Kozłowska podkreśla, że w celu skutecznego wykonania kontroli na tym etapie umowa szczegółowa powinna zawierać uprawnienia kontrolne podmiotu publicznego, np. prawo do przeglądania ksiąg rachunkowych partnera prywatnego, prawo wejścia na teren budowy, a potem do eksploatowanego obiektu, prawo do otrzymywania stosownych sprawozdań (np. raportu o ryzyku przedsięwzięcia) o działaniach partnera prywatnego [Kozłowska 2006, s. VII].

Zasadniczym zakresem kontroli przez podmiot publiczny nie są prace projektowe prowadzone w fazie przygotowawczo-projektowej przedsięwzięcia, które służą wytworzeniu określonego obiektu infrastrukturalnego, ale przede wszystkim końcowy produkt (efekt) pracy partnera prywatnego, czyli wybudowany lub zmodernizowany obiekt wykorzystywany następnie do świadczenia usługi zdefiniowanej w umowie o partnerstwo publiczno-prywatne.

W fazie realizacji (budowy obiektu) przedsięwzięcia podmiot publiczny ma prawo do kontroli dotrzymania umownych terminów ukończenia poszczególnych etapów, zadań i czynności, jakości prac zleconych do realizacji podwykonawcom, a także wykonania budżetu przedsięwzięcia. Natomiast w fazie eksploatacji obiektu infrastrukturalnego kontroli podlegać będzie przede wszystkim dotrzymanie jakości i standardów zaspokajania potrzeb publicznych, zachowanie umownego poziomu cen świadczonych usług, przestrzeganie norm bezpieczeństwa.

Etap 3 dotyczy porównania stwierdzonego stanu rzeczywistego z postanowieniami umowy o partnerstwo publiczno-prywatne, tj. z ustalonymi w niej normami technicznymi, ekonomicznymi, finansowymi i prawnymi. Można wskazać, że wynegocjowana ostateczna wersja globalnego budżetu przedsięwzięcia pomiędzy stronami umowy będzie stanowić punkt wyjścia do kontroli, analizy odchyień i oceny realizacji przedsięwzięcia.

Etap 4 ma na celu wskazanie przyczyn stwierdzonych nieprawidłowości zachodzących między stanem faktycznym a pożądanym. Pomocnym narzędziem na tym etapie może okazać się analiza odchyień od globalnego budżetu przedsięwzięcia. W procedurze ogólnej analizy ewentualnych odchyień pomiędzy wielkościami rzeczywistymi a ujętymi w budżecie przedsięwzięcia jednostka samorządu teryto-

rialnego może wyróżnić dwie przyczyny związane z ich wystąpieniem [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 106]:

- nietrafne planowanie i
- niewłaściwa realizacja planu.

Pierwsza z wymienionych przyczyn powstałych odchyłeń może wynikać przede wszystkim z błędnych założeń makroekonomicznych, inwestycyjnych, dotyczących przychodów i kosztów przedsięwzięcia. W szczególności może to być związane z: nieuwzględnieniem wpływu inflacji (lub uwzględnienie inflacji na niewłaściwym poziomie), niedokładnym i niedostosowanym do specyfiki projektem bazowego budżetu przedsięwzięcia, a także brakiem bieżącej aktualizacji tego budżetu. Natomiast druga przyczyna związana jest w szczególności z niewykonaniem ustalonych zadań i czynności przez partnera prywatnego lub wykonaniem ich na poziomie odbiegającym od ustalonych w umowie standardów.

Warto podkreślić, że podstawowe punkty analizy wskazanych odchyłeń zazwyczaj obejmują [Nita 2010, s. 215-216]:

- identyfikację odchyłeń istotnych,
- rozróżnienie odchyłeń zależnych i niezależnych.

Obliczone bezwzględne i względne odchylenia od budżetu należy ująć w zestawieniu sporządzonym za dany okres, którego dotyczy analiza i narastająco. Identyfikacja odchyłeń istotnych, czyli tych, które znacząco odbiegają od wielkości zakładanych w budżecie przedsięwzięcia, pozwala ograniczyć analizowane dane do tych o kluczowym znaczeniu dla powodzenia projektu. Przy czym ważną kwestią jest ustalenie granic tolerancji wielkości odchyłeń, dopiero bowiem w sytuacji przekroczenia tych granic konieczne staje się wprowadzenie działań korygujących. Podział odchyłeń na zależne i niezależne umożliwia wyjaśnienie przyczyn powstania tych odchyłeń. Przyczyną powstania odchyłeń niezależnych jest błąd prognozy i są one poza wpływem wykonawców projektu. Natomiast odchylenia zależne powstają na skutek określonych działań podejmowanych przez wykonawców projektu.

Etap 5 obejmuje działania zmierzające do ustalenia podmiotu odpowiedzialnego za stwierdzone nieprawidłowości, tj. jednostki samorządu terytorialnego lub partnera prywatnego. Zachowanie partnera prywatnego nieodpowiadające postanowieniom umowy o partnerstwo publiczno-prywatne zazwyczaj będzie obciążone dla niego dotkliwymi konsekwencjami w postaci redukcji wynagrodzenia przekazywanego przez podmiot publiczny lub wyrównania szkody spowodowanej zaniedbaniami czy także zapłaty kary umownej, rekompensaty lub odszkodowania.

Etap 6 dotyczy działań jednostki samorządu terytorialnego mających na celu sformułowanie wniosków zmierzających do likwidacji nieprawidłowości, usprawnienia realizacji przedsięwzięcia i osiągnięcia założonych efektów. Na tym etapie uprawnienia kontrolne nie dają jednostce samorządu terytorialnego prawa do bezpośredniej ingerencji w działalność partnera prywatnego.

Wyróżnione etapy wydają się podstawowymi założeniami kontroli zarządczej w zakresie przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa

publiczno-prywatnego. Sposób, w jaki jednostka samorządu terytorialnego realizuje tę kontrolę, jest kluczowym elementem kształtującym długoterminową relację między stronami partnerstwa. Dlatego wymagane jest w tym zakresie stworzenie szczegółowych procedur opartych na zasadniczych postanowieniach umowy o partnerstwo publiczno-prywatne oraz ogólnie przyjętych standardach kontroli zarządczej. Oznacza to, że strony umowy powinny określić m.in. takie kwestie, jak [Skoczyński 2011, s. 169-170]:

- przesłanki przeprowadzenia kontroli,
- czas trwania kontroli i terminy udostępnienia dokumentacji lub informacji,
- zakres kontroli,
- wskazanie osób uprawnionych do realizacji czynności kontrolnych,
- uprawnienia partnera prywatnego do uczestnictwa w czynnościach kontrolnych,
- obowiązki partnera prywatnego do udzielania wyjaśnień,
- obowiązki partnera prywatnego do składania okresowych sprawozdań z realizacji przedsięwzięcia,
- skutki uniemożliwienia lub utrudniania wykonywania czynności kontrolnych.

4. Podsumowanie

Reasumując należy podkreślić, że w sytuacji zaniedbania przez jednostkę samorządu terytorialnego obowiązków w zakresie kontroli zarządczej przedsięwzięcia realizowanego na podstawie partnerstwa publiczno-prywatnego na konsekwencje nie trzeba będzie długo czekać, bowiem ryzyko przeniesione umownie na partnera prywatnego szybko powróci do podmiotu publicznego, zmniejszając w ten sposób korzyści, jakie miała przynieść koncepcja partnerstwa publiczno-prywatnego.

Oprócz tego działania kontrolne powinny być wspierane bieżącym monitoringiem informacji dostarczanych przez partnera prywatnego oraz końcowym audytem (tzw. post audytem) wykonania przedsięwzięcia opartego na partnerstwie publiczno-prywatnym.

Literatura

- Brzozowska K., *Partnerstwo publiczno-prywatne. Przesłanki, możliwości, bariery*, Wydawnictwa Fachowe CeDeWu, Warszawa 2006.
- Chinyio E., Gameson R., *Private Finances Initiative in USA*, [w:] *Policy, Finance and Management for Public – Private Partnership*, red. A. Akintoye, M. Beck, Blackwell Publishing Ltd., Oxford, UK, 2009.
- Filiipiak B., *Pomiar dokonanych jednostek samorządu terytorialnego przy użyciu mierników finansowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 122, Wrocław 2010.
- Guidelines for Successful Public – Private Partnership*, European Commission, Directorate – General Regional Policy, 2003.
- Iwaniec M., *Środki trwałe w budowie w jednostkach i zakładach budżetowych*, Wydawnictwo Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2012.

- Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław 2010.
- Kozłowska A., *Jak wybrać partnera prywatnego do wspólnej realizacji zadania publicznego*, „Gazeta Samorządu i Administracji” nr 24, 2005.
- Kozłowska A., *Kontrola partnera prywatnego*, „Gazeta Samorządu i Administracji” nr 3, 2006.
- Makosz A., *Partnerstwo publiczno-prywatne, sposób na inwestycje w gminach*, „Tygodnik Prawa Administracyjnego”, Dodatek do „Gazety Prawnej” nr 76 z 2007.
- Nita B., *Kontrola wykonania budżetów*, [w:] *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, B. Nita, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, red. nauk. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2010.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Skoczyński T., *Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym. Praktyczny komentarz*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz.U. z 2005 r., nr 169, poz. 1420.
- Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz.U. z 2009 r. nr 19, poz. 100, z późn. zm.

THE BASIC SCOPE OF MANAGEMENT CONTROL OVER INVESTMENT PROJECTS CARRIED OUT UNDER THE PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP SCHEME

Summary: As a public entity, a local government unit is entitled and obliged, at the same time, to exercise day-to-day control of an undertaking carried out by a private partner. The principles of and detailed procedures for such a control, at the project implementation stage and during the project useful life, are important provisions in a public-private partnership agreement. The paper presents the basic scope and the principles of management control over investment projects carried out under the PPP scheme.

Keywords: management control, public-private partnership, local self-government unit.