

KONTROLA ZARZĄDCZA W RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

Planowanie i zarządzanie ryzykiem

Ireneusz Rosiek

KONTROLA ZARZĄDCZA W RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

Planowanie i zarządzanie ryzykiem

Ireneusz Rosiek

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 23 maja 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Maria Jastrzębska, prof. UG

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-448-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	13
Rozdział 1	
Kontrola zarządcza w systemie finansów publicznych	17
1.1. Geneza kontroli zarządczej i jej finansowy aspekt	17
1.1.1. Inspiracja biznesowymi praktykami w zakresie kontroli i ich implementacja w sektorze publicznym	17
1.1.2. Kontrola zarządcza jako konsekwencja członkostwa Polski w Unii Europejskiej	21
1.1.3. Od publicznej wewnętrznej kontroli finansowej do publicznej kontroli wewnętrznej	23
1.1.4. Model publicznej wewnętrznej kontroli finansowej	25
1.1.5. Zastąpienie kontroli finansowej kontrolą zarządczą	31
1.1.6. Różnorodność w rozumieniu pojęcia kontroli zarządczej	33
1.2. Kontrola zarządcza jako norma prawna obowiązująca od 2010 r.	36
1.2.1. Kontrola zarządcza jako model zarządzania	36
1.2.2. Standardy kontroli zarządczej jako standardy zarządzania	39
1.3. Poziomy zarządzania w administracji a poziomy kontroli zarządczej	43

1.3.1. Menedżeryzm w kontroli zarządczej a szczeble zarządzania w sektorze publicznym	43
1.3.2. Dwupoziomowość kontroli zarządczej a wielopoziomowość struktury instytucjonalnej w administracji publicznej	45

Rozdział 2

Charakterystyka rachunkowości budżetowej i jej relacje

z kontrolą zarządczą	54
2.1. Potrzeby informacyjne jako determinanta rozwoju rachunkowości	54
2.2. Rachunkowość jako system informacyjny jednostki ...	60
2.3. System rachunkowości budżetowej	69
2.3.1. Hierarchiczna struktura rachunkowości budżetowej	69
2.3.2. Zakres oczekiwanych informacji w rachunkowości budżetowej	77
2.4. Dualizm relacji rachunkowości budżetowej i kontroli zarządczej	81
2.4.1. Rachunkowość budżetowa jako przedmiot kontroli zarządczej	81
2.4.2. Rachunkowość budżetowa jako podmiot kontroli zarządczej	88

Rozdział 3

Cele rachunkowości budżetowej i pomiar ich osiągnięcia ...	92
3.1. Planowanie jako proces wyznaczania celów i zadań oraz kontrola ich wykonania	92
3.1.1. Relacje celów i zadań w planowaniu	92
3.1.2. Cele zewnętrzne i wewnętrzne jednostki sektora finansów publicznych	96
3.1.3. Planowanie operacyjne a wzmocnienie akcentu na rezultaty	101
3.2. Cele działów finansowo-księgowych w jednostkach budżetowych	105
3.2.1. Wiarygodność sprawozdań jako wspólny cel kontroli zarządczej i rachunkowości	105

3.2.2. Użyteczność jako najważniejsza cecha sprawozdania	112
3.2.3. Mierniki celów rachunkowości budżetowej oraz monitorowanie stopnia ich osiągnięcia	123
3.2.4. Praktyka formułowania celów w zakresie rachunkowości budżetowej	127

Rozdział 4

Ryzyko w rachunkowości budżetowej na przykładzie stosowania klasyfikacji budżetowej	146
4.1. Proces zarządzania ryzykiem w modelu kontroli zarządczej	146
4.2. Zarządzanie ryzykiem w obszarze zapewnienia wiarygodności sprawozdań budżetowych	148
4.2.1. Założenia metodyczne oceny ryzyk i reakcji na nie	148
Punktowa ocena ryzyka i „apetyt na ryzyko”	148
Właściciele ryzyk	150
Reakcja na ryzyko	151
4.2.2. Cel komórki rachunkowości budżetowej oraz identyfikacja ryzyk związanych z jego osiągnięciem	154
Formułowanie mierzalnego celu komórki finansowo-księgowej	154
Identyfikacja ryzyk związanych z osiągnięciem celu komórki finansowo-księgowej	155
4.2.3. Ocena ryzyk dla wiarygodności sprawozdań budżetowych i reakcje na nie w zakresie stosowania klasyfikacji budżetowej	158
Analiza ryzyka R1	158
Propozycja reakcji na ryzyko	161
Analiza ryzyka R2	164
Propozycja reakcji na ryzyko	166
Analiza ryzyka R3	170
Propozycja reakcji na ryzyko	172
Analiza ryzyka R4, R5 i R6	176
Analiza ryzyka R7	183

Propozycja reakcji na ryzyko	189
Analiza ryzyka R8	190
Propozycja reakcji na ryzyko	191
Analiza ryzyka R9	191
Propozycja reakcji na ryzyko	192
4.2.4. Wnioski w zakresie zarządzania ryzykiem w obszarze rachunkowości budżetowej	193
Wnioski w zakresie metodyki	193
Wnioski w zakresie ryzyka dla wiarygodności sprawozdań budżetowych na pierwszym poziomie kontroli zarządczej	197

Rozdział 5

Niedoskonałości klasyfikacji budżetowej wpływające na użyteczność sprawozdań budżetowych	199
5.1. Konstrukcja prawna klasyfikacji budżetowej	199
5.1.1. Konceptyjne założenia klasyfikacji budżetowej jako przyczyna niejednoznaczności przepisów	199
5.1.2. Zmiany konceptyjne w zakresie rozdziałów klasyfikacji budżetowej w celu zwiększenia użyteczności dla jednostek samorządu terytorialnego	208
5.1.3. Kryteria tworzenia paragrafów klasyfikacji budżetowej jako źródło ryzyka	214
5.2. Niejednorodność interpretacyjna i możliwości jej eliminacji	218
5.2.1. Wewnętrzna sprzeczność interpretacji Ministerstwa Finansów	218
5.2.2. Przykład opłat dystrybucyjno-przesyłowych	218
5.2.3. Przykład abonamentu RTV – sprzeczność interpretacji z interpretowanym przepisem	220
5.2.4. Współpraca między interpretatorami	224
5.2.5. Zwiększenie dostępności (w tym wyszukiwalności) interpretacji	225
Zakończenie	227

Bibliografia	235
Akty prawne	241
Komunikaty	243
Interpretacje i korespondencja z nimi związana	245
Pozostałe źródła	247
Wykaz rysunków	249
Wykaz tabel	251
Aneks. Porównanie struktury standardów COSO i INTOSAI GOV 9100 ze strukturą polskich standardów kontroli finansowej i zarządczej	253

WSTĘP

Zapewnienie efektywnego gospodarowania środkami publicznymi leży u podstaw koncepcji kontroli zarządczej, usankcjonowanej przepisami ustawy o finansach publicznych. Jednym z elementów koncepcji kontroli zarządczej jest komunikacja, czyli proces przekazywania informacji¹. Ważną rolę informacyjną pełni rachunkowość, która jako system informacyjny prezentuje skutki zdarzeń gospodarczych w ujęciu finansowym. Inspiracją dla autora do napisania niniejszej monografii jest szczególna rola, jaką rachunkowość budżetowa pełni w systemie finansów publicznych, i wpływ na nią przepisów o kontroli zarządczej. Znaczenie rachunkowości w kontroli zarządczej wynika z tego, że kontrola zarządcza powstała jako rozwinięcie kontroli finansowej. Rachunkowość i kontrola zarządcza mają zatem wspólny mianownik, jakim jest ochrona finansów publicznych. Związek ten jest ważnym i ciekawym zagadnieniem badawczym.

Kontrola zarządcza i rachunkowość budżetowa są zagadnieniami bardzo obszernymi. Aby zachować przejrzystość analizy systemu kontroli zarządczej w rachunkowości budżetowej, autor był zmuszony wybrać tylko te zagadnienia, które najlepiej zrealizują założony cel monografii. Dlatego skoncentrował się na dwóch procesach kontroli zarządczej: planowaniu (wyznaczaniu celów) oraz zarządzaniu ryzykiem. Są to jednocześnie procesy zarządcze, które prawodawca uznał za fundamentalne i, tworząc standardy kontroli zarządczej, poświęcił im najwięcej uwagi.

¹ A. Rogala, *Determinanty skuteczności komunikacji wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, praca doktorska, Poznań 2013, s. 66.

Celem monografii jest dokonanie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w obszarze rachunkowości budżetowej. Autor przeanalizował kontrolę zarządczą i rachunkowość jako dwa, wzajemnie oddziałujące na siebie zagadnienia. Przedstawił zatem nie tylko, jakie wymogi przepisy konstytuujące kontrolę zarządczą stawiają komórkom finansowo-księgowym w jednostkach sektora finansów publicznych, ale także to, jaką rolę pełni rachunkowość budżetowa w systemie kontroli zarządczej.

Autor postawił następujące główne pytanie badawcze: (P0) Czy kontrola zarządcza istotnie i pozytywnie wpływa na osiągnięcie celów rachunkowości budżetowej?

W celu uzyskania odpowiedzi na główne pytanie badawcze monografii sformułowano następujące pytania pomocnicze:

- P1. Czy wyznaczanie celów według wymagań stawianych przez kontrolę zarządczą w obszarze rachunkowości jest potrzebne?
- P2. Czy pomiar stopnia osiągnięcia celów rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych może być dokonywany przez tę jednostkę samodzielnie?
- P3. Czy istnieją istotne zewnętrzne czynniki, które w sposób zasadniczy obniżają użyteczność sprawozdań budżetowych w jednostkach sektora finansów publicznych?
- P4. Czy wykładnia przepisów prawa w zakresie stosowania klasyfikacji budżetowej formułowana przez organy nadzoru sprzyja poprawie użyteczności sprawozdań budżetowych?

Struktura pracy podporządkowana jest przede wszystkim zagadnieniom z zakresu kontroli zarządczej oraz uzyskaniu odpowiedzi na pytania badawcze. Nie jest to monografia poruszająca głównie problemy rachunkowości, lecz przede wszystkim kwestie związane z zastosowaniem kontroli zarządczej w obszarze rachunkowości.

Dwa pierwsze rozdziały poświęcono scharakteryzowaniu ogólnej koncepcji kontroli zarządczej i opisowi rachunkowości budżetowej oraz współzależności między nimi.

Rozdział 1

KONTROLA ZARZĄDCZA W SYSTEMIE FINANSÓW PUBLICZNYCH

„Próby wprowadzenia nowoczesnych instrumentów zarządzania finansami publicznymi, takich jak kontrola zarządcza z góry skazane są na niepowodzenie”

M. Jastrzębska¹

1.1. Geneza kontroli zarządczej i jej finansowy aspekt

1.1.1. Inspiracja biznesowymi praktykami w zakresie kontroli i ich implementacja w sektorze publicznym

Koncepcja kontroli zarządczej jako normy prawnej ujętej w ustawie z 27.08.2009 r. o finansach publicznych² wywodzi się z praktyk stosowanych w biznesie. W literaturze zdarza się spotkać zamienne stosowanie terminów „kontrola zarządcza” i „kontrola wewnętrzna”. Wskazuje się także, że kontrola zarządcza jest rozwinięciem kon-

¹ M. Jastrzębska, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych w kształtowaniu świadomości obywatelskiej* [w:] *Perspektywa ekonomiczna, finansowa i prawna kreowania wartości w gospodarce*, red. P. Antonowicz, P. Galiński, P. Pisarewicz, Gdańsk-Sopot 2020, s. 158.

² Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.

cepcji kontroli finansowej. Zdaniem autora monografii zasadne jest zatem przedstawienie zależności pomiędzy tymi pojęciami, aby jak najlepiej scharakteryzować kontrolę zarządczą.

Przed wszystkim należy zauważyć, że w Polsce systematycznie podejmuje się próby usprawnienia funkcjonowania administracji publicznej. Sposób jej działania, tak w Polsce, jak i wielu innych krajach na świecie, oparty jest na tzw. modelu idealnej biurokracji – koncepcji Maxa Webera z początków XX wieku. Zwykło się nazywać go także modelem tradycyjnym. Choć sama nazwa sugeruje idealizm koncepcji Webera, z biegiem czasu w praktyce wykazywał on coraz więcej wad. Do tego stopnia, że obecnie słowo „biurokracja” ma negatywny wydźwięk. Zaczęto zatem poszukiwać nowych sposobów na poprawę funkcjonowania administracji publicznej, która znacznie gorzej radziła sobie z wyzwaniami niż sektor podmiotów prywatnych. Ważną próbą dla obu stron (jednostek publicznych i prywatnych) są czasy kryzysów gospodarczych. Pierwszym znaczącym kryzysem, który stanowił impuls dla administracji publicznej, był kryzys lat 30. XX wieku. Już wtedy zauważono, że przedsiębiorstwa prywatne dużo lepiej radzą sobie w trudnym czasie niż administracja publiczna. W ten sposób narodziła się idea, znana jako *Public Management*, aby administracja publiczna naśladowała praktyki stosowane w biznesie. Po II wojnie światowej nastąpił czas odbudowy gospodarek poszczególnych państw, ale już w latach 70. XX wieku przyszedł kolejny, duży kryzys, który stanowił impuls do istotnych reform administracji publicznej. Powróciła wówczas przedwojenna idea, tym razem nazwana *New Public Management* (dalej także jako: NPM), szeroko rozwijana w wielu krajach. Także w tej koncepcji przyjmuje się potrzebę implementacji praktyk biznesowych do sektora publicznego, a najbardziej charakterystycznymi elementami NPM są³:

- wprowadzenie zarządzania menedżerskiego w sektorze publicznym,
- jasne i wyraźne określenie standardów i mierników działalności,
- zwiększenie nacisku na kontrolę uzyskiwanych wyników,

³ R. Fedan, *Zarządzanie publiczne w procesie kreowania rozwoju lokalnego i regionalnego* [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, Rzeszów 2011, s. 209–210.

- nastawienie na dezagregację jednostek sektora publicznego,
- wprowadzenie do sektora publicznego konkurencji,
- wykorzystywanie metod i technik zarządzania z sektora prywatnego,
- wzrost nacisku na oszczędność i dyscyplinę w wykorzystaniu posiadanych zasobów.

Postulaty *New Public Management* dotyczą zarówno kwestii zarządzania instytucjami publicznymi, jak i ustrojowych aspektów funkcjonowania sektora: jego organizacji, zakresu działania w gospodarce. Nie jest to zatem koncepcja zarządzania wyłącznie instytucją publiczną, ale także sektorem publicznym w ogóle. Koncepcja NPM odpowiada na trzy zasadnicze pytania:

1. Ile państwa?
2. Jakie państwo?
3. Jak zarządzać jednostkami?

Koncepcja kontroli zarządczej, wprowadzona do obiegu prawnego w Polsce z początkiem 2010 r., koresponduje z NPM w zakresie sposobu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych. Nie jest natomiast koncepcją kompleksowo reformującą administrację publiczną czy też jego ustrojowe fundamenty, a jedynie wprowadzającą nowe rozwiązania w zakresie zarządzania. Kontrolę zarządczą i NPM łączą bezpośrednio dwie podstawowe wartości:

- położenie nacisku na wyznaczanie mierzalnych celów i rozliczanie jednostek z ich osiągnięcia,
- implementacja dobrych praktyk biznesowych do sektora finansów publicznych.

Przy czym należy zaznaczyć, że samo wyznaczanie mierzalnych celów i rozliczanie z ich osiągnięcia także jest praktyką biznesową. Wyodrębnienie jej spośród innych praktyk pokazuje jednak wagę rozliczalności i odpowiedzialności kierowników jednostek publicznych za efekty działalności jednostki, którą kierują.

Warto podkreślić, że biznesowa geneza koncepcji NPM i kontroli zarządczej nierozzerwalnie jest związana z finansowym aspektem

funkcjonowania podmiotów. Należy bowiem pamiętać o tym, że w przedsiębiorstwach prywatnych, w klasycznym ujęciu, efektywność jest mierzona przede wszystkim wynikiem finansowym.

Geneza kontroli wewnętrznej w podmiotach gospodarczych jest ściśle związana z finansowym aspektem prowadzenia biznesu, ponieważ w klasycznym ujęciu celem przedsiębiorstwa jest dążenie do maksymalizacji zysku. Stąd mechanizmy kontroli wewnętrznej w początkowej fazie kształtowania się modelu kontroli wewnętrznej koncentrowały się przede wszystkim na finansach. Jednak w miarę upływu czasu, rozwoju rynków, przedsiębiorstw oraz zachodzących procesów globalizacji w naukach o zarządzaniu coraz częściej wskazywano na inne niż finansowe cele przedsiębiorstwa. Narastająca konkurencja motywuje przedsiębiorstwa do zapewnienia odpowiedniej jakości dostarczanych produktów. Mechanizmy rynkowej konkurencji wymusiły zatem na przedsiębiorstwach wyznaczanie celów, które łączyły potrzebę osiągnięcia oczekiwanego wyniku finansowego z oczekiwaniami klientów co do produktów. W ślad za tymi zmianami rola kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie rozszerzała się także na kwestie niezwiązane bezpośrednio z finansami.

Innym czynnikiem, który ukształtował funkcje kontroli wewnętrznej, są występujące w gospodarce cykle koniunkturalne, istotnie motywujące przedsiębiorstwa do redefiniowania wartości, jakimi się kierują. W czasach kryzysu maksymalizacja zysków w wielu przypadkach nie może być celem przedsiębiorstwa. Często jest to okres, w którym przedsiębiorstwa mierzą się z ryzykiem upadłości. Celem staje się wówczas przetrwanie. Globalizacja rynków, poziom dojrzałości gospodarek poszczególnych państw i podmiotów w nich działających oraz wzrost świadomości społeczeństwa przejawiają się między innymi tym, że przedsiębiorcy dostrzegają potrzebę równoważenia celów finansowych i szeroko rozumianej społecznej odpowiedzialności biznesu. Odpowiedzialność ta jest wielowymiarowa. Dotyczy świadomości przedsiębiorców między innymi co do ich roli w społeczeństwie i kształtowania rynku pracy, a także wpływu na środowisko naturalne. Również te motywy działalności przedsiębiorstw wpłynęły na zakres funkcji, jakie kontrola wewnętrzna pełni w przedsiębiorstwach.

W ślad za tym zmieniało się także podejście do kontroli wewnętrznej w administracji publicznej. Obecnie rolą kontroli wewnętrznej (kontroli zarządczej) jest zapewnienie nie tylko legalności działania i efektywności w osiąganiu celów instytucji publicznej, ale również zadbanie o etykę działania.

Kontrola finansowa, która stanowiła fundament szerzej rozumianej kontroli zarządczej, nie straciła na znaczeniu. W systemie finansów publicznych zasadniczą rolą, jaką zawsze powinna pełnić kontrola wewnętrzna, jest zapewnienie gospodarnego wydatkowania środków publicznych. Niezależnie od tego, czy cel ten jest elementem systemu nazwanego kontrolą finansową, czy zarządczą.

Funkcjonowanie systemu kontroli w polskiej administracji publicznej uległo istotnym przeobrażeniom wskutek akcesji Polski do Unii Europejskiej. Początków prac legislacyjnych dostosowujących polski system finansów publicznych do oczekiwań unijnych komisarzy można doszukać się w drugiej połowie lat 90. XX wieku. Do końca 2009 r. system kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych funkcjonował pod nazwą kontroli finansowej. Z początkiem 2010 r. kontrolę finansową zastąpiono kontrolą zarządczą, przy czym nie polegało to wyłącznie na wprowadzeniu nowego pojęcia bez rzeczywistych zmian. Kontrola zarządcza jako norma prawna zasadniczo różni się od kontroli finansowej. Nie ogranicza się bowiem wyłącznie do finansowego aspektu funkcjonowania instytucji publicznej. Zmiany w polskim systemie kontroli wewnętrznej wynikają z ogólnego trendu w postrzeganiu istoty kontroli wewnętrznej.

1.1.2. Kontrola zarządcza jako konsekwencja członkostwa Polski w Unii Europejskiej

Kontrola zarządcza jako zbiór przepisów zawartych w ustawie o finansach publicznych jest ściśle związana z członkostwem Polski w Unii Europejskiej. Zapisy ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej są przejawem realizacji unijnych wymogów odnoszących się do bezpieczeństwa i efektywności wydatkowania środków pu-

W publikacji autor omówił rolę i wpływ przepisów o kontroli zarządczej na rachunkowość budżetową. Skoncentrował się na dwóch procesach kontroli zarządczej: planowaniu (wyznaczeniu celów) oraz zarządzaniu ryzykiem. Są to jednocześnie procesy zarządcze najobszerniej opisane standardami kontroli zarządczej i uznane przez ustawodawcę za fundamentalne.

W opracowaniu czytelnik znajdzie analizę zagadnień takich jak:

- mierniki celów rachunkowości budżetowej oraz monitorowanie stopnia ich osiągnięcia,
- zarządzanie ryzykiem w obszarze zapewnienia wiarygodności sprawozdań budżetowych,
- ryzyko w stosowaniu klasyfikacji budżetowej.

Opracowanie zainteresuje ekonomistów, księgowych i menedżerów zatrudnionych w jednostkach sektora finansów publicznych, a także adwokatów, radców prawnych i sędziów w zakresie omawianej problematyki.

Ireneusz Rosiek – doktor nauk ekonomicznych; specjalista w dziedzinie zarządzania publicznego i rachunkowości budżetowej; wieloletni główny księgowy w jednostkach sektora finansów publicznych; doświadczony i ceniony szkoleniowiec; ekspert Narodowego Centrum Badań i Rozwoju; konsultant merytoryczny i autor tekstów naukowych oraz poradnikowych z zakresu rachunkowości budżetowej. Zajmował się kontrolą zarządczą, audytem wewnętrznym i budżetem zadaniowym w Ministerstwie Finansów.



LEX Kontrola Zarządcza

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)