

*PIOTR JANUSZ MŁYNARCZYK*

Absolwent Studiów Podyplomowych  
„Audyty i kontrola wewnętrzna w usprawnieniu zarządzania”  
Uniwersytet Szczeciński

**ZARZĄDZANIE RYZYKIEM  
NA POTRZEBY KONTROLI ZARZĄDCZEJ  
NA PRZYKŁADZIE WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ**

**Wprowadzenie**

Dnia 1 stycznia 2010 roku zaczęły obowiązywać zapisy ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Ustawa wprowadziła szereg nowatorskich uregulowań dotyczących między innymi funkcjonowania audytu wewnętrznego, formułując na nowo jego definicję, zmieniając warunki uprawniające do wykonywania zawodu audytora oraz wprowadzając nowe pojęcie – kontrola zarządcza.

W myśl postanowień cytowanej ustawy kontrola zarządcza w jednostkach sfery finansów publicznych obejmuje wszystkie obszary działalności jednostki i jest skutecznym narzędziem wspomagającym zarządzanie jednostką budżetową<sup>1</sup>.

Na podstawie komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. wprowadzono 5 standardów kontroli zarządczej, z których jeden z najważniejszych brzmi: **cele i zarządzanie ryzykiem**<sup>2</sup>.

Celem artykułu jest wykazanie, że skuteczniejsze zarządzanie ryzykiem przez dowództwo wojskowej jednostki budżetowej (WJB) zapewnia funkcjonowanie

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240, ze zm., art. 68.

<sup>2</sup> Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.

adekwatnej, efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej oraz zgodność działania z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi oraz ochronę zasobów.

W artykule podjęto próbę oceny dotychczasowego (tj. zgodnie z zapisami ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych) systemu zarządzania ryzykiem oraz analizy wprowadzanych zmian zgodnych ze standardami kontroli zarządczej i ich spójność z funkcjonującymi już obszarami zarządzania ryzykiem w wojskowej jednostce budżetowej i ponadto próbę stwierdzenia, że nowe zapisy wprowadzone w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych dotyczące ogółu działań związanych z kontrolą zarządczą zapewniają skuteczniejszą realizację celów, zadań i zobowiązań nałożonych na wojskową jednostkę budżetową.

## **1. Charakterystyka dotychczasowego systemu zarządzania ryzykiem w wojskowej jednostce budżetowej**

Podobnie jak w innych jednostkach budżetowych, także w wojskowych jednostkach budżetowych właściwe zarządzanie ryzykiem to konglomerat celów związanych ze skutecznym zarządzaniem i ochroną zasobów (w tym środków budżetowych), z wysoką skutecznością realizacji zadań zaopatrzeniowych i usługowych oraz dbałością o właściwą reputację wewnątrz Sił Zbrojnych, jak i wobec zewnętrznych partnerów czy klientów.

W WJB zarządzanie ryzykiem wiąże się nieodłącznie z utrzymaniem (utworzeniem) pożądanego ładu organizacyjnego, czyli stworzeniem modelu sprawnego dowodzenia i zarządzania oraz przepływu informacji. Powszechny społeczny stereotyp mówi o tzw. porządku wojskowym, który miałby być synonimem sprawnej i skutecznej organizacji, oraz całkowitym podporządkowaniu się decyzjom przełożonych. Jednak rzeczywistość jest znacznie bardziej skomplikowana, bo oto transformacje strukturalne i zmiany ekonomiczne docierały do Sił Zbrojnych RP (SZRP) z pewnym opóźnieniem. Systemy zaopatrywania, dostarczania zamówionych usług, ich dystrybucja, na tle rewolucyjnych wręcz przeobrażeń związanych z rozpoczęciem funkcjonowania w strukturach NATO pełną profesjonalizacją oraz nieustannymi wstrząsami restrukturyzacyjnymi skutecznie utrudniały osiągnięcie *governance*.

Zasoby ludzkie wojskowych jednostek budżetowych to najważniejszy element sprawnej i skutecznej realizacji zadań. Bez znajomości celów jednostki przez

żołnierzy i pracowników nie można było liczyć na większe prawdopodobieństwo realizacji celów jednostki i osiągnięcie lepszych efektów ekonomicznych z jednoczesnym optymalnym wykorzystaniem zasobów.

Można zatem przyjąć, że zarządzanie ryzykiem to zadanie dla całego personelu wojskowej jednostki budżetowej, ale bezpośrednio stanowiło element codziennej działalności służbowej jedynie dowództwa wyższego szczebla.

Dowództwo było odpowiedzialne za informowanie żołnierzy i pracowników o zamierzeniach dotyczących zarządzania ryzykiem i uświadomienie korzyści ze skutecznego zarządzania ryzykiem. Jednak pomimo sprawnego i sformalizowanego przepływu informacji pomiędzy szczeblami organizacyjnymi nie zawsze skutecznie docierały do żołnierzy i pracowników listy celów zarządzania ryzykiem oraz sposobów, w jaki łączą się one z celami jednostki.

Dowódca wojskowej jednostki budżetowej, mając wsparcie ścisłego dowództwa i audytora wewnętrznego, ustalał metody zarządzania ryzykiem, jednak bez uwzględnienia istotnych dla funkcjonowania jednostki strategicznych celów i realizowania jej misji. Politykę i strategię zarządzania ryzykiem określali i formułowali członkowie ścisłego dowództwa wraz z głównym księgowym, a zatwierdzał ją do realizacji dowódca WJB.

Analiza opracowanej w wojskowej jednostce budżetowej polityki zarządzania ryzykiem pozwala stwierdzić, iż w kontekście obowiązujących wówczas zapisów ustawy o finansach publicznych<sup>3</sup> została ona opracowana poprawnie i wyczerpywała zakres polityki zarządzania ryzykiem w obszarach wskazanych w ustawie i dokumentach wykonawczych. Pomimo iż nie występowało jeszcze pojęcie misji, zdefiniowane dopiero w standardach kontroli zarządczej, trafnie sformułowano cele i definicje zarządzania ryzykiem. W ramach zarządzania ryzykiem dowództwo zatwierdzało poziom zagrożeń dla realizacji postawionych zadań i celów, określając dopuszczalne ryzyko i eliminując ryzyko zagrażające skutecznej realizacji usług i systemu zaopatrywania jednostek operacyjnych.

Można przyjąć, iż w WJB elementarnymi składnikami zarządzania ryzykiem było **koncentrowanie się na najważniejszych problemach**, obarczonych największym ryzykiem, którymi były: realizacja dużych zamówień publicznych oraz przeprowadzanie inwentaryzacji majątku, **obniżanie kosztów zakupów i usług** poprzez profilaktyczne wprowadzanie wewnętrznych regulaminów dla działań

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104, ze zm., art. 47.

finansowych nie przekraczających kwoty 14 000 euro oraz **transparentność i przejrzystość działań** obarczonych ryzykiem.

Dowódca WJB ponosił i ponosi całkowitą odpowiedzialność za proces **identyfikacji ryzyka**. Zgodnie z założeniami polityki zarządzania ryzykiem powołana komisja oraz członkowie dowództwa identyfikowali ryzyko związane z pionem, za który odpowiadali, oraz z zadaniami, za wykonanie których byli odpowiedzialni. Warunkiem właściwej identyfikacji ryzyka było zrozumienie charakteru i celu świadczonej usługi lub prowadzonej operacji finansowej. Spośród najczęściej stosowanych technik identyfikacji ryzyka w WJB można wymienić analizę wyników kontroli, audytów i dostępnych sprawozdań oraz burzę mózgów.

**Zidentyfikowane ryzyko** poddawano **analizie**, próbując określić zarówno przyczyny, jak i skutki oraz powiązanie ryzyka z celami nadrzędnymi WJB. Należy zauważyć, że oddziaływanie ryzyka i jego skutki w przypadku np. dostarczania usług medycznych w postaci szczepień profilaktycznych dla uczestników misji zagranicznych, to nie tylko ryzyko utraty reputacji, ale także poważniejsze – zagrożenie zdrowia lub życia żołnierzy zaopatrywanych jednostek wojskowych.

Podstawowe punkty brane pod uwagę przez dowództwo WJB podczas analizy ryzyka to:

- zadania statutowe jednostki,
- zgodność przepisów prawa z planowanymi działaniami,
- zgodność planowanych działań z sytuacją finansową oraz zapisami w planie rzeczowo-finansowym jednostki,
- kwalifikacje, wiedza, doświadczenie i liczba żołnierzy i pracowników, którzy są planowani do wykonania zadania.

Określenie rodzaju reakcji WJB dla każdego istotnego ryzyka, ograniczenie jego zagrożeń w postaci:

- przeniesienia ryzyka lub wycofanie (w praktyce złożenie meldunku o niemożliwości zrealizowania zadania),
- tolerowanie ryzyka, czyli podjęcie działań z zaprojektowaniem takich mechanizmów kontroli i monitoringu, które umożliwią jego skuteczne przeprowadzenie.

## 2. Ocena spójności systemu zarządzania ryzykiem ze standardami kontroli zarządczej

W ostatnich latach logistyka Sił Zbrojnych RP przechodzi szereg gruntownych przeobrażeń strukturalnych i organizacyjnych. Dokonująca się profesjonalizacja Sił Zbrojnych, zadania wynikające ze zobowiązań sojuszniczych w ramach uczestnictwa w strukturach NATO i Unii Europejskiej oraz udział polskich żołnierzy w misjach stabilizacyjnych i pokojowych wymuszają stosowanie nowoczesnych i wydajnych rozwiązań systemowych dotyczących zaopatrzenia i usług dla żołnierzy.

„Działania podejmowane przez Siły Zbrojne RP w dziedzinie transformacji systemu logistycznego są ukierunkowane na uzyskanie konkretnych, brakujących zdolności, uzupełnienie występujących niedoborów oraz dostosowanie do realiów współczesnego pola walki, a także potrzeb wynikających z profesjonalizacji sił zbrojnych. Zadania w tym zakresie na 2011 rok zostały określone w dokumentach planistycznych, takich jak: Program rozwoju SZRP w latach 2009–2018, Plan rozwoju systemu logistycznego SZRP w latach 2009–2018, a także zawierających rozwiązania organizacyjne i dyslokacyjne. Ich celem jest zwiększenie skuteczności, a także umożliwienie udziału Sił Zbrojnych w szerszym spektrum zadań obronnych narodowych i sojuszniczych. Osiągnięcie celów w dziedzinie rozwoju systemu logistycznego SZRP będzie możliwe dzięki optymalizacji stacjonarnego i mobilnego potencjału logistycznego. Integrowane są podsystemy zaopatrywania i obsługi jednostek wojskowych niezależnie od ich podległości organizacyjnej. Poszukuje się także nowych rozwiązań organizacyjnych i technologicznych dla uzyskania maksimum efektu przy minimalnych kosztach”<sup>4</sup>.

Jednym z elementarnych zadań transformacji systemu zaopatrzenia logistycznego w Siłach Zbrojnych jest między innymi przekształcanie logistycznych jednostek wojskowych, w tym wojskowych jednostek budżetowych w tzw. wojskowe oddziały gospodarcze. To najważniejsze zadanie reorganizacyjne w logistyce wojska polegać ma na odciążeniu jednostek operacyjnych od planowania i organizowania działalności logistycznej na rzecz skupienia funkcjonowania na działalności bojowej i szkoleniowej. Istotny charakter tego przedsięwzięcia polega na jednoczesnym przekazywaniu kompetencji logistycznych do wojsko-

---

<sup>4</sup> K. Szymański: *Wyzwania logistyki w 2011 r.*, „Przegląd Logistyczny” 2011, nr 1.

wych oddziałów gospodarczych będących wojskowymi jednostkami budżetowymi bez przerywania swojej działalności przez jednostki wojskowe.

Skupienie się dowódców jednostek budżetowych na celach związanych z planowaniem, organizowaniem i realizowaniem zadań zaopatrzeniowych w kraju i poza nim jest w istocie zgodne z ideą kontroli zarządczej i jej standardami realizowanymi już obecnie w większości armii skupionych w Sojuszu NATO i w siłach zbrojnych większości państw Unii Europejskiej. Natomiast dowódca jednostki operacyjnej będzie mógł realizować postawione przed nim cele i zadania taktyczne, operacyjne i strategiczne, mając profesjonalne wsparcie logistyczne przygotowanych do osiągnięcia takich celów dowódców wojskowych oddziałów gospodarczych, szefów wyspecjalizowanych służb zaopatrzenia oraz wykwalifikowanego personelu cywilnego.

Obowiązujący do czasu zmiany ustawy o finansach publicznych w wojskowej jednostce budżetowej system kontroli finansowej charakteryzował się wstępną oceną celowości zaciągania zobowiązań finansowych i wydatków, a więc prowadzenia tylko polityki finansowej. System takiej kontroli obejmował ocenę stosowania określonych procedur finansowych i porównywanie stanu pożądanego, formalnego ze stanem faktycznym. Nowo wprowadzone rozwiązania poza ukie-runkowaniem systemu wyznaczania celów i zadań zgodnych z misją nowoczesnej jednostki budżetowej także wskazały celowość i zasadność ich monitorowania. Przy czym ocena funkcjonowania wojskowej jednostki budżetowej prowadzona powinna być m.in. pod kątem:

- efektywności działania i skuteczności ochrony zasobów,
- wiarygodności i sprawozdawczości,
- zgodności postępowania z prawem i zasadami etyki oraz
- zarządzania ryzykiem<sup>5</sup>.

Istotne płaszczyzny funkcjonowania wojskowej jednostki budżetowej w starym i nowym systemie prawnym w kontekście funkcjonowania wprowadzonych standardów kontroli zarządczej zaprezentowane są w tabeli 1.

---

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych..., art. 68.

Tabela 1

Porównanie funkcjonowania standardów kontroli w WJB  
wg różnych systemów prawnych

System prawny według ustawy o finansach publicznych z 30.06.2005 r.	System prawny według ustawy o finansach publicznych z 27.08.2009 r.
1	2
1. Środowisko wewnętrzne	1. Środowisko wewnętrzne
a) uczciwość, lojalność	a) przestrzeganie wartości etycznych
b) formalne kompetencje zawodowe	b) poziom kompetencji zawodowych gwarantujący efektywność i jakość wykonywanych zadań
c) formalna struktura organizacyjna	c) dostosowanie struktur organizacyjnych do skutecznej realizacji zadań
d) formalne przekazywanie uprawnień	d) powiązanie powierzania obowiązków i delegowania uprawnień żołnierzom i pracownikom merytorycznie przygotowanym wraz z wyposażeniem ich w narzędzia wykonawcze
e) identyfikacja zadań wrażliwych	e) –
2. Cele i zarządzanie ryzykiem przez dowództwo WJB	2. Cele i zarządzanie ryzykiem przez dowództwo WJB, szefów komórek i personel
a) –	a) misja (wizja strategiczna WJB)
b) cele, zadania i kontrola ich realizacji	b) określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji pod kątem oszczędności, efektywności i skuteczności
c) –	c) sprawozdawczość (składanie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej)
d) identyfikacja ryzyka	d) identyfikacja ryzyka odnosząca się do wytyczonych celów pod kątem szans i zagrożeń
e) analiza ryzyka	e) analiza ryzyka mająca na celu jego systematyzację i ocenę istniejących mechanizmów kontroli oraz podjęcie działań naprawczych
f) reakcja na ryzyko	f) reakcja na ryzyko w celu ograniczenia zagrożeń i wykorzystania szans
3. Mechanizmy kontroli	3. Mechanizmy kontroli elastyczne i dostosowane do specyfiki WJB
a) dokumentowanie kontroli	a) dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, procedur i procesów
b) nadzór	b) nadzór nad wykonywaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji
c) –	c) ciągłość działalności i opracowanie planów awaryjnych obejmujących kluczowe obszary WJB
d) tradycyjna fizyczna ochrona zasobów	d) ochrona zasobów przed dostępem osób niepowołanych i powierzenie odpowiedzialności żołnierzom i pracownikom za użytkowanie mienia

1	2
e) mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	e) szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych polegające na zatwierdzaniu operacji przez osoby upoważnione oraz weryfikacja, dokumentowanie i rejestrowanie takich operacji
f) mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	f) mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych polegające na zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych w powiązaniu z ustawą o ochronie informacji niejawnych
4. Informacja i komunikacja	4. Informacja bieżąca dla wszystkich żołnierzy adekwatna do wykonywanych przez nich zadań, komunikacja wewnętrzna – zwrotna i zbieranie opinii oraz zewnętrzna – z klientami i kontrahentami
5. Monitorowanie i ocena w standardach kontroli finansowej i wewnętrznej	5. Monitorowanie i ocena w standardach kontroli zarządczej
a) monitorowanie kontroli wewnętrznej i finansowej	a) monitorowanie systemu kontroli zarządczej
b) ocena systemu kontroli wewnętrznej i finansowej	b) samoocena przeprowadzana co najmniej raz w roku wśród żołnierzy i pracowników za pomocą kwestionariusza ankiety
c) –	c) audyt wewnętrzny prowadzony w przypadkach i na warunkach określonych w ustawie w sposób obiektywny i niezależny ocenia kontrolę zarządczą
d) –	d) uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej w formie corocznego oświadczenia

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Sławińska-Tomtała, *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s.13–42.

Jak wynika z informacji zawartych w tabeli 1, system kontroli zarządczej dobrze zaprojektowany i przeprowadzony ma istotne znaczenie dla zarządzania finansami publicznymi w wojskowej jednostce budżetowej i stanowi doskonałe przygotowanie do wprowadzenia budżetowania zadaniowego. Jednak aby mechanizmy kontrolne mogły zmniejszyć ryzyko odchylenia od standardów kontroli zarządczej, należy z dużą starannością przygotować politykę zarządzania ryzykiem w wojskowej jednostce budżetowej zgodną z prezentowanymi standardami.

Podczas odprawy audytorów wewnętrznych resortu obrony narodowej przeprowadzonej w maju 2011 roku w Ustroniu przedstawiono przykładowe rozwiązania systemowego zarządzania ryzykiem w wojskowej jednostce budżetowej w świetle zapisów ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. w formie projektu polityki zarządzania ryzykiem. Został przygotowany i zaprezentowany



przez audytorów wewnętrznych centralnego organu logistycznego, czyli Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych RP z Bydgoszczy.

Na podstawie analizy wprowadzanego już systematycznie w WJB wzorcowego dokumentu można zauważyć, że przyjęte założenia systemu zarządzania ryzykiem są zgodne z zapisami nowej ustawy o finansach publicznych i standardami kontroli zarządczej oraz charakteryzują się:

- wbudowaniem polityki zarządzania ryzykiem w cykl działalności WJB,
- powołaniem zespołu ds. oceny ryzyka z nowymi, adekwatnymi do standardów zadaniami,
- zaleceniami, aby zagrożenia i ryzyko identyfikować do celów i zadań WJB,
- wskazaniem na identyfikowanie ryzyka „oddolnie” i zakładanie rejestrów rodzajów ryzyka w komórkach organizacyjnych i na samodzielnych stanowiskach,
- zaleceniami, aby powołany zespół ds. oceny ryzyka jako odpowiedź na występujące ryzyko składał roczny raport dowódcy WJB.

Do zadań zespołu ds. oceny ryzyka należy:

- nieustanne dokonywanie identyfikacji i oceny (szacowania) ryzyka zagrażającego realizacji celów i zadań (procesów) w WJB,
- stworzenie w jednostce systemu wyznaczania celów i zadań,
- opracowanie projektu polityki i procedur zarządzania ryzykiem,
- opracowanie raportu z wynikami analizy ryzyka i propozycjami reakcji na ryzyko: przeciwdziałanie, przeniesienie lub tolerowanie.

W ramach systemu zarządzania ryzykiem w WJB należy wyeksponować „oddolne” identyfikowanie ryzyka i wypełnianie zaproponowanych wzorów rejestrów ryzyka przez (poza dowódcą WJB)<sup>6</sup>:

- stanowiska i komórki bezpośrednio podległe dowódcy WJB oraz przez wszystkie komórki wewnętrzne i samodzielne stanowiska,
- inspektora bhp,
- inspektora ppoż,
- pełnomocnika ds. ochrony informacji niejawnych,
- audytora wewnętrznego.

Z przedstawionego materiału wynika, że system zarządzania ryzykiem funkcjonujący w ramach standardów kontroli zarządczej w wojskowych jednostkach

---

<sup>6</sup> Opracowanie własne na podstawie dokumentacji z odprawy audytorów wewnętrznych resortu Obrony Narodowej, Ustronie, maj 2011.

budżetowych jest i musi być stale poddawany systematycznej analizie pod kątem specyfiki swoich działań oraz wytyczonych celów.

Na pytanie, jakich procedur i uregulowań potrzebuje jednostka, aby profesjonalnie, efektywnie i sprawnie osiągać wytyczone cele, musi odpowiedzieć dowódca WJB wspierany przez członków dowództwa oraz audytora wewnętrznego.

Oczywiście bezkrytyczne przepisanie zaproponowanego wzorca polityki zarządzania ryzykiem z zastosowaniem standardów i wydanie go w formie rozkazu to podstawowy błąd przy projektowaniu i wdrażaniu systemu kontroli zarządczej. Decyzja, jakie rozwiązania i uregulowania systemu zarządzania ryzykiem będą scalały system kontroli zarządczej oraz jakie wewnętrzne uregulowania wesprą ten system, będzie należała do dowódcy WJB.

### **3. Efekty zarządzania ryzykiem w wojskowej jednostce budżetowej**

Z całą pewnością wojskowa jednostka budżetowa stanowi specyficzną jednostkę sektora finansów publicznych. Jednak pomimo jej „inności” w codziennej działalności służbowej (polegającej na zaopatrywaniu logistycznym i usługach na rzecz jednostek operacyjnych Wojsk Lądowych, Sił Powietrznych i Marynarki Wojennej oraz innych podmiotów) niewątpliwie zapisy ustawy o finansach publicznych, ustawy o rachunkowości i ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz innych dokumentów ponadresortowych obowiązują kierownictwo i personel takich jednostek bezwzględnie. Można nawet stwierdzić, iż czasami logistyczna obsługa jednostek będących w skomplikowanej sytuacji poligonowej czy też bojowej, często poza granicami kraju, stanowi nie lada wyzwanie. Wszystkie te okoliczności stanowią o dużym stopniu skomplikowania realizacji prowadzonych przez WJB usług, a zatem o narastaniu ryzyka w postaci zagrożeń procesów zakupów, dostaw i usług świadczonych na rzecz jednostek operacyjnych.

Wprowadzone, podobnie jak w innych jednostkach budżetowych, zapisami poprzedniej ustawy o finansach publicznych, standardy kontroli wewnętrznej i finansowej oraz funkcjonowanie audytorów wewnętrznych, a także realizowana z ich udziałem polityka zarządzania ryzykiem spełniały chyba swoją funkcję. Należy jednak zauważyć, że stosunkowo krótki okres funkcjonowania tamtych rozwiązań (w wielu wojskowych jednostkach budżetowych audytorzy pracują od niedawna) utrudnia syntetyczną ocenę ich efektów, choć organy ścigania i media

w ciągu ostatnich lat kilkakrotnie informowały społeczeństwo o nieprawidłowościach gospodarczych w Siłach Zbrojnych na dużą skalę.

Niewątpliwie przeobrażenia i transformacje, jakie dokonują się w Siłach Zbrojnych (pełna profesjonalizacja, głęboka restrukturyzacja logistyki oraz udział w misjach pokojowych i stabilizacyjnych w ramach NATO i UE), zbiegły się szczęśliwie ze zmianami w ustawie o finansach publicznych i wprowadzeniem standardów kontroli zarządczej. Zatem łatwiej na fali zmian strukturalnych i funkcjonalnych zachodzących w Siłach Zbrojnych dokonywać przeobrażeń w zarządzaniu i dowodzeniu, w tym zarządzaniu ryzykiem w ramach kontroli zarządczej.

Należy podkreślić jeszcze raz z całą mocą, że funkcjonowanie wojskowej jednostki budżetowej w systemie dysponowania budżetem publicznym odbywa się na tych samych zasadach i kanonach, co w cywilnych jednostkach budżetowych. Takie zagadnienia, jak prowadzenie polityki rachunkowości, prowadzenie inwentaryzacji, gospodarka magazynowa, system rozliczeń gotówkowych, gospodarka kasowa, zamówienia publiczne, bezpieczeństwo informacji, działalność administracyjno-kancelaryjna, prowadzone są w takim samym wymiarze, a czasami, jak wspomniano, realizacja zamówień i usług prowadzona jest w ekstremalnie trudnych i wręcz niebezpiecznych warunkach.

Formułując niniejszy projekt, należało przewidzieć, że zarządzanie ryzykiem oraz system audytu wewnętrznego w wojskowych jednostkach budżetowych funkcjonuje w zróżnicowany sposób. Co do zasady kierownictwo resortu obrony dokładało starań, aby koordynować działalność audytorów w jednostkach, mając świadomość, że przytłaczająca większość nowo powołanych audytorów może mieć problemy z aklimatyzacją w nieco hermetycznym środowisku wojskowym. Intensywnie szkolono dowódców i głównych księgowych z zakresu audytu wewnętrznego, w tym również oswajano kierownictwa WJB z tematyką zarządzania ryzykiem.

Zatem gdyby spróbować ocenić zarządzanie ryzykiem w WJB funkcjonujące w poprzednim układzie prawnym, to ocena ta wypada stosunkowo pozytywnie. Dowódcy WJB, korzystając z pomocy audytorów i wsparcia innych żołnierzy, zarządzali ryzykiem poprawnie. Odpowiednio skonstruowana polityka ryzyka wraz z nadaniem jej wysokiej rangi, powołanie zespołu składającego się z doświadczonych i posiadających wysokie kwalifikacje i wiedzę oficerów, profesjonalnie przeprowadzona identyfikacja, ocena i analiza ryzyka, uszeregowanie rodzajów ryzyka i wreszcie adekwatna reakcja na zagrożenia – wszystko to

pozwoлиło zastosować odpowiednie środki zaradcze i uniknąć wielu niebezpieczeństw dotyczących realizacji codziennych zadań WJB.

Nieco inaczej należy ocenić spójność polityki zarządzania ryzykiem w WJB z obowiązującym od 1.01.2010 r. systemem kontroli zarządczej. W standardach kontroli zarządczej silnie zaznaczono proces planowania i w jego ramach określenie celu i zadania jednostki. Oczywiście Siły Zbrojne jako instytucja w dużym stopniu zcentralizowana i sformalizowana określa ściśle (w formie statutu i zakresu zadań) cele, zatem również misję WJB, a planowanie jest jednym z najistotniejszych elementów dowodzenia, nie ma więc w WJB zbyt dużej dowolności, jedynie występuje hierarchiczne podporządkowanie się i rozliczanie z realizacji zaplanowanych zadań. Oczywiście w ramach otrzymanych środków budżetowych i jednocześnie określonych zadań występuje pewien margines decyzyjny dla dowódcy WJB, ale jest on raczej niewielki i składane systematycznie meldunki do dysponenta II stopnia środków budżetowych raczej uniemożliwiają dowolność.

Natomiast istotnie poprawiła się jakość elementu kontroli zarządczej polegająca na precyzyjnym, w pełni zrozumiałym dla wszystkich żołnierzy i pracowników oraz przedstawicieli zaopatrywanych jednostek przejrzystym i wiarygodnym określeniem zamierzeń i planów (w postaci celów) WJB.

Coraz skuteczniejszy staje się też system monitorowania, controllingu<sup>7</sup> i koordynacji realizacji zadań przez jednostki podległe. Powszechne staje się ocenianie dowódców WJB przez przełożonych pod kątem realizacji celów przy zachowaniu zasad oszczędności, efektywności i skuteczności. Również dowództwo WJB podczas rozliczania jednostek i komórek podporządkowanych stosuje analogiczne kryteria zawarte w standardach kontroli zarządczej. Należy też zwrócić uwagę na coraz prężniej funkcjonujący w Siłach Zbrojnych aparat audytorski, ostatnia odprawa audytorów resortu obrony narodowej w maju 2011 była poświęcona między innymi zarządzaniu ryzykiem w aspekcie kontroli zarządczej i materiały z tej odprawy stały się w części inspiracją do pisania niniejszej pracy.

---

<sup>7</sup> W. Skoczylas: *Wykorzystanie wskaźników i systemu wskaźników w controllingu*, w: *Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2009, s. 377–379.

## Uwagi końcowe

Procesy identyfikacji, analizy i reakcji na ryzyko są stale udoskonalane w WJB, poprzez stosowanie różnorodnych technik identyfikacji ryzyka z uwzględnieniem istotnych zmian warunków, w jakich planuje funkcjonować jednostka w przyszłości, poprzez skuteczne analizy i dokonywanie oceny mechanizmów kontroli pod kątem ich skuteczności w odniesieniu do ryzyka aż do precyzyjnego określenia rodzaju reakcji na ryzyko w celu ograniczenia zdiagnozowanych zagrożeń i podjęcia działań zaradczych, a więc zaprojektowania coraz doskonalszych mechanizmów kontroli.

Reasumując, należy stwierdzić, że procesy zarządzania ryzykiem w WJB stopniowo i skutecznie dostosowywane są do standardów kontroli zarządczej w stopniu pożądanym przez przełożonych, ale przede wszystkim na rzecz prowadzenia gospodarki skutecznej, efektywnej i oszczędnej oraz ochrony własnych zasobów.

## Literatura

- Skoczyła W.: *Wykorzystanie wskaźników i systemu wskaźników w controllingu*, w: *Audyty wewnętrzne instrumentem zarządzania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2009.
- Sławińska-Tomtała E.: *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C.H. Beck, Warszawa, 2010,
- Szymański K.: *Wyzwania logistyki w 2011 r.*, „Przegląd Logistyczny”, marzec 2011, nr 1.
- Winiarska K.: Wstęp, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.
- Lipiec-Warzecha L.: *Dochody własne jednostek budżetowych a odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, <http://finansepubliczne.pl/arttykuł/3/2007>.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn., Dz.U. 2009 nr 152, poz. 1223, ze zm.
- Ustawa z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 2004, nr 241, poz. 2416, ze zm.

Ustawa z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych, Dz.U. 2003 nr 179, poz. 1750, ze zm.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. 2005 r., nr 14, poz. 114, ze zm.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 249, poz. 2104, ze zm.

## **MANAGEMENT RISK IN THE MANAGEMENT CONTROL IN MILITARY BUDGETARY UNIT**

### **Summary**

Management risk and his new functioning presents him within the management control in military budgetary unit theme of the present article but exerting is purpose, that forceful management risk assures adequate functioning by command , effective and forceful management control and correspondence of operation with regulations right, internal procedures and protection of stock.

*Translated by Piotr J. Młynarczyk*