

## Samoocena systemu rachunkowości w jednostce samorządu terytorialnego jako element kontroli zarządczej

Piotr Soltyk\*

**Streszczenie:** *Cel* – Przybliżenie problematyki samooceny jako procesu, za pomocą którego decydenci samorządowi mogą dokonywać ewaluacji funkcjonowania systemu rachunkowości.

*Metodologia badania* – Przyjęta metoda badawcza koncentrowała się na analizie krytycznej literatury przedmiotu. Przeprowadzono studia literaturowe publikacji naukowych, wybranych regulacji prawnych, wytycznych agend rządowych, a także wykorzystano własne doświadczenie zawodowe wynikające z ugruntowanej praktyki audytorskiej.

*Wynik* – Badania pozwalają na sformułowanie ogólnego wniosku, zgodnie z którym wewnętrzna ocena dokonywana w postaci samooceny zdecydowanie zwiększa szansę na zidentyfikowanie ewentualnych luk oraz czynników ryzyka w systemie rachunkowości.

*Oryginalność/Wartość* – Przedstawione w artykule rozwiązania mogą być wykorzystane na płaszczyźnie praktycznej na etapie projektowania założeń organizacyjnych samooceny, jak również interpretacji uzyskanych wyników.

**Słowa kluczowe:** ryzyko, rachunkowość, samoocena, zarządzanie ryzykiem, jednostka samorządu terytorialnego

### Wprowadzenie

Jedną z istotnych zmian dokonanych w przepisach ustawy o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., zwana dalej ufp) jest wprowadzenie do jednostek sektora finansów publicznych kontroli zarządczej. Jak wynika z uzasadnienia do rządowego projektu ufp, wprowadzenie pojęcia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w miejsce terminu „kontrola finansowa” wynikało głównie z faktu, że dotychczasowa praktyka kontroli finansowej utożsamiana była wyłącznie z czysto finansowymi obszarami działania jednostki (por. *Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych*). Podkreślenia wymaga, że założenia projektodawcy w tym zakresie nie odnoszą się tylko do zmiany kategorii prawnej terminu „kontrola zarządcza”, lecz należy ją interpretować znacznie szerzej, a zwłaszcza poprzez pryzmat zmiany całej filozofii zarządzania w sektorze publicznym. Z pewnością nie jest to zadanie łatwe, ponieważ wymaga posiadania odpowiedniego zasobu specjalistycznej wiedzy, a także ugruntowanych przez praktykę umiejętności, w szczególności w problematyce zarządzania ryzykiem.

---

\* dr Piotr Soltyk, Katolicki Uniwersytet Lubelski, Katedra Bankowości, Prawa Finansowego i Instytucji Finansowych w Stalowej Woli, dragon71.71@o2.pl.

Doniosłą rolę, zwłaszcza w obecnych czasach, kontrola zarządcza może odgrywać w kształtowaniu modelu odnoszącego się do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi. Aby jednak było to możliwe, koniecznością staje się konsekwentne wdrażanie w jednostce skutecznych mechanizmów kontroli, tworzących spójny system kontroli zarządczej. Powinny one obejmować wszystkie obszary zarządzania, z procesem planowania finansowego na czele. Natomiast w fazie eksploatacji – dokonywania wydatków budżetowych – obligatoryjne staje się odpowiedzialne przestrzeganie ustanowionych kryteriów, w szczególności wymienionych w dyspozycji art. 44 ufp<sup>1</sup>, co jest zbieżne z istotą kontroli zarządczej, która według ustawodawcy podejmowana jest dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Umiejętne zarządzanie publicznym zasobem finansowym uzależnione jest od spełnienia jeszcze wielu innych koniecznych warunków. Przy czym do kluczowych należy zaliczyć posiadanie użytecznej informacji dostarczanej z systemu rachunkowości. Jednak aby informacja ta spełniała walory użytecznej, powinna spełniać m.in. wymóg rzetelnego, sprawdzalnego i bieżącego prowadzenia rejestracji zdarzeń gospodarczych i finansowych w księgach rachunkowych.

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych zagadnień z procesu samooceny, za pomocą którego decydenci samorządowi mogą dokonywać ewaluacji funkcjonowania systemu rachunkowości – rozpoznając w ten sposób jego ewentualne luki. W zarządzaniu organizacją publiczną jest to ważne, gdyż na podstawie wyników samooceny kierownicy jednostek będą mogli podejmować różnego rodzaju działania ograniczające możliwość pojawienia się ryzyka niezgodności.

## 1. Istota i cele procesu samooceny systemu rachunkowości

Ogólne informacje w zakresie wykorzystywania samooceny do oceny obszarów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych zostały określone w drodze Komunikatu nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Komunikat nr 3). Samoocena jest różnie definiowana. W literaturze przedmiotu jest ona przedstawiana jako podejście, zgodnie z którym komórki organizacyjne jednostki przeprowadzają przegląd swoich działań oraz związanego z tym ryzyka (Kumpiałowska 2011: 63). Proces ten można także zdefiniować jako wewnętrzny mechanizm identyfikacji zagrożeń – ryzyka w realizacji założonych zadań, który z uwagi na aspekty ekonomiczne nie może stanowić konkurencji wobec działań audytu wewnętrznego czy zewnętrznego, kontroli finansowej, lecz – obok tych instrumentów – musi być stałym elementem systemowych gwarancji zarządzania organizacją.

Przeprowadzenie samooceny jest rekomendowane w szczególności w tych jednostkach, gdzie nie wdrożono audytu wewnętrznego. Nie jest to jednak regułą, ponieważ samoocena dość często jest wykorzystywana do oceny kontroli zarządczej również w tych jednostkach, gdzie wdrożono audyt wewnętrzny, a jego zasoby kadrowe są niewystarczające do uzyska-

---

<sup>1</sup> Przedmiotowa delegacja prawna zobowiązuje m.in. do dokonywania wydatków publicznych w sposób celowy i oszczędny z poszanowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.

nia informacji o skuteczności mechanizmów kontroli, lub brak jest osób posiadających specjalistyczne umiejętności do dokonania oceny (np. audyt informatyczny).

W zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych samoocena jest o tyle istotna, że przy stosunkowo niskich kosztach, a także, co istotne, w dość krótkim horyzoncie czasowym można uzyskać obraz funkcjonowania ustanowionych systemów zarządzania w ujęciu kompleksowym lub tylko w wybranych jej obszarach – np. systemie rachunkowości. Podkreślenia wymaga, że jest to kluczowy obszar gwarantujący prawidłowe działania każdego podmiotu we współczesnej gospodarce rynkowej. Warto ją przeprowadzać chociażby z tego względu, że rachunkowość jest trwałym elementem systemu kontroli wewnętrznej, a także stanowi zasadnicze źródło informacji niezbędnej do podejmowania czynności zarządczych.

Zdaniem B. Micherdy (2004: 27) ekonomiczność informacji dostarczanych przez rachunkowość rozpatrywać można na dwóch równie ważnych płaszczyznach, a mianowicie: gospodarności w procesie tworzenia tych informacji oraz efektywności ich wykorzystania. Co ważne, prowadzenie rachunkowości oznacza obowiązek ewidencji zdarzeń gospodarczych według jednolitych zasad, wypracowanych przez naukę rachunkowości oraz zgodnych z przepisami prawa (Potoczny 2001: 7). Powszechnie w literaturze przedmiotu spotykane są stwierdzenia, że „system księgowości to zespół czynności i zapisów wykonywanych dla ewidencji finansowej w jednostce dokonującej transakcji. Do czynności wykonywanych w ramach takiego systemu należy: identyfikowanie, grupowanie, analizowanie, przeliczanie, klasyfikowanie, ewidencjonowanie, podsumowywanie i dostarczanie informacji o transakcjach i pozostałych zdarzeniach” (Dziedziczak 2010: 140).

Istotą samooceny jest przede wszystkim to, że pozwala zidentyfikować czynniki ryzyka, przez co stworzona zostaje duża szansa do efektywniejszego zarządzania ryzykiem w systemie rachunkowości. Tych decydentów, którym zależy na prawidłowym działaniu jednostki, rozpoznane dysfunkcje motywują do dalszego modyfikowania mechanizmów kontroli tworzących system kontroli wewnętrznej. W wyniku samooceny systemu rachunkowości zostaje pozyskana informacja, która pozwala kierownictwu jednostki uzyskać odpowiedź na tak kluczowe pytania jak:

- czy prawidłowo została ustanowiona struktura organizacyjna w komórce realizującej zadania z zakresu rachunkowości;
- czy zachowana jest aktualność przyjętych do realizacji zakresów obowiązków i odpowiedzialności;
- czy w sposób precyzyjny ustalono zakres delegowanych uprawnień w przedmiocie zadań wynikających z rejestracji zdarzeń gospodarczych, przepływu i kontroli dokumentacji finansowo-księgowych, czynności inwentaryzacyjnych, sprawozdawczości budżetowej i finansowej, a także ochrony danych i dokumentów;
- czy wdrożone wewnętrzne regulacje, np. zasady (polityka) rachunkowości, są przestrzegane oraz czy pozwalają skutecznie zidentyfikować ryzyko niezgodności w prowadzeniu urządzeń księgowych;
- czy zostały zapewnione i funkcjonują właściwie kanały przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi stanowiskami pracy w komórce księgowości oraz komórkami współpracującymi;
- czy istnieją skuteczne mechanizmy kontroli w zakresie rzetelnego i pełnego rejestrowania zdarzeń gospodarczych i finansowych w księgach rachunkowych;
- czy przestrzegana jest kontrola prewencyjna, polegająca m.in. na podziale obowiązków;

- czy przestrzegana jest zasada weryfikacji i szczegółowej kontroli dowodów księgowych przed ich ujęciem w księgach rachunkowych;
- czy istniejące systemy informatyczne są adekwatne do zadań realizowanych przez komórkę księgowości;
- czy wyznaczono właścicieli ryzyka;
- czy właściwie sprawowany jest nadzór nad systemem rachunkowości.

Oczywiście korzyści z procesu samooceny jest zdecydowanie więcej. W oparciu o uzyskane rezultaty samooceny efektywniejsza staje się praca personelu pracowniczego działu księgowości, jak również służb komórek kontroli i audytu wewnętrznego. Ujawnienie słabości w działaniu rachunkowości przez własną wewnętrzną ocenę, a następnie ich skuteczne eliminowanie, ogranicza w późniejszym czasie ilość stwierdzanych nieprawidłowości przez specjalistyczne organa kontroli, np. NIK, Regionalną Izbę Obrachunkową lub kontrolę skarbową, które później są podawane do publicznej wiadomości, kształtując wizerunek decydentów odnośnie do jakości zarządzania jednostką. Można więc śmiało użyć stwierdzenia, że samoocena pełni rolę profilaktyczną, tworząc pewnego rodzaju wewnętrzny początkowy impuls sygnałów wczesnego ostrzegania przed materializacją poważnego ryzyka. Niejednokrotnie podjęcie zdecydowanych działań naprawczych, w oparciu o uzyskane wyniki samooceny, pozwala uniknąć samorządowym decydentom, a także personelowi pracowniczemu, poważnego zarzutu dotyczącego nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wykazywania w sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej lub innych kategorii dysfunkcji.

Oprócz wspomnianych korzyści wymienia się także takie, według których zdobyte w trakcie samooceny informacje mogą stanowić istotny wkład do czynności przygotowawczych związanych z analizą ryzyka na potrzeby rocznego planu audytu – planowaniem rocznym, a także na etapie planowania konkretnego zadania audytowego (Knedler, Stasiak 2005: 56).

Ponadto uzyskane wyniki samooceny stanowią twarde podłoże do zainicjowania zmian w działalności komórek księgowości, a zwłaszcza w poprawie skuteczności przepływu informacji, zwiększenia elastyczności struktury organizacyjnej oraz stwarzania planów awaryjnych na wypadek wystąpienia ryzyka. Samoocena stanowi podstawę do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostkach zobowiązanych do składania takiego dokumentu.

## **2. Założenia organizacyjne samooceny systemu rachunkowości**

Samoocena powinna być inicjowana przez kierownictwo najwyższego szczebla, gdyż zgodnie z regulacjami prawa (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.: art. 69 ust. 2) zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków m.in. wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego (JST). Do bieżącej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej mogą być zaangażowane także inne osoby pełniące funkcje kierownicze – sekretarz gminy, skarbnik lub pełnomocnik wójta do spraw kontroli zarządczej (Kowalczyk 2010: 35). Aktywny udział należy zapewnić personelowi pracowniczemu, chociażby z uwagi na to, że pracownicy szczebla operacyjnego najlepiej zorientowani są w faktycznym wykonywaniu poszczególnych czynności tworzących system rachunkowości. Zagwarantowanie takiego udziału pracownikom jednostki (zarówno na etapie przygotowania pytań do kwestionariu-

sza samooceny, jak również na etapie interpretacji i oceny wstępnych informacji) dodatkowo stwarza szansę uzyskania obiektywnych i miarodajnych wyników tego procesu. Należy mieć na uwadze, że upiększanie prawdy w samoocenie w szybkim tempie prowadzi do bankructwa systemów zarządzania, co w obszarze rachunkowości może skutkować konsekwencjami naruszenia art. 77 ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., zwana dalej uor)<sup>2</sup>.

Przeprowadzenie samooceny systemu rachunkowości wymaga przyjęcia na wstępie kilku rozwiązań organizacyjnych. Im lepiej proces ten zostanie przygotowany pod kątem merytorycznym oraz sprawnie przeprowadzony, tym większa istnieje szansa uzyskania wiarygodnych wyników. W płaszczyźnie praktycznej oznacza to pełniejsze zidentyfikowanie ryzyka. Do zasadniczych etapów samooceny można zaliczyć:

1. Organizację procesu. Kluczowym elementem tego etapu jest sformułowanie założeń planistycznych samooceny. Na tym etapie zaleca się przeprowadzenie wstępnego szkolenia personelu, który będzie uczestniczył w identyfikacji ryzyka za pomocą tej metody. Aby zminimalizować niepotrzebne straty czasu, już na tym etapie należy dokonać wstępnego przeglądu ustanowionych rodzajów kontroli w wytypowanym do oceny obszarze. Zaleca się także gromadzenie wewnętrznych regulacji wspomagających funkcjonowanie systemów zarządzania, które zostaną wykorzystane w dalszej procedurze tego procesu. Zaleca się także ustanowienie kryteriów, w oparciu o które będą oceniane wyniki.
2. Ustanowienie koordynatora samooceny. W celu przeprowadzania obiektywnego i rzetelnego procesu samooceny należy wyznaczyć osobę, której zadaniem będzie ogólny nadzór nad jego przebiegiem. Dobrym rozwiązaniem jest wyznaczenie takiej osoby, która posiada rozległą wiedzę w przedmiocie funkcjonowania systemów zarządzania, identyfikacji i analizy ryzyka. Dodatkowym walorem byłaby także znajomość specyfiki działania działu księgowości, finansów i powiązanie jej zakresu pracy z całą strukturą jednostki. Jednym z obowiązków koordynatora jest przeprowadzenie szkolenia pracowników zaangażowanych w samoocenę oraz przygotowanie pytań do kwestionariusza ankiety.
3. Udział kierownictwa najwyższego szczebla. Kluczowe dla procesu samooceny jest widoczne wsparcie przedsięwzięcia ze strony kierownika jednostki (Komunikat nr 3). Z mocy przepisów prawa kierownik jednostki jest osobą odpowiedzialną za zapewnienie funkcjonowania adekwatnych, skutecznych i efektywnych mechanizmów kontroli, dlatego też wyznacza obszary, w których będzie identyfikowane ryzyko. Z uwagi na fakt, że kierownik ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w tym zakresie (Ustawa z dnia 29 września 1994 r.: art. 4 ust. 5), w jego dobrze pojmowanym interesie jest zadbanie, aby samoocena została przeprowadzona rzetelnie, a uzyskane wyniki zostały obiektywnie zinterpretowane, a następnie konsekwentnie wdrożone. Rolą kierownika jednostki jest także wskaza-

---

<sup>2</sup> Zgodnie z treścią art. 77 uor, kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do: nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych, niesporządzenia sprawozdania finansowego, sporządzenia go niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tym sprawozdaniu nierzetelnych danych – podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

nie własnych sugestii odnośnie do propozycji zmian w zakresie prowadzenia rachunkowości – jako newralgicznego elementu systemu kontroli wewnętrznej.

4. Wyznaczenie zakresu samooceny. Określenie zakresu powinno nastąpić już na początku, tj. w fazie organizacyjnej. W pragmatyce dobrym rozwiązaniem jest, oprócz wyboru poszczególnych obszarów, wyselekcjonowanie konkretnych zagadnień będących przedmiotem oceny. Mogą to być zagadnienia dotyczące np. kompletności przyjętych zasad rachunkowości, przestrzegania zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, czy też identyfikowanie ryzyka związanego z procesem inwentaryzacji. Na tym etapie ustala się zakres niezbędnego materiału – regulacji prawnych – stanowiącego podstawę do przygotowania pytań zamieszczonych w kwestionariuszach samooceny. Określona zostaje także grupa respondentów.
5. Przygotowanie kwestionariusza ankiety. Jednym z popularnych narzędzi wykorzystywanych do oceny skuteczności ustanowionych mechanizmów kontroli jest kwestionariusz ankiety. Nazwa „ankieta” jest powszechnie używana w naukach socjologicznych w celu określenia techniki badawczej, w której kwestionariusz ankiety wypełnia sam badany lub w jego imieniu tzw. ankieter (Pfaff 2010: 133). Istnieje kilka sposobów przygotowania kwestionariuszy. Zasadnicza różnica wynika z przyjętego modelu prezentowanych pytań, które mogą być sformułowane jako otwarte, lub mogą mieć postać pytań zamkniętych. W praktyce audytorskiej popularną formą są ankiety zawierające zredagowane pytania w sposób mieszany tj. część pytań zamkniętych i część otwartych. Pytania w ankiecie dzieli się (Pfaff 2010: 133):
  - ze względu na formę i rodzaj odpowiedzi (kryterium techniczne) na pytania otwarte, pytania zamknięte;
  - ze względu na cel pytania (kryterium celu pytania) na wprowadzające, o opinię, o fakty, o wiedzę, o źródło informacji, o motyw, o sugestie, uzupełniające;
  - ze względu na funkcję pytania (kryterium funkcji) na dotyczące badanej problematyki, metryczkowe, filtrujące, wykluczające się, sprawdzające, podchwytliwe i puste.Zdaniem K. Czerwińskiego (2003: 76) kwestionariusze samooceny są stosowane jako jedna z technik realizacji zadania audytowego, a także są wykorzystywane w procesie zarządzania ryzykiem jako jeden z elementów procesu samooceny ryzyka. Według tego autora ogólny kwestionariusz samooceny powinien dążyć do uzyskania odpowiedzi na pytania, czy (Czerwiński 2003: 77):
  - istnieje i jest stosowana w całej organizacji wspólna definicja ryzyka;
  - zostały zdefiniowane cele zarządzania ryzykiem;
  - pracownicy są zobowiązani do identyfikacji ryzyka;
  - kierownictwo poszczególnych komórek jest odpowiedzialne za identyfikację ryzyka;
  - kierownictwo organizacji monitoruje i dokonuje okresowych przeglądów ryzyka zagrażającego wykonaniu głównych celów strategicznych;
  - istnieją procedury raportowania identyfikacji ryzyka;
  - kultura zarządzania umożliwia pracownikom raportowanie złych wiadomości;
  - raporty przynoszą wymierne skutki;
  - istnieje skuteczny system szkoleń z tematyki zarządzania ryzykiem;
  - zostały zidentyfikowane główne ryzyka.
6. Interpretację wyników samooceny. Jest to etap, w którym następuje zebranie, uszeregowanie i analiza uzyskanych wyników. Stwierdzone niedoskonałości w działa-

niu mechanizmów kontroli powinny być szczegółowo rozpatrzone pod kątem przyjętych kryteriów. Wyniki powinny stanowić zaczyn do wprowadzenia zmian w zakresie poprawy skuteczności kontroli wewnętrznej. Z samej natury proces samooceny obarczony jest ryzykiem otrzymania subiektywnych wyników, dlatego też ich interpretacji należy dokonać w sposób rozważny z uwzględnieniem możliwości uzyskania niewiarygodnych danych.

### **3. Zasady (polityka) rachunkowości jako zagadnienie samooceny rachunkowości**

Regulacje prawa nakładają obowiązek posiadania przez każdą jednostkę sektora finansów publicznych dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości. Jak podkreśla E. Walińska (2014), analizując poszczególne elementy wchodzące w skład takiej dokumentacji, można wyraźnie wskazać jej trzy odrębne części:

- pierwsza – dotycząca faktycznie polityki rachunkowości (art. 10 ust. 1 pkt 1 i 2 uor),
- druga – dotycząca sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 10 ust. 1 pkt 3 uor),
- trzecia – to system ochrony szeroko rozumianych informacji księgowych jednostki (art. 10 ust. 1 pkt. uor).

Opracowanie rzetelnej polityki rachunkowości oznacza, że oprócz typowych funkcji usankcjonowanych w dyspozycji art. 10 uor stanowi ona przede wszystkim istotny mechanizm kontrolny, powodując niejednokrotnie ograniczenie ryzyka niezgodności związanego z rejestracją zdarzeń gospodarczych, ochroną mienia, czy wyeliminowaniem innych istotnych czynników ryzyka mających wpływ na zniekształcenie informacji czerpanej z ewidencji księgowej. Przyjęte zasady stanowią swoisty drogowskaz prowadzenia ksiąg rachunkowych, gdyż obligatoryjnie muszą normować tak ważne kwestie w pryzmacie skuteczności kontroli wewnętrznej, jak: wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń. W przyjętych zasadach rachunkowości należy jednoznacznie usankcjonować sposób prowadzenia ksiąg pomocniczych – art. 16 uor, a następnie ich zasady powiązania z kontami księgi głównej.

Prawidłowo opracowane zasady rachunkowości, a następnie rzetelne i bieżące ujmowanie operacji gospodarczych i finansowych w urządzeniach księgowych zwiększa szanse, że sporządzone sprawozdanie finansowe lub budżetowe będzie spełniało kryteria wynikające z regulacji uor. Za ustalenie w formie pisemnej obligatoryjnej procedury oraz jej bieżące aktualizowanie odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Każdy system rachunkowości narażony jest na możliwość wystąpienia licznych czynników ryzyka. Przykładowa lista ryzyk związanych z zasadami rachunkowości:

- ryzyko nieustalenia lub ustalenia zasad rachunkowości w sposób niekompletny,
- ryzyko niedostosowania polityki rachunkowości do zachodzących zmian w jednostce,
- ryzyko nieprawidłowo określonego roku obrotowego oraz okresów sprawozdawczych,
- ryzyko wadliwego opracowania zakładowego planu kont,
- ryzyko nieokreślenia metody prowadzenia ewidencji aktywów i pasywów,
- ryzyko błędnego określenia technik prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- ryzyko ustalenia nieaktualnych wykazów programów informatycznych,
- ryzyko opracowania polityki rachunkowości w oparciu o nieaktualne regulacje prawa,
- ryzyko ustanowienia nieadekwatnego systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów,

- ryzyko zaniechania obowiązku bieżącego aktualizowania zasad rachunkowości,
- ryzyko niezapoznania personelu komórki księgowości i finansów z treścią przyjętych zasad rachunkowości.

Jak już wcześniej wspomniano, identyfikacja ryzyka w komórce księgowości może zostać przeprowadzona za pomocą kwestionariusza samooceny. Kwestionariusz taki w przedmiocie przyjętych zasad rachunkowości może przybierać kształt, jaki zaprezentowano w tabeli 1.

**Tabela 1**

Kwestionariusz ewaluacji dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości

Kwestionariusz samooceny				
Przedmiot: Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości				
Odpowiedzi udzielił(a): ..... Data oceny: .....				
Lp.	Wyszczególnienie	Tak	Nie	Uwagi
1.	Czy kierownik jednostki opracował w formie pisemnej dokumentację opisującą zasady (politykę) rachunkowości?			
2.	Czy w dokumentacji określono rok obrotowy i wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze?			
3.	Czy określono metody wyceny aktywów i pasywów oraz zasady ustalania wyniku finansowego?			
4.	Czy określając sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych ustanowiono: <ul style="list-style-type: none"> <li>– zakładowy plan kont – ustalający: wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej?</li> <li>– wykaz ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych?</li> <li>– opis systemu przetwarzania danych zawierającego przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opis systemu informatycznego zawierającego: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ aktualny wykaz programów?</li> <li>▪ opis algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania?</li> <li>▪ wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji?</li> </ul> </li> </ul>			
5.	Czy w przyjętych zasadach określono system służący ochronie danych i ich zbiorów, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>– dowodów księgowych?</li> <li>– ksiąg rachunkowych?</li> <li>– innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów?</li> </ul>			
6.	Czy dokumentacja opisująca zasady rachunkowości jest na bieżąco aktualizowana?			
7.	Czy pracownicy w komórce księgowości zostali zapoznani z zasadami rachunkowości?			
8.	Czy pracownicy w pionie finansowo-księgowym mają stały dostęp do dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości?			
9.	Czy w oparciu o przyjęte zasady rachunkowości w stosunku do każdego pracownika działu księgowości zostały przypisane konkretne zadania?			
10.	Czy przyjęcie tych zadań nastąpiło w formie pisemnej ze wskazaniem daty rozpoczęcia i podpisu osoby przyjmującej?			
11.	Czy w komórce księgowości wyznaczono osobę, do której mogą być raportowane zidentyfikowane czynniki ryzyka?			
12.	Czy w stosunku do zidentyfikowanego ryzyka w dziale księgowości został ustalony poziom ryzyka akceptowalnego?			

Źródło: opracowanie własne na podstawie uor.



## Uwagi końcowe

Systematyczne przeprowadzanie samooceny przyczynia się do skuteczniejszego zarządzania ryzykiem. Podejście takie jest również konieczne w systemie rachunkowości, ponieważ pełni ona wiele istotnych funkcji w działalności każdego podmiotu. Większość z nich związana jest z rejestracją i dostarczaniem informacji ekonomiczno-finansowych, które w wyniku weryfikacji i przyjętych metod grupowania prezentowane są w sprawozdaniu finansowym, informując odbiorców o osiągniętych rezultatach. Duże znaczenie ma także funkcja analityczna, sprawozdawcza oraz kontrolna w rachunkowości. Z tego też względu konieczne staje się bieżące monitorowanie działania tego obszaru, stwarzając przez to gwarancję dobrej jakości sprawozdania finansowego, jako końcowego produktu systemu rachunkowości. Im częściej przeprowadza się samoocenę, tym bardziej wiarygodny jest system kontroli wewnętrznej, którego integralnym komponentem jest rachunkowość. Zakres informacji uzyskanych w wyniku samooceny jest szeroki, dlatego modelowe podejście do tego procesu z jednej strony pozwala skutecznie zarządzać ryzykiem, ograniczając różne dysfunkcje, a z drugiej strony daje gwarancje rzetelnej oceny osiągniętych rezultatów.

## Literatura

- Czerwiński K. (2003), *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*, wyd. LINK, Szczecin.
- Dziedziczak I. (2010), *Planowanie kontroli na podstawie oceny ryzyka*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Knedler K., Stasiak M. (2005), *Audyt wewnętrzny w praktyce, audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Łódź.
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11.
- Kowalczyk E. (2010), *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, Presscom, Wrocław.
- Kumpiałowska A. (2011), *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C.H. Beck, Warszawa.
- Micherda B. (2004), *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności jednostki gospodarczej*, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Pfaff J. (2010), *Metodyka realizacji czynności kontrolnych*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Potoczny K. (2001), *Rachunkowość budżetowa*, Wyd. eMPI<sup>2</sup>, Poznań.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, Druk Sejmowy nr 1181.
- Walińska E. (2014), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, SIP LEX/el.

### SELF-ASSESSMENT OF THE ACCOUNTING SYSTEM IN A UNIT OF LOCAL GOVERNMENT – AS AN ELEMENT OF MANAGEMENT CONTROL

**Abstract:** *Purpose* – The main objective of this article was to present the issues of self-assessment as a process by which local government decision-makers can make evaluation of the functioning of the accounting system.

*Design/Methodology/approach* – The adopted research method focused on critical analysis of the literature. Literature studies conducted scientific publications, selected regulations, guidelines government agencies, and used his own experience resulting from the established practice of the audit firm.

*Findings* – Research allows us to formulate a general proposal, according to which internal assessment carried out in the form of self-assessment by far greater chance to identify potential gaps and risks in the accounting system.

*Originality/value* – Solutions presented in this article can be used on a practical level in the design assumptions of organizational self-assessment as well as the interpretation of the results.

**Keywords:** risk, accountancy, self-assessment, risk management, local government unit

## **Cytowanie**

Sołtyk P. (2014), *Samoocena systemu rachunkowości w jednostce samorządu terytorialnego jako element kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 185–194, [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).