

KONTROLA •
ZARZĄDZA

KONTROLA
ZARZĄDZA

Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej

Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego

pod redakcją Marka Ćwiklickiego

KONTROLA ZARZĄDCZA

Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej

**Poradnik dla jednostek
samorządu terytorialnego**

pod redakcją Marka Ćwiklickiego

Kraków, 2015



KAPITAŁ LUDZKI
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI



SYSTEMOWE WSPARCIE
PROCESÓW
ZARZĄDZANIA W JST

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY



Niniejsza monografia została przygotowana dzięki realizacji projektu „Systemowe wsparcie procesów zarządzania w JST”, przy udziale środków Europejskiego Funduszu Społecznego, w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki.

Opracowanie odzwierciedla wyłącznie poglądy Autorów. Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji (Lider projektu) nie ponosi odpowiedzialności za sposób wykorzystania informacji zawartych w opracowaniu.

Publikacja jest dystrybuowana bezpłatnie.

Redakcja naukowa

Marek Ćwiklicki

Autorzy

Jan Bereza – rozdz. 9

Jarosław Bober – rozdz. 8

Mirosław Golanko – rozdz. 5

Magdalena Małecka-Łyszczyk – rozdz. 1, 2, 3

Ambroży Mituś – rozdz. 4, 6, 7

Recenzent

Jakub Olech

Wydawca



Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Małopolska Szkoła Administracji Publicznej

ul. Rakowicka 16, 31-510 Kraków

tel.: +48 12 293 75 60, tel./faks: +48 12 293 75 59

www.msap.uek.krakow.pl

© Małopolska Szkoła Administracji Publicznej UEK

Kraków, 2015

Projekt graficzny i skład

Centralne Biuro projektowe

www.cbprojektowe.pl

Druk

Drukarnia Kolejowa Kraków Spółka z o.o.

32-086 Węgrzce, ul. Forteczna 20A

ISBN: 978-83-89410-67-2

KONTROLA ZARZĄDCZA

Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej

**Poradnik dla jednostek
samorządu terytorialnego**

Jan Bereza

Jarosław Bober

Marek Ćwiklicki (red.)

Mirosław Golanko

Magdalena Małecka-Łyszczyk

Ambroży Mituś



Marek Ćwiklicki

WSTĘP

9

CZĘŚĆ I. PODSTAWY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

13

Magdalena Małecka-Łyszczyk

Rozdział 1. Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej

14

- 1.1. Pojęcie i istota kontroli zarządczej 14
- 1.2. Kontrola zarządcza w regulacjach krajowych 17
- 1.3. Charakterystyka wymagań względem kontroli zarządczej 18
- 1.4. Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej 24

Magdalena Małecka-Łyszczyk

Rozdział 2. Standardy kontroli zarządczej

26

- 2.1. Uwagi wstępne 26
- 2.2. Środowisko wewnętrzne 28
- 2.3. Cele i zarządzanie ryzykiem 36
- 2.4. Mechanizmy kontroli 48
- 2.5. Informacja i komunikacja 57
- 2.6. Monitorowanie i ocena 62

Magdalena Małecka-Łyszczyk

70

Rozdział 3. Kierownictwo w systemie kontroli zarządczej

70

- 3.1. Zadania kierownictwa jednostki w zakresie kontroli zarządczej 70
- 3.2. Odpowiedzialność kierownictwa w kontekście kontroli zarządczej 71

CZĘŚĆ II. KLUCZOWE ZAGADNIENIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ

77

Ambroży Mituś

Rozdział 4. Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji

78

- 4.1. Zadania publiczne wykonywane przez samorząd terytorialny – pojęcie i rodzaje 78
- 4.2. Wyznaczanie celów i zadań w samorządzie terytorialnym 83

4.2.1. Cele i ich charakterystyka	83
4.2.2. Hierarchia celów	86
4.2.3. Wyznaczanie celów i zadań elementem procesu planowania	89
4.3. Mierniki realizacji celów i zadań	99
4.3.1. Pojęcie i rodzaje mierników	99
4.3.2. Rodzaje mierników	103
4.4. Tworzenie systemu mierników i wskaźników	105
<i>Mirosław Golanko</i>	
Rozdział 5. Zarządzanie ryzykiem	108
5.1. Uwagi wstępne	108
5.2. Istota kontroli zarządczej	108
5.3. Rola zarządzania ryzykiem w kontroli zarządczej	110
5.4. Jak przygotować optymalne rozwiązania w zakresie zarządzania ryzykiem?	111
5.5. Dzielenie się odpowiedzialnością	118
5.6. Podsumowanie	121
<i>Ambroży Mituś</i>	
Rozdział 6. Budżet zadaniowy i wieloletnia prognoza finansowa w systemie kontroli zarządczej	122
6.1. Budżet „tradycyjny” jednostki samorządu terytorialnego	122
6.2. Budżet zadaniowy instrumentem racjonalizacji celów i zadań	123
6.3. Wieloletnia prognoza finansowa	133
CZĘŚĆ III. PRAKTYCZNE ASPEKTY STOSOWANIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ	135
<i>Ambroży Mituś</i>	
Rozdział 7. Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej	136
7.1. Źródła informacji o stanie kontroli zarządczej	136
7.2. Kontrola wykonywana przez pracownika a monitorowanie realizacji celów i zadań	139
7.2.1. Samokontrola w wykonywaniu zadań	139
7.2.2. Kontrola funkcjonalna (kierownicza)	140
7.2.3. Monitorowanie realizacji celów i zadań	142
7.3. Samoocena funkcjonowania kontroli zarządczej	144
7.3.1. Samoocena w jednostkach sektora finansów publicznych	144

7.3.2. Metoda CAF jako narzędzie samooceny	146
7.4. Wewnętrzna kontrola instytucjonalna jako instrument oceny kontroli zarządczej	147
7.4.1. Pojęcie i istota kontroli	147
7.5. Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego	152
7.6. Kontrola zewnętrzna w jednostkach samorządu terytorialnego	157
7.6.1. Kontrola zewnętrzna a kontrola zarządcza	157
7.6.2. Kontrola Najwyższej Izby Kontroli	159
7.6.3. Kontrola Regionalnych Izb Obrachunkowych	161
<i>Jarosław Bober</i>	
Rozdział 8. Metoda PRI jako narzędzie samooceny	163
8.1. Istota metody Planowania Rozwoju Instytucjonalnego	163
8.3. Standardy kontroli zarządczej w metodzie PRI	171
8.4. Ocena kontroli zarządczej przy wykorzystaniu PRI	177
<i>Jan Bereza</i>	
Rozdział 9. Wzorcowe rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej	182
9.1. Uwagi wstępne	182
9.2. Określenie celu i zakresu kontroli zarządczej	183
9.4. Cele i zarządzanie ryzykiem	187
9.7. Monitorowanie i ocena	206
9.8. Podsumowanie	209
Literatura	210
Spis rysunków	217
Spis tabel	217

KONTROLA ZARZĄDZAJĄCA

Wstęp



Niniejsza monografia ma na celu przedstawienie kluczowych zagadnień związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej (KZ) w jednostkach samorządu terytorialnego (JST), z uwzględnieniem istniejącego stanu prawnego, nowych sposobów zarządzania, a także wątków problematycznych istotnych z punktu widzenia praktyki działania administracji.

Dążąc do tego, aby prezentowane treści miały nie tylko charakter instruktażowy, ale także edukacyjny, zespół autorski celowo poświęcił poszczególnym wątkom więcej miejsca. Dodatkowe objaśnienia pozwalają na pogłębioną analizę danego zagadnienia.

Całość opracowania składa się z trzech części. W pierwszej części znalazły się trzy rozdziały zawierające opisy podstawowych aspektów związanych z kontrolą zarządczą. Pierwszy rozdział opracowano z myślą wprowadzenia Czytelnika do problematyki kontroli zarządczej – wyjaśniono jej istotę i znaczenie. Zawarte w tym rozdziale kwestie stanowią opis kontroli zarządczej. Co istotne, uwzględniono przy tym wątki formalne oraz ich znaczenie dla prawidłowego zarządzania JST. W drugim rozdziale znajduje się omówienie standardów kontroli zarządczej, zgodnie z podziałem przyjętym w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. (poz. 84). W trzecim rozdziale opisano natomiast rolę kierownictwa w systemie kontroli zarządczej. Zatem w powyższych rozdziałach przedstawiono kontrolę zarządczą z punktu widzenia zasad i wytycznych. To punkt odniesienia dla kwestii szczegółowych, które zaprezentowano w kolejnych częściach niniejszej monografii.

Druga część składa się z trzech rozdziałów, w których omówiono wybrane kluczowe zagadnienia kontroli zarządczej. W rozpoczynającym tę część rozdziale szczegółowo scharakteryzowano zadania JST i istotne dla kontroli zarządczej elementy z tym związane, czyli cele i mierniki. W rozdziale piątym zaprezentowano natomiast zagadnienie zarządzania ryzykiem. Wyszczególnienie tego wątku było podyktowane przede wszystkim koniecznością wyjaśnienia wątpliwości wyrażanych przez pracowników JST, a związanych z praktycznymi aspektami zarządzania ryzykiem. Ostatni rozdział tej części jest poświęcony budżetowi zadaniowemu i wieloletniej prognozie finansowej.

W trzeciej części prezentowanej monografii znalazły się rozważania dotyczące praktycznych aspektów stosowania kontroli zarządczej. W siódmym rozdziale przedstawiono zagadnienie monitorowania i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej. W sposób szczegółowy

wyjaśniono istotę ewaluacji i weryfikacji zadań JST, a także ich możliwe formy. Dzięki temu Czytelnik może zapoznać się z podstawowymi mechanizmami kontrolnymi, jak również wytycznymi dotyczącymi ich stosowania. W rozdziale ósmym przedstawiono metodę Planowania Rozwoju Instytucjonalnego – jako narzędzia samooceny stanu kontroli zarządczej. Ten rozdział uzupełnia treści prezentowane w poprzedniej części, dając tym samym przedstawicielom JST nowe narzędzie do oceny kontroli zarządczej. W ostatnim, dziewiątym rozdziale omówiono wzorcowe rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej. Zawarte w tym rozdziale propozycje powinny być inspiracją do podejmowania działań doskonalących KZ w danej organizacji.

Niewątpliwie w niniejszej publikacji nie rozwinięto w pełni wielu zagadnień dotyczących funkcjonowania JST, np. tych poświęconych środowisku planowania w JST. Wynika to z przyjętych założeń projektowych i zakresu tematycznego prezentowanego opracowania. Dlatego też zespół autorski zachęca do zapoznania się z innymi publikacjami, które wydano w ramach projektu „Systemowe wsparcie procesów zarządzania w JST”.

Niniejsza monografia jest adresowana nie tylko do przedstawicieli JST, ale także do wszystkich osób, które chcą bliżej zapoznać się z podstawowymi zagadnieniami kontroli zarządczej. Zespół autorski wyraża nadzieję, że przedstawione w niej treści pozwolą zarówno na lepsze zrozumienie istoty kontroli zarządczej, jak i na samodzielne poszukiwanie rozwiązań w tym zakresie, adekwatnych do specyfiki danej organizacji.

Marek Ćwiklicki

KONTROLA ZARZĄDZAJĄ

CZĘŚĆ I Podstawy kontroli zarządczej

Rozdział 1



PROWADZENIE DO PROBLEMATYKI KONTROLI ZARZĄDCZEJ

1.1. Pojęcie i istota kontroli zarządczej

Słowo „kontrola” w terminie „kontrola zarządcza” jest związane z anglosaskim zwrotem „to control” – rozumianym jako proces, za pomocą którego kadra zarządzająca zapewnia, że zasoby są skutecznie i efektywnie pozyskiwane oraz wykorzystywane w realizacji celów danej jednostki¹. W związku z przyjęciem takiego podejścia punkt ciężkości prowadzonych poniżej rozważań został przesunięty z tradycyjnie pojmowanej kontroli właśnie na drugi człon przytoczonego terminu – zarządzanie.

KZ może być zatem postrzegana jako rozwiązanie organizacyjne i prawne, które opracowano na pewnym etapie rozwoju teorii i praktyki zarządzania, w reakcji na – stwierdzone w danym okresie – patologie zarządzania. To rozwiązanie, które warto adaptować do polskiej administracji w sposób przemyślany, nie zaś mechanicznie je kopiować².

KZ zawiera wszelkie możliwe do wyróżnienia istniejące mechanizmy kontrolne i działania zarządcze, dlatego przenika działania jednostki we wszystkich możliwych obszarach aktywności, obejmując m.in. kontrolę finansową, tradycyjnie rozumianą kontrolę w administracji publicznej, jak również zagadnienia związane z audytem. Dzięki temu umożliwia opisanie, czy wręcz zinventaryzowanie, aktualnego stanu zarządzania i podjęcie odpowiednich działań, które zostaną uznane przez konkretną JST za niezbędne³.

Kontrola zarządcza dotyczy ogółu jednostek sektora finansów publicznych (jsfp). Zgodnie z art. 9 ustawy o finansach publicznych (u.f.p.) sektor finansów publicznych tworzą:

- 1 E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w systemie sektora finansów publicznych – aktualne problemy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 718, *Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia* nr 53, 2012, s. 339, dostępne na: http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/53-2012/FRFU-53-337.pdf (2014).
- 2 A. Szpor, *Pojęcie kontroli zarządczej (wybrane aspekty)*, Centrum Rozwiązywania Sporów i Konfliktów przy WPiA UW, s. 5, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_09_pojecie_kontroli_zarzadczej_wybrane_aspekty_a_szpor.pdf (2014).
- 3 *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012, s. 19, dostępne na: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy> (dalej: *Kompendium wiedzy*).

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki;
- jednostki budżetowe;
- samorządowe zakłady budżetowe;
- agencje wykonawcze;
- instytucje gospodarki budżetowej;
- państwowe fundusze celowe;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowy Fundusz Zdrowia;
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- uczelnie publiczne;
- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

W ramach niniejszej monografii analiza zostanie ograniczona do struktur JST (pod tym skrótem będą się mieścić zarówno jednostki samorządu terytorialnego, jak i funkcjonujące w ich ramach poszczególne jednostki sektora finansów publicznych). Należy zauważyć, że jednostkami sektora finansów publicznych objętymi reżimem KZ są również związki międzygminne lub międzypowiatowe tworzone w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych. Obecnie ustawy samorządowe przewidują możliwość tworzenia związków międzygminnych oraz związków powiatów posiadających osobowość prawną (odrębną od jednostek samorządu terytorialnego, które je utworzyły). Natomiast w ustawie o samorządzie województwa nie ma normy stanowiącej podstawę prawną do tworzenia związków województw, co oznacza, że ustawodawca nie przewidział możliwości tworzenia tego typu jednostek o charakterze ponadwojewódzkim. Kwestię tworzenia i funkcjonowania związków regulują odpowiednio art. 64–73a ustawy o samorządzie gminnym (u.s.g.) oraz art. 65–72 ustawy o samorządzie powiatowym (u.s.p.).

Mając na uwadze ustrojową pozycję samorządu terytorialnego, należy podkreślić, że jakość zarządzania na poziomie wspólnot samorządowych przekłada się na obraz zarządzania państwem jako całością.

To właśnie na poziomie struktur samorządowych w pełni wyeksponowany został ramowy charakter KZ. W przeciwieństwie do struktur administracji rządowej (gdzie liczne kwestie szczegółowe związane z KZ zostały uregulowane na poziomie przepisów prawa powszechnie obowiązującego bądź w formie komunikatów Ministra Finansów) JST pozostawiono możliwość dopasowania i przyjmowania rozwiązań adekwatnych do poszczególnych jednostek.

Dla zrozumienia ogólnych ram koncepcji KZ podstawowe znaczenie mają następujące jej cechy:

Kontrola zarządcza w JST:

- **jest przejawem (funkcją) zarządzania w jednostce;**
- **polega na optymalnym wykorzystaniu istniejących rozwiązań zarządczych i wprowadzeniu nowych o ile są potrzebne;**
- **jest dostosowana do zadań i celów realizowanych przez jednostkę.**

KZ jest przejawem (funkcją) zarządzania w jednostce.

Zgodnie z definicją ustawową wyrażoną w art. 68 u.f.p., KZ w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W każdej prawidłowo działającej jednostce/organizacji kierownictwo powinno wiedzieć, czy:

- poszczególne komórki organizacyjne urzędu (lub jednostki w dziale) prawidłowo realizują przypisane im zadania, działają oszczędnie, wydajnie⁴ i skutecznie, dostarczając produkty i usługi na odpowiednim poziomie;
- przestrzegane są normy prawne oraz zarządzenia, polecenia i wytyczne kierownictwa;
- są chronione zasoby (przed przypadkami marnotrawstwa, złego zarządzania, błędów, nadużyć itp.)⁵.

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego powyższe założenia oznaczają, że zadania są prawidłowo realizowane, zasoby chronione, a administracja samorządowa działa oszczędnie, efektywnie i skutecznie, dostarczając produkty i usługi na odpowiednim poziomie, przestrzegając jednocześnie obowiązujących przepisów.

KZ powinna być utożsamiona z zarządzaniem jednostką. Takie podejście oznacza, że w pojęciu tym mieści się każde działanie zmierzające do zapewnienia osiągnięcia celów wykonywanych zadań, w tym zarządzanie ryzykiem dla zwiększenia prawdopodobieństwa zrealizowania zadań i celów JST. Szczególnie eksponuje się tutaj rolę kierownictwa, które planuje, organizuje i kieruje działaniami w sposób, jaki będzie wystarczający do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że zrealizowane zostaną ogólne i szczegółowe cele jednostki⁶.

KZ polega na optymalnym wykorzystaniu rozwiązań istniejących w jednostce, ich modyfikacji, o ile wystąpi taka potrzeba, albo wdrażaniu nowych rozwiązań zarządczych służących realizacji zadań i celów jednostki.

4 Obecnie używa się określenia „efektywnie”. Terminy te nie są synonimami.

5 Por. J. Wojciechowski, *Przedmowa*, [w:] *Najwyższe organy kontroli a kontrola zarządcza w administracji rządowej*, Seminarium Goławice 25-27 marca 1996 r., dostępne na: <http://www.sigmaxweb.org/publication-s/38768381.pdf> (2015).

6 Por. *Słowniczek*, [w:] *Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych*, dostępne na: [16](http://www.mf.gov.pl/documents/764034/2500183/Dz.+Urz.+Min.+Fin.+z+dnia+24+czerwca+2013+r.+poz.+15+-, rok ostatniej modyfikacji – 2014.</p>
</div>
<div data-bbox=)

Dla zrozumienia koncepcji KZ kluczowe znaczenie ma uświadomienie sobie, że jej istota wcale nie polega na tworzeniu nowych wyszukanych konstrukcji, ale na doskonaleniu i wykorzystaniu tych, które na poziomie funkcjonowania struktur JST już istnieją. Należy zatem przeanalizować i zinventaryzować rozwiązania stosowane w jednostce, a następnie wykorzystać to, co pozwoli usprawnić jej działanie. Przykładowo, biorąc pod uwagę istniejące rozwiązanie prawne, jakim jest możliwość przeprowadzania konsultacji z mieszkańcami, użycie formy konsultacji m.in. w odniesieniu do przyjęcia wizji i misji gminy też będzie wykorzystaniem zastanej konstrukcji, ale z perspektywy urzeczywistniania założeń KZ. Podobne uwagi można sformułować w stosunku do procedur wewnętrznych jednostki, instrukcji, wytycznych. Istniejące rozwiązania należy dostosowywać do potrzeb jednostki, co wymaga ścisłego ich powiązania z realizowanymi przez nią celami i zadaniami.

KZ pozwala spojrzeć na funkcjonowanie JST z zupełnie nowej perspektywy, tworząc zaktualizowaną hierarchię celów i wprowadzając zmodyfikowane metody działania w odniesieniu do realizowanych zadań. Należy zatem nadal wykorzystywać posiadane rozwiązania i narzędzia, ale uporządkować je w sposób, który sprawi, że funkcjonowanie jednostki będzie bardziej efektywne i skuteczne. W przypadku wystąpienia braków w jakimś obszarze działalności JST konieczne jest wypracowanie nowych, doskonalących rozwiązań. Temu ma sprzyjać wprowadzanie w życie założeń koncepcji KZ – koncepcji, która pozwala wychwytywać niekorzystne zjawiska w toku funkcjonowania jednostki oraz dokonywać stosownej i szybkiej korekty, aby dalsze (zmodyfikowane, poprawione) działania prowadziły do realizowania celów i zadań JST.

KZ jest dostosowana do zadań i celów realizowanych przez jednostkę.

Z założenia system KZ cechuje elastyczność – dopasowuje się on do zróżnicowanych potrzeb jednostek, które są nim objęte, nie narzuca ujednoliconych rozwiązań, pozostawiając tym samym obszary do samodzielnego „zagospodarowania”, dając kierownikom jednostki możliwość podjęcia decyzji zarówno w kwestii konkretnego działania, jak i narzędzi, za pomocą których stan pożądany zostanie osiągnięty. Szczególnie widoczne jest to w odniesieniu do JST. Ustawodawca nie narzuca w tym przypadku gotowych rozwiązań, eksponując znaczenie kluczowego dla KZ terminu „adekwatność”. Zatem w stosunku do konkretnej JST warto rozważyć wprowadzenie rozwiązań przewidzianych w art. 70 u.f.p. – oświadczenia o stanie KZ lub planu działalności. To rozwiązania obligatoryjne dla administracji rządowej, natomiast w przypadku struktur administracji samorządowej są one fakultatywne (dotyczy to ich wdrożenia, jak również kształtu, jaki przyjmą w poszczególnych jednostkach). Z podobną sytuacją mamy do czynienia w odniesieniu do standardów, które nie wyznaczają jednolitego, wyczerpującego sposobu i formuły ich wdrożenia w jednostce. Standardy określają podstawowe wymagania, które w konkretnej sytuacji powinny być spełnione, aby dana jednostka, adekwatnie do zakresu działania i wielkości, była jak najlepiej przygotowana do osiągania założonych przez nią celów.

1.2. Kontrola zarządcza w regulacjach krajowych

Wśród źródeł prawa regulujących zagadnienia dotyczące KZ należy wymienić, zgodnie z hierarchią:

1. Ustawę z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885, ze zm.; dalej: u.f.p.).
2. Ustawę z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 168 ze zm.; dalej: u.o.n.d.f.p.). Regulacje odnoszące się do KZ zawarte w niniejszej ustawie zostaną omówione w rozdziale dotyczącym odpowiedzialności za niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie KZ.
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. Nr 238, poz. 1581). JST nie są objęte obowiązkiem przedkładania oświadczenia o stanie KZ, jednak mają taką możliwość. W wielu przypadkach może to być przydatne, dlatego też należy rozważyć możliwość przemyślanego sięgnięcia po rozwiązania wprowadzone przez te regulacje.
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. Nr 187, poz. 1254). Również w przypadku sporządzania planu działalności i sprawozdania z jego wykonania ustawodawca nie ustanowił dla JST obowiązków w tym zakresie. Jednak rozwiązania te mogą stanowić cenną pomoc i mogą być wykorzystywane w zależności od potrzeb jednostki.

Dodatkowo przywołania wymagają następujące komunikaty Ministra Finansów:

- *Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych* (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84) – dalej: *Komunikat nr 23 MF*;
- *Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych* (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11) – dalej: *Komunikat nr 3 MF*;
- *Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem* (Dz. Urz. MF z 2012 r., poz. 56) – dalej: *Komunikat nr 6 MF*.

Szerszego komentarza wymaga występowanie KZ w regulacjach ustawy o finansach publicznych. Z dniem 1 stycznia 2010 r. w ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych w rozdziale szóstym „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych” wprowadzono regulacje dotyczące KZ (art. 68-71 u.f.p.). Kontrola zarządcza opisana w przepisach ustawy o finansach publicznych to nie kontrola finansowa, występująca na gruncie przepisów ustawy o finansach publicznych z 2005 r., ale ogół działań zarządczych w odniesieniu do wszelkich procesów w jednostce.

1.3. Charakterystyka wymagań względem kontroli zarządczej

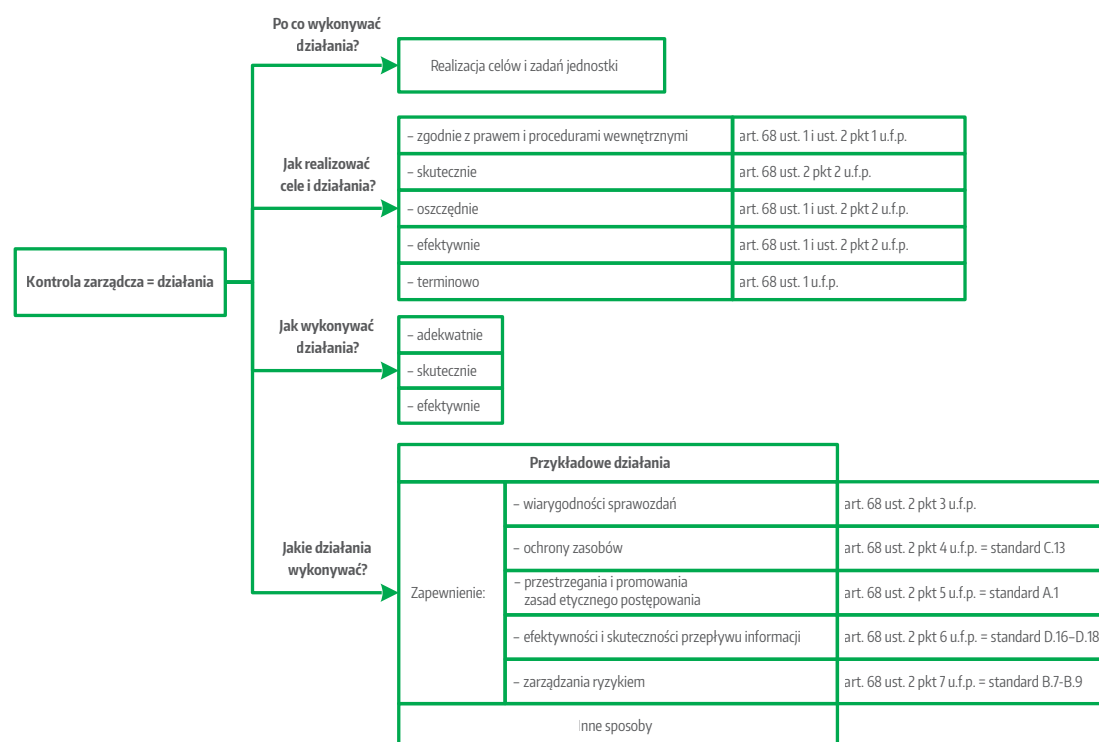
Zgodnie z art. 68 u.f.p. KZ w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi **ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy**.

Działania te obejmują:

- zapewnienie ochrony zasobów (art. 68 ust. 2 pkt 4 u.f.p. rozwinięte w standardzie C.13);
- zapewnienie wiarygodności sprawozdań (art. 68 ust. 2 pkt 3 u.f.p.);
- zapewnienie przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania (art. 68 ust. 2 pkt 5 u.f.p. = standard A.1);
- zapewnienie efektywności i skuteczności przepływu informacji (art. 68 ust. 2 pkt 6 u.f.p. = standard D.16-18);
- zarządzanie ryzykiem (art. 68 ust. 2 pkt 7 u.f.p. = standard B.7-9).

Realizacja celów i zadań jednostki ma się odbywać w sposób zgodny z prawem i procedurami wewnętrznymi, skuteczny, efektywny, oszczędny, terminowy (art. 68 ust. 1 u.f.p. oraz art. 68 ust. 2 pkt 1-2 u.f.p.).

Rysunek 1. Istota kontroli zarządczej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych Ministerstwa Finansów.

Jak widać, kwestią zasadniczą jest zapewnienie realizacji celów i zadań. Wyznaczenie celów ma podstawowe znaczenie dla kierowania jednostką. To właśnie one wyznaczają kierunek, skupiają wysiłki (pozwalając na efektywną alokację ograniczonych zasobów), jak również określają plany szczegółowe, przez co wpływają na podejmowane decyzje. W rezultacie pomagają także w ocenie osiągniętych postępów (wskazując na ile i w jakim stopniu zostały zrealizowane)⁷.

7 Por.: Komunikat nr 6 MF..., op. cit.

Skoro zgodnie z wyraźną dyspozycją u.f.p. realizacja celów i zadań w ramach kontroli zarządczej ma przebiegać w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, analizie należy poddać każdy z powyższych kwantyfikatorów.

Zgodność z prawem

Pragnąc zanalizować – w odniesieniu do struktur administracji publicznej – zagadnienia dotyczące działania w sposób zgodny z prawem, należy przede wszystkim przywołać zasadę legalności. Zasada ta wyrażona jest w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa⁸. W stosunku do administracji publicznej nie obowiązuje bowiem zasada odnosząca się do podmiotów prywatnych, że wszystko, co nie jest zakazane jest dozwolone.

W przypadku KZ zgodność z prawem musi być rozumiana w sposób szeroki, co podkreśla art. 68 ust. 2, przywołując nie tylko wymóg zgodności działalności z przepisami prawa, ale również z procedurami wewnętrznymi. Wynika to z faktu, że KZ obejmuje ogół działań JST. Zatem w zależności od rozmaitych obszarów, jakie będziemy rozważali należy brać pod uwagę zarówno źródła prawa powszechnie obowiązującego, ale również wewnętrzne procedury (np. procedury dotyczące naboru pracowników, delegowania uprawnień, czy też zasad dokonywania samooceny), których regulacje muszą być uwzględniane przy wykonywaniu danego działania.

Efektywność działania

Pragnąc zdefiniować pojęcie efektywności, należy je zestawić z pojęciem skuteczności, ponieważ:

- **skuteczność** to nakaz osiągnięcia zakładanych rezultatów działalności; skuteczność osiągnięta jest poprzez przełożenie rezultatu planowanego na rezultat osiągnięty;
- natomiast **efektywność** to osiągnięcie tych rezultatów przy minimalnym zaangażowaniu środków, czyli optymalna relacja pomiędzy ponoszonymi na realizację celów nakładami a osiąganymi efektami.

$$\text{SKUTECZNOŚĆ} = \frac{\text{osiągnięty rezultat}}{\text{planowany rezultat (cel)}}$$

$$\text{EFEKTYWNOŚĆ} = \frac{\text{osiągnięty rezultat}}{\text{wydatki na rezultat}}$$

⁸ Szerzej: E. Olejniczak-Szałowska, *Zasada legalności, zasada równości wobec prawa i zasada sprawiedliwości społecznej*, [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 124-127.

Oszczędność

Realizacja celów i zadań ma przebiegać w sposób oszczędny. Niewątpliwie oszczędność kojarzy się z brakiem rozrzutności, kiedy mamy na myśli przemyślane wydatkowanie środków finansowych, a nie trwonienie posiadanych funduszy. Odnosząc niniejsze kryterium do istoty KZ, powinniśmy postrzegać je jako zapewnienie najniższego możliwego kosztu realizacji tych celów i zadań. Niemniej jednak powyższe stwierdzenie musi być jeszcze uzupełnione założeniem o odpowiedniej jakości ich wykonania.

$$\text{OSZCZĘDNOŚĆ} = \frac{\text{najniższy możliwy koszt realizacji}}{\text{założona wartość i jakość wykonania}}$$

Na ten aspekt warto spojrzeć również szerzej. Nie ograniczając się jedynie do kwestii natury finansowej, można mieć na uwadze oszczędne – w sensie racjonalne – wydatkowanie/angażowanie posiadanego ogółu zasobów. Chodzi o oszczędzanie rozumiane jako nieeksploatowanie ponad miarę np. pracowników i oszczędne (racjonalne) gospodarowanie ich czasem pracy.

Terminowość

Terminowy, czyli odbywający się, mający się skończyć w określonym czasie, przed upływem oznaczonego terminu. Chodzi zatem o to, aby działania podejmowane w obrębie JST były realizowane w ramach czasowych, w jakich powinny zostać wykonane, sfinalizowane. Co istotne, należy podkreślić dwie kwestie:

1. Terminy mogą wynikać z przyjętych planów i harmonogramów działań.
2. Terminy często wypływają wprost z przepisów prawa powszechnie obowiązującego.

Jak zatem widać, regulacje art. 68 u.f.p. odnosimy do celów jednostki, które dzięki KZ będą urzeczywistniane w zaprezentowany w tym przepisie sposób. Kontrola zarządcza jest po to, aby zapewnić osiągnięcie celów jednostki. Dlatego również ust. 2 analizowanego artykułu nie zawiera wyszczególnienia celów KZ, lecz powtarza w pkt 1-2 cele jednostki, a w pkt 3-7 wskazuje na minimalny zakres działań wchodzących w skład KZ.

Powyższe kwestie tak naprawdę wykraczają poza obszar regulacji ustawowej i są związane z grupami odpowiadającymi poszczególnym elementom kontroli zarządczej. Chodzi o tzw. pięć elementów ramowych (obszarów ramowych). Są to:

- A. Środowisko wewnętrzne.
- B. Cele i zarządzanie ryzykiem.
- C. Mechanizmy kontroli.



D. Informacja i komunikacja.

E. Monitorowanie i ocena.

W ich w ramach wyróżnia się następnie standardy KZ, które stanowią uporządkowany zbiór wskazówek do wykorzystania przy tworzeniu, ocenie i doskonaleniu jej systemów, co zostanie szczegółowo rozwinięte w dalszej części publikacji.

Z kolei artykuł 69 u.f.p. w odniesieniu do JST ma tylko częściowe zastosowanie, a mianowicie w zakresie, w jakim pozwala dostrzec dwustopniową konstrukcję modelu KZ. Wskazuje, że podstawowym poziomem funkcjonowania analizowanego typu kontroli jest jednostka sektora finansów publicznych (poziom pierwszy), zaś w ramach administracji samorządowej KZ powinna funkcjonować również na poziomie jednostki samorządu terytorialnego, co jest określane mianem poziomu drugiego. Z tym ściśle związane jest to, że wprost można zastosować regulacje odnoszące się do zapewnienia funkcjonowania **adekwatnej, skutecznej i efektywnej** kontroli zarządczej, co w przypadku poziomu pierwszego KZ należy do kierownika jednostki, zaś w przypadku poziomu drugiego sytuuje się pośród obowiązków odpowiedniego organu wykonawczego, tj. w przypadku:

- gmin: wójta, burmistrza, prezydenta miasta;
- powiatów: przewodniczącego zarządu, czyli starosty;
- samorządu województwa: marszałka województwa jako przewodniczącego zarządu.

Cały czas należy mieć na uwadze to, że KZ to nie cele z art. 68 ust. 1 – to są bowiem cele jednostki, które dzięki KZ mają być osiągnięte w określony sposób opisany w art. 68 ust. 1 i ust. 2 pkt. 1-2. Natomiast w art. 69 znajdujemy wskazówki potrzebne do należytego ukształtowania konkretnych działań, gdyż działania objęte reżimem KZ w konkretnej jednostce mają być adekwatne, skuteczne i efektywne.

Na poziomie wspólnot samorządowych zastosowanie znajdują także ust. 3 („Minister Finansów określi w formie komunikatu i ogłosi, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodne z międzynarodowymi standardami”) i ust. 4 art. 69 („Minister Finansów może określić w formie komunikatu i ogłosić, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”). Pierwszy z nich odsyła do standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, czyli do Komunikatu nr 23 MF, natomiast kolejny – do Komunikatu nr 6 MF.

Do zagadnień KZ badanych na poziomie JST nie odnoszą się regulacje ust. 2 i 5 art. 69-71 u.f.p. Należy jednak zauważyć, że mimo iż nie znajdujemy w odniesieniu do JST regulacji, które przewidziano na poziomie struktur administracji rządowej, nie może to być traktowane jako bezwzględny zakaz wprowadzania objętych, czy też wzorowanych nimi rozwiązań. To, że nie odnajdujemy konkretnej regulacji w odniesieniu do zarządzającego JST nie stanowi przeszkody dla sformułowania odpowiednich wytycznych w zakresie KZ w odniesieniu do funkcjonującej w jego strukturach jednostki. Z całą pewnością jednak będzie to wymagało uprzedniego ustalenia czy w danej sferze działalności pozwalają na to kompetencje organu zamierzającego niniejsze rozwiązania wprowadzić.

Analogicznie, w przypadku art. 70 u.f.p. przewidującego sporządzanie planu działalności, sprawozdania oraz oświadczenia o stanie KZ należy zastanowić się nad możliwością odpowiedniego (przemyślanego, a nie mechanicznego) zaadaptowania na potrzeby JST uregulo-

wanych w nim rozwiązań. Należy przyjąć, że nie ma przeciwwskazań, aby wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu powiatu/województwa dostosowali je do specyfiki zadań publicznych wykonywanych w ich jednostce. Oczywiście, o ile rozwiązania dotyczące planowania i sprawozdania są w przypadku ich jednostki faktycznie potrzebne.

Działania, jakie będą podejmowane muszą być zatem zawsze adekwatne, tj. dopasowane do konkretnego typu jednostki i jej specyficznych potrzeb. Należy je postrzegać jako narzędzia, mechanizmy wspomagające procesy zarządzania. Tym samym KZ stanowi narzędzie wspierające zarządzanie publiczne w jednostce, skupiając wszystkie działania wspomagające zarządzanie zorientowane na osiągnięcie zaplanowanych rezultatów⁹ (wpisujące się w opisany poniżej cykl).

Dla skutecznego zarządzania najistotniejsze znaczenie będą miały:

1. Planowanie (wyznaczanie celów i zadań).
2. Prawidłowe realizowanie działań zgodnie z kryteriami legalności, efektywności, oszczędności i terminowości.
3. Ciągłe monitorowanie celów i zadań.
4. Powtarzalność działań z pkt 1–3.

Na każdym z tych etapów realizowane są działania składające się na KZ.

Rysunek 2. Cykl realizacji celów i zadań jednostki w reżimie KZ



Źródło: Opracowanie własne.

⁹ J. Płoskonka, *Jak w działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność?*, Seminaryjne posiedzenie kolegium NIK 5 grudnia 2012 r., dostępne na: <http://www.nik.gov.pl/plik/id,4386.pdf>, s. 3-4 (2014).

Planowanie

Precyzowanie celów i zadań oraz wskazywanie środków niezbędnych do ich osiągnięcia jest kluczowym elementem koncepcji KZ, przekładającym się na sprawne zarządzanie JST. Proces ten jest określany mianem planowania. Stanowi on podstawę do dalszych działań objętych KZ, wykazując powiązanie z przyjętą misją jednostki, jak również pozwalając na identyfikację i analizę ryzyka. Planowanie powinno przebiegać w sposób jasny, precyzyjny, przy utrzymaniu należytego stopnia szczegółowości – stąd określone w jego ramach cele niższego rzędu muszą wynikać z celów wyższego rzędu; stanowić ich uszczegółowienie poprzez rozpisanie na poszczególne piony/komórki organizacyjne. Już w trakcie procesu planowania (choć nie wyłącznie) dokonuje się identyfikacji i analizy ryzyka oraz sposobu reakcji na nie.

Realizowanie działań

Po przemyślanym zaplanowaniu celów i zadań należy przystąpić do ich realizacji, co zgodnie z art. 68 i 69 ust. 1 pkt 1-2 u.f.p. ma przebiegać w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Realizowanie celów i zadań wymaga adekwatnego reagowania na pojawiające się ryzyka. Reakcja na ryzyka obejmuje odpowiednie zastosowanie wskazówek sformułowanych w standardach KZ. Realizowanie celów i zadań wymaga zatem poszanowania wartości etycznych, posiadania przez osoby zarządzające oraz pracowników odpowiednich kompetencji zawodowych w odniesieniu do wykonywanych przez nich zadań, dostosowania struktury organizacyjnej, określenia zakresu delegowania uprawnień, czy też wdrożenia innych mechanizmów kontrolnych oraz przekazywania informacji o ich funkcjonowaniu.

Monitorowanie wykonania celów i zadań

Wykonanie celów i zadań powinno być monitorowane (śledzone) za pomocą wyznaczonych mierników, co oznacza konieczność stworzenia odpowiedniego systemu monitorowania tego procesu i jego oceny.

Mając na uwadze fundamentalne znaczenie planowania, realizowania celów i zadań, a także monitorowania, wszystkie te kwestie zostaną szczegółowo rozwinięte w dalszej części niniejszej monografii.

1.4. Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej

Jak zaznaczono w pkt 1.1, kontrola zarządcza dotyczy ogółu jednostek sektora finansów publicznych. Wyszczególnienie tych jednostek w art. 9 u.f.p. pozwala na wskazanie poziomów funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych.

Poziom pierwszy KZ tworzą jednostki sektora finansów publicznych. Poziom drugi KZ wyróżniamy odpowiednio na: poziomie działu administracji rządowej oraz poziomie jednostki samorządu terytorialnego.



W związku z powyższym prezentowane w tej publikacji rozważania obejmują:

5. Struktury administracji samorządowej na poziomie konkretnej jednostki samorządu terytorialnego, czyli:
 - a. gminy;
 - b. powiatu;
 - c. województwa samorządowego.
6. Poziom jednostek organizacyjnych funkcjonujących w ramach konkretnej jednostki samorządu terytorialnego (będących jednocześnie jednostkami sektora finansów publicznych). Chodzi o urzędy na poziomie poszczególnych wspólnot samorządowych (urząd gminy/miasta, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski), a ponadto m.in.: placówki oświatowe, biblioteki, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

Tabela 1. Poziomy kontroli zarządczej

POZIOM	POZIOM I	POZIOM II
Rodzaj jednostki	Jednostka sektora finansów publicznych	Jednostka samorządu terytorialnego
Obowiązek zapewnienia funkcjonowania KZ	Kierownik konkretnej jednostki	• w gminach: wójt, burmistrz, prezydent miasta • w powiatach: starosta • w województwach: marszałek

Źródło: Opracowanie własne na podstawie u.f.p.

Jak widać, szczególna rola – poprzez ulokowanie odpowiedzialności za zapewnienie wdrożenia adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu KZ – przypada wójtom (burmistrzom, prezydentom miast), starostom i marszałkom województwa. Odpowiednie działania gwarantujące należyte funkcjonowanie KZ powinni oni podejmować zarówno w odniesieniu do właściwego urzędu, którego są kierownikiem (I poziom kontroli zarządczej), jak i mając na uwadze ich szczególną pozycję w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego jako całości (II poziom kontroli zarządczej).

Rozdział 2



STANDARDY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

2.1. Uwagi wstępne

W celu zrozumienia koncepcji KZ konieczne jest omówienie zagadnienia, jakim są standardy kontroli zarządczej. Standardy wymienione w Komunikacie nr 23 MF zostały uszeregowane w pięć grup odpowiadających konkretnym elementom kontroli zarządczej. To tzw. elementy (obszary) ramowe:

- A. Środowisko wewnętrzne.
- B. Cele i zarządzanie ryzykiem.
- C. Mechanizmy kontroli.
- D. Informacja i komunikacja.
- E. Monitorowanie i ocena.

W ich ramach wyróżnia się poszczególne standardy KZ, co ilustruje zestawienie zamieszczone w tabeli 2.

Tabela 2. Zestawienie standardów kontroli zarządczej

GRUPY ODPOWIADAJĄCE POSZCZEGÓLNYM ELEMENTOM KZ	STANDARDY
A. Środowisko wewnętrzne	A.1. Przestrzeganie wartości etycznych A.2. Kompetencje zawodowe A.3. Struktura organizacyjna A.4. Delegowanie uprawnień

GRUPY ODPOWIADAJĄCE POSZCZEGÓLNYM ELEMENTOM KZ	STANDARDY
B. Cele i zarządzanie ryzykiem	B.5. Misja B.6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji B.7. Identyfikacja ryzyka B.8. Analiza ryzyka B.9. Reakcja na ryzyko
C. Mechanizmy kontroli:	C.10. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej C.11. Nadzór C.12. Ciągłość działalności C.13. Ochrona zasobów C.14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych C.15. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych
D. Informacja i komunikacja	D.16. Bieżąca informacja D.17. Komunikacja wewnętrzna D.18. Komunikacja zewnętrzna
E. Monitorowanie i ocena	E.19. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej E.20. Samoocena E.21. Audyt wewnętrzny E.22. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Komunikat nr 23 MF...*, *op.cit.*

Standardy nie określają jednolitego, szczegółowego sposobu i formy ich wdrożenia w danej jednostce, do której je odnosimy. Należy je postrzegać jako podstawowe wymagania, a w konkretnej sytuacji ich zastosowanie ma być po prostu adekwatne. Należy to rozumieć w ten sposób, że każda organizacja może je realizować przy użyciu swoistych, charakterystycznych i dostępnych narzędzi. Co więcej, jest to sytuacja naturalna, prawidłowa i ze wszech miar dopuszczalna (sposób realizacji poszczególnych standardów musi być przedmiotem świadomej, przemyślanej decyzji, a nie mechanicznego przekopiowania)¹⁰.

Mnogość jednostek wymusza takie właśnie postrzeganie standardów. Biorąc bowiem pod uwagę ich zróżnicowanie, nie sposób wyobrazić sobie stworzenia kazuistycznego, sztywnego spisu. Jeżeli zatem chcemy analizować standardy, musimy niejako przed nawias wyciągnąć adekwatność i w tym świetle dokonywać interpretacji. Należy jednocześnie mieć na uwadze fakt, że obszary, w przypadku których regulacje prawa powszechnie obowiązującego determinują możliwe rozwiązania (np. dotyczące rachunkowości lub zamówień publicznych)

10 *Kompendium wiedzy...*, *op.cit.*, s. 47. Zob. również: K. Winiarska, *Standardy kontroli wewnętrznej podstawą opracowania standardów kontroli zarządczej*, [w:] K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2012, s. 87-94, M. A. Waligórski, *Kontrola zarządcza w administracji publicznej*, [w:] J. Nicyporuk (red.), *Teoria instytucji prawa administracyjnego. Księga pamiątkowa Profesora Jerzego Stefana Langroda*, Polska Akademia Nauk, Paryż 2011, s. 213-224.

są strefami, gdzie nadal będzie preferowane stosowanie w jednostkach ujednoliconych rozwiązań. Standardy formułują zatem podstawowe wymagania, które należy ujmować jako wskazówki i podpowiedź w zakresie budowania swoistych rozwiązań związanych z funkcjonowaniem KZ w konkretnej jednostce. Poszczególne standardy nie mogą być analizowane w odseparowaniu od siebie, gdyż łączą się one i przenikają, pozwalając jak najpełniej urzeczywistniać założenia KZ. Przykładowo, misja JST (standard B.5) w sposób nierozzerwalny wiąże się z określaniem celów i zadań, monitorowaniem i oceną ich realizacji (standard B.6). Natomiast identyfikacja, analiza, reakcja na ryzyko (standardy B.7, B.8, B.9) rozpatrujemy w powiązaniu np. z określaniem celów i zadań, monitorowaniem i oceną ich realizacji (standard B.6), ale także z delegowaniem uprawnień (standard A.4), skoro ich zakres ma być odpowiedni m.in. do ryzyka związanego z podejmowaniem decyzji.

2.2. Środowisko wewnętrzne

Środowisko wewnętrzne tworzy otoczenie, w którym realizowane są cele i zadania jednostki, a także odbywa się wdrażanie mechanizmów kontrolnych oraz przekazywanie informacji potrzebnej do zarządzania jednostką. Pod tym pojęciem należy rozumieć zbiór wszystkich sformalizowanych i niesformalizowanych rozwiązań, regulacji, powiązań i zachowań, które kształtują strukturę, styl działania i charakter organizacji¹¹. Innymi słowy, środowisko wewnętrzne stanowi o specyfice i ustroju wewnętrznym jednostki. Dlatego też właściwe środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpływa na jakość KZ.

STANDARD A.1. PRZESTRZEGANIE WARTOŚCI ETYCZNYCH

Treść standardu

Osoby zarządzające i pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań.

Osoby zarządzające powinny wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami.

¹¹ *Kompendium wiedzy..., op.cit., s. 50.*

Komentarz

W kontekście regulacji dotyczących KZ przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania jest jednym z podstawowych działań składających się na KZ. Nieprzestrzeganie wartości etycznych prowadzi do zaburzeń w funkcjonowaniu i do dysfunkcji w realizacji zakładanych przez organizację celów. W aktualnych opracowaniach dotyczących KZ kładzie się nacisk na znaczenie zachowań etycznych, w tym potrzebę zapobiegania i wykrywania nadużyć i korupcji. Co więcej, założenie, że urzędnicy w służbie publicznej powinni uczciwie służyć interesowi publicznemu oraz właściwie zarządzać zasobami publicznymi jest czymś powszechnym¹². Dlatego etyka w działalności publicznej powinna stanowić „warunek wstępny, a zarazem fundament zaufania publicznego i zwornik dobrego zarządzania”¹³.

To oczywiste, że przestrzeganie wartości etycznych jest uwarunkowane ich znajomością. Dlatego konieczny jest system działań edukacyjnych kierowanych zarówno do osób zarządzających, jak i pracowników. W ten właśnie sposób mogą oni uzyskać/pogłębiać swoją wiedzę na temat wartości etycznych obowiązujących w jednostce, aby następnie przestrzegać ich w praktyce przy wykonywaniu powierzonych zadań. Standard wymienia wprost osoby zarządzające i pracowników, ale powinien być odnoszony również do osób niebędących pracownikami, którzy wykonują swoje zadania na podstawie umów prawa cywilnego (zlecenie, umowa o dzieło), przyjmując że i ich działania przekładają się na realizację celów i zadań całej jednostki. Powyższe założenie może także dotyczyć wolontariuszy podejmujących działania na terenie konkretnej jednostki.

Zagadnienia związane z postępowaniem, w ramach którego przestrzegamy wartości etycznych, może jawić się jako abstrakcyjne i trudne do jednoznacznego uchwycenia. Dlatego w wymiarze praktycznym podstawowe znaczenie ma przykład, jaki niesie za sobą zachowanie podmiotów pełniących eksponowane funkcje, np. w obrębie urzędu gminy. Rolą kierownictwa jest wspieranie, promowanie i przestrzeganie wartości etycznych, ponieważ postawy i wartości przestrzegane i prezentowane przez kierownictwo w istotnej mierze wyznaczają postawy i wartości naśladowane przez pracowników. Jeśli kierownictwo w sposób należyty podchodzi do zagadnień związanych z zarządzaniem, to pozostali pracownicy otrzymują wyraźny sygnał, jaki jest prawidłowy kierunek podejmowanych przez nich działań.

W wymiarze praktycznym często ważna będzie możliwość rozmowy pracownika z przełożonym o pojawiających się wątpliwościach dotyczących etycznej strony występujących w jednostce zachowań. Istotną rolę mogą odegrać również kodeksy etyki – postrzegane jako opracowania, dzięki którym pracownicy jednostki mogą pozyskać wiedzę na temat wartości etycznych, jakie uznaje się za obowiązujące w ramach działań w niej podejmowanych. Ponadto tworzenie kodeksu jest świetną okazją do podjęcia dyskusji, zwrócenia uwagi na realne problemy etyczne występujące w jednostce – a to samo w sobie może się przyczynić do poprawy jej funkcjonowania. Jednocześnie podejście takie musi zakładać tworzenie kodeksu

12 H. Izdebski, M. Kulesza, *Administracja a etyka*, [w:] H. Izdebski, M. Kulesza, *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, LIBER, Warszawa 2004, s. 303-323, L. Dziewięcka-Bokun, A. Umińska-Woroniecka, *Etyka zawodowa urzędnika administracji publicznej jako podstawa zaufania publicznego*, [w:] *Profesjonalizm w administracji publicznej*, Stowarzyszenie Edukacji Administracji Publicznej, Białystok 2004, s. 254-261.

13 INTOSAI GOV 9100, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym), Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli, tłumaczenie Najwyższej Izby Kontroli, dostępne na: <http://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf>, s. 8 (dalej: INTOSAI).

poprzez zaangażowanie przejawiające się w partycypacji w procesie jego tworzenia. Dlatego nie powinno się wdrażać dokumentu opracowanego anonimowo i niejako odgórnie. Kwestią zasadniczą jest możliwość wyrażenia swojego stanowiska, np. poprzez zabranie głosu w dyskusji na spotkaniu pracowników konkretnego urzędu lub poprzez możliwość wyznaczenia okresu, w którym osoby zainteresowane mogą przysyłać swoje pomysły i postulaty mailowo. Przyjęcie procedury leżącej u podstaw tworzenia takiego kodeksu jest sprawą niezwykle istotną, gdyż stworzenie możliwości partycypacji przekłada się na poziom akceptowalności rozwiązań kodeksu. Jeśli chcemy, aby był on realnym wyznacznikiem działań w obrębie struktury, której dotyczy, konieczne jest rozeznanie kluczowych i swoistych problemów w jej obrębie. Normy, które mają wpływać na wykonywanie czynności w jednostce muszą być akceptowane i zrozumiane przez tych, którzy winni się do nich stosować, a przekładając na język KZ – przez osoby zarządzające i pracowników.

Zalecenia

Standard A.1 – Przestrzeganie wartości etycznych – zakłada:

1. Przyjęcie zasady, że zachowanie osób zarządzających jednostką stanowi wzór/przykład dla pracowników.
2. Tworzenie warunków do wymiany poglądów i przedyskutowania wątpliwości dotyczących etycznej strony podejmowanych w jednostce działań (rozmowa z przełożonym, przesłanie maila, spotkanie/zebranie pracowników, wyrażenie opinii w trakcie dokonywanej samooceny).
3. Wdrożenie systemu działań edukacyjnych kierowanych zarówno do osób zarządzających, jak i pracowników (np. szkolenia w formie warsztatów pozwalające na wskazywanie możliwych rozwiązań trudnych z etycznego punktu widzenia sytuacji, z którymi mogą się spotkać poszczególni urzędnicy).
4. Odnoszenie wymogów wpływających ze standardu również do działań podejmowanych w jednostce przez osoby niebędące pracownikami (umowy prawa cywilnego, wolontariusze).
5. Tworzenie i wykorzystywanie kodeksów etyki.
6. Korzystanie z benchmarkingu, co przejawia się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze przestrzegania wartości etycznych.
7. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości JST.

STANDARD A.2. KOMPETENCJE ZAWODOWE

Treść standardu

Należy zadbać, aby osoby zarządzające i pracownicy posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania.

Proces zatrudnienia powinien być prowadzony w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko pracy.

Należy zapewnić rozwój kompetencji zawodowych pracowników jednostki i osób zarządzających.

Komentarz

W przypadku tego standardu należy zwrócić uwagę na każdy z możliwych do wyróżnienia etapów procesu zatrudniania pracowników, ponieważ ich kompetencje są istotne z punktu widzenia zadań wykonywanych w jednostce. Są to następujące etapy:

- nabór i zatrudnianie;
- wykonywanie pracy i związany z nim rozwój kompetencji zawodowych (chodzi o dalsze podnoszenie kompetencji pracowników poprzez np. studia podyplomowe, kursy);
- sukcesja stanowisk pracy.

Po pierwsze, standard podkreśla znaczenie działań, jakie należy podjąć w jednostkach aby zarówno ich kierownicy, jak i pracownicy posiadali odpowiedni zasób wiedzy, umiejętności oraz doświadczenia, gdyż przekłada się to w sposób oczywisty na skuteczne i efektywne wypełnianie powierzonych im zadań. Wymagane jest zatem podejście wielowymiarowe wskazujące na znaczenie aspektów natury teoretycznej (wiedza) i praktycznej (umiejętności, doświadczenie). Jest to oczywiście nierozdzielnie powiązane z umożliwieniem rozwoju kompetencji zawodowych. Czynniki ludzkie jest nie do przecenienia w ramach całej analizowanej koncepcji, gdyż osiągnięcia KZ zależą od poszczególnych osób (kierownictwa, jak i szeregowych pracowników) wewnątrz jednostki. Dlatego powinni oni mieć możliwość uczestniczenia w rozmaitych szkoleniach, kursach, studiach, które pozwolą na poszerzanie i aktualizowanie posiadanej wiedzy oraz umiejętności.

Po drugie, standard uwypukla również znaczenie przyjęcia stosownej procedury naboru, tak aby w efekcie jej wdrożenia doszło do wyboru najlepszego spośród ubiegających się o stanowisko kandydatów. W przypadku JST niniejsze kwestie są zazwyczaj uregulowane w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. W analizowanym obszarze szczególne znaczenie ma nie tylko kodeks pracy, ale i ustawa z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz.U. Nr 223, poz. 1458 z późn. zm.), jak również tworzone na jej podstawie regulami-

ny (dotyczące kwestii technicznych i szczegółowych, np. formy i miejsca złożenia wymaganych dokumentów).

Zalecenia

Standard A.2 – Kompetencje zawodowe – zakłada:

1. Właściwe przeprowadzanie procesu naboru, aby urzeczywistniał on wymogi otwartości i konkurencyjności.
2. Zatrudnianie pracowników, którzy w najwyższym stopniu spełniają wymagania i oczekiwania związane ze stanowiskiem.
3. Umożliwianie rozwoju kompetencji zawodowych (dalsze podnoszenie kompetencji osób zarządzających i pracowników poprzez np. studia podyplomowe, kursy, szkolenia, konferencje).
4. Opracowanie/stworzenie systemu sukcesji stanowisk pracy i jego należyte wdrożenie.
5. Korzystanie z benchmarkingu, co przejawia się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze doskonalenia kompetencji zawodowych.
6. Przemysłane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości JST.

STANDARD A.3. STRUKTURA ORGANIZACYJNA

Treść standardu

Struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań.

Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników powinien być określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny.

Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika.

Komentarz

Struktura organizacyjna jest wyrazem przyjętej koncepcji ukształtowania konstrukcji wewnętrznej jednostki. W przypadku JST najczęściej ma ona swoje umocowanie w przepisach prawa powszechnie obowiązującego oraz tworzonych na ich podstawie statutów i regulami-

nów. Tak jak zróżnicowane są jednostki wchodzące w skład struktur administracji samorządowej, tak zróżnicowana będzie również ich struktura organizacyjna (w powiązaniu z ich swoistymi celami i zadaniami).

Struktura musi być dopasowana do aktualnych celów i zadań jednostki, co oznacza, że dopuszczamy możliwość jej korekty w postaci reakcji na zmiany, jakie dokonują się w obrębie celów i zadań jednostki (np. na skutek zmiany przepisów prawa).

Równie ważne dla należytego funkcjonowania organizacji w praktyce jest utrwalenie opisu struktury w postaci odpowiedniego dokumentu. W przypadku JST szczególne znaczenie będą miały wspomniane już statuty i regulaminy ustanawiające wewnętrzny ustrój jednostek. Przykładowo, struktura organizacyjna urzędu gminy utrwalona zostanie w postaci regulaminu organizacyjnego, opartego głównie na regulacjach ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (ale nie tylko: z uwagi na fakt, że urząd jest zakładem pracy konieczne będzie również uwzględnienie przepisów prawa pracy). W oparciu o jego postanowienia powinno być możliwe wskazanie zakresu podmiotowego kierownictwa (wójt, zastępca wójta, sekretarz, skarbnik) wraz z przypisanym zakresem kompetencji, a także poszczególnych komórek organizacyjnych funkcjonujących na poziomie konkretnego urzędu (np. referaty, a w ich obrębie stanowiska pracy), z jednoczesnym określeniem przypisanych im kompetencji. Co istotne, tego typu dokumenty muszą być przejrzyste, tzn. przystępne, zrozumiałe zarówno dla osób tworzących ową strukturę (interesariusze wewnętrzni), jak i dla mieszkańców gminy (interesariusze zewnętrzni), tak aby potrafili oni odszukać komórkę organizacyjną zajmującą się sprawą, którą chcieliby załatwić. Ponadto przyjęta struktura organizacyjna musi stanowić spójną całość, aby nie dochodziło do dublowania się kompetencji, czy też pozostawienia zakresów spraw objętych zakresem przedmiotowym działania jednostki bez ich przypisania konkretnej komórce, a w jej obrębie pracownikowi. Pomocne w tym przypadku mogą być załączniki do regulaminów prezentujące niniejsze zagadnienia w formie graficznej za pomocą wykresów, jak również tabliczki z danymi personalnymi i informacją o stanowisku i zakresie spraw załatwianych przez daną osobę.

Powyższe założenia mogą być realizowane, jeśli w formie pisemnej utrwalony zostanie zakres wszelkich zadań, uprawnień (kompetencji), jakie są wymagane dla wykonania tych zadań, jak i odpowiedzialności za ich należyte wykonanie w ramach jednostki jako całości, a także na poziomie poszczególnych komórek organizacyjnych. W odniesieniu do pracowników realizacja niniejszego standardu wymaga określenia:

- ich podległości;
- obowiązków przypisanych do ich stanowiska pracy;
- uprawnień, jakimi dysponują w celu realizacji nałożonych na nich obowiązków;
- odpowiedzialności, jaka wiąże się z realizacją powierzonych im obowiązków.

Zalecenia

Standard A.3 – Struktura organizacyjna – zakłada:

1. Dopasowanie struktury do celów i zadań, jakie ma osiągać jednostka.
2. Dokonywanie koniecznych zmian w obrębie struktury jednostki.

3. Pisemne utrwalenie struktury w postaci dokumentu (regulamin organizacyjny).
4. Dbłość o przejrzystość tworzonych dokumentów, aby były zrozumiałe i pomocne zarówno dla interesariuszy wewnętrznych (kierownictwo i pracownicy w jednostce), jak i interesariuszy zewnętrznych (członkowie wspólnoty samorządowej, organizacje pożytku publicznego, przedstawiciele biznesu).
5. Realizację wymogu przejrzystości, np. poprzez wykorzystanie ilustracji graficznych stanowiących załączniki do regulaminu organizacyjnego lub umieszczanie tabliczek z danymi zawierającymi nie tylko dane personalne, ale również informacje o zajmowanym w ramach struktury stanowisku i zakresie załatwianych spraw.
6. Prezentowanie struktury organizacyjnej na stronach internetowych jednostki.
7. Zapewnienie spójności tworzonej struktury poprzez przypisanie zakresu zadań, uprawnień i odpowiedzialności na poszczególnych poziomach struktury organizacyjnej, tj. jednostki (całej organizacji) i wyróżnionych w jej ramach komórek organizacyjnych w powiązaniu z określeniem aktualnego zakresu podległości, obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników.
8. W sytuacjach uzasadnionych (tam gdzie silny wpływ na realizację celów i zadań mają podmioty usytuowane poza jednostką) dopuszczenie partycypacji interesariuszy zewnętrznych w tworzeniu struktury organizacyjnej.
9. Korzystanie z benchmarkingu, co przejawia się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze tworzenia struktury organizacyjnej.
10. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości JST.

STANDARD A.4. DELEGOWANIE UPRAWNIEŃ

Treść standardu

Należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom.

Zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego.

Zaleca się delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji, zwłaszcza tych o bieżącym charakterze.

Przyjęcie delegowanych uprawnień powinno być potwierdzone podpisem.

Komentarz

Delegowanie uprawnień dokonuje się w ramach przyjętej struktury organizacyjnej. Zakres delegowanych uprawnień musi być precyzyjnie określony. Należy przy tym brać pod uwagę:

- aspekt podmiotowy – poprzez wskazanie osób zatrudnionych w jednostce, którym uprawnienia zostaną przekazane;
- aspekt przedmiotowy – poprzez wskazanie zakresu spraw, które objęte będą przekazaniem.

Skuteczność KZ zależy od tego, czy poszczególne osoby w ramach jednostki znają własne role, obowiązki oraz granice uprawnień¹⁴. Wymaga to zatem – przywołanego w ramach poprzedniego standardu – określenia zakresu zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostki (i poszczególnych komórek organizacyjnych w jej ramach), jak również zakresu podległości, obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych pracowników. Następnie dochodzi do delegowania (przekazania władzy, uprawnienia do wykonania zadania i powiązanej z tym odpowiedzialności za jego wykonanie) osobie wskazanej w ramach struktury. Skoro proces delegowania uprawnień jest dokonywany w ramach obranej struktury, dotyczy on zarówno osób zarządzających, jak i pracowników. Przyjmując za oczywiste i prawdziwe twierdzenie, że osoby zarządzające w JST nie są w stanie osobiście wszystkiego wykonywać ani nadzorować, delegowanie uprawnień na podległych pracownikach staje się absolutną koniecznością – umożliwia sprawne funkcjonowanie kierowanych przez nie jednostek. Oczywiście nie każde uprawnienie może i powinno być delegowane. To wymaga rozważenia, z uwzględnieniem wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania, jak również ryzyka, jakie jest z nimi związane. Kwestie rutynowe, związane z bieżącym funkcjonowaniem jednostki, powtarzające się, można i należy delegować w jak najszerszym zakresie. Natomiast przekazywanie skomplikowanych zadań wymaga sprawdzenia, jakiego rodzaju potencjałem dysponuje pracownik, któremu zadanie ma zostać przekazane, czy będzie on w stanie je zrealizować (zakładając samodzielne działanie i autokontrolę). Opisywany proces wymaga zatem należytego przygotowania przejęcia zadania (w tym zapewnienia dostatecznych instrumentów gwarantujących realizację), a następnie ewentualnego wsparcia, a także stałego monitorowania.

Delegowanie wykazuje szereg zalet. Niewątpliwie można do nich zaliczyć:

- prawidłowy rozkład kompetencji (zapobiega przeciążeniu pracą);
- rozłożenie realizacji zadania pomiędzy pracowników i wykorzystanie ich skumulowanych potencjałów;
- rozwój pracowników, którzy otrzymują nowe zadania do wykonania (doskonalenie poprzez przejmowanie odpowiedzialności i zwiększanie inicjatywy);
- przyspieszenie podjęcia decyzji.

Delegowanie może funkcjonować dobrze i rozwijać się, ale wymaga odpowiedniego stopnia zaufania i odpowiedzialności w JST. Należy zatem zwrócić uwagę na przywołane już przestrzeganie wartości etycznych. Ponadto, co jest równie ważne, delegowanie musi następować z uwzględnieniem merytorycznych kompetencji osoby, na rzecz której dochodzi do przekazania uprawnienia (badamy wiedzę, umiejętności, doświadczenie). Niniejszy proces powinien

14 Por.: INTOSAI..., *op.cit.*, s. 12-13.

być skoordynowany (zadanie kierownika JST) oraz oparty na odpowiednio opracowanej procedurze wewnętrznej (m.in. chodzi o pisemne upoważnienia, potwierdzanie podpisem przyjęcia delegowanych uprawnień).

Zalecenia

Standard A.4 – Delegowanie uprawnień – zakłada:

1. Precyzyjne określanie podmiotu (mając na uwadze posiadaną przez niego wiedzę, umiejętności i doświadczenie) i zakresu spraw, które objęte są delegowaniem, przy uwzględnieniu wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania, a także ryzyka związanego z ich podjęciem.
2. Wdrożenie procedury delegowania uprawnień w obrębie JST, zakładającej m.in. potwierdzenie podpisem przyjęcia delegowanych uprawnień.
3. Udzielanie koniecznego wsparcia:
 - przed przejęciem zadania (przeszkolenie, wyposażenie w adekwatne zasoby: personel, czas, urządzenia techniczne);
 - w trakcie realizacji (interweniowanie, wzajemne komunikowanie się o postępach prac, monitorowanie).
4. Dostrzeganie zalet płynących z delegowania i przewyższanie obaw kierowników JST.
5. Dbłość o wzrost wzajemnego zaufania i atmosfery odpowiedzialności w środowisku wewnętrznym JST.
6. Skoordynowanie delegowania uprawnień w ramach struktury organizacyjnej.
7. Opracowanie procedury określającej delegowanie.
8. Korzystanie z benchmarkingu, co przejawia się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze delegowania uprawnień.
9. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości JST.

2.3. Cele i zarządzanie ryzykiem

W przypadku grupy „Cele i zarządzanie ryzykiem” należy zwrócić uwagę na dwie zasadnicze kwestie: określenie celów organizacji, a następnie rozpoznanie i reagowanie na ryzyka, które są związane z ich osiąganiem. W związku z tym możemy w jej ramach wyróżnić takie standardy, jak: misja, określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji, identyfikacja ryzyka, analiza ryzyka oraz reakcja na ryzyko. Należy podkreślić, że prawidłowe określenie misji może przełożyć się na ustalenie hierarchii celów i zadań, a ponadto może sprzyjać efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Podejmując działania związane z zarządzaniem ryzykiem, mamy na uwadze zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań przez JST (m.in. dlatego proces zarządzania ryzykiem powinien być dokumentowany).



STANDARD B.5. MISJA

Treść standardu

Należy rozważyć możliwość wskazania celu istnienia jednostki w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji.

Misja ministerstwa powinna odnosić się do działów administracji rządowej kierowanych przez ministra, a misja urzędu jednostki samorządu terytorialnego odpowiednio do tej jednostki.

Komentarz

Ogólnie pod pojęciem misji należy rozumieć najbardziej syntetycznie ujęty opis wskazujący na podstawową działalność jednostki. Najważniejsze jej elementy to: cel istnienia jednostki (czym ma się zajmować), cel w zakresie świadczenia usług dla obywateli (co chce oferować mieszkańcom danej wspólnoty) w odniesieniu do jej właściwości miejscowej. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego dochodzi do sformułowania misji na etapie opracowywania ich strategii rozwoju, niemniej jednak należy podkreślić, że określenie misji nie jest obowiązkowe. To pewna potencjalna możliwość, z której można skorzystać, jeśli w danej jednostce zostanie to uznane za celowe.

Strategia na poziomie zarządzania to szeroki program wytyczania i osiągania celów organizacji, jak również reakcja organizacji w czasie na oddziaływanie jej otoczenia. Prawdopodobnie przygotowana strategia rozwoju jednostki samorządu terytorialnego powinna zawierać zarówno określenie misji (wizji rozwoju), jak i cele strategiczne, cele szczegółowe i zadania.

Jak widać, misja wynika ze strategii rozwoju i dlatego oba te pojęcia muszą być rozważane w sposób powiązany. Ponadto pojęciem bliskoznacznym jest również wizja rozwoju jednostki, gdyż misja ma pozwalać na dążenie do tego, co określamy w ramach wizji rozwoju konkretnej jednostki samorządu terytorialnego. Generalnie wizja określa, jak jednostka chce być postrzegana. Zarówno misja, jak i wizja nie muszą być spisane w postaci formalnego dokumentu. Nie ulega jednak wątpliwości, że forma pisemna daje możliwość ich upowszechnienia (np. poprzez zamieszczenie na stronie internetowej jednostki) wśród interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych.

Tym samym można przyjąć, że w przypadku jednostek samorządu terytorialnego ich strategia rozwoju będzie dokumentem zawierającym długookresowy plan rozwoju, doprecyzowujący uwarunkowania, cele, zadania i kierunki jej rozwoju (wizja i misja). Strategia rozwoju powinna być opracowywana przy współudziale interesariuszy zewnętrznych, tj. partnerów społecznych i gospodarczych (przedsiębiorców). Powinna ona również podlegać cyklicznej

ocenie i aktualizacji, gdyż na tej podstawie możliwe będzie dokonywanie modyfikacji w zgodzie z założeniami KZ.

Pozostaje jeszcze kwestia wzajemnej relacji terminów „wizja” i „misja”. Wizja rozwoju to obraz (wyobrażenie) przyszłego stanu pożądanego. Dlatego powinna zawierać syntetyczny opis dążeń i aspiracji społeczności lokalnej, opracowany oczywiście przy ścisłym współudziale mieszkańców bądź ich reprezentantów. Natomiast misja opisuje mandat danej jednostki do realizacji jej wizji rozwoju oraz nadrzędne wartości (zasady), jakimi będzie się ona kierować podejmując działania na rzecz realizacji wizji. Innymi słowy, misja to syntetyczny opis sposobu postępowania w celu realizacji wizji rozwoju gminy.

W przypadku jednostek sektora finansów publicznych działających na poziomie poszczególnych wspólnot samorządowych realizacja niniejszego standardu wyrazi się poprzez opracowanie misji, czy też wizji rozwoju konkretnej jednostki.

Zalecenia

Standard B.5 – Misja – zakłada:

1. Przygotowanie i realizowanie strategii rozwoju, która w przypadku jednostki samorządu terytorialnego będzie zawierać określenie misji (wizji), cele strategiczne, cele szczegółowe i zadania, a w przypadku pozostałych jednostek sektora finansów publicznych – misji (wizji).
2. Uwzględnienie w budżecie jednostki środków na realizację strategii/misji.
3. Opracowywanie planów działalności przewidujących realizację celów i zadań zgodnych ze strategią/misją.
4. Włączanie do procesu opracowywania misji interesariuszy zewnętrznych, tj. partnerów społecznych i gospodarczych (przedsiębiorców).
5. Informowanie interesariuszy zewnętrznych o postępie i rezultatach wdrażania strategii/misji.
6. Monitorowanie realizacji strategii/misji.
7. Cykliczne ocenianie i aktualizowanie strategii/misji, umożliwiające dokonywanie koniecznej modyfikacji.
8. Analizowanie ryzyka dla realizacji strategii/misji.
9. Korzystanie z benchmarkingu, co przejawia się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze tworzenia strategii/misji i jej wdrażania.
10. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości JST.

STANDARD B.6. OKREŚLANIE CELÓW I ZADAŃ, MONITOROWANIE I OCENA ICH REALIZACJI

Treść standardu

Cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników.

W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane.

Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności.

Należy zadbać, aby określając cele i zadania, wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji.

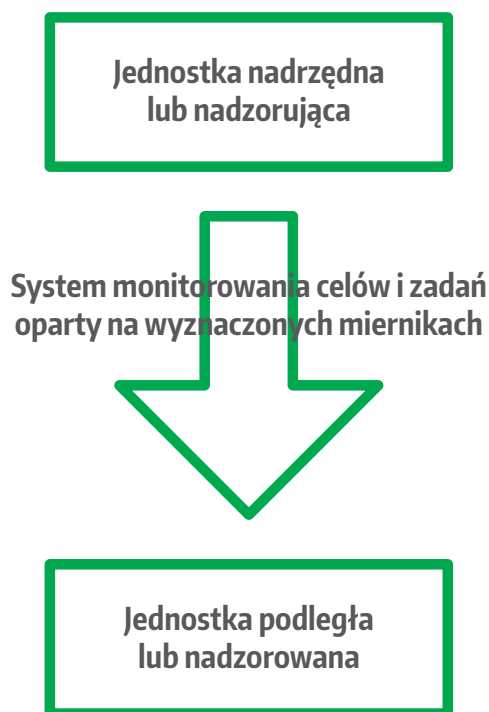
Komentarz

Jak zaznaczono w treści standardu, cele i zadania powinny być określone jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Podstawowym okresem dla planowania na poziomie JST jest właśnie okres roczny, co oczywiście nie przeszkadza planowaniu w okresie dłuższym – w perspektywie średniookresowej, kilkuletniej. W takim przypadku wymaga to skoordynowania procesu planowania w taki sposób, aby cele i zadania określone na konkretny rok były zgodne i wynikały z tych dotyczących dłuższej perspektywy¹⁵.

Wykonywanie zaplanowanych działań jest powiązane z ich monitorowaniem, rozumianym jako zorganizowany ciągły i długoterminowy sposób obserwacji. Monitorowanie pozwala zatem na zbadanie rezultatów działania, jak również na wychwytywanie zjawisk niekorzystnych i sprawne dokonywanie odpowiedniej korekty w toku działania jednostki. Niniejszy proces wymaga dobrania stosownych mierników, dzięki którym możliwe będzie wskazanie stopnia zrealizowania zaplanowanych celów i zadań. System monitorowania należy stworzyć w oparciu o istniejące powiązania w strukturze organizacyjnej JST. Chodzi o to, aby jednostki nadrzędne lub wskazane jako nadzorujące miały przypisane narzędzia oraz określoną procedurę działania, zgodnie z którą będą badały realizację celów i zadań jednostek sobie podległych (nadzorowanych).

15 Rozwinięcie tego zagadnienia Czytelnik znajdzie w kolejnych rozdziałach dotyczących planowania i budżetu zadaniowego.

Rysunek 3. Schemat monitorowania celów i zadań



Źródło: Opracowanie własne.

Bazując na uzyskanych w trakcie monitorowania informacjach i danych, możliwe jest przeprowadzenie oceny prawidłowości i stopnia realizacji celów i zadań z uwzględnieniem kluczowych w koncepcji KZ kryteriów, tj. oszczędności, efektywności i skuteczności. Jakkolwiek standard nie ujmuje tego wprost, mając na uwadze całościowe założenia koncepcji KZ, przyjmowanie wymogu zgodności z prawem na każdym etapie realizacji celów i zadań JST jest bezdyskusyjne. Zważywszy jednak na fakt, że sama legalność nie jest już dziś kryterium wystarczającym dla działalności JST, wyeksponowane zostały pozostałe, czyli oszczędność, efektywność i skuteczność. Nie przywołano wprost także kryterium terminowości. Przyjmując jednak, że standardy zawierają podstawowe wymagania, jak również uznając, że terminowość jest niezwykle istotna na każdym etapie wykonywania zaplanowanych działań, kryterium to stanowi *conditio sine qua non* dla sprawnego realizowania celów i zadań każdej jednostki. Uzasadnieniem dla takiego właśnie podejścia może być chociażby treść Komunikatu nr 6 MF, gdzie czytamy, że istotą tworzenia i funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych jest terminowa realizacja określonych celów i zadań publicznych zgodnie z przepisami prawa, w sposób oszczędny i efektywny.

Cele jednostek organizacyjnych i komórek organizacyjnych urzędu powinny być ze sobą powiązane w ten sposób, aby w efekcie miały przełożenie na cele strategiczne danej JST. Pozwala to na synchronizację celów i zadań, z uwzględnieniem poziomów funkcjonowania KZ.

W obszarze planowania można wskazać na dwie zasadnicze grupy celów, tj. strategiczne i operacyjne. Cele strategiczne mają raczej stały, ogólny charakter i dotyczą dłuższego horyzontu czasowego. Jak już zostało zaznaczone w standardzie omówionym powyżej, ta problematyka jest w sposób ścisły powiązana z przyjętą misją jednostki. Dlatego też cele strategiczne powinny odnosić się do przyjętej misji i wizji. Zatem można je postrzegać jako zasadnicze dla całej jednostki.

Jasne określenie misji jednostki:

- wskazuje najważniejszy powód jej istnienia (opisując cele organizacji i uzasadniając jej istnienie);
- przekłada się na określanie celów strategicznych;
- stanowi punkt odniesienia dla poprawnego określenia wzajemnej hierarchii celów i zadań w obrębie jednostki, której dotyczy.

W przypadku JST istotny wpływ na treść misji ma istniejące ustawodawstwo.

Natomiast cele operacyjne powinny wynikać właśnie z celów strategicznych, a ponadto być postrzegane jako konieczne dla ich realizacji. Powinny stać się one celami i komórek organizacyjnych, i jednostek organizacyjnych.

Cele operacyjne mają bardziej dynamiczny charakter i obejmują krótszy okres niż cele strategiczne. Dlatego przełożenie celów strategicznych na operacyjne powinno odbywać się co najmniej z udziałem komórek realizujących cele operacyjne¹⁶.

Dbając o zsynchronizowanie działań w systemie KZ, konieczne jest działanie dwuetapowe, które polega na ustaleniu przez kierownika celów i zadań dla całej JST, a następnie na wskazaniu celów szczegółowych w jednostkach organizacyjnych – oczywiście cały czas nie tracąc z pola widzenia określonych uprzednio celów strategicznych.

Szczególne znaczenie może mieć przygotowanie planu działalności. Jak to już zostało zasygnalizowane, u.f.p. przewiduje obowiązek sporządzenia takiego dokumentu tylko w odniesieniu do struktur administracji rządowej. Nie ma jednak przeciwwskazań, aby rozwiązania te znajdowały zastosowanie również w JST. Decyzję w tym zakresie ustawodawca pozostawił samym zainteresowanym. Można zatem wyróżnić tryb obligatoryjny sporządzania planu, kiedy to, do końca listopada każdego roku, minister sporządza plan dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej, jak również fakultatywny – w stosunku do pozostałych jednostek sektora rządowego i administracji samorządowej. W przypadku planów uchwalanych obligatoryjnie, w drodze aktu wykonawczego, określono ich elementy oraz sposób opracowania, jak również elementy sprawozdania z wykonania planu działalności. W przypadku JST obszar ten pozostawiono poza regulacją ustawową i tym samym nie ma również aktów wykonawczych w tym zakresie. Każdorazowe podjęcie decyzji o sporządzeniu planu leży w gestii kierujących daną jednostką.

Podobnie wygląda kwestia wykorzystania treści rozporządzeń precyzujących zagadnienia związane z planem. Jak wskazują doświadczenia praktyczne, najbardziej zharmonizowane działania w zakresie planowania działalności oraz monitorowania realizacji celów/zadań występują właśnie w tych jednostkach samorządu terytorialnego, w których opracowanemu planowi działalności właściwego urzędu towarzyszy plan działalności całej jednostki (naj-

¹⁶ Por.: *Komunikat nr 6 MF...*, *op.cit.*

częściej przyjmuje postać strategii), jak również w tych samorządach, w których opracowuje się plan działalności właściwego urzędu¹⁷. Całość tych działań powinna być skoordynowana w tym znaczeniu, że plan działalności sporządzany dla poszczególnych jednostek organizacyjnych działających w obrębie jednostki samorządu terytorialnego musi być zsynchronizowany z planem tworzoną dla całej jednostki. Tylko w ten sposób możliwe jest uzyskanie spójności celów i zadań.

Oczywiście w odniesieniu do JST, na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego, istnieją wymogi tworzenia rozmaitych planów, programów, czy też strategii sektorowych, a oprócz tego wiele z nich posiada strategie i plany rozwoju. Dlatego należy podkreślić, że istniejące dokumenty planistyczne powinny być spójne ze sobą, powiązane hierarchicznie oraz powinny zawierać mierzalne wskaźniki realizacji celów i zadań. Jednak wymagania metodyczne dla ww. planów, programów, strategii są bardzo zróżnicowane.

Z powyższym standardem wiąże się również kwestia przyporządkowania poszczególnych celów i zadań do konkretnych jednostek (komórek organizacyjnych lub osób odpowiedzialnych bezpośrednio za ich wykonanie), w tym zabezpieczenia ich realizacji poprzez zapewnienie odpowiednich zasobów¹⁸.

Zalecenia

Standard B.6 – Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji – zakłada:

1. Określanie celów i zadań w sposób precyzyjny i jasny, w co najmniej rocznej perspektywie.
2. W przypadku planowania w dłuższej perspektywie – koordynowanie procesu planowania w taki sposób, aby cele i zadania określone na konkretny rok były zgodne i wynikały z tych dotyczących dłuższego okresu.
3. Monitorowanie realizacji przyjętych planów w oparciu o wybrane mierniki.
4. Dokonywanie ocen w zakresie realizacji celów i zadań.
5. Powiązanie celów jednostek organizacyjnych i komórek organizacyjnych urzędu, tak aby miały przełożenie na cele strategiczne danej jednostki samorządu terytorialnego.
6. Przemyślane sporządzanie planów działalności.
7. Powiązanie celów i zadań jednostek działających na poziomie konkretnej jednostki samorządu terytorialnego z jej celami i zadaniami.
8. Powiązanie tworzonych planów z treściami wyrażonymi w misji JST.
9. Przyporządkowywanie poszczególnych celów i zadań do konkretnych jednostek (komórek organizacyjnych lub osób odpowiedzialnych bezpośrednio za ich wykonanie).
10. Zabezpieczanie realizacji celów i zadań poprzez zapewnienie odpowiednich zasobów do ich realizacji.
11. Identyfikowanie i analizowanie ryzyka dla realizacji przyjętych planów.

17 Analiza wyników badania ankietowego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego w 2012 r. Opracowanie przygotowane przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, sierpień 2013 r.

18 Por.: *Komunikat nr 6 MF...*, *op.cit.*

12. Korzystanie z benchmarkingu, poprzez poszukiwanie najlepszych rozwiązań w obszarze tworzenia planów i ich realizacji.
13. Przemysłane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD B.7. IDENTYFIKACJA RYZYKA

Treść standardu

Nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań.

W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane.

W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka.

Komentarz

Podstawowe znaczenie dla interpretacji i zrozumienia prezentowanego standardu ma treść Komunikatu nr 6 MF z 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem. Dlatego też dalsza część niniejszego punktu będzie opierać się na szczegółowych rozwiązaniach i wskazówkach w nim zawartych.

Ryzyko rozumiemy jako możliwość zaistnienia zdarzenia, które negatywnie wpłynie na osiągnięcie celów i zadań jednostki. Innymi słowy, jest to zdarzenie przyszłe, niepewne, które może potencjalnie zaistnieć, a przy tym jest ono na tyle istotne dla jednostki, że jego skutki mogą mieć negatywny wpływ na realizację jej celów i zadań. Źródło niepewności może tkwić w samej jednostce (czynniki wewnętrzne: charakter wykonywanej działalności, kultura organizacji, dostępne środki finansowe, plany i strategie, komunikacja, systemy informatyczne, liczba pracowników i ich kwalifikacje, liczba, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych, przetwarzanie informacji), ale może też być ulokowane poza nią (czynniki zewnętrzne: zmieniające się oczekiwania lub potrzeby obywateli, zmiany przepisów prawa, zagrożenia naturalne, zmiany gospodarcze, zmiany technologii).

Na zarządzanie ryzykiem składają się procedury, polityki oraz skoordynowane działania, które poprzez identyfikację, analizę, a następnie określanie adekwatnych reakcji na ryzyko służą zwiększaniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i zadań jednostki. Działania te muszą być podejmowane zarówno przez osoby zarządzające, jak i pracowników, a podstawowym warunkiem ich skuteczności jest dopasowanie do jednostki.

Identyfikacja ryzyka nie jest procesem jednorazowym – wymaga cyklicznego powtarzania. Identyfikowanie ma pomóc w uzyskaniu wiedzy na temat czynników, które mogą zaburzyć sprawne realizowanie określonych celów i zadań jednostki. Standard B.7 wiąże się w sposób ścisły z kolejnymi standardami dotyczącymi ryzyka, stanowiąc niejako pierwszy krok (fazę wstępną). Jeśli bowiem mamy analizować dane zagrożenie – aby odpowiednio na nie zareagować – warunkiem wyjściowym jest jego należyte zidentyfikowanie.

Identyfikacja ryzyka powinna być dokonywana:

- **periodycznie, adekwatnie do potrzeb jednostki, w sposób udokumentowany, przynajmniej raz w roku,**
- **stale w odniesieniu do bieżącej działalności.**

Staranna i całościowa identyfikacja możliwych ryzyk stanowi podstawę prawidłowego zarządzania ryzykiem w JST. Ryzyko, które nie zostanie określone (zidentyfikowane) nie będzie poddane analizie, co skutkuje brakiem możliwości przygotowania odpowiedniej reakcji. Warunkiem wstępnym dla prawidłowej identyfikacji ryzyka jest zrozumienie celów i zadań jednostki, ponieważ to pozwala na zidentyfikowanie czynników, które mogą wpłynąć na ich osiągnięcie. Dlatego najlepszym momentem przeprowadzania identyfikacji jest czas planowania na rok następny (w innym przypadku nie zarządza się ryzykami w sposób uporządkowany, od początku roku). To pozwala już na tym etapie określić, które z planowanych działań obciążone są zbyt dużym ryzykiem. Wówczas można rozważyć ewentualną rezygnację z podejmowania tych działań.

Niezmiernie ważne jest to, aby do identyfikacji ryzyk angażować te osoby, które będą później odpowiedzialne za realizację wyznaczonych celów i zadań oraz dokonywać jej na wszystkich szczeblach struktury JST. Ponadto należy wskazać „właściciela ryzyka”. Będzie to podmiot wyznaczony w obrębie struktury jednostki, odpowiedzialny za zapewnienie, że ryzyko jest zarządzane i monitorowane. W celu efektywnego zarządzania ryzykiem powinien on być wyposażony w odpowiednie środki o charakterze władczym¹⁹.

Podobnie jak w przypadku działań w obszarze planowania (cele i zadania ustalane na poziomie jednostki samorządu terytorialnego w powiązaniu z celami i zadaniami jednostek funkcjonujących w jej ramach), również działania w obszarze identyfikacji ryzyka muszą być zsynchronizowane (wychytując powiązania pomiędzy wystąpieniem ryzyka w jednostce podległej lub nadzorowanej a jednostce nadrzędnej lub nadzorującej).

Należy pamiętać, że istotna zmiana warunków, w których funkcjonuje jednostka pociąga za sobą konieczność dokonania ponownej identyfikacji ryzyka, celem uwzględnienia zaistniałych zmian. Kwestią do ustalenia w konkretnym przypadku będzie dookreślenie, co rozumiemy pod pojęciem „istotna zmiana warunków”. Powinna to być zmiana, która wpływa na jednostkę w takim stopniu, że dochodzi do zmian w sposobie jej funkcjonowania, co wyraża się w zakresie lub też formie wykonywania jej zadań (np. zmiany organizacyjne albo podjęcie współdziałania).

¹⁹ *Kompendium wiedzy..., op.cit., s. 55.*

Zalecenia

Standard B.7 – Identyfikacja ryzyka – zakłada:

1. Dokonywanie identyfikacji ryzyka cyklicznie (minimum raz w roku), jak również stale (na bieżąco).
2. Dokumentowanie tego procesu adekwatnie do potrzeb jednostki.
3. Pozyskiwanie informacji o czynnikach wewnętrznych i zewnętrznych, które mogą stwarzać ryzyko dla realizacji celów i zadań jednostki.
4. Dokonywanie ponownej identyfikacji ryzyka w przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka.
5. Wskazywanie tzw. „właściciela ryzyka”.
6. Korzystanie z benchmarkingu, co przejawia się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze identyfikacji ryzyka.
7. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD B.8. ANALIZA RYZYKA

Treść standardu

Zidentyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków.

Należy określić akceptowany poziom ryzyka.

Komentarz

Analiza ryzyka polega na określeniu wagi (istotności) danego ryzyka dla konkretnej JST, poprzez oszacowanie:

- prawdopodobieństwa jego wystąpienia;
- możliwych skutków, jakie za sobą niesie.

Nie ma możliwości uzyskania całkowitej pewności czy dane ryzyko wystąpi, czy nie. Można jedynie próbować to określić z pewną dozą prawdopodobieństwa, wykorzystując dane dotyczące np. funkcjonowania JST w latach poprzednich i ryzyk, które wtedy się pojawiły. Analiza możliwych skutków i ich wpływu na prawidłową (zaplanowaną) realizację celów i zadań jednostki ma w rezultacie umożliwić (poprzez wcześniejsze przygotowanie się) stosowną reakcję – taką reakcję, która będzie mogła zredukować negatywne skutki ryzyka w jak największym stopniu. Działania te powinny doprowadzić do sporządzenia mapy ryzyka, która w graficzny sposób pozwala zilustrować, jak poszczególne ryzyka są oceniane i hierarchizowane, co ma zasadnicze znaczenie dla całego procesu zarządzania w JST. Na tej podstawie można podjąć odpowiednią reakcję. Reakcja ta będzie uzależniona od tego, czy w wyniku analizy ryzyka uznamy, że dane ryzyko ma istotne znaczenie z punktu widzenia JST (czy też jest nieistotne).

Określenie akceptowalnego poziomu ryzyka to wskazanie, na jakiego rodzaju ryzyko i o jakim natężeniu jesteśmy w stanie zgodzić się – w tym znaczeniu, że uznajemy, iż nie wpłynie to negatywnie na realizację celów i zadań JST. Dla wyznaczenia tego poziomu ma również znaczenie – istotna we wszelkich aspektach działań podejmowanych przez administrację publiczną – zasada proporcjonalności, zgodnie z którą należy zbadać, czy koszty podjęcia działań stanowiących odpowiedź na ryzyko nie przewyższą ewentualnych korzyści, jakie miałyby one przynieść.

Zalecenia

Standard B.8 – analiza ryzyka – zakłada:

1. Podjęcie działań mających na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia zidentyfikowanego uprzednio ryzyka.
2. Określenie ewentualnych skutków możliwego ryzyka i ich wpływu na prawidłową realizację celów i zadań JST.
3. Sporządzenie mapy ryzyka (o ile jest to adekwatne do potrzeb konkretnej jednostki).
4. Wyznaczenie akceptowalnego poziomu ryzyka.
5. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze analizy ryzyka.
6. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD B.9. REAKCJA NA RYZYKO

Treść standardu

W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie).

Należy określić działania, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu.

Komentarz

W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić możliwy rodzaj reakcji. Możemy wyróżnić następujące ich formy:

1. **Tolerowanie** – oznacza, że uznajemy dany rodzaj zidentyfikowanego ryzyka za akceptowalny i dopuszczalny dla jednostki. To będzie jedyna możliwa reakcja również w sytuacji, kiedy co prawda nie akceptujemy danego ryzyka, niemniej jednak inne rodzaje reakcji są dla jednostki niedostępne, chociażby z uwagi na brak środków finansowych.
2. **Przeniesienie** – następuje poprzez przesunięcie określonych działań poza strukturę jednostki na podmioty zewnętrzne, np. poprzez stosowne ubezpieczenie.
3. **Przeciwdziałanie** – następuje poprzez dobranie odpowiedniego rodzaju reakcji w stosunku do określonego ryzyka, np. poprzez odpowiednie mechanizmy kontroli (o czym szerzej w ramach kolejnych standardów).
4. **Wycofanie się** – oznacza zaprzestanie działań w określonym obszarze, gdzie ryzyko jawi się jako nadmierne. Należy jednak mieć na uwadze fakt, że w porównaniu z sektorem prywatnym w sektorze publicznym możliwości wycofania się z działalności mogą być poważnie ograniczone. Wynika to z faktu, że wiele zadań musi wykonywać sektor publiczny, ponieważ związane z nimi ryzyko jest tak znaczne, że nie ma innego sposobu na osiągnięcie wyniku lub skutku potrzebnego dla realizacji dobra publicznego²⁰.

W przypadku ryzyka, którego całkowite wyeliminowanie nie jest możliwe, należy wskazać działania, które pozwolą na jego ograniczenie do akceptowanego poziomu.

Rodzaj reakcji na ryzyko zależy od:

- wpływu potencjalnych reakcji na prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka i jego skutek;
- poziomu akceptowalnego ryzyka w danej jednostce;

20 INTOSAI..., op.cit., s. 26-27.



- zestawienia kosztów wprowadzenia działań potrzebnych do skutecznego wyeliminowania/ograniczenia ryzyka ze spodziewanymi korzyściami, jakie z tych działań będą wynikały (proporcjonalność nakładów do korzyści);
- świadomej decyzji właściwych osób w strukturze organizacyjnej jednostki.

W przypadku niniejszego standardu (jak również dwóch poprzednich) należy podkreślić, że **identyfikacja i analiza ryzyka oraz wybór reakcji są elementem każdego przejawu działalności jednostki**. Trzeba pamiętać, że zarządzanie ryzykiem opisane w ramach standardów KZ to sposób opisu procesu myślowego, który jest częścią praktyki zarządzania w JST.

Zalecenia

Standard B.9 – Reakcja na ryzyko – zakłada:

1. Prawidłowe dobranie stosownej/adekwatnej reakcji do uprzednio zidentyfikowanego i zanalizowanego ryzyka.
2. W przypadku braku możliwości całkowitego wyeliminowania ryzyka podjęcie działań mających na celu zminimalizowanie jego skutków oraz jego ograniczenie do akceptowalnego dla JST poziomu.
3. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w tym obszarze.
4. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

2.4. Mechanizmy kontroli

Mechanizmy kontroli pozwalają na wykonanie zakładanych celów i zadań, a ponadto stanowią odpowiedź na pojawiające się skonkretyzowane ryzyka. Dla prawidłowego ukształtowania mechanizmów kontroli zasadnicze znaczenie ma adekwatność – adekwatność charakterystyczna dla ogółu działań w ramach KZ, a w tym przypadku podkreślająca, że koszty wdrożenia i stosowania konkretnych mechanizmów kontroli nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści (proporcjonalność nakładów do uzyskanego celu).

Dokumentowanie systemu KZ, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów, szczególnie mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych oraz mechanizmy dotyczące systemów informatycznych to standardy KZ występujące w analizowanym w tym punkcie obszarze – w grupie „Mechanizmy kontroli”. Szczególne znaczenie mają w tym przypadku przepisy zawarte w aktach prawnych, rozwiązania przyjęte w wewnętrznych procedurach porządkowych i organizacyjnych, czynności nadzorowania działalności oraz ochrona zasobów. Co istotne, nie można tworzyć zamkniętego katalogu takich mechanizmów, ponieważ tych możliwych do zastosowania w konkretnej sytuacji jest bardzo wiele²¹.

²¹ *Kompendium wiedzy..., op.cit., s. 56.*

STANDARD C.10. DOKUMENTOWANIE SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ**Treść standardu**

Procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne stanowią dokumentację systemu kontroli zarządczej.

Dokumentacja powinna być spójna i dostępna dla wszystkich osób, dla których jest niezbędna.

Komentarz

Działania w ramach KZ muszą być dokumentowane adekwatnie do potrzeb jednostki. Oczywiście szczegółowe procedury związane z dokumentowaniem będą związane z konkretnym typem jednostki i rodzajami realizowanych czynności. Te z kolei powinny zostać utrwalone w postaci procedur wewnętrznych, instrukcji, czy też wytycznych (i innych dokumentów wewnętrznych), które stanowią właśnie podstawowy typ dokumentacji występującej w ramach KZ.

W odniesieniu do zarządzania ryzykiem, fundamentalnego na każdym etapie funkcjonowania jednostki, powinna zostać opracowana procedura zawierająca następujące elementy:

- powiązanie pomiędzy celami jednostki a przyjętymi w jednostce zasadami zarządzania ryzykiem;
- politykę kierownictwa w zakresie akceptowalnego poziomu ryzyka;
- ustalenia dotyczące kwestii rozliczalności i odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem (role i obowiązki poszczególnych uczestników systemu zarządzania ryzykiem);
- sposoby mierzenia i raportowania wyników zarządzania ryzykiem;
- zobowiązanie określonych osób/stanowisk do dokonywania okresowych przeglądów i doskonalenia polityk/procedur zarządzania ryzykiem;
- wzory dokumentów.

Biorąc pod uwagę ogólne założenia tkwiące u podstaw koncepcji KZ, trzeba zaznaczyć, że nie chodzi tutaj o biurokratyzowanie i „produkowanie” nowych procedur dokumentowania na potrzeby KZ, ale o korzystanie z tych już istniejących w ramach jednostki. Powyższy standard nie oznacza wcale, że należy dokumentować wszystkie bez wyjątku czynności wykonywane w JST. W przypadku działań, z którymi wiąże się niewielkie ryzyko, które są realizowane sprawnie (bez błędów i innych problemów), np. wykonywanie ustnych poleceń bezpośrednich przełożonych lub przekazywanie informacji w ramach komórki organizacyjnej,

dokumentowanie byłoby przejawem biurokratyzowania i formalizowania procedur w jednostce. Tego KZ nie wymaga – stoi to wręcz z nią w sprzeczności²².

Tworzona dokumentacja powinna być spójna oraz dotyczyć tych procesów w jednostce, które przekładają się na realizację jej celów i zadań. Ponadto należy zapewnić dostęp do dokumentacji wszystkim osobom w strukturze jednostki, dla których zawarte w niej informacje są niezbędne do prawidłowej bieżącej działalności.

Zalecenia

Standard C.10 – Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej – zakłada:

1. Przyjmowanie i stosowanie procedur wewnętrznych, instrukcji, wytycznych, mających na celu utrwalanie w formie pisemnej działań objętych systemem KZ.
2. Wykorzystanie procedur już funkcjonujących w jednostce pod kątem dokumentacji KZ.
3. Archiwizowanie w formie pisemnej utrwalanych działań objętych KZ.
4. Tworzenie (wykorzystywanie już istniejących) rejestrów.
5. Dostosowywanie utrwalania i archiwizowania działań do specyfiki jednostki.
6. Selekcjonowanie czynności, które będą podlegały dokumentowaniu.
7. Zapewnienie dostępu do dokumentacji upoważnionym osobom.
8. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze dokumentowania systemu KZ.
9. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD C.11. NADZÓR

Treść standardu

Należy prowadzić nadzór nad wykonywaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji.

²² Por. *Kompendium wiedzy ...*, op.cit., s. 56.

Komentarz

Celem niniejszego standardu jest wprowadzenie nadzoru nad wykonaniem zadań JST w sposób zgodny z konstrukcją KZ, czyli w sposób oszczędny, efektywny i skuteczny.

Tradycyjne postrzeganie nadzoru odnoszonego do struktur administracji publicznej zakłada, że nadzór jest pojęciem szerszym niż kontrola (ujmowana jako porównywanie stanu postulowanego ze stanem rzeczywistym, ale bez możliwości władczej ingerencji), gdyż obejmuje również uprawnienia o charakterze władczym²³. W koncepcji KZ nadzór jest postrzegany jako jeden z mechanizmów, który służy zapewnieniu realizacji celów i zadań, stanowiąc odpowiedź na ryzyka związane z ich realizacją.

Z uwagi na złożoną architekturę KZ musimy uwzględnić oba jej poziomy. Na pierwszym poziomie – w jednostce sektora finansów publicznych – standard kładzie szczególny nacisk na ustanowienie potrzebnych mechanizmów w stosunkach zachodzących pomiędzy kierownikiem i podległymi mu pracownikami oraz pomiędzy pracownikami różnych szczebli. Nadzór ma pomagać w przeglądzie działalności jednostki w kontekście występujących ryzyk oraz wiązać się z podejmowaniem działań prewencyjnych, a w rezultacie służyć wykrywaniu i eliminowaniu błędów, nieporozumień i nieprawidłowej praktyki oraz zapobieganiu im w przyszłości.

W przypadku drugiego poziomu realizacja opisywanego standardu – odniesiona do struktur jednostki samorządu terytorialnego – może dotyczyć stosunków pomiędzy: wójtami (burmistrzami, prezydentami miast), starostami, marszałkami, a organami oraz jednostkami organizacyjnymi obdarzonymi odrębnością organizacyjną oraz swoistymi zadaniami i kompetencjami. Na tym poziomie wzajemne relacje i możliwości władczego oddziaływania należy określać sięgając do stosownych przepisów powszechnie obowiązującego prawa²⁴.

Zalecenia

Standard C.11 – Nadzór – zakłada:

1. Wykorzystywanie nadzoru jako jednego z mechanizmów KZ służących wykonaniu celów i zadań (w sposób oszczędny, efektywny i skuteczny).
2. Dopasowanie nadzoru do JST, w której wykorzystujemy odpowiednie dla niej narzędzia.
3. Prawidłowe stosowanie źródeł prawa powszechnie obowiązującego i o charakterze wewnętrznym.
4. Systematyczne przeglądy i ocenę pracy uprzednio wyznaczonych i zakomunikowanych zadań i obowiązków.

23 Więcej o nadzorze nad samorządem terytorialnym m.in. w: Z. Niewiadomski, *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System prawa administracyjnego. Podmioty administrujące*. Tom 6, C. H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2011, s. 196-218; M. Mączyński, M. Stec (red.), *Nadzór nad samorządem a granice jego samodzielności*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.

24 *Kompendium wiedzy...*, op.cit., s. 57.

5. Prawidłową komunikację wewnętrzną, ze szczególnym uwzględnieniem: rozmów o wynikach i trudnościach związanych z wykonywaniem zadań, udzielaniem wytycznych do wykonywania zadań.
6. Dzielenie się doświadczeniem, co przekłada się na pomoc w rozwiązywaniu bieżących problemów.
7. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze nadzoru.
8. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD C.12. CIĄGŁOŚĆ DZIAŁALNOŚCI

Treść standardu

Należy zapewnić istnienie mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności jednostki sektora finansów publicznych, wykorzystując m.in. wyniki analizy ryzyka.

Komentarz

Do cech administracji publicznej zaliczamy m.in. działanie w sposób ciągły i stabilny. Przyjmuje się bowiem, że jakkolwiek poszczególne rozstrzygnięcia administracyjne dotyczą spraw jednostkowych, to w sumie składają się na proces administrowania, a ten trwa stale²⁵. Dlatego w przypadku struktur administracji publicznej kolejny ze standardów – ciągłość działalności – jawi się jako naturalnie z nią powiązany.

Zapewnienie ciągłości działalności jednostki (nieprzerwane wykonywanie jej zadań) wiąże się z:

- zarządzaniem ryzykiem (zidentyfikowanie czynników, które stanowią zagrożenie dla ciągłości działalności JST i podjęcie działań mających je zminimalizować do akceptowalnego poziomu ryzyka);
- planowaniem (w szczególności chodzi o plany ciągłości działania odnoszące się do najbardziej istotnego obszaru realizacji celów i zadań).

W przypadku planów ciągłości działania można wskazać plany tworzone w odniesieniu do bieżącego działania jednostki, głównie powiązane z polityką kadrową (identyfikacja kluczowych stanowisk, urlopy, zastępstwa, przeszerogowania, sukcesja), jak również plany o charakterze awaryjnym, które są tworzone na wypadek sytuacji kryzysowych (określające, np.: dostęp do konkretnych miejsc czy danych w sytuacji awarii).

25 J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 32.

Zalecenia

Standard C.12 – Ciągłość działalności – zakłada:

1. Tworzenie planów w obszarze bieżącego funkcjonowania JST.
2. Zwrócenie szczególnej uwagi na politykę kadrową i planowanie rozwoju zasobów ludzkich.
3. Prawidłowe zarządzanie ryzykiem i tworzenie planów awaryjnych.
4. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze ciągłości funkcjonowania jednostki.
5. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD C.13. OCHRONA ZASOBÓW

Treść standardu

Należy zadbać, aby dostęp do zasobów jednostki miały wyłącznie upoważnione osoby.

Osobom zarządzającym i pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki.

Komentarz

Pojęcie ochrona zasobów jest złożone i należy pod nim rozumieć ochronę odnoszoną do:

- jednostki i jej pracowników (ochrona fizyczna);
- zasobów materialnych;
- środków finansowych;
- informacji²⁶.

Ochrona fizyczna sprowadza się m.in. do zapewnienia odpowiedniego systemu zabezpieczeń, np. poprzez zatrudnienie pracowników ochrony, zamontowanie monitoringu. Takie działania mają na celu ograniczenie i kontrolę dostępu do budynków, czy też pomieszczeń danej jednostki. Oczywiście w zależności od wykonywanych zadań i przeznaczenia poszczególnych obiektów, wykorzystanie środków ochrony będzie zróżnicowane. Z uwagi na

26 *Kompendium wiedzy ...*, op.cit., s. 58. Więcej na temat zasobów samorządu terytorialnego zob.: J. Bober i in., *Narastające dysfunkcje, zasadnicze dylematy, konieczne działania, Raport o stanie samorządności terytorialnej w Polsce*, MSAP UEK, Kraków 2013, s. 39-53.

znaczenie zasady proporcjonalności, należy pamiętać, aby koszt zabezpieczenia nie przekraczał wartości zabezpieczonych dóbr.

W odniesieniu do zasobów materialnych podstawowe znaczenie ma prawidłowo przeprowadzana inwentaryzacja. Gospodarowanie zasobami materialnymi jednostki powinno być odpowiednio nadzorowane. Istotny jest również stosunek pracowników do korzystania z mienia jednostki – chodzi o używanie przez pracowników powierzonego im mienia zgodnie z przeznaczeniem, ale również stworzenie im możliwości jego zabezpieczenia.

W zależności od wykonywanych zadań w poszczególnych jednostkach są wytwarzane (i przechowywane) rozmaite informacje. Z uwagi na obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa powszechnie obowiązującego, należy dążyć do ich ochrony i poufności według wymogów uregulowanych w tych przepisach.

Dostęp do określonych rodzajów zasobów jednostki powinny mieć tylko osoby upoważnione, z uwzględnieniem zadań, jakie wykonują w ramach struktury organizacyjnej JST.

Istniejące w jednostce zasoby powinny być właściwie (zgodnie z ich przeznaczeniem, funkcją, bez marnotrawienia) wykorzystywane zarówno przez jej kierownictwo, jak i pracowników, tak aby jak najpełniej przyczyniały się do realizacji celów i zadań jednostki.

Zalecenia

Standard C.13 – Ochrona zasobów – zakłada:

1. Oparcie się na istniejących (w razie konieczności – wdrażanie nowych) procedurach dotyczących ochrony zasobów.
2. Inwentaryzowanie zasobów.
3. Zarządzanie ryzykiem na wypadek utraty lub zniszczenia chronionego dobra.
4. Szkolenie osób zarządzających i pracowników w zakresie prawidłowego wykorzystywania zasobów jednostki, jak również prawidłowej dbałości o nie.
5. Dopuszczanie do zasobów tylko tych podmiotów, które są do tego upoważnione.
6. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze zabezpieczania zasobów.
7. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD C.14. SZCZEGÓŁOWE MECHANIZMY KONTROLI DOTYCZĄCE OPERACJI FINANSOWYCH I GOSPODARCZYCH

Treść standardu

Powinny istnieć przynajmniej następujące mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych:

- rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych;
- zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub przez osoby przez niego upoważnione;
- podział kluczowych obowiązków;
- weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji.

Komentarz

W jednostce objętej KZ powinny być wdrożone mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, które jako warunek *sine qua non* zakładają: rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, następnie autoryzację przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione oraz weryfikację tego typu operacji przed i po realizacji. Z powyższymi wymogami wiąże się oczywiście podział kluczowych obowiązków w analizowanym obszarze i specyfika konkretnej jednostki oraz jej zakres działania.

Szczególne znaczenie dla realizacji niniejszego standardu ma przestrzeganie regulacji ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.), która określa m.in. zasady rachunkowości, oraz zasady wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Rachunkowość jednostki obejmuje:

- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;

- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- sporządzanie sprawozdań finansowych;
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Jednostki objęte zakresem podmiotowym ustawy są obowiązane stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Zalecenia

Standard C.14 – Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych – zakłada:

1. Przestrzeganie regulacji ustawy o rachunkowości, jak również innych powiązanych aktów prawnych.
2. Podział obowiązków w obrębie struktury organizacyjnej jednostki sprzyjający pełnemu wprowadzaniu ww. rozwiązań.
3. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze mechanizmów kontroli operacji finansowych i gospodarczych.
4. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD C.15. MECHANIZMY KONTROLI DOTYCZĄCE SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

Treść standardu

Należy określić mechanizmy służące zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych.

Komentarz

Szczególne znaczenie w przypadku mechanizmów kontroli systemów informatycznych mają kwestie związane z zabezpieczeniem przed nieuprawnionymi modyfikacjami, ale również z ochroną informacji, gdyż w przeważającej mierze są one utrwalane w postaci elektronicznej.

Niewątpliwie zagadnienia pojawiające się w ramach niniejszego standardu będą stale zyskiwały na znaczeniu, z uwagi na rozwój technologiczny i stały rozwój e-administracji. W odniesieniu do tej grupy problemów szczególnie ważne jest wprowadzenie mechanizmów opartych na rozliczalności (w znaczeniu: rola i odpowiedzialność administratora danych), powiązanej ze stosowaniem praktycznych narzędzi służących skutecznej ochronie danych²⁷.

Należy również zauważyć, że liczne mechanizmy kontrolne zostały opisane w przepisach prawa powszechnie obowiązującego (np. rozporządzenie Rady Ministrów z 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych; Dz.U. z 2012, poz. 526 ze zm.), czy też w standardach informatycznych (np. COBIT czy norma ISO 27001).

Zalecenia

Standard C.15 – Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych – zakłada:

1. Tworzenie źródeł o charakterze wewnętrznym, które doprecyzowują kwestie związane z mechanizmami kontroli dotyczącymi systemów informatycznych, uwzględniających specyfikę i potrzeby konkretnej JST, np. dotyczących zakładania i obsługi kont mailowych na serwerze jednostki.
2. Tworzenie polityki bezpieczeństwa informacji przetwarzanych elektronicznie.
3. Ochronę zasobów materialnych związanych z systemami informatycznymi (komputery, serwery itp.).
4. Tworzenie instrukcji zarządzania systemami informatycznymi służącymi do przetwarzania danych.
5. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze mechanizmów kontroli dotyczących systemów informatycznych.
6. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

2.5. Informacja i komunikacja

Procesy związane z przepływem informacji i należytą komunikacją zarówno wewnątrz jednostki, jak i z podmiotami zewnętrznymi w sposób naturalny przekładają się na jej funkcjonowanie i możliwości skutecznego i efektywnego wykonywania zadań. W tym kontekście istotne są takie szczegółowe kwestie, jak: bieżąca informacja, komunikacja wewnętrzna, komunikacja zewnętrzna.

²⁷ Więcej na ten temat w: Opinia 3/2010 w sprawie zasady rozliczalności, Grupa Robocza arT. 29 ds. ochrony danych osobowych, dostępne na: http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2010/wp173_pl.pdf (2014).

STANDARD D.16. BIEŻĄCA INFORMACJA

Treść standardu

Osobom zarządzającym i pracownikom należy zapewnić, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań.

Komentarz

Pracownicy jednostki muszą posiadać stale aktualizowaną bazę informacji, aby mogli właściwie i rzetelnie wykonywać swoje zadania. Również zdolność kierownictwa jednostki do podejmowania właściwych decyzji jest uwarunkowana przez jakość informacji, jakie otrzymują. Rozwijając niniejsze kwestie, należy podkreślić, że informacja powinna być:

- właściwa – należy zadbać, aby informacja zawierała potrzebne/odpowiednie dane oraz dotyczyła zakresu analizowanego problemu; ponadto należy mieć na względzie odbiorcę informacji, tak aby przekazywana informacja była dla niego zrozumiała i odpowiadała jego potrzebom, a tym samym była dla niego przydatna;
- terminowa (czy jest wtedy, kiedy jest wymagana);
- aktualna (czy dostępna jest najnowsza, „świeża”);
- dokładna – informacja powinna być rzetelna i poprawna (nie zniekształcona czy przeinaczona); powinna być również jak najbardziej kompletna, aby dawała możliwie szeroki i rzeczywisty ogląd zagadnienia;
- dostępna – musimy zadbać, aby dało się ją łatwo i w sposób przystępny uzyskać (o ile nie dotyczy sfer związanych z informacjami, których udostępnianie dotyczy tylko wąskiego, określonego kręgu podmiotów – informacje niejawne²⁸); wiąże się to również z omówioną już ochroną zasobów (w tym przypadku ochroną informacji).

Zalecenia

Standard D.16 – Bieżąca informacja – zakłada:

1. Tworzenie i aktualizowanie istniejących w jednostce baz informacji.
2. Zapewnienie jak najszerszego dostępu do informacji osobom upoważnionym.
3. Ochronę informacji przed dostępem osób nieuprawnionych.
4. Dbłość o jakość informacji.

²⁸ Por: INTOSAL..., *op.cit.*, s. 37.

5. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze bieżącej informacji,
6. przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD D.17. KOMUNIKACJA WEWNĘTRZNA

Treść standardu

Należy zapewnić efektywne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego.

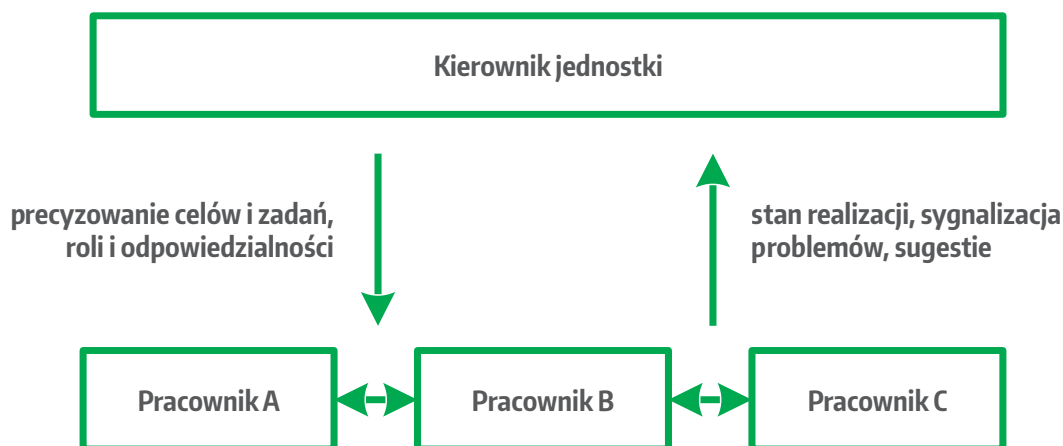
Komentarz

W obrębie struktury organizacyjnej badanej jednostki musi funkcjonować przyjęty mechanizm komunikacji, co określamy mianem komunikacji wewnętrznej. Jest to element konieczny dla należytej realizacji celów i zadań jednostki. Pracownicy muszą zatem posiadać odpowiednie informacje dotyczące celów, zadań, jak również ich roli i odpowiedzialności w procesach zachodzących w obrębie JST.

Przepływ informacji w ramach komunikacji wewnętrznej musi uwzględniać zarówno kierunek 'kierownik jednostki – pracownicy' (gdzie istotne jest doprecyzowanie celów i zadań, określenie roli i odpowiedzialności pracownika w tym zakresie), jak i kierunek 'pracownicy – kierownik' (gdzie interesuje nas stan realizacji zadań, pojawiające się problemy, czy też sugestie mające na celu usprawnienie wykonywanych działań).

W celu uzyskania optymalnej sprawności procesów komunikacyjnych oprócz kierunku pionowego (kierownik–pracownicy), istotne są także przepływy poziome, tj. między poszczególnymi pracownikami jednostki.

Rysunek 4. Kierunki komunikacji wewnętrznej



Źródło: Opracowanie własne.

Dla sprawnego funkcjonowania określonej jednostki kluczowe jest to, aby przepływ dotyczył informacji, które identyfikuje się jako ważne, mające znaczenie dla realizacji celów i zadań. Konieczna jest zatem selekcja informacji (np. tych związanych z zakresem obowiązków danego pracownika).

Zalecenia

Standard D.17 – Komunikacja wewnętrzna – zakłada:

1. Opracowanie i wdrożenie mechanizmu przepływu informacji w obrębie jednostki.
2. Rozwijanie przepływów pomiędzy osobami zarządzającymi i pracownikami, pracownikami i osobami zarządzającymi, pomiędzy poszczególnymi pracownikami.
3. Dokonywanie selekcji informacji pod kątem ich przydatności do realizacji celów i zadań.
4. Ochronę informacji.
5. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze komunikacji wewnętrznej.
6. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD D.18. KOMUNIKACJA ZEWNĘTRZNA

Treść standardu

Należy zapewnić efektywny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadań.

Komentarz

Na poziomie funkcjonowania wspólnot samorządowych obserwujemy stale wzrastające znaczenie procesów partycypacyjnych. Ich wyrazem jest standard określony mianem komunikacja zewnętrzna – dotyczy on procesów wymiany informacji pomiędzy JST a interesariuszami zewnętrznymi/podmiotami zewnętrznymi. Ich katalog będzie miał charakter otwarty i będzie się konkretyzował w zależności od rodzaju jednostki, którą badamy. Przykładowo, w odniesieniu do urzędu gminy (powiatu, województwa) mianem podmiotów zewnętrznych określimy m.in.: interesantów, dostawców usług (np. firmy zajmujące się obsługą sieci teleinformatycznej), czy też ekspertów – jako podmioty mogące wpływać na optymalizację działań jednostki.

W praktyce najprostszym przykładem komunikacji zewnętrznej może być sprawnie działająca strona internetowa urzędu, na której mieszkańcy mogą pozyskać interesujące ich informacje, ale również zadać pytanie w formie mailowej. Dużo bardziej skomplikowane będą procesy komunikacyjne zachodzące pomiędzy organami gminy a jej mieszkańcami np. w trakcie tworzenia budżetu obywatelskiego. W przypadku samorządu terytorialnego szczególną rolę w tym aspekcie odgrywa m.in. BIP – z funkcją interakcyjną umożliwiającą dwustronną komunikację między podmiotem zasięgającym informacji publicznej a podmiotem tej informacji udzielającym²⁹.

Zdecydowanie należy podkreślić, że KZ nie polega na tworzeniu zupełnie nowych konstrukcji, ale na zaadaptowaniu tych już istniejących (jeśli są skuteczne, adekwatne i realizowane efektywnie). Zatem dobrze osadzona (w społecznej świadomości i praktyce) instytucja skarg i wniosków powinna być postrzegana właśnie jako częściowa realizacja standardu „Komunikacja zewnętrzna”.

Prezentowany standard należy szczególnie silnie powiązać z aspektami natury etycznej, co powinno przejawiać się w przyjęciu formalnych zasad dotyczących kontaktów pracowników z przedstawicielami podmiotów zewnętrznych – zasad dotyczących ich formy

29 Informacja o wynikach kontroli wywiązywania się wojewodów i jednostek samorządu terytorialnego z obowiązku udostępniania informacji publicznej, NIK Delegatura w Białymstoku, LBI-410/13-2005 Nr ewid.154/2006/P05121/LBI, październik 2006, dostępne na: http://informacjapubliczna.org.pl/wwwdane/files/raporty/px_2006154.pdf (2014).

i zakresu (uprawnieni pracownicy, tryby kontaktu i terminy), tak aby nie dochodziło w ich obrębie do sytuacji korupcjogennych. Ponadto należy brać pod uwagę ograniczenia, które mogą wynikać z przepisów prawa powszechnie obowiązującego (ochrona danych osobowych, ochrona tajemnicy służbowej).

Zalecenia

Standard D.18 – Komunikacja zewnętrzna – zakłada:

1. Postrzeganie znaczenia komunikacji zewnętrznej w szerszym kontekście procesów partycypacyjnych w JST.
2. Wykorzystywanie strony internetowej jednostki (możliwość pobierania formularzy, zadawania pytań itp.).
3. Podawanie do wiadomości informacji związanych z wykonywaniem celów i zadań jednostki, nawet tych, których udostępnianie nie jest obligatoryjne.
4. Korzystanie z formy konsultacji (nawet w przypadkach, gdy nie jest to obligatoryjne).
5. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze komunikacji zewnętrznej.
6. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

2.6. Monitorowanie i ocena

Rozważania dotyczące standardów związanych z KZ zamykają kwestie powiązane z monitorowaniem i oceną skuteczności samego systemu tej kontroli. Monitorowanie ma służyć pozyskaniu informacji o jakości i skuteczności KZ w jednostce, jak również zapewnieniu, że zidentyfikowane problemy są na bieżąco rozwiązywane, a wyniki i rekomendacje audytu wewnętrznego (lub samooceny) są brane pod uwagę i rozpatrywane³⁰. Monitorowanie to bieżące i systematyczne obserwowanie, kontrolowanie i analizowanie instrumentów/działań wchodzących w skład KZ. Zgodnie z wytycznymi INTOSAI, monitorowanie i ocena mogą być dokonywane poprzez rutynowe działania, odrębne ewaluacje lub kombinacje ich obu.

Mając na uwadze, że problematyka monitorowania, samooceny, audytu wewnętrznego i oświadczeń o stanie KZ została dokładnie omówiona w osobnym rozdziale (rozdział 5. Monitorowanie i ocena systemu KZ), przy prezentowaniu poszczególnych standardów zostaną przywołane jedynie najistotniejsze kwestie o charakterze wprowadzającym.



³⁰ *Kompendium wiedzy..., op.cit., s. 63.*

STANDARD E.19. MONITOROWANIE SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ**Treść standardu**

Należy monitorować skuteczność poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej, co umożliwi bieżące rozwiązywanie zidentyfikowanych problemów.

Komentarz

Monitorowanie ma na celu zapewnienie działania mechanizmów kontroli zgodnie z ich przeznaczeniem oraz ich modyfikowanie adekwatnie do zmiany warunków.

Ciągłe monitorowanie jest wbudowane w normalne, cyklicznie powtarzane działania operacyjne danego podmiotu. Obejmuje regularne czynności, jakie podejmują pracownicy przy realizacji nałożonych na nich zadań i pociąga za sobą przeciwdziałanie mogącym się pojawić nieprawidłowościom. Istnieją oczywiście rozmaite narzędzia monitorowania i należy je stosować adekwatnie do ryzyk występujących w związku ze stosowaniem mechanizmów kontroli.

Podjęcie decyzji dotyczącej wdrożenia mechanizmów monitorowania powinno spoczywać na podmiocie odpowiedzialnym za stan KZ w konkretnej jednostce. W zależności od typu i wielkości jednostki można wyobrazić sobie dwa modelowe rozwiązania w tym zakresie:

1. Kumulowanie kompetencji związanych z monitorowaniem w ręku podmiotu odpowiedzialnego za stan KZ w jednostce.
2. Przekazywanie kompetencji w tym zakresie pracownikom jednostki (głównie kadra kierownicza, ale również osoby podejmujące działania w obszarach związanych z kontrolą poszczególnych obszarów w jednostce).

Mając na uwadze specyfikę KZ, za odpowiedni należy uznać model drugi, gdyż na monitorowanie stanu KZ składa się monitorowanie znacznej liczby mechanizmów kontrolnych w ramach wykonywania zadań oraz monitorowania środowiska wewnętrznego, informacji oraz komunikacji. Model ten eksponuje również to, że prawidłowe funkcjonowanie KZ zależy od szeregu osób wewnątrz jednostki (kierownictwa oraz szeregowych pracowników).

Monitorowanie wiąże się ze skutecznym reagowaniem na nieprawidłowości i podejmowaniem działań mających na celu wyeliminowanie ich w przyszłości. Nieprawidłowości w działaniu jednostki mogą być sygnalizowane przez:

- podmioty zewnętrzne (np. poprzez wpływające od mieszkańców jednostki samorządu terytorialnego skargi odnośnie do wskazanych w nich obszarów funkcjonowania, ale rów-

niez zalecenia pokontrolne właściwych organów w ramach systemu kontroli zewnętrznej np. NIK);

- podmioty wewnętrzne (głównie poprzez stworzenie możliwości identyfikowania i przekazywania wykrytych nieprawidłowości samym pracownikom).

Oczywiście kluczowe w tym zakresie są już omówione odpowiednie mechanizmy komunikacyjne, ale również i atmosfera panująca w jednostce. Tytułem przykładu można wskazać chociażby działania podejmowane przez przełożonych, takie jak spotkania, ankiety, które pozwalają na wysłuchanie i skuteczne reagowanie na głosy osób odpowiedzialnych za wykonywanie poszczególnych zadań na poziomie jednostki. Równie istotne jest to, aby pracownik miał poczucie, że przekazane przez niego spostrzeżenia czy uwagi o zaistniałych nieprawidłowościach nie przerodzą się w sankcje i szykany względem jego osoby.

Ważne jest zatem, aby informacja o wykrytych niedociągnięciach/nieprawidłowościach docierała (w trakcie ciągłego monitorowania lub poprzez odrębne ewaluacje) do osób, które z racji umiejscowienia w strukturze jednostki podejmą konieczne działania.

Zalecenia

Standard E.19 – Monitorowanie systemu kontroli zarządczej – zakłada:

1. Przyjęcie i wdrażanie adekwatnych i efektywnych narzędzi monitorowania (w razie ich braku w danej jednostce).
2. Reagowanie na pojawiające się nieprawidłowości wraz z podejmowaniem działań zaradczych w celu ich wyeliminowania.
3. Uwzględnienie roli podmiotów wewnętrznych i zewnętrznych w obszarze sygnalizowania, wychwytywania nieprawidłowości.
4. Wypracowanie odpowiedniej komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej.
5. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze monitorowania.
6. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD E.20. SAMOOCENA

Treść standardu

Zaleca się przeprowadzenie co najmniej raz w roku samooceny systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające i pracowników jednostki.

Samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana.

Komentarz

Optymalnym okresem objętym samooceną powinien być jeden rok. Zaleca się, aby samoocena była ujęta w ramy odrębnego procesu i odpowiednio udokumentowana. Jak pokazuje praktyka, administracja samorządowa wykorzystuje w tym celu głównie *Szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych*, stanowiące załącznik do Komunikatu Ministra Finansów³¹.

Jako szczególnie cenne jawią się tutaj przykłady wykorzystania metod PRI lub CAF, co MF ujęło w dokumencie z 2013 r. *Samoocena kontroli zarządczej z wykorzystaniem metod CAF i PRI*³². Zgodnie z zaprezentowanym w nim ujęciu samoocena to proces, w którym dokonywana jest ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przez pracowników i kierownictwo jednostki. Jest ona narzędziem, dzięki któremu możemy ustalić ogólny obraz funkcjonowania KZ w badanej jednostce, zwłaszcza w obszarach, które nie były objęte audytem lub kontrolą – o ile oczywiście jest ona przeprowadzona rzetelnie i uczciwie. Szczególne znaczenie może mieć w przypadku jednostek, które nie dysponują innymi narzędziami oceny KZ.

Zalecenia

Standard E.20 – Samoocena – zakłada:

1. Dobranie odpowiedniej formy i narzędzi dopasowanych do specyfiki jednostki (ankiety i kwestionariusze zawierające pytania lub tezy odnoszące się do poszczególnych obszarów poddanych samoocenie).
2. Wzmacnianie mechanizmów komunikacji wewnętrznej (samoocena jako cenne źródło informacji o wymaganych modyfikacjach i udoskonaleniach).
3. Dobranie pytań oraz formy i ich szczegółowości do obszarów poddawanych badaniu.
4. Przemyślane korzystanie z *Wytycznych w zakresie samooceny* i zawartych w nich wzorów ankiet, które powinny stać się bazą do przygotowania własnych narzędzi samooceny, dostosowanych do specyfiki JST.
5. Skoordynowanie procesu samooceny (odpowiednie przygotowanie, przeprowadzenie oraz opracowanie wyników, np. w oparciu o opracowaną na potrzeby jednostki instrukcję).
6. Stworzenie harmonogramu działań związanych z samooceną.
7. Dbałość o anonimowość.
8. Budowanie wśród pracowników przekonania, że ich opinie i sugestie mają istotny wpływ na funkcjonowanie jednostki.
9. Dbałość o język formułowania pytań (tak aby był on zrozumiały) i stronę formalną (czytelność).

31 Komunikat nr 3 MF..., op.cit.

32 Dostępne na: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyty-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy> (2014).

10. Wykorzystanie wyników samooceny do gruntownej analizy mającej wpłynąć na realną poprawę funkcjonowania jednostki.
11. Przeciwdziałanie traktowaniu samooceny jako czynności czysto formalnej, która jest przeprowadzana, jednak nie przekłada się na jakiegokolwiek praktyczne działania (skutków).
12. Dokumentowanie procesu samooceny.
13. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze samooceny.
14. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD E.21. AUDYT WEWNĘTRZNY

Treść standardu

W przypadkach i na warunkach określonych w ustawie audytor wewnętrzny prowadzi obiektywną i niezależną ocenę kontroli zarządczej.

Komentarz

W przypadku niniejszego standardu należy zwrócić uwagę na następujące pytanie: czy audyt wewnętrzny faktycznie będzie wprowadzony w konkretnej jednostce? Odpowiedź na nie jest uzależniona od dwóch kwestii:

1. Po pierwsze, od regulacji przewidzianych w tym zakresie przez ustawę o finansach publicznych – poprzez przyporządkowanie do grupy objętej takim wymogiem. W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego spotykamy się z taką powinnością, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł. Niniejszą sytuację można określić mianem obligatoryjnego prowadzenia audytu.
2. Po drugie, od decyzji kierownika jednostki sektora finansów publicznych (które nie są objęte takim wymogiem ustawowym), co można określić mianem fakultatywnego wprowadzenia audytu. W tym przypadku, po raz kolejny, spotykamy się z konstrukcją pozostawiającą kierownikowi jednostki podjęcie decyzji o wprowadzeniu konkretnych rozwiązań w zakresie funkcjonowania KZ. Pozwala to na optymalne dopasowanie tych rozwiązań do realnych potrzeb konkretnej jednostki, zamiast odgórnego ich narzucenia, jest również wyrazem urzeczywistniania założeń wpływających z adekwatności KZ.

3. Audyt wewnętrzny jest działaniem niezależnym i obiektywnym, którego celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę KZ oraz czynności doradcze. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Jak pokazuje praktyka, wprowadzenie audytu w tych jednostkach, gdzie mamy do czynienia z fakultatywną decyzją w tym zakresie może przynieść realne korzyści usprawniające funkcjonowanie KZ. Dane zgromadzone podczas badania przeprowadzonego przez Ministerstwo Finansów pokazują, że dokonuje się to dzięki wsparciu, które najczęściej przyjmuje formę:

- oceniania kontroli zarządczej w wybranych aspektach działalności jednostki samorządu terytorialnego lub w wybranych jednostkach organizacyjnych;
- opiniowania regulacji wewnętrznych;
- uczestnictwa w naradach;
- szkoleń;
- udziału w pracach zespołów;
- innych działań, w szczególności czynności doradczych wykonywanych na rzecz kierownika jednostki³³.

Rysunek 5. Formy wsparcia udzielanego przez audyt



*Wyniki nie sumują się do 100%, ponieważ respondenci mogli wskazać więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Analiza wyników badania ..., op.cit.*

33 Dane na podstawie: *Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*, opracowanie przygotowane przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, maj 2012, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_05_analiza_ankiet_jst.pdf. D19 (2014).

Zalecenia

Standard E.21 – Audyt wewnętrzny – zakłada:

1. Prawidłowe stosowanie przepisów prawa powszechnie obowiązującego w odniesieniu do jednostek, które mają ustawowy obowiązek wprowadzania audytu wewnętrznego.
2. Przemyślane sięganie po wprowadzanie audytu tam, gdzie przepisy prawa powszechnie obowiązującego nie formułują takiego obowiązku.
3. Dostarczanie audytorowi rzetelnej i pełnej informacji, które są mu potrzebne w zakresie jego kompetencji.
4. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze audytu wewnętrznego.
5. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

STANDARD E.22. UZYSKANIE ZAPEWNIENIA O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Treść standardu

Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki:

- monitorowania;
- samooceny;
- oraz przeprowadzonych audytów i kontroli.

Zaleca się coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok.

Komentarz

Całości standardów dopełniają wymogi związane z uzyskaniem zapewnienia o stanie KZ przez kierownika jednostki. Podstawowym materiałem, na podstawie którego takie zapewnienie powinno być oparte są w szczególności efekty monitorowania, samooceny oraz audytów i przeprowadzonych w jednostce w danym roku kontroli.

Z uwagi na fakt, że działania w obrębie wdrażania KZ są dokonywane w cyklu rocznym również i w tym przypadku zaleca się coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia. Omówiony już zakres podmiotowy regulacji art. 70 u.f.p (ustanawiającego obowiązek

złożenia oświadczenia o stanie KZ tylko w przypadku ministra kierującego działem administracji rządowej i kierownika jednostki w dziale, który został do tego zobowiązany przez ministra) – wprowadzającego wymóg złożenia oświadczenia o stanie KZ – rodzi pytanie o formę takiego zapewnienia w przypadku JST, ale również o celowość wprowadzania takich rozwiązań.

Z uwagi na brak wymogów w przepisach prawa powszechnie obowiązującego, należy przyjąć, że istnieje możliwość wypracowania samodzielnych i własnych rozwiązań zarówno co do podjęcia samej decyzji o wprowadzeniu oświadczenia o stanie KZ, jak i co do formy takiego oświadczenia. Wydaje się, że w tych przypadkach, gdy kierownik jednostki decyduje się na wprowadzenie jakiejś postaci oświadczenia, najwłaściwsze jest coroczne potwierdzenie uzyskania zapewnienia o stanie KZ, konstruowane na wzór/w oparciu o oświadczenia o stanie KZ w jednostkach objętych tym obowiązkiem.

W przypadku jednostek, które nie są objęte ustawowym obowiązkiem wprowadzania tego typu rozwiązań, należy ich przyjęcie rozważyć indywidualnie i wdrożyć, gdy działanie takie jawi się jako przydatne w zarządzaniu konkretną jednostką. W tym zakresie możliwe jest posiłkowanie się rozporządzeniem Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Zalecenia

Standard E.22 – Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej – zakłada:

1. Opracowanie procedury określającej tryb składania i formę oświadczenia o stanie KZ (w przypadku podjęcia decyzji o jego składaniu).
2. Korzystanie z benchmarkingu, przejawiające się w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań w obszarze oświadczenia o stanie KZ.
3. Przemyślane adaptowanie najlepszych wzorców do potrzeb i możliwości konkretnej JST.

Rozdział 3



KIEROWNICTWO W SYSTEMIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

3.1. Zadania kierownictwa jednostki w zakresie kontroli zarządczej

W odniesieniu do problematyki KZ, pod pojęciem kierownictwa należy rozumieć:

1. Kierownika konkretnej jednostki sektora finansów publicznych – na poziomie pierwszym KZ. Taką osobę można wskazać po przeanalizowaniu przepisów określających strukturę konkretnej jednostki.
2. Wójta/burmistrza/prezydenta miasta, starostę, marszałka województwa – na poziomie drugim KZ, w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego.
3. Rola i zadania kierownika jednostki w sposób ścisły są powiązane z kompetencjami, w jakie wyposażony jest on na gruncie normatywnym. Biorąc pod uwagę założenia KZ, na początku rozważań można stwierdzić, że powinien on zapewnić (na poziomie działania swojej jednostki) adekwatne, skuteczne i efektywne prowadzenie działań służących wykonaniu celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W rezultacie ponosi on odpowiedzialność za efekty tych działań.

Zatem tak ukształtowana koncepcja odpowiedzialności kierownika zakłada, że nie może on przenieść na inne osoby całości ani części odpowiedzialności za funkcjonowanie KZ³⁴.

Jak już podkreślono we wstępnej części monografii, adekwatność zakłada odpowiedni dobór rozwiązań wprowadzanych do konkretnej jednostki. A zatem wybór środków i narzędzi zależy od decyzji podejmowanych w tym zakresie właśnie przez kierownika. To on dokonuje rozstrzygnięcia w kwestii wprowadzania rozwiązań, które nie są przez ustawodawcę przewidziane jako obligatoryjne, jak również co do ich formy i zakresu.

Niemniej jednak przypisanie całkowitej odpowiedzialności za stan KZ kierownikowi, należy odróżnić od faktycznego wykonywania działań związanych z funkcjonowaniem KZ w jednostce. Odpowiedzialność ogniskuje się w osobie kierownika, zaś wykonywanie ogółu działań

34 *Kompendium wiedzy..., op.cit., s. 88.*

spoczywa zarówno na kierowniku, jak i pracownikach jednostki. Dlatego jakkolwiek kierownik nie może przenieść odpowiedzialności za funkcjonowanie systemu KZ, może i powinien powierzać związane z KZ obowiązki pracownikom w zakresie ich kompetencji. Prawidłowe funkcjonowanie KZ nie jest możliwe bez zaangażowania każdego pracownika jednostki, który będzie mieć wpływ na realizację zadań i wyniki osiągane przez organizację. To pracownicy powinni dbać o to, aby zadania były wykonywane efektywnie, zgodnie z prawem, oszczędnie i terminowo. Dodatkowo trzeba stwarzać im warunki, aby mogli aktywnie uczestniczyć we wdrażaniu rozwiązań opisanych w standardach KZ. W tym kontekście można również przywołać aktywne i rzetelne uczestniczenie w samoocenie jednostki, co przekłada się na prawidłowe funkcjonowanie obszaru „Monitorowanie i ocena”. Co do konstrukcji przekazywania przez kierownika jednostki poszczególnych działań związanych z jej funkcjonowaniem, dobrym przykładem jest art. 54 u.f.p. Zgodnie z tą regulacją głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

1. Prowadzenia rachunkowości jednostki.
2. Wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi.
3. Dokonywania wstępnej kontroli:
 - a. zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym;
 - b. kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Odpowiedzialność kierownika jednostki za adekwatne, efektywne i skuteczne funkcjonowanie KZ należy postrzegać w szerszym kontekście – rozliczalności publicznej. Obserwując przeobrażenia, jakie dokonują się w obszarze funkcjonowania administracji publicznej zauważamy rozrost jej struktur, zwiększenie się zakresu i skomplikowania zadań państwa, wydłużenie procesu decyzyjnego oraz komplikację związanych z tymi procesami procedur. Jednocześnie niniejsze procesy koegzystują z rozwojem mechanizmów demokracji, co w rezultacie doprowadziło do powstania systemu kontroli nad realizacją zadań państwa oraz rozliczania z ich efektów. W krajach anglosaskich fundamentem dla kontrolowania działań rządzących stała się zasada rozliczalności (ang. *accountability*). Ustanawia ona odpowiedzialność polityków i urzędników za realizację nałożonych na nich zadań. Jest rozumiana przede wszystkim jako obowiązek przedstawiania sprawozdania ze swojej działalności oraz rozliczenia się z nałożonych zadań. Na potrzeby opisu problematyki związanej z funkcjonowaniem KZ należy przyjąć szerokie rozumienie sformułowania „rozliczenia się”, obejmujące odpowiedź na pytania o skuteczność, oszczędność, legalność, terminowość i adekwatność podjętych działań oraz ich efektów w stosunku do celów i potrzeb (nie ograniczające się do rozliczenia finansowego czy tylko sprawozdania finansowego)³⁵.

3.2. Odpowiedzialność kierownictwa w kontekście kontroli zarządczej

Problematyka dotycząca odpowiedzialności za funkcjonowanie KZ musi być analizowana poprzez odniesienie jej do kwestii rozliczalności w sektorze publicznym.

³⁵ *Ibidem*, s. 24.

A.1



E.20



Punktem wyjścia dla szczegółowych rozważań należy uczynić art. 69 ust.1 u.f.p., w którym wymienione zostały osoby zapewniające funkcjonowanie KZ. Przyjmując, że „zapewnienie funkcjonowania” mieści w sobie również i odpowiedzialność w tym zakresie, należy wymienić:

1. Na poziomie pierwszym KZ – kierownika konkretnej jednostki sektora finansów publicznych.
2. Na poziomie drugim KZ – odpowiednio organ wykonawczy w gminie, przewodniczących zarządów w powiecie i województwie. Co do samego ponoszenia odpowiedzialności w zakresie niewypełnienia obowiązków związanych z funkcjonowaniem systemu KZ u.f.p. milczy. Dlatego powyższe zagadnienia należy powiązać z art. 18c ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Przed przejściem do bardziej szczegółowych rozważań warto wskazać, że potrzebne jest rozdzielenie odpowiedzialności za funkcjonowanie KZ (kiedy mówimy o opisanej powyżej rozliczalności) od odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie KZ. Ponadto należy podkreślić, że: „osobę pełniącą funkcję kierownika jednostki cechować powinna wysoka świadomość prawna oraz znajomość przepisów prawa na poziomie wyższym niż podstawowy”³⁶.

Doprecyzowania wymagają następujące kwestie.

Po pierwsze, **samo niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie KZ nie stanowi samodzielnej podstawy do pociągnięcia kierownika jednostki sektora finansów publicznych do odpowiedzialności przewidzianej na gruncie u.o.n.d.f.p.**

Dopiero jeśli całkowity brak wdrożenia systemu KZ lub jego nienależyte wdrożenie będzie miało wpływ na zaistnienie zdarzeń enumeratywnie określonych w analizowanym przepisie, możliwe jest zastosowanie sankcji przewidzianych w tym zakresie przez ustawodawcę. Owo sformułowanie „miało wpływ” jest w istocie kluczowe dla analizy niniejszego przepisu. Artykuł 18c został dodany nowelizacją wprowadzoną ustawą z 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 240, poz. 1429). W uzasadnieniu do tej nowelizacji stwierdzono, że: „W dotychczasowych przepisach odpowiedzialność za niewypełnienie lub zaniedbanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej była powiązana z zaistnieniem związku przyczynowo-skutkowego z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych w jednostce, co wymagało udowodnienia, że do danego (wymienionego w przepisie) naruszenia nie doszłoby, gdyby prawidłowo wykonane zostały obowiązki w zakresie kontroli zarządczej. Udowodnienie takiego związku przyczynowo-skutkowego napotyka na znaczne trudności. Proponuje się więc, aby odpowiedzialność kierowników była niezależna od tego, czy doszło do innego naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Proponuje się także złagodzenie związku przyczynowo-skutkowego przez wymóg udowodnienia wpływu zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej na wystąpienie wskazanych zdarzeń, negatywnych dla zgodnego z prawem działania jednostki sektora finansów publicznych”.

Ponadto podkreślono, że celem KZ jest m.in. zapewnienie zgodności działania z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, co oznacza, iż konieczne jest wypracowanie tego rodzaju mechanizmów (w tym procedur wewnętrznych, zakresów obowiązków i uprawnień dla podległych pracowników), które będą zapobiegały niezgodnej z prawem realizacji zadań

36 Orzeczenie GKO z 21 marca 2011 r., BDF1/4900/12/13/11/507, LexPolonica nr 2574472.

jednostki³⁷. Dlatego aktualnie należy przyjąć, że nie ma potrzeby wykazywania zaistnienia związku przyczynowego pomiędzy niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków w zakresie KZ a czynami wymienionymi w art. 18c. Wystarczy wykazanie wpływu na wskazane w przepisie nieprawidłowości, co znacznie łagodzi wymogi pociągnięcia do odpowiedzialności w tym zakresie.

Ustawa o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych formułuje w art. 18c następujący katalog zdarzeń:

1. **Uszczuplenie wpływów należnych jednostce sektora finansów publicznych (w tym jednostce samorządu terytorialnego) lub Skarbowi Państwa.** Co istotne, niniejszej regulacji nie stosujemy do należności z tytułu składek, do poboru których są obowiązani Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Prezes Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Mając na uwadze, że „poprzedniczką” KZ była kontrola finansowa, należy przywołać tutaj orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej (GKO) z 2007 r., zgodnie z którym: „naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dopuszczenie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych do uszczuplenia wpływów należnych Skarbowi Państwa wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej. Zakres podmiotowy tego przepisu został ograniczony jedynie do kierownika jednostki, co przesądza, że osoba pełniąca funkcję Głównej Księgowej nie może zostać uznana za winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych w oparciu o cytowany przepis”³⁸ (Orzeczenie dotyczyło art. 5 ust. 2 w brzmieniu przed nowelizacją, aktualnie art. 18c ust. 1 pkt 1 u.n.d.f.p.).
2. **Dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki.** Dla zrozumienia istoty niniejszej regulacji pomocny może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2009 r., w którym przyjęto, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych odpowiada na podstawie art. 11 ust. 2 u.n.d.f.p. (aktualnie art. 18c ust. 1 pkt 2), gdy „z powodu jego zaniedbania nad działaniami finansowymi podległej mu jednostki nie jest prowadzona żadna kontrola, bądź też nie ustalono właściwych mechanizmów kontrolnych”. Znamiona naruszenia niniejszej regulacji są zatem spełnione w przypadku braku odpowiedniego działania kierownika, w zakresie systemu nadzoru nad podmiotami, które w imieniu jednostki dokonują wydatków ze środków publicznych³⁹. Tytułem przykładu można również przywołać orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 27 maja 2010 r., zgodnie z którym: „Dokonanie przez Dyrektora Szkoły bezzasadnych wydatków na rzecz pracowników Szkoły na skutek niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, tj. braku oceny celowości dokonywania wydatków, braku badania i porównywania stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym dokonywania wydatków, braku prowadzenia gospodarki finansowej i stosowania procedur dotyczących dokonywania wydatków stanowi naruszenie art. 68 ustawy o finansach publicznych z 2009 r. Powyższe naruszenie wypełnia znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 11 ust. 2 u.n.d.f.p. (aktualnie art. 18c ust. 1 pkt 2)”⁴⁰.
3. **Zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo przekroczenie zakresu tego upo-**

37 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 4465), dostępne na: <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/4465.htm>.

38 Orzeczenie GKO z 22 października 2007 r., DF/GKO-4900-49/53/07/2350, LexPolonica nr 2516878.

39 Wyrok NSA z 13 maja 2009 r., II GSK 906/2008, LexPolonica nr 2064806.

40 Orzeczenie RKO z 27 maja 2010 r., RIO/KO/4111/46/2009, LexPolonica nr 2426097.

ważnienia lub naruszenie przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych.

4. **Niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne.**

Jak wskazano w orzeczeniu GKO w odniesieniu do zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w niniejszym punkcie, należy wykazać czy i jakie obowiązki w zakresie kontroli zostały zaniedbane lub nie zostały wykonane⁴¹. Należy uznać, że wymóg wykazania, jakiego rodzaju obowiązki w zakresie KZ zostały zaniedbane lub nie zostały wykonane odnosi się do całego wyliczenia z art. 18c.

5. **W odniesieniu do przepisów ustawy z 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, gdy nastąpi:**

- udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach wskazanej ustawy;
- zawarcie umowy z naruszeniem przepisów dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta lub w przypadku wniesienia odwołania – terminu jej zawarcia;
- niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu;
- unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów określających przesłanki unieważnienia tego postępowania.

Zgodnie z regulacjami ustawy Prawo zamówień publicznych za przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego odpowiada kierownik zamawiającego, który został zdefiniowany jako osoba lub organ, który zgodnie z obowiązującymi przepisami, statutem lub umową jest uprawniony do zarządzania zamawiającym (z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez zamawiającego).

6. **W odniesieniu do ustawy z 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi:**

- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami wskazanej ustawy;
- zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta lub w przypadku wniesienia skargi na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej – terminu jej zawarcia;
- odwołanie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów ustawy.

Ustawę o koncesji na roboty budowlane lub usługi stosuje się m.in. do zawierania umowy koncesji przez jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki, jak również państwowe jednostki budżetowe.

7. **Dokonanie – w zakresie gospodarki finansowej albo w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania, albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi – czynności**

41 Por. Orzeczenie GKO z 28 maja 2008 r., BDF1/4900/35/34/09/1191, LexPolonica nr 2441382.

naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności. Jak widać, niniejsza regulacja dotyczy zarówno przypadków objętych regulacjami ustaw (prawo zamówień publicznych, ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi), jak i obszaru gospodarki finansowej jednostki. Jednak punktem wspólnym wszystkich przywołanych w przepisie sytuacji jest dokonanie czynności przez osobę do tego nieupoważnioną. Zatem w tym przypadku mamy do czynienia z dopuszczeniem przez kierownika jednostki do gospodarowania środkami publicznymi przez pracownika nie posiadającego wymaganego uprawnienia w tym zakresie, co skutkuje naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, jak również wskazuje na ścisłe powiązanie z naruszeniem omówionego już standardu KZ „Delegowanie uprawnień”. Jak zauważają komentatorzy (w kontekście u.n.d.f.p.), jeśli kierownik jednostki dopuszcza, aby nieupoważnieni pracownicy podejmowali decyzje i składali podpisy pod dokumentami, nie ulega wątpliwości, że nie sprawuje on należycie KZ⁴².

8. **Działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.** W tym przypadku należy sięgnąć do przepisów ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Należy ponadto zauważyć, że u.n.d.f.p. w zakresie rozumienia terminu „kontrola zarządcza” odsyła wprost do znaczenia nadanego przez u.f.p.

Na pojawienie się problemów natury praktycznej niewątpliwie może wpływać brak doprecyzowania ze strony ustawodawcy, co należy rozumieć przez niewykonanie (jak i nienależyte wykonanie) obowiązków w zakresie KZ. To zawsze będzie rodzić trudności interpretacyjne w konkretnym przypadku. Pomocne może być sięgnięcie do orzecznictwa, które niestety nadal jest niezwykle ubogie.

Odpowiedzialność kierownika jednostki za gospodarkę finansową a odpowiedzialność w ramach KZ

Ustawa o finansach publicznych przewiduje (art. 53), że kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Również i w tym przypadku odpowiedzialność spoczywa na kierowniku, natomiast nie stoi to w żaden sposób w sprzeczności z możliwością powierzenia określonych obowiązków w tym zakresie pracownikom jednostki. W sytuacji, kiedy dojdzie do przyjęcia obowiązków przez pracownika, powinno to być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki. Mając na uwadze problematykę związaną z funkcjonowaniem samorządu terytorialnego, należy również przywołać odpowiednie regulacje ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którymi wójt (burmistrz, prezydenta miasta) jest odpowiedzialny za prawidłową gospodarkę finansową gminy (art. 60 ust. 1 u.s.g.).

W kontekście prowadzonych rozważań wyjaśnienia wymaga sam termin „gospodarka finansowa jednostki”. Następnie należy zbadać zakres pojęciowy terminów „gospodarka finansowa” i „kontrola zarządcza” z uwzględnieniem ewentualnego znaczenia gospodarki finansowej (i odpowiedzialności za jej naruszenie) dla funkcjonowania KZ w jednostce.

42 K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, LexisNexis Polska, Warszawa 2012.



Pojęcie gospodarki finansowej odnosi się ściśle do czynności związanych z tworzeniem planów finansowych, planów dochodów i wydatków, sprawozdań finansowych oraz z czynnościami wykonania tych planów⁴³. Można również założyć, że dotyczy całej sfery obsługi finansowo-księgowej jsfp (wraz z jej organizacją, określeniem ról pracowników, podziałem obowiązków)⁴⁴.

Jak podkreśla się w opracowaniu przygotowanym przez Ministerstwo Finansów, „obowiązki w zakresie rachunkowości i sankcje za ich niewykonanie nie stanowią treści odpowiedzialności z tytułu KZ, natomiast służą dobrze wykonaniu celów KZ (w rozumieniu art. 68 u.f.p.), zwłaszcza wiarygodności sprawozdań, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zgodności z przepisami prawa”⁴⁵.

Dlatego możemy wskazać na sytuację, kiedy zakresy obu badanych pojęć przecinają się i zagadnienia związane z gospodarką finansową będą elementem składowym systemu funkcjonowania KZ. Pojęcie KZ jest zatem zakresowo szersze niż pojęcie gospodarki finansowej, zaś samo pojęcie gospodarki finansowej ma o tyle znaczenie dla funkcjonowania KZ, o ile dotyczy obszarów przekładających się na realizację celów i zadań jednostki.

Odpowiedzialność kierownika jednostki w zakresie rachunkowości a odpowiedzialność w ramach KZ

Podobnie przedstawiają się zagadnienia związane z obowiązkami kierownika jednostki w zakresie rachunkowości (zwłaszcza art. 4 ust. 3 u.r.). Także w tym przypadku część obowiązków może być delegowana na inne osoby, co jednak nie zwalnia kierownika jednostki z odpowiedzialności z tego tytułu (art. 4 ust. 5 u.r.). Niemniej obowiązki w zakresie rachunkowości (i sankcje za ich niewykonanie) nie stanowią treści odpowiedzialności z tytułu KZ.

Należy zatem rozstrzygnąć następującą kwestię: czy problematyka dotycząca obowiązków w zakresie rachunkowości przekłada się na zagadnienia związane z funkcjonowaniem KZ w jednostce? Na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć twierdząco, postrzegając je jako służące wykonaniu celów jednostki. Szczególne znaczenie ma w tym przypadku kwestia wiarygodności sprawozdań, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zgodności z przepisami prawa⁴⁶.

Rola kierownictwa jednostki jest zatem kluczowa dla urzeczywistniania założeń KZ, co przejawia się zarówno poprzez wykonywanie odpowiednich zadań, jak i wskazany zakres odpowiedzialności. Możemy wyróżnić zarówno odpowiedzialność za funkcjonowanie KZ (rozliczalność), jak i odpowiedzialność postrzeganą poprzez pryzmat regulacji u.n.d.f.p. Co więcej, w niniejszą problematykę wpisują się zagadnienia, takie jak odpowiedzialność kierownika jednostki za gospodarkę finansową i odpowiedzialność w zakresie rachunkowości.

43 Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, Wyrok WSA w Warszawie z 26 kwietnia 2010 r., sygn. akt V S.A./Wa 103/10, Uzasadnienie, s. 163, [w:] Główna Komisja Orzekająca (GKO) w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, Biuletyn Orzecznictwa w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, Nr 3/2010, s. 157–167.

44 *Kompendium wiedzy...*, *op.cit.*, s. 91 i przywołana tam literatura.

45 *Ibidem*, s. 91.

46 *Ibidem*, s. 91.

KONTROLA ZARZĄDCZA

CZĘŚĆ II Kluczowe zagadnienia kontroli zarządczej



CELE I ZADANIA SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO ORAZ MIERNIKI ICH REALIZACJI

Podjęte w tym rozdziale rozważania – będące rozwinięciem standardu B6 kontroli zarządczej (określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji) – mają uwypuklić fakt, że system zarządzania, jakim jest kontrola zarządcza można „uszyć na miarę”. To oznacza, że jest on systemem tworzonym dla konkretnej jednostki przez samych zainteresowanych, w ramach obowiązujących przepisów prawnych, standardów i wytycznych. Mogą oni wykorzystywać różne narzędzia i instrumenty. Powinni tylko pamiętać o jednym: wszystko „co robią” ma służyć realizacji zadań publicznych na jak najwyższym poziomie.

4.1. Zadania publiczne wykonywane przez samorząd terytorialny – pojęcie i rodzaje

Choć zwrotami „zadania publiczne”, „zadania samorządu terytorialnego” czy „zadania gminy” posługuje się wiele regulacji prawnych, w tym Konstytucja RP⁴⁷, to jednak żadna z nich ich nie definiuje. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest to, że zakres pojęcia „zadania publiczne” i związanego z nim terminu „cel publiczny” jest zmienny w czasie i przestrzeni, a ponadto zależy od kontekstu prawnego, politycznego, społecznego, gospodarczego oraz przyjmowanego systemu wartości⁴⁸. Dlatego zamiast definiować pojęcie „zadania publiczne”, opisuje się je poprzez wskazanie przykładowych zadań publicznych (katalog otwarty) albo poprzez wyliczenie określonego rodzaju zadań publicznych w sposób wyczerpujący (katalog zamknięty)⁴⁹.

Cechą charakterystyczną zadań publicznych, w tym zadań samorządu terytorialnego jest to, że:

47 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

48 M. Stahl, *Cele publiczne i zadania publiczne*, [w:] J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Wolters Kluwer, Łódź 2007, s. 95.

49 Szerzej na temat zadań publicznych zob. w: A. Mituś, *Istota wykonywania zadań publicznych z zakresu gospodarki komunalnej*, „Zeszyty Naukowe UEK, Prace z zakresu gospodarki i administracji publicznej”, nr 868, Kraków 2011, s. 125-146 i przywołana tam literatura.

- są wykonywane w interesie publicznym;
- ich wykonywanie prowadzi do wytworzenia określonych dóbr i usług publicznych;
- ich „wykonywanie jest obowiązkiem a nie uprawnieniem władzy publicznej”⁵⁰, a wykluczenie kogokolwiek z kręgu beneficjentów tych dóbr i usług nie jest możliwe.

Ustawowy podział zadań publicznych pomiędzy administracją rządową a samorządową oraz pomiędzy poszczególnymi szczeblami samorządu terytorialnego jest wyrazem zasady pomocniczości (subsydiarności). To oznacza, że zadania te są tak rozdzielone, iż określony rodzaj zadań publicznych wykonuje ten podmiot/organ, który potrafi je wykonywać w sposób skuteczniejszy i efektywniejszy. Dlatego Konstytucja RP w art. 163 zawiera domniemanie właściwości samorządu terytorialnego w zakresie wykonywania zadań publicznych, a w art. 164 ust. 3 – domniemanie właściwości gminy w zakresie wszystkich zadań publicznych przydzielonych samorządowi terytorialnemu (generalna klauzula kompetencyjna realizacji zadań samorządu terytorialnego). Poza zakresem właściwości samorządu terytorialnego pozostają tylko te zadania publiczne, które zostały wprost przydzielone innym organom. Reguły te rozwijają samorządowe ustawy ustrojowe. W odniesieniu do gminy jest to art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym⁵¹, który stanowi, że „do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, nie zastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów”. Stąd katalog zadań własnych gminy określony w art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym jest katalogiem otwartym (przykładowym).

Do zadań własnych gminy należą sprawy związane z⁵²:

- infrastrukturą społeczną (m.in. ochrona zdrowia, opieka społeczna, szkolnictwo podstawowe i gimnazjalne, kultura i sztuka, kultura fizyczna);
- infrastrukturą techniczną (m.in. gminne drogi publiczne, kanalizacja sanitarna i deszczowa, wodociągi, utrzymanie czystości i porządku, lokalny transport zbiorowy);
- porządkiem i bezpieczeństwem publicznym;
- ładem przestrzennym i środowiskowym (m.in. gospodarka odpadami, zagospodarowanie przestrzenne).

Zadania publiczne powiatu to zadania o charakterze ponadgminnym określone w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie powiatowym⁵³. W skład zadań powiatu wchodzi: zadania stricte samorządowe, zadania z zakresu administracji rządowej oraz zadania, których celem jest zapewnienie wykonywania zadań powiatowych służb, inspekcji i straży.

Katalog zadań własnych samorządu województwa określa art. 14 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa⁵⁴ i obejmuje on zadania z zakresu regionalnej infrastruktury technicznej, społecznej i ładu przestrzennego.

Jakie zadania własne mają charakter obowiązkowy, a jakie fakultatywny określają ustawy szczegółowe z zakresu materialnego prawa administracyjnego. Jeżeli zadanie ma charakter

50 M. Stahl, *Cele publiczne...*, op. cit., s. 100.

51 Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 594).

52 P. Chmielnicki (red.), *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 78 i nast.

53 Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2013 r., poz. 595).

54 Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2013 r., poz. 596).

obowiązkowy, to wówczas nie ma możliwości jego niewykonywania lub zaprzestania jego wykonywania.

Szczególnym rodzajem zadań publicznych są zadania z zakresu gospodarki komunalnej, a wśród nich zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych (art. 1 ust. 2 ustawy o gospodarce komunalnej⁵⁵). Ze swej istoty zadania te muszą być wykonywane nawet wówczas, jeżeli dokonywane płatności przez beneficjentów (odbiorców usług) nie pokrywają kosztów ich świadczenia⁵⁶. Niemniej jednak od pewnego czasu w wiele sfer działania człowieka, a ściślej wszędzie tam, gdzie jest to możliwe, i w takiej formie w jakiej jest to możliwe, wkroczyła ekonomizacja wraz z zasadą samofinansowania się podejmowanych działań. Jest ona obecna w działaniach tzw. trzeciego sektora, tj. sektora organizacji pozarządowych i innych podmiotów prowadzących działalność społeczną. I nie ominęła także, w pewnym sensie, działań administracji publicznej. Wiele regulacji, w tym przede wszystkim odnoszących się do kontroli zarządczej wymaga, aby podejmowane działania były ekonomiczne i efektywne.

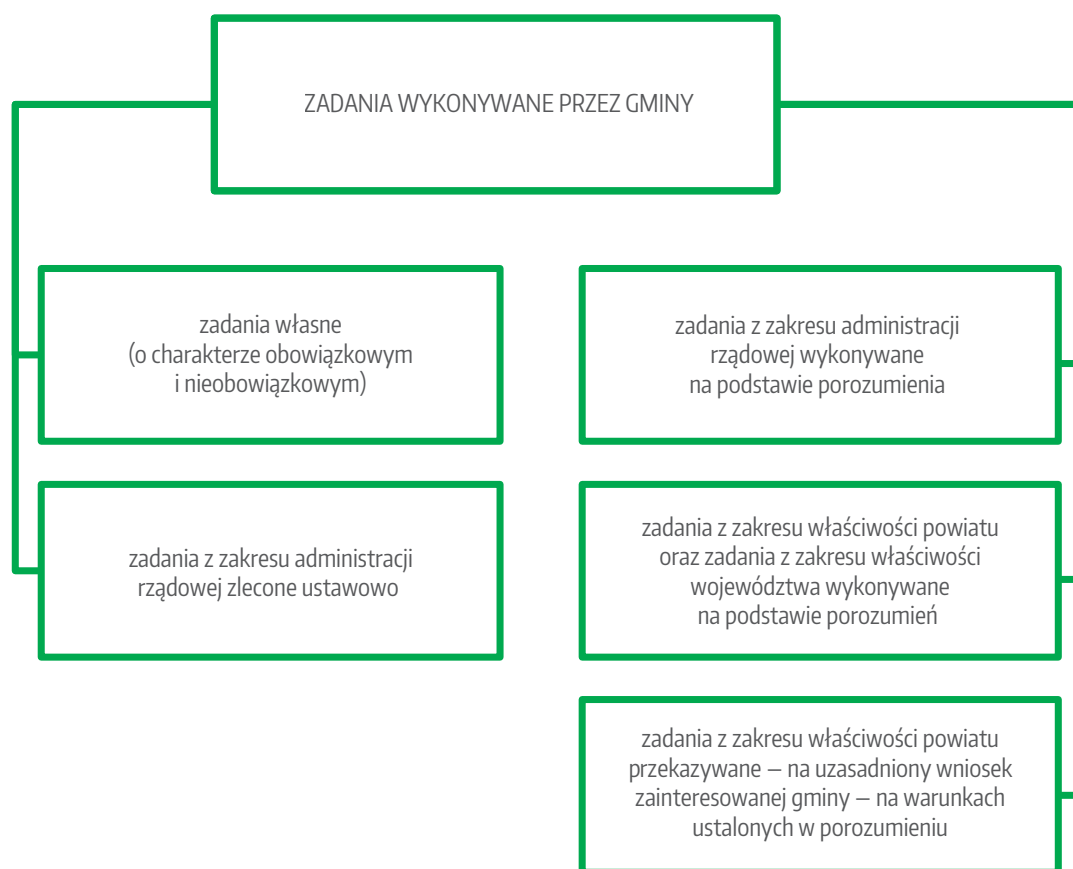
Oprócz zadań własnych, poszczególne szczeble samorządu terytorialnego są zobowiązane wykonywać zadania zlecone ustawowo z zakresu administracji rządowej. Katalog zadań administracji rządowej zleconych danemu szczeblowi samorządu terytorialnego w momencie jego tworzenia wyznaczyły: ustawa z 17 maja 1990 r. o podziale zadań i kompetencji określonych w ustawach szczególnych pomiędzy organy gminy a organy administracji rządowej oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 34, poz. 198 z późn. zm.) oraz ustawa z 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa (Dz.U. Nr 106, poz. 668 z późn. zm.).

Niezależenie od zadań publicznych nałożonych ustawowo, poszczególne jednostki samorządu terytorialnego mogą wykonywać zadania z zakresu administracji rządowej przejęte do wykonania w drodze porozumienia organu administracji rządowej z tą jednostką. Istnieje także możliwość przekazania jednostce samorządu terytorialnego zadania publicznego z innego szczebla samorządowego. Taką możliwość przewiduje ustawa o samorządzie powiatowym. Zgodnie z jej art. 4 ust. 5 powiat na uzasadniony wniosek zainteresowanej gminy i na warunkach określonych w porozumieniu przekazuje zadania z zakresu swojej właściwości. Oprócz instytucji przejęcia zadań, istnieje możliwość powierzenia prowadzenia zadań publicznych w drodze porozumienia.

Oparcie podziału zadań publicznych na zasadzie pomocniczości umożliwia poszczególnym organom i wspólnotom wykonywać de facto te zadania, których realizacją są najbardziej zainteresowane i które są w stanie najlepiej wykonać. W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego jest to o tyle istotne, że każda jednostka samorządu terytorialnego ma swoje uwarunkowania i swoje potrzeby, których rodzaj i zakres tylko ona najlepiej zna. Zadania w poszczególnych jednostkach samorządu terytorialnego, a nawet w tej samej jednostce na przestrzeni czasu ulegają zmianie, jeśli weźmiemy pod uwagę ich zakres, sposób czy standard wykonywania. Wpływ na to mają uwarunkowania m.in. prawne, społeczne, ekonomiczne i techniczne.

55 Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2011 r., Nr 45, poz. 236).

56 Zob. Uchwała TK z 12 marca 1997 r. (W. 8/96; OTK ZU 1997/1 poz. 15).

Rysunek 6. Rodzaje zadań publicznych wykonywanych przez gminy

Źródło: Opracowanie własne.

Co do zasady jednostki samorządu terytorialnego mają prawo wyboru formy i sposobu realizacji niektórych zadań publicznych, tzn. mogą wykonywać dane zadanie angażując własne jednostki organizacyjne lub mogą powierzyć jego wykonanie podmiotom zewnętrznym (podmiotom prywatnym lub społecznym). O wyborze formy i sposobu realizacji zadań przesądza wiele czynników, a m.in.: skuteczność, oszczędność, efektywność i ogólna jakość wykonywanych zadań.

Jeżeli zadanie publiczne jest wykonywane przy pomocy własnej jednostki organizacyjnej, to podstawą powierzenia wykonywania zadania jest akt powołujący do życia tę jednostkę i określający przedmiot/cele jej działania⁵⁷. Natomiast jeżeli zadanie publiczne jest zlecane do wykonania podmiotom zewnętrznym (niezależnym organizacyjnie i gospodarczo), następuje to w stosownej procedurze prowadzącej do zawarcia umowy. Procedury te określają

57 Zob. Wyrok NSA z 11 sierpnia 2005 r. (II GSK 105/2005; ONSAiWSA 2006/2 poz. 62).

m.in.: przepisy ustawy o finansach publicznych⁵⁸, przepisy ustawy prawo zamówień publicznych⁵⁹ oraz przepisy ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁶⁰.

Planując wykonywanie zadań publicznych w jednostce samorządu terytorialnego, należy rozważyć:

- które zadania będą wykonywane przez własne jednostki organizacyjne, a które będą zlecone do wykonania na zewnątrz?
- które z zadań zleczanych mogą być wykonywane przez organizacje pozarządowe i inne podmioty prowadzące działalność pożytku publicznego, a które zostaną zlecone do wykonania przez podmioty „otwartego rynku” w trybie ustawy prawo zamówień publicznych?

Kolejność zlecania wykonywania samorządowych zadań publicznych poszczególnym grupom wykonawców nie jest przypadkowa. Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego posiada własne jednostki organizacyjne – powołane celem realizacji określonych zadań publicznych – zadania te wykonują powołane jednostki organizacyjne. Jeżeli jakieś zadania mogą realizować organizacje pozarządowe i inne podmioty prowadzące działalność pożytku publicznego, to zadania te powinny realizować te organizacje. Wykonywanie zadań publicznych przez organizacje pozarządowe może przysporzyć wiele korzyści zarówno samym organizacjom, jak i jednostkom samorządu terytorialnego i ich mieszkańcom.

Jeżeli jakieś zadania nie są wykonywane przez własne jednostki organizacyjne oraz nie mogą być wykonywane przez organizacje pozarządowe, to muszą zostać zlecone do wykonania osobom fizycznym, osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej w trybie ustawy prawo zamówień publicznych.

Oczywiście, proponowana powyżej kolejność zlecania wykonywania zadań publicznych jest możliwa tylko wówczas, gdy nie ma przepisu szczególnego nakazującego stosowanie w danym przypadku określonego trybu zlecenia (powierzenia) realizacji zadania. Najczęściej przepis szczególny zobowiązuje do zlecenia realizacji określonego zadania publicznego w trybie przepisów z zakresu zamówień publicznych.

Wykonując zadania publiczne, jednostki samorządu terytorialnego powinny w ich ramach stawiać sobie konkretne i możliwe do osiągnięcia cele (np. zwiększenie zadowolenia odbiorców danych usług). Jednakże te cele nie mogą wykraczać poza ramy określone obowiązującymi przepisami prawa⁶¹. To jest zasadnicza różnica pomiędzy podmiotem publicznym (jednostką sektora finansów publicznych) a podmiotem niepublicznym – ten ostatni ma swobodę w wyznaczaniu celów i realizowaniu zadań⁶². Stąd podkreśla się, że samorząd terytorialny powinien mieć większą swobodę, a ta swoboda „powinna dotyczyć zarówno wyboru celów”, jak i „swobody organizatorskiej”⁶³. Według M. Kuleszy, taka swoboda powinna oznaczać „w gruncie rzeczy możliwość «kreowania» nowych zadań publicznych w odpowie-

58 Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885).

59 Ustawa z 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 907).

60 Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2010 r., Nr 234, poz. 1536).

61 Zob. J. Bober i in., *Narastające dysfunkcje...*, op.cit., s. 19.

62 Wynika to z zasady legalności wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP, który stanowi, że „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

63 Zob. J. Bober i in., *Narastające dysfunkcje...*, op.cit., s. 19.

dzi na potrzeby wspólnoty terytorialnej, a nie tylko wykonywania ich zamkniętego katalogu, określonego w ustawach”⁶⁴.

Podstawowym celem jednostek samorządu terytorialnego jest wykonywanie nałożonych lub przyjętych zadań. I z tego administracja samorządowa jest rozliczana. Dlatego dobrze, że standardy nie narzucają gotowych rozwiązań m.in. w zakresie określania/wyboru celów i zadań wykonawczych (tj. zadań służących osiągnięciu celów). Jednostki samorządu terytorialnego powinny to czynić w taki sposób, jaki jest dla nich dogodny w realizowaniu zadań publicznych i osiąganiu celów podstawowych, a przede wszystkim tego najważniejszego celu, jakim jest ciągle podnoszenie poziomu życia mieszkańców i jak najlepsze zaspokajanie ich potrzeb. W tym kontekście kontrola zarządcza stanowi zespół narzędzi pomagających realizować zadania publiczne i osiągać stawiane w ich ramach cele. Potwierdza ona, że zadania publiczne wykonuje się nie dla samego ich wykonywania (bo taki jest ustawowy obowiązek), lecz dlatego, że zaspokajają potrzeby mieszkańców, a to „zaspokajanie” powinno być na coraz wyższym poziomie. To z kolei jest możliwe, gdy w jednostce funkcjonuje właściwe zarządzanie, w tym sprawny i skuteczny system kontroli zarządczej.

W tym miejscu należy dodać, że z punktu widzenia ustalania celów – w ramach posiadanych systemów zarządzania, w tym też kontroli zarządczej – zadania publiczne najlepiej jest ująć jako usługi publiczne. W ten sposób zakres działalności samorządu terytorialnego dzieli się na usługi administracyjne (np. wydawanie decyzji, wydawanie zaświadczeń itp.), usługi społeczne (np. pomoc społeczna, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, kultura fizyczna, ochrona i promocja zdrowia, bezpieczeństwo i porządek publiczny) oraz usługi techniczne (np. gospodarka mieszkaniowa, utrzymanie czystości i porządku, lokalny transport zbiorowy, gospodarka odpadami).

Usługi administracyjne to usługi, których „zasady świadczenia” ściśle określają przepisy prawa formalnego (procesowego). Dwie pozostałe grupy usług mają na celu zaspokajanie zbiorowych potrzeb bytowych i społecznych wspólnoty samorządowej. Usługi społeczne różnią się od usług technicznych tym, że są bezpośrednio skierowane na innego człowieka oraz – co ma znaczenie dla kontroli zarządczej – czas pomiędzy poniesionymi nakładami a osiągniętymi efektami, które mają charakter niematerialny, jest dość długi⁶⁵.

4.2. Wyznaczanie celów i zadań w samorządzie terytorialnym

4.2.1. CELE I ICH CHARAKTERYSTYKA

Cele w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach samorządu terytorialnego, podobnie jak w każdej organizacji⁶⁶:

- wyznaczają kierunek działań jednostki (tj. określają, co jednostka chce osiągnąć); dzięki temu pracownicy lepiej rozumieją co się od nich wymaga;

64 *Ibidem*, s. 19.

65 L. Borowiec, *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 43-44.

66 R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, przekład: M. Rusiński, wyd. II zmienione, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 212-213; J. Kisielnicki, *Zarządzanie. Jak zarządzać i być zarządzanym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 82; *Komunikat nr 6 MF...*, op.cit., s. 6.

- sprzyjają dobremu planowaniu i ustalaniu celów w przyszłości;
- pozwalają na efektywną alokację zasobów;
- są źródłem motywacji dla pracowników, w szczególności gdy z osiągnięciem celu wiąże się otrzymanie nagrody;
- są skutecznym narzędziem oceny i kontroli wykonywanych zadań publicznych; końcowy wynik (rezultat) pozwala ocenić stopień realizacji celu.

CEL

to wynikający z analizy potrzeb i oczekiwań określony stan przyszły, do którego się dąży poprzez realizację zadań.

CEL

to końcowy rezultat (efekt) wykonywanych przez jednostkę przy użyciu środków publicznych zadań.

CEL = STAN DOCELOWY

Wyznaczanie celów w jednostkach sektora finansów publicznych oparte jest na regule (**metodzie SMART**)⁶⁷ według której cele powinny być⁶⁸:

Specific	– konkretne
Measurable	– mierzalne
Achievable	– osiągalne
Relevant	– istotne
Timely defined	– określone w czasie

67 Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 czerwca 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U. z 2014 r., poz. 825), Załącznik 71 – Szczegółowe zasady opracowywania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015, pkt 78; *Komunikat nr 6 MF...*, *op.cit.*, s. 7-8.

68 M. Postuła, *Wyznaczanie celów i mierników ich realizacji elementem kontroli zarządczej*, [w:] K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Oficyna a Wolters Kluwer business 2012, s. 54.

Nazwa tej metody, tj. SMART, została utworzona przez złożenie pierwszych liter wyrazów (w języku angielskim) określających cechy wyznaczanych według niej celów. Warto też zauważyć, że nazwa tej metody charakteryzuje także wyznaczane według niej cele – cele „smart” to z ang. cele mądre (jako decyzja), sprytne, inteligentne.

Tabela 3. Kryteria wyznaczania celów

KRYTERIUM cele powinny być:	OPIS KRYTERIUM
Konkretnie	Cel powinien być przystępnie, precyzyjnie i jednoznacznie sformułowany, zawierając „opis przedmiotu lub stanu rzeczy”, który ma być wynikiem realizacji zadania czy działania. Celem „nie powinno być samo działanie/ czynność realizowane przy użyciu wydatków”, ale osiągnięty efekt (rezultat)*. Formułując cel, należy używać zwrotów powszechnie zrozumiałych, a unikać: • określeń umożliwiających swobodną interpretację; • określeń wieloznacznych i nieostrych; • zwrotów specjalistycznych, chyba że nie jest to możliwe; • zwrotów obcojęzycznych i neologizmów, chyba że nie mają one odpowiedników w języku polskim.
Mierzalne	Cel musi być tak sformułowany, aby: • istniało wiarygodne i dostępne (na etapie planowania i realizacji) źródło danych umożliwiający określenie stopnia jego realizacji; • zastosowany do niego miernik umożliwiał rzetelne i obiektywne określenie stopnia jego realizacji; • stopień realizacji celu (rezultat) dał się liczbowo lub wartościowo wyrazić, a co najmniej umożliwiał sprawdzalność jego realizacji.
Osiągalne	Cel powinien być ambitny, ale możliwy do osiągnięcia. Cel zbyt ambitny „podważa wiarę w jego osiągnięcie i tym samym obniża motywację do jego realizacji”**. Natomiast cel mało ambitny nie przyczynia się do rozwoju instytucjonalnego jednostki, ale wręcz ją uwstecznia.
Istotne	Należy formułować cele ważne (podstawowe) dla jednostki, które są odzwierciedleniem zawartych w regulacjach prawnych zadań publicznych lub wymienionych w dokumentach strategicznych i programowych istotnych potrzeb do zaspokojenia. Formułowany cel powinien być zgodny z celem nadrzędnym i powinien przyczyniać się do zaspokojenia potrzeb i oczekiwań. Miarą istotności jest zakres, trwałość i osiągnięty rezultat.
Określone w czasie	Cel powinien mieć określony termin, w którym możliwe jest osiągnięcie zamierzonego rezultatu. Standardy zalecają, aby był to co najmniej roczny horyzont czasowy (rok jest podstawowym okresem planowania w administracji publicznej).

* Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 czerwca 2014 r. ** *Komunikat nr 6 MF...*, *op.cit.*, s. 7

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Komunikat nr 6 MF...*, *op.cit.*, s. 7-8; Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 czerwca 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U. z 2014 r., poz. 825), Załącznik 71 – Szczegółowe zasady opracowywania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015, pkt 78.

Wyznaczany cel powinien być tak sformułowany, aby⁶⁹:

- było wiadome: co należy osiągnąć, jak należy tego dokonać i w jakim czasie oraz jakie środki należy zaangażować;
- dało się jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie: „czy cel został osiągnięty?”.

Oprócz reguły SMART (wymogi techniczne), w odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych, w literaturze wyróżnia się – za P. Druckerem – 5 zasad merytorycznych właściwego formułowania celów każdej organizacji. Są to⁷⁰:

1. Istotność – cele szczegółowe powinny wynikać z celów istnienia i misji jednostki, celów ogólnych oraz służyć ich realizacji.
2. Operacyjność – cele szczegółowe powinny dawać się przekształcać w konkretne zadania, których efekty powinny być mierzalne, aby móc określić stopień realizacji celów.
3. Koncentracja sił – cele szczegółowe powinny pozwalać na wybór celów najważniejszych, kosztem mniej ważnych.
4. Zrównoważenie potrzeb – liczba celów szczegółowych powinna być taka, aby możliwe było znalezienie równowagi pomiędzy potrzebami i zakresem działania jednostki.
5. Kompleksowość – liczba celów szczegółowych powinna być taka, aby cały obszar działalności jednostki został pokryty.

Do oceny czy sformułowany cel spełnia wymogi techniczne i merytoryczne można zastosować macierz ocen⁷¹.

Cechami charakterystycznymi wszystkich wyznaczanych celów jest to, że⁷²:

- „istnieje wiele różnych celów”, tzn. cele mogą być m.in.: ogólne lub szczegółowe; krótko-, średnio- lub długookresowe; podrzędne lub nadrzędne; strategiczne, taktyczne lub operacyjne; ilościowe lub jakościowe; o różnym zakresie przedmiotowym;
- pomiędzy nimi może istnieć pewna hierarchia albo nie. Cele, które nie tworzą hierarchii są celami niezależnymi. Natomiast cele pomiędzy którymi istnieje hierarchia nazwa się celami zależnymi. Ta zależność może być dwojakiego rodzaju, tj. może przybrać postać implikacji albo konkurencji. W tym pierwszym przypadku osiągnięcie jednego celu jest uzależnione od osiągnięcia innego celu (tj. celu powiązanego). Natomiast w drugim przypadku osiągnięcie jednego celu wyklucza osiągnięcie innego, co zmusza do wyboru celu, który będzie najbardziej optymalny.

4.2.2. HIERARCHIA CELÓW

Wyznaczane przez każdą organizację (jednostkę) cele można ułożyć w pewną strukturę określaną jako „drzewo celów”. Takie drzewo składa się co najmniej z dwóch poziomów celów tworzących hierarchię, w której cele wyższego poziomu są rozwijane i uszczegóławiane

69 J. Kisielnicki, *Zarządzanie ...*, op.cit., s. 83.

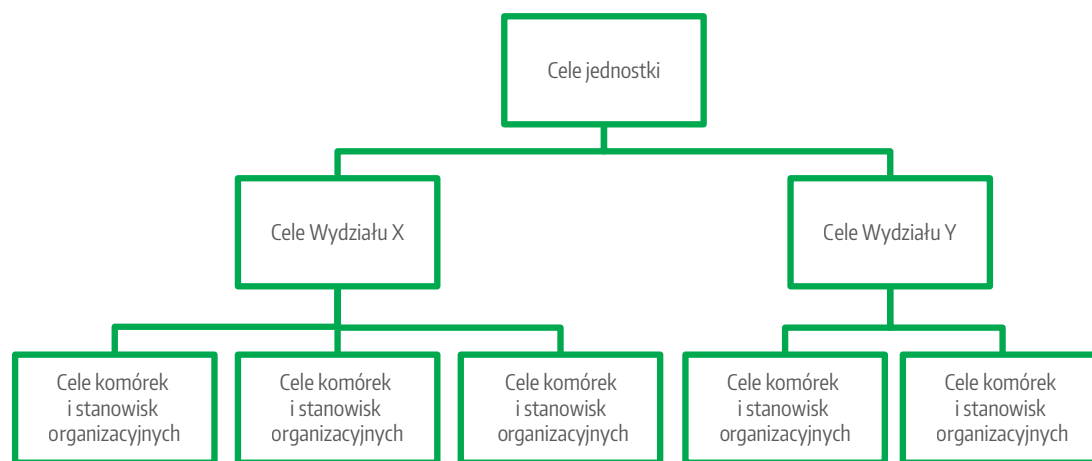
70 W. M. Orłowski, *Cele formułowane w budżecie zadaniowym jako niezbędny element zarządzania środkami publicznymi przez efekty*, [w:] M. Postuła (red.), P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, wydanie II (poprawione), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 90-91.

71 Zob.: W. M. Orłowski, *Cele formułowane ...*, op.cit., s. 99 i n.

72 J. Kisielnicki, *Zarządzanie ...*, op.cit., s. 83.

na poziomie niższym. Przykładowo, poniżej mamy „drzewo celów” składające się z trzech poziomów, tj. poziomu organizacji (cele organizacji/jednostki), poziomu wydziałów (cele wydziałów) i poziomu komórek i stanowisk pracy (cele komórek i stanowisk pracy).

Rysunek 7. Drzewo celów (kryterium – cele poziomów zarządzania)



Źródło: Opracowanie własne.

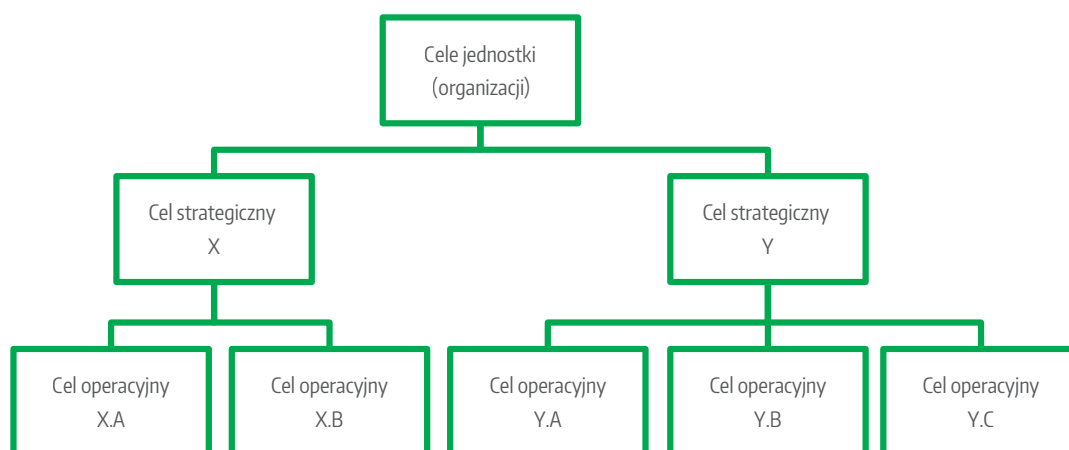
Innym przykładem „drzewa celów” składającego się z trzech poziomów jest drzewo, gdzie w ramach kategoryzacji celów oprócz celów jednostki (organizacji), wyróżnia się cele strategiczne i cele operacyjne.

Podstawą kategoryzacji na cele strategiczne i operacyjne jest zakres i skutek oddziaływania celów w określonym horyzoncie czasowym. W takiej strukturze⁷³:

1. Cele strategiczne – to cele wynikające z misji, wizji i celu jednostki oraz posiadanych strategii i innych dokumentów o podobnym charakterze. W związku z powyższym mają one „stały i ogólny charakter” (cele długookresowe), a ich realizacja rozłożona jest w dłuższym okresie czasowym (perspektywa wieloletnia). Cele te wywierają znaczące i trwałe skutki w określonym obszarze działalności jednostki.
2. Cele operacyjne – to cele prowadzące do wytworzenia określonych dóbr i usług, zaspokajających konkretne potrzeby danej jednostki (organizacji) lub określonej zbiorowości (np. mieszkańców danej wspólnoty samorządowej). Cele te wynikają z celów strategicznych i są realizowane w krótkim okresie czasowym (zasadniczo w perspektywie rocznej). Ich realizacja jest przydatna do osiągnięcia rezultatów określonych celami strategicznymi.

73 Zob. *Komunikat nr 6 MF...*, op.cit., s. 6; M. Postuła, *Wyznaczanie celów i mierników ...*, op.cit., s. 49-50.

Rysunek 8. Drzewo celów (kryterium – zakres i skutek oddziaływania celów)



Źródło: Opracowanie własne.

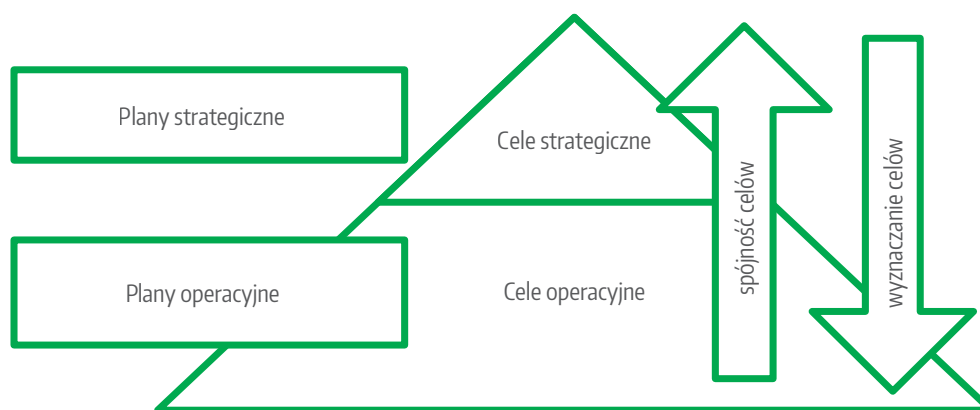
Oprócz powyżej scharakteryzowanych „drzew celów”, można także wyróżnić drzewa składające się z:

- celów długookresowych → celów średniookresowych → celów krótkookresowych;
- celów strategicznych (tj. cele ogólne, istotne dla funkcjonowania jednostki w długim okresie) → cele taktyczne (tj. cele określające sposób wykonywania zadań i działań służących realizacji celów strategicznych) → cele operacyjne (tj. cele związane z realizacją zadań bieżących).

Podział na cele strategiczne, taktyczne i operacyjne, choć jest właściwy w sektorze prywatnym, to jednak nie sprawdza się i nie daje się łatwo adaptować w sektorze publicznym. Struktura celów składająca się z dwóch poziomów, tj. celów strategicznych i operacyjnych jest modyfikacją struktury: cele strategiczne → taktyczne → operacyjne. W takim ujęciu cele operacyjne to zarówno cele prowadzące do rezultatu, jak i cele służące do wytworzenia określonego produktu prowadzącego do osiągnięcia rezultatu. Stąd choć w jednostkach samorządu terytorialnego możliwe jest tworzenie różnych „drzew celów”, to jednak proponuje się stosować – jako podstawową – hierarchię (kategoryzację):

CELE STRATEGICZNE → CELE OPERACYJNE

Rodzaj celu (np. cel strategiczny, cel operacyjny) przesądza o jego umiejscowieniu w strukturze celów (hierarchii celów), a o rodzaju celu decyduje wyznaczający go, i w pewnym uproszczeniu rodzaj planu, w którym został pierwotnie sformułowany, tzn. czy jest to plan strategiczny czy operacyjny, czy jest to plan długoterminowy czy krótkoterminowy.

Rysunek 9. Hierarchia, wyznaczanie i spójność celów

Źródło: Opracowanie własne.

W jednostce samorządu terytorialnego wskazywane cele i przewidziane do realizacji zadania odzwierciedlają dwa główne poziomy programowania (planowania), tj.⁷⁴:

1. Planowanie strategiczne – programowanie rozwoju (planowanie długookresowe).
2. Planowanie operacyjne – programowanie działań służących osiągnięciu celów zadań publicznych.

Pomiędzy planowaniem strategicznym a operacyjnym powinna zachodzić spójność, tzn. cele strategiczne powinny być rozwijane i uszczegóławiane na poziomie celów operacyjnych. Inaczej mówiąc, cele operacyjne i wydatki na ich osiągnięcie powinny mieścić się w celach strategicznych. Formułowane cele strategiczne powinny być także spójne zarówno w danym dokumencie (planie), jak i w różnych dokumentach (planach) w danej jednostce; powinny również być spójne („wpisywać się”) z celami województwa i kraju.

4.2.3. WYZNACZANIE CELÓW I ZADAŃ ELEMENTEM PROCESU PLANOWANIA

Kontrola zarządcza jako system zorientowany na osiąganie wyznaczonych celów (rezultatów)⁷⁵ polega na „ciągłym lub cyklicznym wykonywaniu działań kierowniczych ujmowanych w cztery sprzężone ze sobą funkcje: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie”⁷⁶. Wśród tych wszystkich funkcji szczególna rola przypada planowaniu działalności (programowaniu), które polega m.in. na:

74 J. Płoskonka, *Jak działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność?*, Seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli 5 grudnia 2012 r., s. 7, dostępne na: <http://www.iiia.org.pl/www/index.php/biblioteka-iiia-polska>.

75 M. Postuła, *Wyznaczanie celów i mierników ...*, op.cit., s. 46.

76 M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” Nr 2(337)/2011, s. 40.

- wyznaczaniu celów i zadań do realizacji w określonym horyzoncie czasowym – jest to najważniejszy proces kontroli zarządczej;
- określeniu sposobu lub sposobów osiągnięcia założonych celów i wykonania powiązanych z nimi zadań.

Każdy proces planowania powinien być poprzedzony etapem wstępnym, będącym swoistym „planowaniem planowania” podczas którego należy postawić sobie szereg pytań, a w szczególności: kto (osoby, komórki, jednostki, mieszkańcy itp.) powinien wziąć udział w procesie planowania?; ile czasu zajmie planowanie?; jakie informacje (dane) są niezbędne do opracowania planu?; czy będzie to plan intencyjny czy wykonawczy?⁷⁷ Czynności te może wykonywać powołany w jednostce zespół ds. planowania, który przygotowuje różnego rodzaju plany, pogramy, projekty itp.

Obejmując wyznaczanie celów i zadań służących ich realizacji, planowanie określa kierunki zmian w określonym obszarze działania jednostki, terminy osiągnięcia założonych celów (np. tempo rozwoju lokalnego) oraz środki przeznaczone na ich realizację. Planowanie zakłada uzyskanie optymalnych efektów; osiągnięcie zrównoważonego rozwoju m.in. poprzez skuteczność i efektywność działań. Dlatego planowanie działalności jednostki wymaga analizy i uwzględnienia⁷⁸:

- celów i zadań określonych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego;
- celów i zadań określonych w dokumentach strategicznych;
- otoczenia jednostki (np. prawne i ekonomiczne) i jego zmiany;
- potrzeb i oczekiwań mieszkańców danej wspólnoty;
- istotnych problemów zidentyfikowanych w działalności jednostki;
- celów i zadań niezrealizowanych w poprzednich latach.

Istniejące w jednostkach samorządu terytorialnego plany⁷⁹ powinny być ze sobą spójne pod kątem formułowanych celów i kierunków podejmowanych działań, a cele powinny być ze sobą skorelowane (tj. wzajemnie powiązane). Przestrzeganie tej reguły daje pewność, że podejmowane działania nie będą się powtarzać, co z kolei przyczynia się do wzmocnienia nakazu, aby osiąganе cele i zadania były realizowane oszczędnie, efektywnie i skutecznie.

$$\text{OSZCZĘDNOŚĆ} = \frac{\text{najniższy możliwy koszt realizacji}}{\text{założona wartość i jakość wykonania}}$$

77 G. Pawelska-Skrzypek, D. Bienkowska, K. Początek, K. Pałucha, C. Ulasiński, I. Suchanek, E. A. Lehan, *Planowanie i zarządzanie strategiczne. Poradnik dla menedżerów miast w samorządach terytorialnych*, Wydawnictwo Samorządowe Fundacji Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 1997, s. 23.

78 *Komunikat nr 6 MF...*, *op.cit.*, s. 7.

79 Oprócz planów, programów itp., wyróżnia się prognozy, które określają prawdopodobny przebieg zjawisk, tendencji i zmian. Niezależnie od tego, czy jest to plan czy prognoza wymaga on zastosowania odrębnej metodyki i właściwych dla danego obszaru mierników.

$$\text{EFEKTYWNOŚĆ} = \frac{\text{osiągnięty rezultat}}{\text{wydatki na rezultat}}$$

$$\text{SKUTECZNOŚĆ} = \frac{\text{osiągnięty rezultat}}{\text{planowany rezultat (cel)}}$$

Plany to jedno z podstawowych narzędzi (dokumentów), które⁸⁰:

- umożliwiają rozliczenie się „z osiągniętych celów i zrealizowanych zadań”;
- stanowią realizację „zasady dostępu do informacji publicznej oraz jawności gospodarowania środkami publicznymi” (jeśli zostaną opublikowane).

Plan działalności jest jednym z narzędzi – zawierającym cele i zadania służące ich osiągnięciu w określonej perspektywie czasowej – będącym zestawieniem istniejących planów, programów, strategii itp. Wprawdzie jednostki samorządu terytorialnego nie mają obowiązku przygotowywać planu działalności (o którym mowa w art. 70 ustawy o finansach publicznych) i sprawozdania z jego wykonania, to jednak warto to robić (korzystając z własnych wzorców lub adaptując wzorce istniejące w administracji rządowej⁸¹), gdyż posiadanie i realizacja planu działalności umożliwia kierownikowi jednostki kontrolowanie działań komórek organizacyjnych i podległych jednostek (nadzór). Kontrola ta jest możliwa m.in. dzięki monitorowaniu realizacji celów i zadań zawartych w planie działalności na dany rok. Taki monitoring realizacji celów i zadań powinien być prowadzony w sposób ciągły. Może on także przybrać formę cyklicznych przeglądów (o długości cyklu zależnego od wyznaczonego celu i realizowanych zadań), których sposób przeprowadzania określa kierownik jednostki. Dają one możliwość podjęcia ewentualnych działań korygujących (naprawczych) – w tym przejawia się ich wyższość nad sprawozdaniami⁸². Monitoring musi brać pod uwagę stan wyjściowy (bazowy) oraz stan realizowanych celów i zadań na moment przeglądu, a następnie należy dokonać porównania już uzyskanych efektów do efektów zaplanowanych.

80 *Kompendium wiedzy ..., op.cit., s. 65.*

81 Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. Nr 187, poz. 1254).

82 *Kompendium wiedzy ..., op.cit., s. 69.*

Tabela 4. Plan działalności (przykładowy wzór)

Nr	Cel	Zadania służące realizacji celu	Miernik / Wskaźnik						Osoby / komórki odpowiedzialne za osiągnięcie celu
			Nazwa	Horyzont czasowy / wartość miernika					
				Bazowa	Docelowa				
					2015	2016	2017	2018	
1.									
2.									
3.									
4.									

W planie działalności (zob. tab. 4) do każdego celu strategicznego należy przypisać cele operacyjne umożliwiające jego realizację. Po ustaleniu celów i zadań oraz mierników ich realizacji wraz z ich planowanymi wartościami opracowane plany należy niezwłocznie przedstawić do wiadomości pracowników.

Plan działalności powinien także zawierać dane dotyczące zaplanowanych wydatków – wydatków, które umożliwią osiągnięcie celu w poszczególnych latach (zob. tab. 5).

Tabela 5. Wydatki na osiągnięcie celu (przykładowy wzór)

Nr	Cel	Zadania służące realizacji celu	Wydatki				
			Horyzont czasowy / wydatki na cel				
			2015	2016	2017	2018	2019
1.							
2.							
3.							
4.							

Cele i zadania stanowiące podstawowy element planu działalności muszą także mieć przypisane istotne ryzyka, ich wagi, prawdopodobieństwo powstania oraz działania zmierzające do kontroli ryzyka (ograniczenie ryzyka, minimalizacja skutków ryzyka) (zob. tab. 6).

Tabela 6. Karta – zarządzanie ryzykiem (przykładowy wzór)

Nr	Cel	Zadania służące realizacji celu	Zidentyfikowane ryzyka			Kontrola ryzyka	Ocena ryzyka po zastosowaniu mechanizmów kontrolnych	Osoby / komórki odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem
			Nazwa	Prawdopodobieństwo	Waga /skutki/			
1.								
2.								
3.								
4.								

Pewnym „odbiciem” planu działalności jest sprawozdanie (zob. tab. 7), które można ewentualnie wzbogacić o „opis przyczyn niezrealizowania celów, wystąpienia istotnych różnic w planowanych i osiągniętych wartościach mierników (wskaźników – autor) lub podjęcia innych niż planowane zadań służących realizacji celów”⁸³.

Tabela 7. Sprawozdanie z wykonania planu (przykładowy wzór)

Nr	Cel	Wskaźniki realizacji celu			Zadania planowane	Zadania wykonane	Przyczyny rozbieżności
		Nazwa	Wartość planowana (na koniec okresu sprawozdawczego)	Wartość osiągnięta (na koniec okresu sprawozdawczego)			
1.							
2.							
3.							
4.							

83 Ibidem, s. 70.

Ustalenie poszczególnych celów i zadań jest podstawowym i wyjściowym etapem (etap programowania, planowania) do późniejszego ich wykonywania. Czynności polegające m.in. na wyznaczaniu celów i zadań, opracowywaniu planów działalności oraz sporządzaniu sprawozdań z wykonania planów są elementami prawidłowego zarządzania jednostką. Przyczyniają się one do podniesienia jakości świadczonych usług (wykonywanych zadań publicznych) i efektywnego wydatkowania środków publicznych.

Na wyznaczane cele można także patrzeć z punktu widzenia efektu końcowego, tj. osiągniętego rezultatu. W takiej perspektywie właściwe planowanie zwiększa prawdopodobieństwo osiągnięcia założonych rezultatów (efektów zaplanowanych działań)⁸⁴ zarówno w perspektywie krótko-, jak i średnio- oraz długookresowej.

Przyjęty okres osiągnięcia założonych rezultatów (efektów), oraz przedmiotowy zakres poszczególnych rezultatów powoduje, że tworzą one hierarchiczną strukturę. W takiej strukturze każdy z rezultatów (efektów) zajmuje miejsce na określonym poziomie, a „poszczególne poziomy rezultatów tworzą drzewo systemowe”⁸⁵ („drzewo rezultatów”). Takie drzewo rezultatów można ułożyć m.in. na poziomie państwa, na poziomie jednostek samorządu terytorialnego, czy też konkretnych jednostek sektora finansów publicznych, w tym samorządowych jednostek organizacyjnych.

Zarówno każdy rezultat, jak i każdy poziom rezultatów należy opisać przy pomocy wskaźników mierzących ich osiągnięcie (uzyskany wynik). Co istotne na rezultat z wyższego poziomu składa się „wielość osiągniętych rezultatów z niższych poziomów”⁸⁶.

Kierownik jednostki musi podejmować takie działania (tj. projektować takie narzędzia i mechanizmy kontroli zarządczej), które pozwolą w sposób legalny, oszczędny, skuteczny, terminowy i efektywny osiągnąć zaplanowany rezultat. Muszą to być działania adekwatne do celu i wykonywanego zadania. Dlatego kontrola zarządcza jako system wspomagający kierownika jednostki w zarządzaniu publicznym jest systemem „żywym” (dynamicznym), zwłaszcza w takim obszarze, jakim jest wyznaczanie celów i zadań. Stąd nawet w warstwie formalnoprawnej nie jest możliwe stworzenie czy wdrożenie „raz na zawsze” rozwiązań systemu kontroli zarządczej w jednostce. Opracowanie nawet najlepszej dokumentacji dotyczącej kontroli zarządczej i wdrożenie jej rozwiązań w jednostce nie zagwarantuje, że kontrola ta będzie działać prawidłowo – a nie będzie, jeśli przyjęte rozwiązania nie będą kontrolowane (monitorowane i oceniane), a wyznaczane cele nie będą „odповідzią” na zidentyfikowane problemy, potrzeby i oczekiwania beneficjentów. Poszczególne elementy systemu kontroli zarządczej muszą podlegać różnym działaniom korygującym i usprawniającym. Tylko dobrze funkcjonujący system kontroli zarządczej stwarza możliwość realizacji celów i zadań, prowadząc do osiągnięcia zaplanowanych rezultatów.

84 W zakresie wskazywania celów i planowanych rezultatów dobrym przykładem jest aplikowanie o środki unijne na realizację określonych zadań. Zob. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1303/2013 z 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006.

85 Zob. J. Płoskonka, *Jak działać instytucji publicznych...*, op. cit., s. 2-3.

86 *Ibidem*, s. 3.

4.2.4. WYZNACZANIE CELÓW I ZADAŃ W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa – będący jednocześnie kierownikami odpowiednio urzędu gminy/miasta, starostwa powiatowego oraz urzędu marszałkowskiego – powinni wyznaczać podstawowe cele strategiczne wspólne dla całej jednostki samorządu terytorialnego (II poziom kontroli zarządczej), a przy współudziale kierowników jednostek podległych lub nadzorowanych oraz kierowników komórek organizacyjnych wyznaczać także podstawowe cele operacyjne. Cele strategiczne poszczególnych jednostek (I poziom kontroli zarządczej) powinny być spójne z celami strategicznymi całej jednostki samorządu terytorialnego, a cele operacyjne powinny wpływać z celów strategicznych danej jednostki i jednostki samorządu terytorialnego. Aby dana jednostka mogła być innowacyjnym kreatorem życia publicznego, najpierw powinny być formułowane cele strategiczne, a dopiero później cele operacyjne.

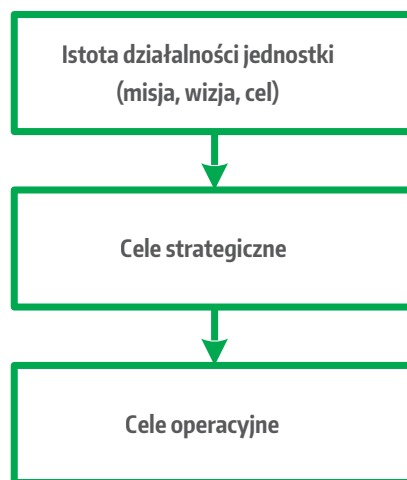
Jednostki, które mają taką samą formę prawno-organizacyjną i wykonują tożsame lub podobne zadania publiczne powinny mieć tożsame lub podobne (zbieżne) cele, a na pewno nie powinny mieć celów sprzecznych. Przyjęcie tej reguły ułatwia implementację określonych rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej w podobnych jednostkach (np. szkoły podstawowe i gimnazja), m.in. w zakresie monitorowania realizacji celów czy zarządzania ryzykiem.

W wyznaczaniu celów i zadań pomagają jasno sprecyzowana misja i wizja jednostki oraz cel jej istnienia. Misja, wizja i cel istnienia jednostki wytyczają obszar jej działalności i kierunek jej rozwoju instytucjonalnego. Misja odpowiada na pytanie „czym jednostka powinna się zajmować”⁸⁷; wizja – jak jednostka „chce być postrzegana” (jest sumą celów, które należy osiągnąć, aby się ziszcila), a cel jednostki – co jest „podstawowym produktem”, który „chce oferować”⁸⁸, czyli co jest głównym, najważniejszym celem przyświecającym realizacji zadań publicznych. Świadomość misji, wizji i celu jednostki powoduje, że ustalone cele strategiczne i operacyjne, oczekiwane rezultaty wpisują się w istotę działalności jednostki. Bez uwzględnienia misji i wizji oraz uwarunkowań lokalnych (geograficznych, społecznych, gospodarczych) trudno dokonać prawidłowego określenia celów i zadań.

87 Misja nie powinna być sformułowana ani za wąsko, ani za szeroko – powinna odzwierciedlać kulturę i wartości jednostki; powinna być realistyczna, zrozumiała i akceptowalna przez kierownictwo, pracowników i społeczeństwo (mieszkańców). Zob.: G. Pawelska-Skrzypek, D. Bieńkowska, K. Początek, K. Pałucha, C. Ulasiński, I. Suchanek, E. A. Lehan, *Planowanie ...*, op.cit., s. 18.

88 *Komunikat nr 6 MF...*, op.cit., s. 5.

Rysunek 10. Ogólny schemat formułowania celów operacyjnych



Źródło: Opracowanie własne.

Na planowane cele i zadania ma wpływ wiele czynników. Poza podstawowym czynnikiem, jakim jest wielkość środków finansowych, wpływ na cele może mieć np. stopień rozwoju lokalnego i regionalnego, lokalne problemy, zapotrzebowanie na określone usługi, stopień rozwoju kraju, czy sytuacja makroekonomiczna kraju – formułując cele warto odnieść się do aktualnych analiz makroekonomicznych kraju, będących dodatkowym źródłem informacji o ewentualnych zagrożeniach dla realizacji celu. Niewątpliwie warto sięgnąć do różnego rodzaju dokumentów rządowych o charakterze strategicznym, zawierających m.in. prognozy podstawowych wskaźników (np. przeciętne zatrudnienie, stopa bezrobocia, realny wzrost przeciętnego wynagrodzenia), które w większym lub mniejszym stopniu także mają wpływ na osiągnięcie wyznaczonych celów w samorządzie terytorialnym. W planowaniu rocznym istotne znaczenie ma przede wszystkim budżet państwa.

Cele „wskazują, jakie powinno być wykonanie zadań” i „umożliwiają określenie, w jakim stopniu dane zadanie zostało zrealizowane”⁸⁹. Cele mogą być określone zarówno w przepisach prawa, jak i w przyjętych planach. Realizacji celów służą zadania, będące pewnym uszczegółowieniem celów. Pod pojęciem zadań rozumiemy nie tylko zadania publiczne nałożone na jednostki samorządu terytorialnego przez przepisy prawa, ale także wszystkie te działania, które są zgodne z prawem, a prowadzą do osiągnięcia celu (rezultatu). Dlatego pojęcie zadań służących realizacji celu zasadniczo nie jest równoznaczne z pojęciem zadań publicznych. Zadania służące realizacji celu mogą:

- składać się z wielu zadań publicznych;
- pokrywać się z zakresem zadania publicznego;
- stanowić część jakiegoś jednego zadania publicznego;
- stanowić części różnych zadań publicznych.

⁸⁹ A. Pogoda, M. Chrzanowski, K. Marczewski, *Fundamentalne znaczenie miernika jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*, [w:] M. Postuła (red.), P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, wydanie II (poprawione), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 149.

W administracji publicznej jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego – w odróżnieniu od podmiotów sektora prywatnego – są zobowiązane do wykonywania ustawowo określonych zadań publicznych. Powoduje to, że mogą one także w ramach tych zadań publicznych formułować cele, których osiągnięcie wymagać będzie podjęcia określonych działań polegających np. na zmianie sposobu wykonywania zadania czy płatności za realizowane zadanie.

Wyznaczając cele jednostki samorządu terytorialnego i jednostek organizacyjnych (planując ich działalność w kontekście realizacji celów i zadań), należy pamiętać, że:

1. Wśród wyznaczanych celów o rocznej perspektywie realizacji powinny znaleźć się przede wszystkim cele podstawowe (ważne). Skupienie się w jednym roku na wielu celach czy wszystkich celach, które „dobrze by było” osiągnąć można znacznie obciążyć zasoby jednostki lub skupić jej działania na obszarach mało ważnych. Ponadto osiągnięcie tylko części celów spośród tych zaplanowanych może rodzić frustrację wśród kierownictwa jednostki i pracowników, a także może mieć wpływ na wizerunek jednostki wśród mieszkańców danej wspólnoty samorządowej.
2. Cele tworzą hierarchiczną strukturę, co oznacza, że osiągnięcie celu strategicznego wymaga osiągnięcia wszystkich przypisanych do niego celów operacyjnych. Z kolei osiągnięcie pojedynczego celu operacyjnego możliwe jest wówczas, gdy wykonane zostaną wszystkie zadania (działania) służące jego osiągnięciu.
3. Każdy cel powinien⁹⁰:
 - precyzować CO i GDZIE powinno być osiągnięte;
 - mieć przypisane zadania (adekwatne do celu) służące jego realizacji;
 - określać horyzont czasowy osiągnięcia celu (KIEDY);
 - mieć przypisaną komórkę organizacyjną lub osobę odpowiedzialną za osiągnięcie celu (KTO); wskazane osoby/komórki będą zobowiązane do cyklicznego raportowania m.in. na temat etapów realizacji zadań, postępów i stopnia realizacji celu;
 - określać zasoby przeznaczone do jego osiągnięcia (CZYM);
 - mieć przypisane mierniki jego osiągnięcia.

Aby wybór celów był trafny, a ich hierarchia spójna, cele powinny być odpowiedzią na zidentyfikowane i zdefiniowane potrzeby (problemy) danej wspólnoty samorządowej – drzewo celów powinno być «pozytywnym odbiciem» drzewa potrzeb (problemów)⁹¹. Wskazując kierunek lub kierunki działania, cele są instrumentem służącym przejściu od potrzeb i zdiagnozowanych problemów do oczekiwanych rezultatów i oddziaływań⁹². W takim ujęciu podejmowane zadania i różne działania prowadzące do osiągnięcia celów są odpowiedzią na zidentyfikowane potrzeby i przyczyny problemów.

Dokonując wyboru celów, warto zadać sobie pytanie: czy cel jest trafny i użyteczny?

90 E. Sławińska-Tomtała, *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Praktyczne wskazówki wdrożenia systemu*, CH Beck, Warszawa 2010, s. 20; J. D. Antoszkiewicz (red.), *Metody zarządzania*, Wydawnictwo POLTEXT, Warszawa 2007, s. 34.

91 W. Dziemianowicz, K. Szmigiel-Rawska, P. Nowicka, A. Dąbrowska, *Planowanie strategiczne. Poradnik dla pracowników administracji publicznej*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2012, s. 126.

92 *Ibidem*, s. 126.

$$\text{TRAFNOŚĆ} = \frac{\text{planowany rezultat (cel)}}{\text{potrzeby}}$$

$$\text{UŻYTECZNOŚĆ} = \frac{\text{osiągnięty rezultat}}{\text{potrzeby}}$$

Formułując szczególnie istotne cele można rozważyć dokonanie swoistej analizy SWOT obejmującej następujące obszary:

- a. co przemawia za osiągnięciem celu (mocne strony);
- b. jakie są przeszkody/problemy w jego osiągnięciu (słabe strony);
- c. jakie są zagrożenia w jego osiągnięciu (zagrożenia);
- d. co przyczyni się do zwiększenia prawdopodobieństwa osiągnięcia celu (szanse).

Po wyborze celów warto dokonać ich kategoryzacji na cele podobne (spójne), sprzeczne, czy też wzajemnie wspierające się (synergia). Dzięki temu możemy jeszcze skuteczniej i efektywniej je osiągnąć.

Po dokonaniu hierarchizacji celów możliwa jest identyfikacja i analiza ryzyka oraz podjęcie działań w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowalnego poziomu. Wskazując cele strategiczne i operacyjne jednostka jest zobowiązana zidentyfikować, zanalizować i podjąć reakcję na ryzyko w odniesieniu do każdego celu/grupy celów. Brak reakcji na zidentyfikowane ryzyko stanowi poważne zagrożenie dla osiągnięcia określonych celów i realizacji zadań, a w konsekwencji świadczy o złym stanie kontroli zarządczej w jednostce. Porównanie „zaplanowanych w jednostce celów z celami osiągniętymi oraz zaplanowanej jakości rezultatów z jakością osiągniętą” jest bowiem wprawdzie uproszczoną, ale de facto podstawową oceną skuteczności systemu kontroli zarządczej⁹³.

Z uwagi na fakt, że samorządy terytorialne realizują wiele zadań publicznych, w szczególności podstawowych dla każdego obywatela (członka wspólnoty samorządowej), zaleca się opracowanie adekwatnego do danej jednostki systemu kryteriów i priorytetów wyboru celów i zadań służących ich realizacji.

Konieczność wyznaczania i wyboru celów wynika z faktu, że zasadniczo regulacje prawne nie określają celów działania organów administracji publicznej, lecz ich obowiązki (zadania). Jeżeli nawet takie cele są określone ustawowo, to są one sformułowane na tyle ogólnie, że osiągnięciu danego celu służą wszystkie zadania i działania objęte zadaniem publicznym. Dlatego też choć administracja działa zgodnie z prawem, to jednak może być nieskuteczna i nieefektywna. W jakimś sensie utrwalają to stosowane kryteria kontroli jednostek samorządu terytorialnego, które zasadniczo odnoszą się do legalności działań. Ocena racjonalności wyboru celów i osiąganych rezultatów właściwie jest możliwa tylko w ramach wewnętrznej kontroli instytucjonalnej, będącej częścią systemu kontroli zarządczej.

93 J. Płoskonka, *Jak działaniu instytucji publicznych ...*, op.cit., s. 6.

W praktyce wyznaczanie celów i zadań samo w sobie nie sprawia trudności pracownikom administracji publicznej, w tym administracji samorządowej. Natomiast wydaje się, że przeszkodą jest pewne przyzwyczajenie i postrzeganie administracji jako tworu, który jest nastawiony na wykonywanie procedur (wykonywanie zgodnie z prawem), a nie na planowanie i osiąganie rezultatów. Dlatego w jednostkach samorządu terytorialnego, a w szczególności w gminie w proces formułowania celów powinny być zaangażowane nie tylko władze gminy, kierownictwo jednostek i ich pracownicy, ale także mieszkańcy gminy (wspólnota samorządowa). Poprzez współpracę z mieszkańcami można łatwiej „skruszyć skostniałe struktury” administracji oraz trafniej identyfikować potrzeby mieszkańców i efektywniej je zaspokajać.

4.3. Mierniki realizacji celów i zadań

4.3.1. POJĘCIE I RODZAJE MIERNIKÓW

Kontrola zarządcza wspomaga kierownika jednostki w planowaniu celów i zadań oraz osiągnięciu zaplanowanych celów (wyników, efektów) dających się zmierzyć. Do pomiaru osiągniętych wyników (efektów) służą mierniki. Każdy cel powinien posiadać miernik powiązany z celami polityki w danym obszarze planowania i przedmiotem planowania (tj. czego dotyczy). Należy zauważyć, że obok mierników istnieją także „wskaźniki”, które są wzorcem (określoną wartością docelową).

Katalog możliwych celów i stosowanych mierników służących ocenie ich realizacji jest obszerny. Jednak zaleca się unikać mierników mało precyzyjnych oraz takich, których źródło danych nie jest łatwo dostępne i dość kosztowne, np. wskaźnik zadowolenia mieszkańców lub odbiorców dobra/usługi. Miernik taki będzie wymagał np. przeprowadzenia badań ankietowych.

Miernik – to instrument określający stopień realizacji (osiągnięcia) celu „oznaczający wartościowe (ilościowe) lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów”⁹⁴.

Miernik – to „ilościowa lub jakościowa charakterystyka wykonania zadań”; to „wartość lub cecha wykorzystywana do mierzenia wyniku lub skutku”⁹⁵.

Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015 (nota budżetowa na rok 2015, załącznik Nr 71, pkt 80) „dla każdego miernika obligatoryjnie wskazuje się wartość bazową i określa wartość docelową”⁹⁶. Przez wartość bazową miernika rozumie się „ostatnią wartość

94 Nota budżetowa na rok 2015, załącznik Nr 71, pkt 76.

95 A. Pogoda, M. Chrzanowski, K. Marczewski, *Fundamentalne znaczenie miernika ...*, op. cit., s. 130.

96 Nota budżetowa na rok 2015, załącznik Nr 71, pkt 80.

miernika, wykazaną za pełny rok sprawozdawczy, (...) w szczególnych uzasadnionych przypadkach możliwe jest wykazanie wartości bazowych za okres wcześniejszy⁹⁷. Natomiast przez wartość docelową miernika uznaje się „wartość miernika, którą zamierza się osiągnąć w danym roku budżetowym poprzez realizację danego zadania”⁹⁸. Wartości docelowe mierników należy powiązać z wysokością planowanych środków na ich realizację (wydatków).

PRZEDMIOT POMIARU → MIERNIK → WYNIK POMIARU

Mierniki umożliwiają regularne porównywanie wyników podejmowanych działań z wyznaczonymi wzorcami. Mierniki mogą mieć charakter wskaźników finansowych lub niefinansowych. W praktyce jednostki samorządu terytorialnego stosują mierniki skuteczności oraz mierniki efektywnościowe, a w szczególności mierniki kosztów jednostkowych (np. średni koszt organizacji imprez kulturalnych na jednego mieszkańca).

Przypisane mierniki, powinny⁹⁹:

- rzetelnie i obiektywnie określać stopień realizacji celów – w zależności od charakteru danego celu, mierniki powinny mierzyć skuteczność lub efektywność realizacji zadań;
- mierzyć wyniki istotne dla osiągnięcia wyznaczonych celów;
- być spójne z miernikami celów nadrzędnych;
- być adekwatne, tj. zgodne z realizowanymi celami i zadaniami;
- być efektywne, tj. koszt ich stosowania musi być nieporównywalnie niski w stosunku do uzyskiwanych z ich stosowania korzyści;
- umożliwiać ciągłość pomiaru w wieloletniej perspektywie;
- posiadać wiarygodne i dostępne źródło danych (informacji) umożliwiające ich weryfikację.

Tabela 8. Przykładowe cele i mierniki określające stopień ich osiągnięcia

CEL	MIERNIK/WSKAŹNIK
Utrzymanie poziomu dostępności mieszkańców do kultury i sztuki (należy mieć świadomość, że obszar kultury i sztuki jest na tyle specyficzny, że nie można poprzestać na sformułowaniu tylko prostych mierników ilościowych, tj. liczba imprez itp.; tutaj ważna jest oferta artystyczna i wrażenia odbiorców)	• liczba i rodzaj imprez kulturalnych (np. imprez otwartych, plenerowych itp.) → stabilność (wartość miernika w liczbach i zakresie imprez kulturalnych danego rodzaju) • liczba organizacji pozarządowych działających w obszarze kultury, które udało się włączyć w stworzenie wspólnej oferty kulturalnej → wzrost (wartość miernika w %) • liczba zorganizowanych warsztatów plastycznych, fotograficznych, literackich itp. → wzrost (wartość miernika w %)

97 *Ibidem.*

98 *Ibidem.*

99 Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 czerwca 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U. z 2014 r., poz. 825), Załącznik Nr 71 – Szczegółowe zasady opracowywania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015, pkt 79; *Wytyczne w zakresie planowania, op.cit., s. 8.*

CEL	MIERNIK/WSKAŹNIK
Wzrost zatrudnienia	• liczba bezrobotnych (ogółem, w danym przedziale wiekowym itp.) → spadek (wartość miernika w %) • liczba osób długotrwale bezrobotnych uzyskujących zatrudnienie w danym roku → wzrost (wartość miernika w %) • liczba osób bezrobotnych rozpoczynających działalność gospodarczą → wzrost (wartość miernika w %)
Zwiększenie udziału organizacji pozarządowych i podmiotów prowadzących działalność pożytku publicznego w realizacji zadań publicznych	• liczba organizacji pozarządowych biorących udział w realizacji zadań publicznych (zadań pożytku publicznego) → wzrost (wartość miernika w %) • liczba organizacji pozarządowych i podmiotów z nimi zrównanych biorących udział w procesie decyzyjnym → wzrost (wartość miernika w %)
Poprawa bezpieczeństwa i porządku publicznego	• liczba naruszeń porządku publicznego na terenie jednostki samorządu terytorialnego → spadek (wartość miernika w %) • czas oczekiwania na podjęcie interwencji przez straż gminną/miejską od momentu zgłoszenia → spadek (wartość miernika w minutach) • inicjatywy podejmowane na rzecz poprawy bezpieczeństwa i porządku publicznego (np. informowanie o potencjalnych zagrożeniach, spotkania instruktażowe, szkolenia z zakresu zachowania się w określonych sytuacjach niebezpiecznych itp.) → wzrost (wartość miernika w %)
Wzrost zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych	• liczba oczekujących przypadająca na 1 wolne mieszkanie komunalne (zwalniane lub nowo wybudowane albo przystosowane do zamieszkania) → spadek (wartość miernika w liczbach lub %) • liczba oczekujących na lokal socjalny → spadek (wartość miernika w liczbach lub %)
Poprawa stanu środowiska naturalnego	• masa odpadów komunalnych przekazywanych na wysypisko → spadek (wartość miernika w tys. ton) • masa odpadów komunalnych przekazywanych do ponownego przetworzenia (np. zbiórki zużytego domowego sprzętu elektronicznego, segregacja odpadów itp.) → wzrost (wartość miernika w tys. ton)

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 9. Przykładowe cele i zadania wraz z miernikami określającymi stopień osiągnięcia celu

CEL		MIERNIK/WSKAŹNIK	ZADANIA SŁUŻĄCE REALIZACJI CELÓW/ DZIAŁANIA BĘDĄCE REAKCJĄ NA ZIDENTYFIKOWANE RYZYKA	PODMIOT/ JEDNOSTKA ODPOWIEDZIALNA
CEL STRATEGICZNY	CEL OPERACYJNY			
- poprawa infrastruktury drogowej	zwiększenie liczby nowo wybudowanych dróg publicznych zwiększenie liczby wyremontowanych dróg publicznych zwiększenie liczby ścieżek rowerowych zwiększenie liczby nowych i wyremontowanych chodników dla pieszych (...)	liczba nowo wybudowanych dróg publicznych → wzrost (wartość miernika w km) liczba wyremontowanych dróg publicznych → wzrost (wartość miernika w km) liczba ścieżek rowerowych (wartość miernika w km) liczba wyremontowanych chodników → wzrost (wartość miernika w km) (...)	budowa ul. X i Y wraz z infrastrukturą komunalną → miernik i wskaźnik (wartość docelowa – 100% wykonania) przebudowa ul. Z wraz z infrastrukturą komunalną → miernik i wskaźnik (wartość docelowa – 100% wykonania) remont ul. V wraz z infrastrukturą komunalną → miernik i wskaźnik (wartość docelowa – 100% wykonania) (...)	Wydział Komunalny

CEL		MIERNIK/WSKAŹNIK	ZADANIA SŁUŻĄCE REALIZACJI CELÓW/ DZIAŁANIA BĘDĄCE REAKCJĄ NA ZIDENTYFIKOWANE RYZYKA	PODMIOT/JEDNOSTKA ODPOWIEDZIALNA
CEL STRATEGICZNY	CEL OPERACYJNY			
– zwiększenie sprawności załatwiania spraw administracyjnych	skrócenie czasu załatwiania spraw administracyjnych z obszaru X	średni czas trwania postępowania	wdrożenie rozwiązań informatycznych umożliwiających monitorowanie terminów wykonywania czynności w toku postępowania	Wydział Organizacyjny
	skrócenie czasu załatwiania spraw administracyjnych z obszaru Y	średni czas trwania postępowania		
	ograniczenie liczby spraw, w których postępowanie trwa ponad 1 miesiąc	liczba spraw trwających ponad 1 miesiąc	przygotowanie wzorów pism sporządzanych w toku postępowań (...)	Wydział Organizacyjny i wydziały merytoryczne
	zmniejszenie liczby skarg na bezczynność	liczba spraw niezadowolonych w terminie	systematyczna analiza obciążeń pracowników (...)	Wydział Organizacyjny – komórka kadr

Źródło: Opracowanie własne.

Jak widzimy, formułowane cele i zadania służące ich realizacji wraz z miernikami umożliwiającymi pomiar stopnia realizacji tych celów tworzą kaskadową (hierarchiczną strukturę) celów i mierników.

4.3.2. RODZAJE MIERNIKÓW

W teorii i praktyce dokonuje się różnych klasyfikacji mierników, w wyniku których wyróżnia się np. mierniki działalności i mierniki rezultatu (dostarczają informacji o stopniu realizacji celów i zadań we wskazanym horyzoncie czasowym, np. kwartał, półrocze, rok).

Mierniki tworzy się i klasyfikuje na różne sposoby, a m.in. wyróżnia się klasyfikacje oparte na „zasadzie modelu produkcji” (zasada „3E”) oraz klasyfikacje oparte na Strategicznej Karcie Wyników¹⁰⁰. Zasada „3E” (tj. oszczędność, wydajność i skuteczność; z ang. Economy, Efficiency, Effectiveness) traktuje działalność jednostek sektora finansów publicznych jako proces produkcyjny, w którym nakłady służą wytworzeniu produktów (wyników) mających pomóc w osiągnięciu określonych rezultatów (efektów)¹⁰¹.

100 A. Pogoda, M. Chrzanowski, K. Marczewski, *Fundamentalne znaczenie miernika ...*, op.cit., s. 119.

101 *Ibidem*, s. 119.

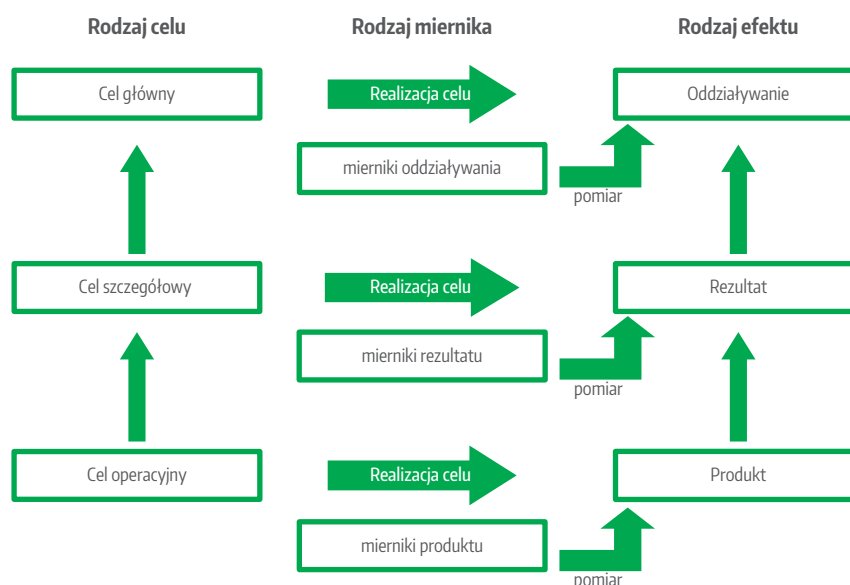
W literaturze dokonuje się klasyfikacji mierników na¹⁰²:

- mierniki: ilościowe i jakościowe;
- mierniki: nakładów (np. wielkość wydatków, czas pracy), wyników (np. długość wybudowanej drogi, liczba dzieci) i skutków;
- mierniki: nakładu, procesu, wyniku, skutku i wpływu (mierzą następstwa wynikające z osiągnięcia celów);
- mierniki: retrospektywne, progresywne i behawioralne;
- mierniki (wg OECD): ilość, jakość, terminować, koszt i wydajność;
- mierniki: wydajność, skuteczność, jakość, terminowość, produktywność i inne.

Wśród tych klasyfikacji jeden z podziałów – odzwierciedlając cele jednostki – wyróżnia¹⁰³:

1. Mierniki oddziaływania – to mierniki mierzące długofalowe efekty realizacji zadań. W ich przypadku może się zdarzyć, że na stopień osiągniętych efektów będą miały wpływ nie tylko realizowane zadania, ale także inne czynniki.
2. Mierniki rezultatu – to mierniki mierzące skutki (stopień) podejmowanych zadań i działań.
3. Mierniki produktu – to mierniki odzwierciedlające wykonanie określonych zadań i ukazujące wytworzone dobra i usługi publiczne.

Rysunek 11. Związek pomiędzy celami i efektami



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: W. M. Orłowski, *Cele formułowane...*, op. cit., s. 82.

102 *Ibidem*, s. 131-137.

103 Zob. M. Postuła, *Wyznaczanie celów i mierników ...*, op.cit., s. 57-58.

Mierniki mogą być bezwzględne, tj. określać wartość jakiegoś procesu (np. liczba ludności) oraz względne, tj. określać jedną wartość w relacji (stosunek) do innej wartości (np. liczba bezrobotnych wśród absolwentów szkół wyższych).

4.4. Tworzenie systemu mierników i wskaźników

Tworząc mierniki i wskaźniki warto przestrzegać kilku zasad, a w szczególności¹⁰⁴:

1. Można stosować różne mierniki i wskaźniki, oparte np. na: kosztach, stopniu wykorzystania oferowanych usług, zasięgu usług, jakości czy zadowoleniu klientów.
2. Mierniki powinny być proste, zgodne z realizowanym zadaniem i wyznaczonymi celami oraz powinny umożliwiać uzyskiwanie porównywalnych wyników w danym okresie.
3. Liczba stosowanych mierników i wskaźników nie powinna być zbyt duża, a ich dobór powinien umożliwiać przeprowadzenie obiektywnych pomiarów najważniejszych elementów danego przedmiotu działalności.
4. Należy określić stany wzorcowe (docelowe) wskaźników, które podlegają podwyższeniu (jeśli okaże się, że zostały zaniżone) albo obniżeniu (jeśli okaże się, że zostały zawyżone).
5. O ile relacje pomiędzy kosztami a uzyskiwanymi efektami najlepiej mierzyć wskaźnikami odzwierciedlającymi koszty jednostkowe, o tyle chcąc zmierzyć stopień wykorzystania oferowanych usług należy zastosować wskaźnik dający wartości bezwzględne.

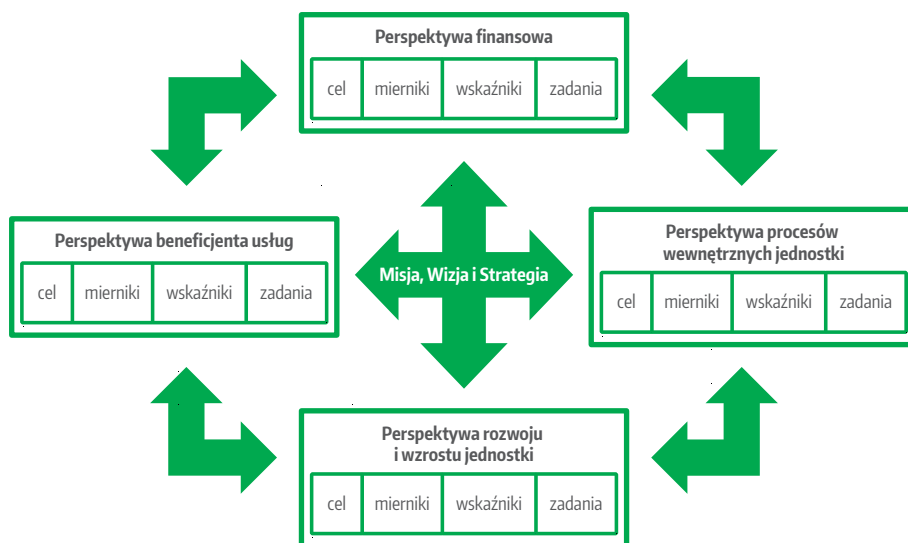
Zasadniczo nie dopuszcza się mierników o wartościach opisowych i logicznych oraz ukazujących poziom finansowania lub jego dynamikę. Niemniej jednak nie wszystko da się ocenić ilościowo – wówczas w drodze wyjątku można zastosować miernik opisowy oznaczający jakościowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów. Warto stosować więcej niż jeden miernik/wskaźnik, aby prawidłowo ocenić stopień realizacji celu. Aby właściwie podać wartość docelową, należy dokonać analizy danych z ostatnich kilku lat. Pozwoli to określić trend wartości wskaźnika. Po nabyciu umiejętności tworzenia wskaźników prostych i analizy otrzymanych danych można tworzyć wskaźniki złożone, jak np. „jakość życia mieszkańców”.

Osiąganie celów i realizacja zadań wymaga monitorowania i ewaluacji. Monitorowanie wymaga opracowania systemu mierników i wskaźników (z wartościami docelowymi) adekwatnych do wyznaczonych celów. Narzędziem pomocnym w formułowaniu, monitorowaniu i osiąganiu celów jednostki może być tzw. Strategiczna Karta Wyników (ang. Balanced Scorecard – BSC), która jako narzędzie realizacji strategii organizacji „integruje cele strategiczne i finansowe w jednolity system zarządzania”¹⁰⁵.

104 Na podstawie: Z. Rola, G. Sobieszek, D. Cichoń, A. Fiutka, K. Kułakowska, E. Kuźma-Pilipczuk, R. Krzanowska, *Kontrola wewnętrzna w jednostkach samorządowych. Testy kontroli. Materiały szkoleniowe*, Regionalna Izba Obrachunkowa w Lublinie, „Zeszyty problemowe” Nr 40, maj 2002, s. 56-58.

105 H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne w samorządach lokalnych*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 155-156.

Rysunek 12. Strategiczna Karta Wyników



Źródło: R. Kaplan, D. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2002, s. 28.

Strategiczna Karta Wyników na podstawie wizji, misji i celów strategicznych umożliwia formułowanie szczegółowych celów operacyjnych oraz szczegółowych mierników finansowych i niefinansowych z perspektywy¹⁰⁶:

- beneficjenta usług (odbiorcy usług, interesariusza, klienta) – świadczenie usług publicznych zgodnie z potrzebami i oczekiwaniami mieszkańców (zadowolenie mieszkańców z jakości świadczonych usług);
- finansowej – zdolność utrzymania płynności finansowej (racjonalność wykorzystania zasobów, tj. oszczędność i wydajność w osiąganiu celów);
- procesów wewnętrznych jednostki – doskonalenie procesów celem dostarczania dóbr i usług wysokiej jakości;
- rozwoju i wzrostu jednostki – zdolność ciągłego uczenia się i przystosowania się do zachodzących zmian.

Strategiczna Karta Wyników umożliwia przekształcenie misji, wizji i strategii jednostki (celów strategicznych) w zestaw celów operacyjnych, służących do ich realizacji, a następnie zbudowanie spójnego „zestawu mierników i wskaźników” ukazujących stopień osiągnięcia tych celów i dostosowanych do uwarunkowań i specyfiki danej jednostki samorządu terytorialnego¹⁰⁷.

106 *Ibidem*, s. 156; A. Pogoda, M. Chrzanowski, K. Marczewski, *Fundamentalne znaczenie miernika ...*, *op.cit.*, s. 138.

107 *Strategiczna Karta Wyników – Balanced Scorecard*, dostępna na: http://www.economicus.eu/strategiczna_karta_wynikow (17.10.2014); M. Ćwiklicki, T. Kafel, *Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w administracji samorządowej*, „Samorząd Terytorialny”, nr 7-8/2004, s. 120-128.

Tabela 10. Przykładowy¹⁰⁸ zestaw mierników w Strategicznej Karcie Wyników

LP.	PERSPEKTYWA	CELE	PRZYKŁADOWY MIERNIK
1.	Beneficjenta usług	- poprawa jakości oferowanych usług - skrócenie czasu obsługi interesariusza - zmniejszenie liczby bezrobotnych (...)	- liczba skarg i zażaleń - liczba spraw, które nie zostały załatwione terminowo - liczba zatrudnionych spośród osób bezrobotnych (...)
2.	Finansowa	- pozyskiwanie funduszy z UE - poszukiwanie nowych źródeł dochodu (...)	- wielkość środków pozyskanych z funduszy bezzwrotnych - dynamika dochodów (...)
3.	Procesów wewnętrznych jednostki	- usprawnienie obiegu informacji - tworzenie lepszych warunków pracy (...)	- poziom zadowolenia pracowników (...)
4.	Rozwoju i wzrostu jednostki	- podnoszenie kwalifikacji pracowników - wprowadzanie usprawnień organizacyjnych (...)	- liczba szkoleń i kursów - liczba przeszkolonych pracowników - struktura wykształcenia pracowników (...)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne...*, op.cit., s. 157 i literatura tam przywołana.

Choć Strategiczna Karta Wyników umożliwia przełożenie celów strategicznych na operacyjne oraz określenie celów i zadań na każdym poziomie, to jednak kładzie szczególny nacisk na miary realizacji celów. Podkreślają to definicje tego narzędzia zawierające zwroty „zintegrowany system miar”, „system pomiaru efektywności” itp.

Formułując cele i mierniki w każdej z perspektyw (tj. beneficjenta usług, finansowej, procesów wewnętrznych jednostki i rozwoju jednostki), Strategiczna Karta Wyników umożliwia analizę i ocenę działalności całej jednostki. Jednak liczba celów nie powinna być duża, a stosowane mierniki powinny odnosić się do cech istotnych danego celu. Dlatego przed opracowaniem mierników i określeniem ich miar należy sobie odpowiedzieć na pytania: co chcemy mierzyć?, czemu ma służyć uzyskana ocena?, jakie jest jej przeznaczenie (cel oceny)?, komu ma służyć uzyskana ocena?

108 Ze wskazanego źródła przytoczono tylko niektóre cele i mierniki zamieszczone w tabeli 2.8. *Postulowany zestaw mierników jakości w strategicznej karcie wyników gminy lub powiatu*. Opis zastosowania BSC w polskiej administracji prezentuje też: M. Ćwiklicki, A. Władyka, *Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa*, „Samorząd Terytorialny”, nr 7-8/2004, s. 110-117.

Rozdział 5



ARZĄDZANIE RYZYKIEM

5.1. Uwagi wstępne

Niniejszy rozdział zawiera propozycje wytycznych dla pracowników JST w zakresie praktycznego podejścia do wdrożenia zarządzania ryzykiem. Jest to istotna kwestia dla osób, które chcą skonfrontować przyjęte w miejscu pracy rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej (KZ) z podejściem zalecanym przez autorów podręcznika.

Poza wszelką dyskusją pozostaje fakt, że KZ zakłada ciągłe doskonalenie wprowadzonych rozwiązań w zakresie organizacyjnym w celu podnoszenia jakości świadczonych usług. Tylko wówczas można mówić o dążeniu osób odpowiedzialnych za świadczenie usług publicznych do celu strategicznego organizacji – dążeniu do stałego podnoszenia jakości działania i włączania obywateli w procesy decyzyjne.

Umieszczenie w niniejszej publikacji odrębnego rozdziału dotyczącego zarządzania ryzykiem wynika w głównej mierze z wagi tego procesu, ale ma również stanowić wskazówkę dotyczącą kierunku optymalnych rozwiązań. Coraz lepsza jakość pracy w samorządach jest osiągnięta dzięki efektywnemu i racjonalnemu wskazaniu równowagi między zaleceniami prawnymi oraz warunkami wewnętrznymi, w tym także możliwościami, jakimi dysponuje każda jednostka w danym czasie i otoczeniu.

5.2. Istota kontroli zarządczej

Pojęcie kontroli zarządczej funkcjonuje w obowiązującym porządku prawnym już kilka lat. Powstało wiele publikacji na ten temat – jest to wartościowy materiał, z którym powinny zapoznać się wszystkie osoby zajmujące stanowiska kierownicze w administracji publicznej. Nie przez przypadek omawiając zarządzanie ryzykiem, należy zwrócić szczególną uwagę na ryzyko podstawowe, czyli niezrozumienie istoty kontroli zarządczej. Przeprowadzone analizy i badania pokazują, że przy wdrożeniach napotykamy na poważne bariery związane z funkcjonowaniem KZ. Mają one charakter ogólny, prawny i psychologiczny. Bariery

o charakterze ogólnym odnoszą się do błędnego rozumienia kontroli zarządczej, co wynika m.in. z tłumaczenia na język polski terminu management control. Ograniczenia prawne są związane z wieloznacznością i niespójnością prawa oraz orzecznictwa krajowego sądów administracyjnych. Przeszkody psychologiczne wynikają natomiast z niechęci do bycia ocenianym oraz wykazywania zaistniałych nieprawidłowości¹⁰⁹.

Uzyskane podczas badań dane stanowią ważny głos z perspektywy oceny prawie pięciu lat funkcjonowania kontroli zarządczej, ponieważ wskazują na potrzebę postrzegania KZ jako procesu. Nie jest to więc czynność techniczna, która raz wdrożona i zastosowana przyniesie wymierne efekty. Dobra kontrola zarządcza to proces, którego nie można zaprzestać. W przeciwnym przypadku będziemy mieli do czynienia z zahamowaniem instytucjonalnego rozwoju JST.

Problemy i dylematy związane z wdrażaniem kontroli zarządczej wynikają w dużej mierze z nikłej świadomości kierowników jednostek sektora finansów publicznych odnośnie do uprawnień i obowiązków, jakie wprowadziła zmiana ustawy o finansach publicznych z 2009 r. Brak stosownej kampanii społecznej czy właściwego przygotowania merytorycznego dla organów wykonawczych gmin spowodował, że obowiązek wdrożenia kontroli zarządczej został zaklasyfikowany jako kolejny element biurokratycznych zmian prawnych, ograniczający się do sporządzenia stosownych zarządzeń i aktów wewnętrznych w tym zakresie.

Jednym z obszarów KZ jest zarządzanie ryzykiem – to kluczowy element. Szereg dyskusji i wątpliwości w zakresie wdrażania zarządzania ryzykiem w ramach kontroli zarządczej przyczynił się do powstania wielu publikacji o tej tematyce. Należy jednak pamiętać, że Ministerstwo Finansów, tworząc wytyczne w zakresie zarządzania ryzykiem, powołało grupę roboczą, w skład której weszli zarówno przedstawiciele ministerstwa, jak i 12 audytorów wewnętrznych z jednostek sektora finansów publicznych. Opracowując wspomniane wytyczne, przyjęto bardzo ważne motto, istotne z punktu widzenia niniejszej monografii, które brzmi: *warunkiem skuteczności systemu zarządzania ryzykiem jest jego dopasowanie do jednostki*. Należy przez to rozumieć, że nie ma jednego, uniwersalnego rozwiązania, które byłoby dobre dla każdej organizacji, czyli np. instytucji samorządowej i organizacji o innej specyfice działania.

Rozbieżności w podejściu do zarządzania ryzykiem pojawiały się zarówno w prasie dedykowanej administracji publicznej, jak również dokumentach instytucji kontrolujących administrację, czy materiałach firm i instytucji szkoleniowych. Jednak pięć lat, które upłynęły od wprowadzenia odpowiednich przepisów ustawy pozwoliło na usystematyzowanie pojęcia i wypracowanie jednolitego rozumienia podstawowych zagadnień KZ.

Głównym problemem związanym z zarządzaniem ryzykiem, tj. realizacją standardów B.5-B.9 z obszaru B, jest odpowiedź na pytanie: w jaki sposób prawidłowo wypełnić obowiązek wdrożenia standardów B.5-B.9? Standardy te prezentuje tabela 11.

109 A. Kościńska-Paszkowska, *Trudności we wdrażaniu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” nr 2, 2013.

Tabela 11. Standardy zarządzania ryzykiem w kontroli zarządczej

OBSZAR	STANDARD
B. Cele i zarządzanie ryzykiem	B.5: Misja B.6: Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji B.7: Identyfikacja ryzyka B.8: Analiza ryzyka B.9: Reakcja na ryzyko

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Komunikat nr 23 MF...*, *op.cit.*

Obowiązek wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem, wprowadzony do powszechnego porządku prawnego ustawą z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.) nadal stanowi duże wyzwanie dla administracji publicznej w Polsce.

5.3. Rola zarządzania ryzykiem w kontroli zarządczej

Wdrożenie systemu kontroli zarządczej według standardów opracowanych przez Ministerstwo Finansów wymaga rzetelnego podejścia pracowników sfery budżetowej do wyznaczenia horyzontu docelowego i pożądanego w pracy urzędnika narażonego na różne czynniki ryzyka. Opracowując materiał, stanowiący wytyczne do wdrożenia procedur zarządzania ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego, należy wspomnieć, że od 2010 r. pojawiały się odmienne interpretacje i wytyczne w tym zakresie.

Wydaje się nie budzić już wątpliwości stwierdzenie, że bez czytelnie i skutecznie wdrożonych procedur zarządzania ryzykiem nie jest możliwa faktyczna implementacja mechanizmów kontroli zarządczej. Punktem wyjścia do właściwego wdrożenia zarządzania ryzykiem jest poprawne odczytanie miejsca i wskazanie procedur odpowiedzialności, jakie w całym systemie zarządzania jednostką zgodnie ze standardami kontroli zarządczej zajmuje proces zarządzania ryzykiem.

Nawet najlepsza procedura i zarządzenia dotyczące zarządzania ryzykiem będą jedynie sztucznym działaniem ukierunkowanym na „biurokratyczne” spełnienie wymogu ustawowego, jeśli będą wprowadzone w oderwaniu od analizy powiązania poczynionych nakładów z osiągniętymi rezultatami. W podmiotach wprowadzających zarządzanie ryzykiem jako istotnego składnika KZ mało popularne jest podejście podkreślające zmianę filozofii zarządzania w administracji, co niewątpliwie było zamierzeniem nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 2009 r.

Zarządzanie ryzykiem – oparte m.in. na ciągłym monitorowaniu stopnia realizacji zadań – zmienia orientację administracji z tej bazującej na realizacji budżetu i terminowym rozliczaniu płatności na tę zorientowaną na skuteczność, efektywność i ocenę stopnia realizacji założonych celów.

Zarządzanie ryzykiem ma za zadanie wspomagać i maksymalizować skuteczność osiągnięcia założonych celów. Odczytanie w proponowanym duchu poszczególnych standardów obszaru B pozwala na pełne i przejrzyste rozliczenie środków finansowych przeznaczonych

w rocznym budżecie na realizację zadań. Pozwala również na ocenę terminowości i stopnia realizacji przyjętych na dany rok założeń. Dobrze wdrożony system KZ wraz z zarządzaniem ryzykiem ułatwia identyfikację problemów nie tylko pod koniec roku budżetowego, ale także w trakcie realizacji budżetu. W rezultacie de facto na bieżąco mamy możliwość oceny stopnia realizacji zadań przyjętych przez samorząd na dany rok budżetowy.

Zarządzanie ryzykiem na podstawie wcześniej ustalonych parametrów nie jest już klasycznym planowaniem, które zmieniało się kilkakrotnie w trakcie roku poprzez podejmowane nowelizacje budżetu. Rzetelna wiedza na temat realizacji zadań pozwoli wszystkim interesariuszom administracji publicznej na dokładną analizę faktycznego działania JST. Dzieje się tak dlatego, że funkcję kontrolną posiada również społeczeństwo poprzez swoich przedstawicieli zasiadających w komisji rewizyjnej rady gminy/powiatu czy sejmiku województwa, która obligatoryjnie musi zostać powołana w każdej JST. Wyniki kontroli przeprowadzanych przez komisje rewizyjne powinny być uwzględnione w rocznej analizie funkcjonowania kontroli zarządczej.

Warto zwrócić uwagę na postrzeganie roli kontroli zarządczej przez osoby nadzorujące samorząd w zakresie finansowym, dla których jest to „mechanizm i metoda, jeżeli jest w pełni zastosowana, pozwalająca na racjonalne zwiększenie prawdopodobieństwa wykonania zadań i osiągnięcia celów. Bez jej rzeczywistego zastosowania prawdopodobieństwo wykonania zadań może gwałtownie zmaleć, a może rosnąć to, co ustawodawca nazywa ryzykiem (zagrożeniem wykonania zadań)”¹¹⁰. Każdy system zarządzania powinien być mocno osadzony w realiach organizacji, która zdecydowała się na jego wdrożenie.

Zarządzanie ryzykiem – jako jeden z standardów kontroli zarządczej – stanowi poważne wyzwanie dla każdego pracownika administracji. Kierownik jednostki, który jest odpowiedzialny za osiągnięcie założonych celów i realizację budżetu uchwalonego przez organ stanowiący JST, powinien wypracować takie rozwiązania wewnętrzne, które w optymalny sposób pozwolą na jego realizację.

5.4. Jak przygotować optymalne rozwiązania w zakresie zarządzania ryzykiem?

Rola kierownika jednostki w trafnym doborze rozwiązań w zakresie zarządzania ryzykiem jest kluczowa. To on powinien tak rozdzielić kompetencje i odpowiedzialność za identyfikację ryzyk oraz minimalizację negatywnych skutków ich występowania, aby organizacja maksymalnie wykorzystała swój potencjał i osiągnęła zamierzone cele. W tym celu należy przede wszystkim skorzystać z wiedzy dostępnej wewnątrz jednostki, związanej z:

- doświadczeniem i kompetencjami poszczególnych pracowników;
- wynikami przeprowadzonych kontroli wewnętrznych i zewnętrznych;
- bieżącą analizą jednostki w zakresie posiadanych dokumentów strategicznych.

¹¹⁰ J. Kot, *Kontrola zarządcza jako przedmiot kontroli zewnętrznej w jednostkach samorządu terytorialnego – perspektywa Regionalnej Izby Obrachunkowej*, „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego Biuletyn” 4/2013; J. Kot, *Kontrola zarządcza jako przedmiot kontroli zewnętrznej w jednostkach samorządu terytorialnego – perspektywa Regionalnej Izby Obrachunkowej. Cz. II*, „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego. Biuletyn” 1/2014.

Aby powyższe działania przyniosły efekty, niezbędna jest rozmowa i spotkanie z kadrami kierowniczą średniego szczebla zarządzania – jako dobry początek włączania ogółu pracowników w procesy kontroli zarządczej, a więc także zarządzania ryzykiem. Zaleca się, aby w takim gronie rozpocząć i zakończyć proces zarządzania ryzykiem w jednostce, ponieważ nie jest możliwe prawidłowe i rzetelne wykonanie kolejnych etapów procesu zarządzania ryzykiem bez szczerzej rozmowy na ten temat z osobami, które praktycznie odpowiadają za realizację przydzielonych zadań. Włączenie kierownictwa średniego szczebla pozwala również na uzyskanie maksymalnej pewności, że kierownik wykonał wszystkie możliwe działania, aby przekazać wiedzę na temat przyjętych rozwiązań do wszystkich komórek i stanowisk w organizacji. Rozpoczęcie procesu zarządzania ryzykiem od spotkania z kierownictwem jednostki stanowi atut również ze względu na określanie racjonalnych założeń planistycznych już na samym początku, pozwala jednocześnie uchronić najwyższe kierownictwo od przyjęcia irracjonalnych założeń i wskaźników.

Wprowadzenie do praktyki zarządzania cyklicznych spotkań w sprawie oceny i reakcji na pojawiające się zagrożenia w realizacji bieżących planów wpływa na kulturę organizacyjną, bez której nigdy nie będzie możliwa zmiana mentalności szeregowych pracowników (zatrudnionych do realizacji zadań w komórkach organizacyjnych).

Kontrola zarządcza wymaga również uświadomienia pracownikom, że wszyscy odpowiadają za realizację przyjętych planów i polityk publicznych. Każdy z pracowników powinien mieć świadomość, że o sukcesie organizacji decyduje każdy jej członek w zakresie powierzonych mu zadań. To niezmiennie ważne, aby w tak newralgicznym procesie, jakim jest zarządzanie ryzykiem, od początku uczestniczyli pracownicy jednostki w stosownym do przyjętych rozwiązań zakresie.

W poprzednich rozdziałach niniejszej publikacji znalazły się autorskie propozycje dotyczące odczytania właściwej ścieżki realizacji procesu zarządzania ryzykiem. Wielokrotnie wskazywano na obligatoryjne elementy samego procesu, podając również listę dokumentów, które należy posiadać w jednostce, aby sprawnie i efektywnie zarządzać ryzykiem.

Tworząc procedury zarządzania ryzykiem, warto uwzględnić aspekt ludzki i psychologiczny związany z procesem zmian, jakie niesie za sobą wprowadzenie do praktyki administracji publicznej zarządzania ryzykiem.

Istnieje na rynku wydawniczym wiele publikacji mówiących o modelowym podejściu do zarządzania ryzykiem. Również na stronach internetowych Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl) można zapoznać się z dedykowanymi administracji podręcznikami i wytycznymi. Warte szczególnego polecenia są wymienione poniżej pozycje, wraz z wskazanymi przykładami:

1. *Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem*¹¹¹ zawiera grupy i podgrupy ryzyk wraz z przykładami dotyczącymi jego możliwych źródeł.
2. *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*¹¹² zawiera schemat powiązań pomiędzy etapami w procesie zarządzania ryzykiem.

¹¹¹ *Komunikat nr 6 MF...*, op.cit.

¹¹² *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_3_zarzadzanie_ryzykiem_w_sektorze_publicznym.pdf.

3. *Pomarańczowa księga. Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje*¹¹³ przedstawia schemat zarządzania ryzykiem opracowany na potrzeby rządu brytyjskiego. Stanowi on modelowe rozwiązanie w zakresie zarządzania ryzykiem, ponieważ uwzględnia również interesariuszy organizacji i wskazuje na potrzebę całościowego spojrzenia na wszystkie zidentyfikowane ryzyka. Przyjęty schemat podkreśla również trudność w jednoznacznym wyodrębnieniu poszczególnych zagrożeń ze względu na ich wzajemne oddziaływanie. Świadomość zachodzących korelacji pozwala na usprawnienie działalności oraz kontrolę kilku ryzyk równocześnie.

Przykładowo, w Komunikacie nr 6 MF znajduje się opis różnych rodzajów ryzyka. Uwzględnia się w nim podział na następujące ryzyka: finansowe, dotyczące zasobów ludzkich, działalności, zagrożenia płynące z zewnątrz (zob. tab. 12). Co istotne, tabela nie określa zamkniętego katalogu ryzyk, ponieważ takiego nie ma – może jednak stanowić wyjściowy etap w identyfikacji ryzyk w JST.

Tabela 12. Rodzaje ryzyk

RYZIKO FINANSOWE	
Budżetowe	Związane z planowaniem dochodów i wydatków, dostępnością środków publicznych, dokonywaniem wydatków i pobieraniem dochodów.
Oszustwa i kradzieży	Związane ze stratą środków rzeczowych i finansowych, będącą wynikiem przestępstwa lub wykroczenia.
Podlegające ubezpieczeniu	Związane ze stratami finansowymi, które mogą być przedmiotem ubezpieczenia, np. ryzyko pożaru, wypadku, zalania, itp.
Zamówień publicznych i zlecania zadań publicznych	Związane z podejmowaniem decyzji oraz udzielaniem zamówień publicznych lub zlecaniem zadań publicznych jednostkom nadzorowanym, np. ryzyko naruszenia zasad, form lub trybu ustawy o zamówieniach publicznych.
Odpowiedzialności	Związane z obowiązkiem zapłaty kwot pieniężnych tytułem, np. odszkodowań, odsetek karnych, kosztów procesowych.
Ryzyko dotyczące zasobów ludzkich	
Personel	Związane z liczebnością i kompetencjami pracowników.
BHP	Związane ze zdrowiem pracowników i wypadkami przy pracy.
Ryzyko działalności	
Regulacji wewnętrznych	Związane z adekwatnością regulacji wewnętrznych.
Organizacji i podejmowania decyzji	Związane ze strukturą organizacyjną, organizacją pracy oraz przekazywaniem obowiązków i uprawnień, np. ryzyko nieprecyzyjnie określonych obowiązków, ryzyko braku formalnie powierzonych obowiązków, ryzyko nieodpowiedniej struktury organizacyjnej.

¹¹³ *Pomarańczowa księga. Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje*, Ministerstwo Skarbu Jej Królewskiej Mości, London, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_4_orange_book_pl_-_zarzadzanie_ryzykiem.pdf.

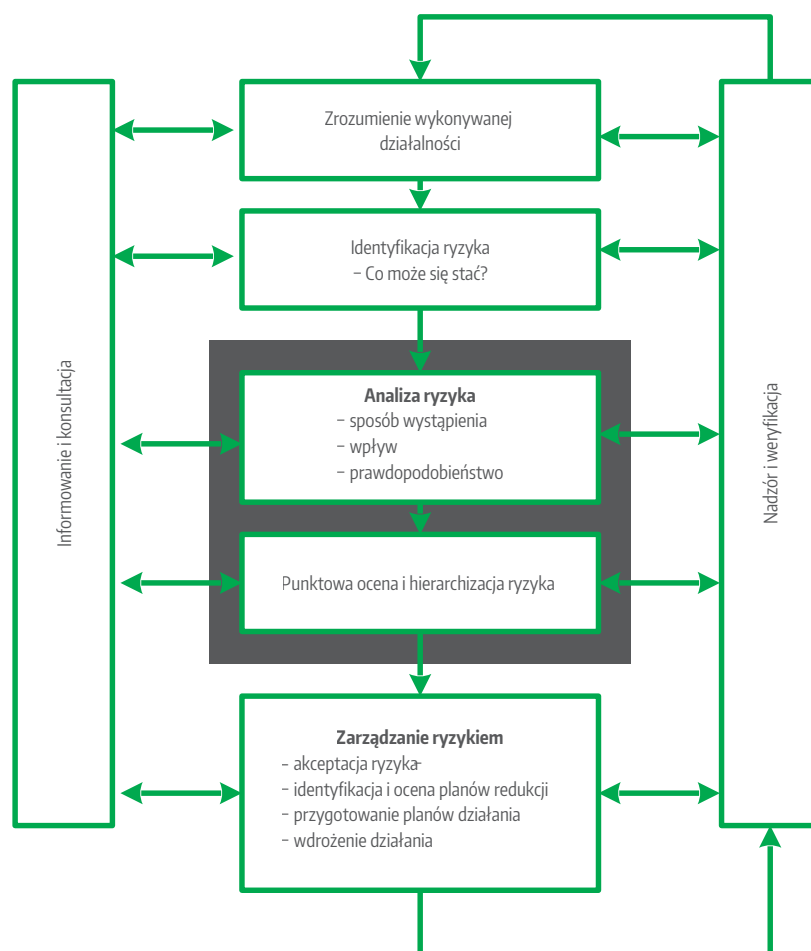
RYZYO FINANSOWE

Kontroli wewnętrznej	Związane z funkcjonowaniem systemu kontroli wewnętrznej, np. ryzyko niedostatecznej kontroli, ryzyko nieskutecznych mechanizmów kontrolnych.
Informacji	Związane z jakością informacji, na podstawie których podejmowane są decyzje, np. ryzyko braku komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej.
Wizerunku	Związane z wizerunkiem jednostki, np. ryzyko negatywnych opinii o jej działalności.
Systemów informatycznych	Związane z używanymi w jednostce systemami i programami informatycznymi oraz ochroną zawartych w nich danych, np. ryzyko awarii, ryzyko udostępnienia danych osobom nieuprawnionym, ryzyko nieuprawnionych modyfikacji danych.
Ryzyko wewnętrzne	
Infrastrukturalne	Związane z infrastrukturą, np. wyposażeniem, bazą lokalową, środkami transportu i środkami łączności.
Gospodarcze	Związane z czynnikami ekonomicznymi, np. inflacja, kursy walut.
Środowiska prawnego	Związane ze zmianami prawa i niejednolitym orzecznictwem.
Środowiska politycznego	Związane ze zmianami politycznymi.

Źródło: Komunikat nr 6 MF..., op.cit.

Schematyczne ujęcie procesu zarządzania ryzykiem zaprezentowano w drugiej z wymienionych pozycji. Proces ten został podzielony na sześć etapów: zrozumienia wykonywanej działalności, identyfikacji, analizy, oceny punktowej, hierarchizacji ryzyka, zarządzania (zob. rys. 13). Opisywany schemat może być wykorzystany w procesie podejmowania decyzji na każdym szczeblu organizacji, ponieważ planując mechanizmy kontrolne, osoba zarządzająca powinna przeprowadzać podobną procedurę postępowania z ryzykiem.

Rysunek 13. Schemat zarządzania ryzykiem

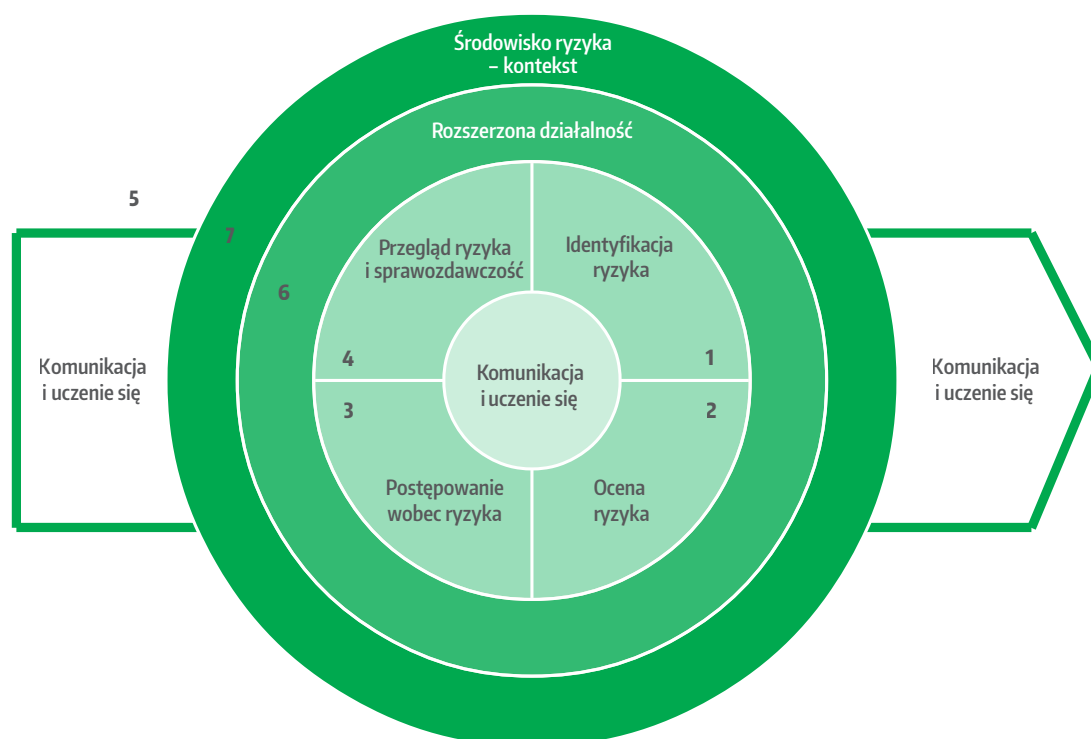


Źródło: Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym..., op.cit., s. 9.

Dzięki zastosowaniu punktowej oceny, np. w skali od 1 do 5 (od najniższego do największego), w oparciu o subiektywną ocenę możemy łatwo hierarchizować ryzyka i proponować stosowne działania dla każdego z nich. W procesie zarządzania ryzykiem istotna jest komunikacja zwrotna wewnątrz organizacji. Wymiana informacji pomiędzy uczestnikami procesu zarządzania ryzykiem o podejmowanych działaniach jest niezbędna do oceny skuteczności przyjętych założeń.

W Pomarańczowej księdze również określono model zarządzania ryzykiem – składa się on z siedmiu głównych części (zob. rys. 14).

Rysunek 14. Model zarządzania ryzykiem



Źródło: *Pomarańczowa księga...*, op.cit., s. 13.

Przedstawiony schemat uwzględnia komunikację zewnętrzną i wewnętrzną, co jest spójne z zasadami funkcjonowania JST i standardami KZ. Komunikacja i uczenie się przenika proces zarządzania ryzykiem. Stały kontakt ze źródłami informacji wpływa na jakość informacji o zachodzących zmianach na każdym etapie zarządzania ryzykiem. W przyjętym modelu wskazano na bliższe (rozszerzona działalność) i dalsze (środowisko i jego kontekst) otoczenie organizacji. W otoczeniu kumulują się czynniki i procesy, które funkcjonują w środowisku organizacji. Czynniki te wpływają na bieżącą działalność organizacji, dlatego muszą być brane pod uwagę w trakcie procesu zarządzania ryzykiem.

Wszystkie dostępne dokumenty i podręczniki powinny stanowić dla kierownictwa JST wytyczne do wypracowania rozwiązań dla zarządzanej jednostki lub instytucji. Nie mogą jednak one stanowić wzoru, który można bezmyślnie kopiować i wdrażać, tzn. przekazać do wdrożenia w organizacji. Warto jednak zwrócić szczególną uwagę na Wytyczne w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem. Zawarte w nich wskazówki i propozycje możemy przedstawić w formie planu, którego realizacja przybliży nas do wdrożenia prawidłowego systemu zarządzania ryzykiem.

Uszczegółowiony na podstawie *Wytocznych* plan można opisać przy pomocy następujących „kamieni milowych”, które należy wyznaczyć z uwzględnieniem indywidualnych warunków i możliwości każdej jednostki:

1. Planowanie działalności.
2. Identyfikacja ryzyka.
3. Analiza ryzyka.
4. Reakcja na ryzyko.

1. PLANOWANIE DZIAŁALNOŚCI

Wstępem do zarządzania ryzykiem zawsze będzie prawidłowe określenie celów i zadań jednostki. Cele i zadania należy formułować jasno i co najmniej w rocznej perspektywie. Ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych wskaźników.

Przy planowaniu można wyróżnić dwie zasadnicze grupy celów: strategiczne i operacyjne. Cele strategiczne powinny wynikać z przyjętej misji i wizji – mają raczej stały i ogólny charakter, dotyczą dłuższego horyzontu czasu. Cele operacyjne powinny natomiast wynikać z celów strategicznych – mają bardziej dynamiczny charakter, obejmują krótszy okres i dotyczą konkretnych działań, jakie będą realizowane. Cele strategiczne można również postrzegać jako cele całej jednostki, a cele operacyjne jako cele poszczególnych komórek organizacyjnych, których realizacja jest konieczna dla osiągnięcia celów strategicznych.

Aby móc jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie czy cel został zrealizowany, do każdego celu należy określić miernik. Miernik powinien:

- umożliwić rzetelne i obiektywne określenie stopnia realizacji celu;
- odnosić się do rezultatu, jaki ma być osiągnięty;
- mierzyć tylko to, na co jednostka ma wpływ;
- bazować na wiarygodnych i łatwo dostępnych informacjach.

Końcowym efektem procesu planowania powinna być lista celów i zadań jednostki w określonej perspektywie czasowej ze wskazaniem mierników.

2. IDENTYFIKACJA RYZYKA

Najlepszym momentem identyfikacji ryzyk jest czas, kiedy określone są zarówno cele i zadania na rok następny, jak i zasoby przeznaczone na realizację tych zamierzeń. Identyfikacja ryzyk na etapie planowania działalności pozwala też na ustalenie, które z planowanych działań obciążone są zbyt dużym ryzykiem – wówczas konieczna jest rezygnacja z ich realizacji. W identyfikację ryzyk powinny być zaangażowane osoby, które później będą odpowiedzialne za realizację zadań związanych z tymi ryzykami.

W wyniku prowadzonej identyfikacji ryzyk powstaje lista ryzyk odnoszących się do sformułowanych celów, określająca przyczyny i skutki ich wystąpienia.

3. ANALIZA RYZYKA

Po identyfikacji ryzyk należy przeprowadzić ich analizę, której celem jest poznanie zakresu, w jakim ryzyka mogą wywrzeć wpływ na osiągnięcie zamierzonych celów. Analiza dostarcza informacji niezbędnych do uszeregowania zidentyfikowanych ryzyk i podjęcia decyzji, jak należy z nimi postąpić. Horyzont czasowy analizy ryzyka powinien być spójny z horyzontem czasowym celów, dla których prowadzona jest analiza ryzyka.

Analiza ryzyka polega na oszacowaniu tzw. istotności ryzyka poprzez określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Kierownik jednostki sam ustala sposób szacowania istotności ryzyka, dobierając kryteria analizy, które powinny wskazywać na sposób mierzenia prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i jego skutków.

Kolejnym etapem jest wyznaczenie akceptowalnego poziomu ryzyka, który kierownik jednostki jest w stanie uznać i nie podejmować dalszych działań wobec danego ryzyka. Akceptowalny poziom ryzyka powinien być jasno określony i prawidłowo zakomunikowany, aby wszystkie zainteresowane osoby dobrze go znały.

4. REAKCJA NA RYZYKO

Uszeregowanie ryzyk jest punktem wyjścia do zarządzania nimi. Porównanie oceny ryzyka oraz akceptowalnego poziomu ryzyka pozwoli na wskazanie ryzyk, które:

- mieszczą się w ustalonym, akceptowalnym poziomie;
- wobec których muszą zostać podjęte dodatkowe działania.

Rodzaj reakcji na ryzyko (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie) zależy od:

- wpływu potencjalnych reakcji na prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka i jego skutek;
- poziomu akceptowalnego ryzyka;
- relacji kosztów wdrożenia działań, które stanowiłyby odpowiedź na ryzyko, do korzyści uzyskanych z tych działań (koszty nie powinny być wyższe niż spodziewane korzyści)¹¹⁴.

5.5. Dzielenie się odpowiedzialnością

Przy omawianiu zarządzania ryzykiem należy mieć pełną świadomość, że właścicielem wszystkich ryzyk jednostki jest jej kierownik, który powinien delegować odpowiedzialność na swoich współpracowników.

Świadome przekazanie odpowiedzialności jest związane z pełną oceną sytuacji panującej w danej JST i musi być poprzedzone rzetelną oceną stanu wyjściowego. Zatem początek szacowania ryzyka powinien mieć charakter spotkania z pracownikami średniego szczebla zarządzania. Informacja i ciągłe podnoszenie wiedzy pracowników na temat bieżącej kondycji organizacji są niezbędne do prawidłowego działania systemu zarządzania. Osiąganie celów i realizacja zadań to immanentna cecha każdej organizacji, a więc także urzędów

¹¹⁴ Komunikat nr 6 MF ..., op.cit.

administracji publicznej. Wskazuje na to także minister finansów, który zarządzanie ryzykiem zdefiniował następująco:

„Zarządzanie ryzykiem to procedury i polityki oraz skoordynowane działania, podejmowane zarówno przez kierownictwo jednostki, jak i jej pracowników, które poprzez identyfikację i analizę ryzyka oraz określenie adekwatnych reakcji na ryzyko zwiększają prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań”¹¹⁵.

Osoby stanowiące kadre kierowniczą w administracji publicznej często stają przed dylematem, na ile zarządzanie ryzykiem może pomóc w osiąganiu celów i wypełnianiu misji nakreślonej przez mieszkańców. Zadają sobie wówczas pytanie: „Co muszę zrobić jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych, aby wywiązać się z obowiązków wynikających z powyższej definicji?” Analiza literatury i dokumentów pozwala na zaproponowanie następującej procedury, która umożliwi realizację wyzwań, jakie stawia przede nami prawidłowe wykonywanie zarządzania ryzykiem w administracji publicznej:

1. Zapoznać się z istniejącą dokumentacją wewnętrzną organizacji i sprawdzić, jakie publikacje w prasie fachowej i literaturze ukazały się na ten temat.
2. Zapoznać kadre kierowniczą średniego szczebla zarządzania ze stanem faktycznym i wspólnie określić harmonogram prac nad zagadnieniem zarządzania ryzykiem.
3. Korzystając z informacji i dokumentów zawartych w Komunikacie Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem, należy wybrać optymalne rozwiązania w zakresie identyfikacji i analizy ryzyka.
4. Korzystając z opracowania zawierającego zestawienie występujących ryzyk w jednostce i ich wartości punktowej, należy określić dopuszczalną wartość. Wszystkie ryzyka posiadające wyższą wartość punktową przyjętej granicy muszą zostać ponownie przeanalizowane przez kierowników i samodzielne stanowiska pracy. W przypadku utrzymania wartości punktowych poszczególnych ryzyk należy zobowiązać ich właścicieli do przygotowania stosownej propozycji działań w tym zakresie (do akceptacji kierownika).
5. Ostateczną decyzję o podjętych działaniach bądź ich braku podejmuje kierownik jednostki jako osoba odpowiedzialna za stosowanie KZ.

Należy zwrócić uwagę, że w procesie zarządzania ryzykiem kluczowe znaczenie posiada planowanie. Planowanie jest rozumiane jako cykliczne (przynajmniej jeden raz w roku) omawianie zadań komórek organizacyjnych koniecznych do wykonania w celu realizacji zadań powierzonych całej JST/organizacji: „Wprowadzenie formalnego obowiązku wyznaczania

115 Ibidem.

celów i przygotowywania planów zadań dla działu oraz dla jednostek sektora finansów publicznych, a także sporządzania sprawozdań z wykonania tych planów jest warunkiem koniecznym i niezbędnym dla właściwego zarządzania jednostką, a w konsekwencji efektywnego wykorzystania środków publicznych”¹¹⁶.

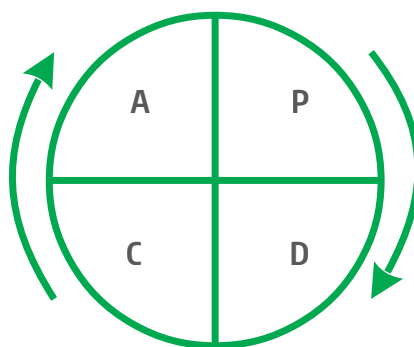
Zarządzanie ryzykiem jest procesem, który powinien być realizowany w każdej jednostce jako konsekwentne działanie – stale monitorowane i usprawniane w oparciu o doświadczenie płynące z efektów ewaluacji przyjętego systemu i dopływu bieżącej informacji z otoczenia.

Schemat funkcjonowania zarządzania ryzykiem doskonale oddaje cykl PDCA. PDCA to akronim pochodzący od angielskich słów: Plan, Do, Check, Act, oznaczających: planowanie, wykonanie, sprawdzenie (kontrolę) i działanie. Odpowiada to następującym etapom działania zorganizowanego:

1. Opracowanie planu (*Plan*).
2. Wykonanie planu (*Do*).
3. Kontrola zgodności wyników z planem (*Check*).
4. Podjęcie działań korygujących (*Action*).

Zakłada się cykliczną realizację tych etapów (zob. rys. 15).

Rysunek 15. Cykl PDCA



Źródło: M. Ćwiklicki, H. Obora, *Wprowadzenie do metod TQM*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011.

Cykliczność działań w ramach PDCA spowodowała, że ten tok postępowania świetnie nadawał się do realizacji idei ciągłego doskonalenia (*kaizen*)¹¹⁷. Wprowadzenie filozofii ciągłego doskonalenia jakości w oparciu o przedstawiony schemat pozwoli uzyskać zapewnienie, że system zarządzania ryzykiem będzie optymalnie dostosowany do organizacji.

¹¹⁶ *Ibidem*.

¹¹⁷ M. Ćwiklicki, H. Obora, *Wprowadzenie do metod TQM...*, *op.cit.*

W ramach poszczególnych etapów cyklu przedstawionego powyżej są wykonywane takie zadania, jak:

1. Planowanie:

- dokładne poznanie jednostki, jej środowiska wewnętrznego i otoczenia, w jakim funkcjonuje;
- przygotowanie dokumentu, który w formalny sposób określi zasady funkcjonowania systemu zarządzania ryzykiem w jednostce;
- akceptacja opisanego powyżej dokumentu przez kierownika jednostki.

2. Wdrażanie:

- zapoznanie pracowników z zasadami zarządzania ryzykiem w jednostce;
- zastosowanie przyjętych rozwiązań.

3. Monitorowanie:

- monitorowanie i ocena funkcjonowania systemu zarządzania ryzykiem, zgodnie z przyjętymi zasadami.

4. Działanie:

- podejmowanie decyzji na podstawie wyników monitorowania i oceny funkcjonowania systemu zarządzania ryzykiem¹¹⁸.

5.6. Podsumowanie

Wydaje się, że po kilku latach wprowadzenia do ustawy o finansach publicznych nowelizacji o KZ konieczne jest nie tyle zweryfikowanie zapisów prawnych, co szersze upowszechnienie wiedzy o tym, czemu zarządzanie ryzykiem w ramach kontroli zarządczej ma służyć. Właściwe rozłożenie akcentów odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem wśród wszystkich pracowników administracji publicznej i jednostek organizacyjnych JST powinno skutkować nie tylko rzadszym popełnianiem błędów i większą skutecznością w realizacji założonych celów, ale systematycznym podnoszeniem sprawności instytucjonalnej administracji w Polsce.

Właściwe wdrożenie zarządzania ryzykiem ma także walor edukacyjny, gdyż wraz ze wzrostem odpowiedzialności za procesy realizowane w urzędach publicznych oraz współodpowiedzialności za występujące ryzyka i ich skutki rośnie świadomość roli władzy publicznej i jej narzędzi, czyli urzędów, instytucji i jednostek organizacyjnych władzy publicznej.

Popularyzacja wiedzy z zakresu zarządzania ryzykiem stymuluje wiele pozytywnych zjawisk zachodzących obecnie w administracji publicznej, która coraz silniej odchodzi od weberowskiej wizji administracji w kierunku New Public Management, z położeniem akcentu na efektywność i skuteczność w osiąganiu zamierzonych celów, których realizacji oczekują mieszkańcy.

¹¹⁸ Komunikat nr 6 MF..., op.cit.



BUDŻET ZADANIOWY I WIELOLETNIA PROGNOZA FINANSOWA W SYSTEMIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

6.1. Budżet „tradycyjny” jednostki samorządu terytorialnego

W myśl przepisów ustawy o finansach publicznych¹¹⁹ budżet jednostki samorządu terytorialnego jest podstawowym planem finansowym – rocznym planem jej dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów (art. 211 ust. 1 u.f.p.). Plan dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego wyszczególnia, „w układzie działów klasyfikacji budżetowej, planowane kwoty dochodów bieżących i dochodów majątkowych według ich źródeł” (art. 235 ust. 1 u.f.p.). Natomiast plan wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego wyszczególnia, „w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej, planowane kwoty wydatków bieżących i wydatków majątkowych” (art. 236 ust. 1 u.f.p.).

Ujęte w budżetach jednostek samorządu terytorialnego dochody i przychody stanowią tylko prognozy ich wielkości, natomiast wydatki i łączne rozchody stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1 pkt 1-2 u.f.p.). Zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 2-3 u.f.p. „wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w uchwale budżetowej¹²⁰ jednostki samorządu terytorialnego”, czy też w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Takie wydatki powinny być dokonywane w sposób celowy, oszczędny, efektywny (tj. z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów), skuteczny (tj. optymalny dobór metod i środków służących osiągnięciu założonych celów), terminowy i w wysokości wynikającej z zaciągniętych wcześniej zobowiązań, a procedura związana z przekazaniem czy zleceniem wykonania zadania publicznego powinna być na tyle wcześniej podjęta, aby umożliwiała terminową realizację zadania (art. 44 ust. 3 pkt 1-3 u.f.p.).

Z art. 44 ustawy o finansach publicznych wynika, że plan finansowy jednostki wskazuje cele oraz limity wydatków przeznaczone na realizację tych celów; wpisanie wydatków w konkretne pozycje klasyfikacji budżetowej przesądza o kierunkach i zakresie działalności rzeczowej jednostki¹²¹. Ponadto wskazuje, że niedopuszczalne jest wydatkowanie środków publicznych na inne cele niż określone w budżecie jednostki samorządu terytorialnego lub planie

119 Ustawa 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885).

120 Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest częścią uchwały budżetowej stanowiącej podstawę gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym (art. 211 ust. 4-5 u.f.p.).

121 Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 25 listopada 2010 r. BDF1/4900/91/102/10/2468, LexPolonica nr 2534717.

finansowym jednostki, w tym także na realizację celów innych jednostek sektora finansów publicznych¹²². Innymi słowy, jeżeli jakieś zadanie zostało zastrzeżone w drodze ustawy na rzecz innego podmiotu państwowego lub samorządowego niż gmina, nie ma ona prawa planować ich wykonywania i nie ma prawa ujmować w budżecie wydatków na to zadanie. Ustawa o finansach publicznych pewne dochody i wydatki nakazuje wyodrębnić. Dotyczy to (art. 237 ust. 1-2 u.f.p.): zadań z zakresu administracji rządowej i innych zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami; zadań wykonywanych na mocy porozumień z organami administracji rządowej oraz zadań realizowanych w drodze umów lub porozumień między jednostkami samorządu terytorialnego.

Choć budżet „tradycyjny” jednostki samorządu terytorialnego jest zbudowany na zasadzie rozdzielania dochodów i wydatków na poszczególne obszary jej działania, to jednak wskazuje pewne cele i kierunki działalności jednostki, a także w niektórych przypadkach umożliwia wyodrębnienie środków na wskazane zadania.

6.2. Budżet zadaniowy instrumentem racjonalizacji celów i zadań

Jednostka samorządu terytorialnego w ramach swojej samodzielności określonej przepisami prawa powinna kształtować swój budżet tak, aby był on „motorem postępu i rozwoju”¹²³. Budżet jednostki samorządu terytorialnego nie może być tylko narzędziem wydatkowania środków publicznych na zaplanowane do wykonania zadania publiczne, lecz musi być także narzędziem zarządzania, które umożliwia osiąganie wyznaczonych celów¹²⁴. Dlatego podkreśla się, że współczesny dobry budżet musi m.in.¹²⁵:

- w sposób przejrzysty ujmować politykę władz państwowych i samorządowych;
- ukazywać skutki braku finansowania lub ograniczeń finansowania bieżących zadań publicznych;
- ukazywać związki między realizowanymi zadaniami wykonawczymi a standardami/wskaźnikami ilościowymi i jakościowymi (celami) stawianymi przed tymi zadaniami;
- zawierać niezbędne bodźce (dla wykonawców budżetu) do osiągania wyznaczanych celów;
- zawierać mechanizmy (system) umożliwiające monitorowanie i kontrolę efektywności podejmowanych działań.

Narzędziem umożliwiającym spełnienie powyższych warunków jest budżet zadaniowy – narzędzie zarządzania finansami publicznymi. To jest jego zasadnicza przewaga nad budżetem tradycyjnym, który jest tylko narzędziem wydatkowania środków publicznych. Budżet

122 Zob. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 14 czerwca 2010 r. BDF1/4900/36/42/10/1114, LexPolonica nr 2425926.

123 M. Dylewski, *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007, s. 51.

124 Zob.: S. Owsiak, *Teoretyczne podstawy wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002, s. 31.

125 *Ibidem*, s. 31.

zadaniowy jest systemem planowania, wykonywania i sprawozdawczości służącym także do monitorowania realizacji celów i zadań jednostek podległych lub nadzorowanych. Jego wdrożenie w jednostce samorządu terytorialnego wymaga podjęcia stosownych aktów przez organy gminy, powiatu i samorządu województwa.

Budżet zadaniowy – jak wskazuje nazwa – to „budżet zadań”, w ramach którego zadania posiadają sformułowane cele wytyczające „ramy działania związane z jego realizacją”¹²⁶. W budżecie zadaniowym „zadanie” jest jednostką rozliczeniową i nie może być utożsamiane z zadaniem publicznym określonym przepisami prawa, gdyż w przeważającej mierze zadanie publiczne jest rozpisywane na wiele zadań budżetowych (wykonawczych). Każde zadanie budżetowe ma swoją nazwę, cel (określony ilościowo i jakościowo), rezultat oraz mierniki i koszt jego realizacji¹²⁷.

Istotą budżetu zadaniowego jest to, że ujęte w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych środki publiczne są przypisane do wyodrębnionych zadań budżetowych i są wydatkowane na realizację tych konkretnych zadań, na rzecz osiągnięcia zakładanych rezultatów, mierzonych za pomocą mierników umożliwiających ocenę uzyskanych efektów (celów) i porównanie ich z założonymi wartościami docelowymi (wskaźnikami)¹²⁸.

Budżet każdej jednostki jest instrumentem spinającym całą jej działalność. Tworzenie budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w ramach którego następuje określenie „najbardziej efektywnych wydatków (na określone działania) w istniejącym – będącym rezultatem programowania rozwoju – zbiorze celów” jest instrumentem racjonalizacji celów i zadań¹²⁹. W tym kontekście budżet w układzie zadaniowym jest narzędziem realizacji standardów kontroli zarządczej, a w szczególności standardu B.6 Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji, m.in. dlatego, że¹³⁰:

- określone w takim budżecie zadania mogą realizować wyznaczone cele (w praktyce nie wszystkie budżety zadaniowe mają wyznaczone cele);
- zawarte w takim budżecie cele i zadania posiadają hierarchiczną strukturę (cele niższego poziomu uszczegółowiają cele wyższego poziomu);
- budżet zadaniowy zawiera mierniki stopnia realizacji celów i zadań oraz wskaźniki bazowe i docelowe;
- budżet zadaniowy ma określony limit wydatków na realizację określonych celów i zadań.

126 E. Wróblewska, *Rachunkowość zarządcza jako narzędzie wspomagające systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] J. Przybylska (red.), *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, CeDeWu, Warszawa 2010, s. 83.

127 K. Pakoński, M. Piszczek, *Koncepcje wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządowymi w Polsce* [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych ...*, op.cit., s. 85.

128 Zob. M. Postuła, P. Perczyński, *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania*, [w:] M. Postuła (red.), P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, wydanie II (poprawione), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 24-26; W. M. Orłowski, *Cele formułowane w budżecie zadaniowym jako niezbędny element zarządzania środkami publicznymi przez efekty*, [w:] M. Postuła (red.), P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy ...*, op.cit., s. 112.

129 J. Płoskonka, *Jak działaniu instytucji publicznych ...*, op.cit., s. 8.

130 *Kompendium wiedzy ...*, op.cit., s. 77-78.

Mając na uwadze przytoczone cechy (zalety) budżetu zadaniowego, można stwierdzić, że planowanie w układzie zadaniowym może zapewniać skuteczniejsze i efektywniejsze wydatkowanie środków publicznych oraz zaspakajanie potrzeb mieszkańców danej wspólnoty samorządowej. W takim ujęciu budżet w układzie zadaniowym jest ukoronowaniem wdrażania rozwiązań kontroli zarządczej w zakresie określania celów i zadań, monitorowania i oceny ich realizacji.

Budżet zadaniowy powinien umożliwić przeciętnemu mieszkańcowi jednostki samorządu terytorialnego (w szczególności gminy) zrozumienie, na jakie zadania i w jakiej wysokości będą wydatkowane środki publiczne oraz jakie zadania będą realizowane, jak będą realizowane i jak je zrealizowano. Stąd budżet zadaniowy – jako jedno narzędzie – realizuje co najmniej dwa standardy kontroli zarządczej, tj. standard B6. Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji oraz standard D18. Komunikacja zewnętrzna.

Budżetowanie zadaniowe umożliwia, niejako przy okazji, wprowadzenie szeregu istotnych zasad dla administracji publicznej, a mianowicie¹³¹:

- zasadę przejrzystości – budżet zadaniowy, jeżeli nie jest przeładowany, wprowadza przejrzysty układ klasyfikacji budżetowej umożliwiający monitorowanie i kontrolę wydatków budżetowych;
- zasadę konsolidacji wydatków publicznych – budżet zadaniowy łączy te same wydatki, ale planowane przez różnych dysponentów; łączy wydatki ponoszone z różnych źródeł;
- zasadę skuteczności i efektywności – budżet zadaniowy umożliwia wyznaczanie celów i mierników ich realizacji oraz umożliwia porównanie osiągniętych wyników z poniesionymi nakładami;
- zasadę wieloletniości – budżet zadaniowy umożliwia wprowadzenie wieloletniego planowania wydatków dla zadań;
- zasadę odpowiedzialności za uzyskiwane wyniki.

Chcąc przybliżyć nie tylko zalety, ale i wady budżetu i budżetowania zadaniowego, warto sięgnąć do wyników badań ankietowych przeprowadzonych w I półroczu 2012 r. przez Biuro Analiz Sejmowych, a dotyczących doświadczeń w zakresie wdrażania i funkcjonowania budżetu i budżetowania zadaniowego w miastach na prawach powiatu¹³². Zalety i wady budżetu zadaniowego wskazane przez ankietowane miasta na prawach powiatu prezentuje poniższa tabela (zob. tab. 13). Jak można zauważyć, wymienione zalety budżetowania zadaniowego dotyczą kwestii strategicznych, a wady kwestii techniczno-operacyjnych¹³³.

131 E. Wróblewska, *Rachunkowość zarządcza ...*, op.cit., s. 81.

132 Wyniki badania zamieszczono w: M. Korolewska, K. Marchewka-Bartkowiak, *Budżet zadaniowy w samorządach terytorialnych – analiza wyników badania ankietowego oraz studium przypadków na przykładzie miast na prawach powiatu*, Studia BAS Nr 1(33)/2013, s. 161-188, www.bas.sejm.gov.pl.

133 *Ibidem*, s. 169.

Tabela 13. Główne zalety i wady budżetu zadaniowego

BUDŻET ZADANIOWY	
ZALETY	WADY
• możliwość monitorowania realizacji zadań i oceny uzyskanych efektów • możliwość zwiększenia efektywności wydatkowania środków publicznych • możliwość oceny całości kosztów realizowanych zadań • możliwość porównania realizacji zadań w poszczególnych latach • możliwość hierarchizacji zadań na zadania istotne i zbędne • możliwość ujęcia zadań w sposób zrozumiały dla przeciętnego odbiorcy • możliwość dokonywania szczegółowych analiz budżetowych • przypisanie odpowiedzialności za realizację zadań (czynnik motywujący pracowników)	• pracochłonność ze względu na konieczność prowadzenia podwójnej rachunkowości (ewidencja księgowa) i sprawozdawczości • czasochłonność i kosztochłonność (dodatkowe koszty osobowe) w opracowaniu – przynajmniej na początku wdrażania budżetu zadaniowego • nowa formuła wymagająca zmiany myślenia • skomplikowana konstrukcja • niemożliwość zrównoważenia kosztów zadań na etapie projektu w aspekcie otrzymywanych subwencji i dotacji z budżetu państwa • różna metodologia konstrukcji budżetu zadaniowego; brak jednolitego systemu budżetowania zadaniowego pociągą za sobą brak porównywalności na poziomie poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego • ograniczenie swobody dysponowania środkami budżetowymi

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Korolewska, K. Marchewka-Bartkowiak, *Budżet zadaniowy...*, op.cit., s. 166 i 169.

Opracowanie budżetu zadaniowego nie jest obowiązkiem, lecz wolnym wyborem poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, dlatego też w praktyce spotyka się różne układy jego struktury. Wynika to jednak nie z istoty budżetowania zadaniowego, ale z wdrażania różnych instrumentów i mechanizmów zarządzania publicznego (kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych). Stosowane instrumenty, mechanizmy – jeżeli mają przynosić określony efekt, rezultat – muszą być adekwatne, tj. „szyte na miarę” dla konkretnej jednostki. Stąd o ile można narzucić strukturę budżetu z instrumentami kontroli zarządczej dla jednego podmiotu – państwa, o tyle w samorządzie terytorialnym jest to co najmniej utrudnione ze względu na fakt, że nie ma dwóch identycznych jednostek samorządu terytorialnego. Dlatego takie podejście, co do motywów, jest rozwiązaniem słusznym. Można to ująć następująco: to „budżet zadaniowy jest dla jednostki, a nie jednostka dla budżetu”. Natomiast przy narzuconej strukturze i dużej szczegółowości, taki budżet mógłby liczyć kilkaset, a może nawet kilka tysięcy stron (jest to możliwe w dużej jednostce); wobec tego bez sensownego układu jego treści i bez spisu treści taki budżet nie byłby wskazany i pożądaný, choćby ze względu na trudność w ogarnięciu jego zakresu.

Zasadniczo budżet zadaniowy różni się od budżetu tradycyjnego tym, że oprócz planu wydatków – w budżecie tradycyjnym układ według klasyfikacji: dział-rozdział-paragraf, a w budżecie zadaniowym według klasyfikacji zadaniowej – zawiera wskazane cele oraz mierniki i wskaźniki ich realizacji (tzw. część sprawnościowo-efektywnościowa).

Procedura planowania w jednostkach samorządu terytorialnego z zastosowaniem budżetu zadaniowego może składać się z dwóch głównych etapów. Najpierw należy przygotować plany rzeczowo-finansowe rodzajów zadań (pod nazwą np. programów, planów zadaniowych itp.) i poszczególnych zadań wraz z określeniem celów i mierników ich realizacji¹³⁴. Następnie opracowane w ten sposób plany należy ująć w postaci planu działalności jednostki. Drugim etapem jest sporządzenie budżetu zgodnie z obowiązującą jednostki samorządu terytorialnego klasyfikacją budżetową. Jednak z uwagi na brak przepisów zobowiązujących jednostki samorządu terytorialnego do opracowywania budżetu zadaniowego, a jednak zobligowanych przez Standardy kontroli zarządczej do skutecznego, efektywnego i oszczędnego działania, można zaproponować przygotowanie planu działalności w uproszczonym układzie zadaniowym z zastosowaniem mierników tylko do wybranych (istotnych z punktu widzenia jednostki) celów i zadań. Takie podejście odzwierciedla wąskie i szerokie ujęcie budżetu zadaniowego – w pierwszym przypadku mamy tylko układ zadań, a w drugim – dochodzą mierniki, cele itd.

Aby wdrożenie budżetu zadaniowego nie pociągało za sobą nadmiernego wysiłku i znacznego zaangażowania zasobów jednostki, zwłaszcza na etapie początkowym, można budżetowanie zadaniowe wdrażać stopniowo, rozszerzając co roku jego zakres i wprowadzając do niego nowe elementy. Na samym początku można ograniczyć się tylko do opracowania jakichś elementów budżetowania zadaniowego (np. rozpisanie niektórych zadań publicznych na cele i zadania wykonawcze/budżetowe z podstawowymi miernikami albo tylko na zadania wykonawcze wraz z miernikami itp.). W późniejszym czasie będą one uzupełniane o nowe dodatkowe elementy. Tak powstające dokumenty mogą istnieć nawet odrębnie, tj. obok budżetu tradycyjnego, albo być z nim połączone. Z upływem czasu okaże się, że objęliśmy budżetowaniem zadaniowym całą działalność jednostki – oprócz budżetu tradycyjnego, mamy także budżet zadaniowy. Taki budżet na przestrzeni lat będzie nadal doskonalony i wzbogacany o nowe, przydatne elementy. Aby w toku tworzenia budżetu zadaniowego nie zatracić jego przejrzystości, dodatkowe przydatne elementy mogą istnieć obok budżetu zadaniowego, np. pod postacią szczegółowych programów zadań (tj. szczegółowe plany rzeczowo-finansowe rodzajów zadań publicznych).

W ten sposób w założonej perspektywie czasu można, bez nadmiernego obciążenia, dojść do zamierzonego kształtu budżetu zadaniowego, zawierającego: obszar działalności jednostki → grupę zadań publicznych → zadania publiczne → zadania budżetowe, podzadania i działania wraz z przypisanymi celami i miernikami realizacji. Każde zadanie budżetowe powinno być opisane według struktury: nazwa zadania → cel realizacji zadania → opis zadania wraz ze wskazaniem dobra lub usługi otrzymywanej w wyniku realizacji zadania (zakres rzeczowy) → mierniki realizacji → harmonogram realizacji → podmiot odpowiedzialny (wskazanie jednostki, komórki organizacyjnej lub osoby odpowiedzialnej za realizację zadania¹³⁵) → koszty zadania¹³⁶ → klasyfikacja budżetowa (element wspólny z tradycyjnym budżetem). Zadania budżetowe powinny być przedstawiane w kilkuletniej perspektywie. Dzięki temu dane zadanie będzie „zakotwiczone” zarówno w budżecie na dany rok, jak i w planie wieloletnim.

134 Takie ujęcie służy realizacji wyznaczonych celów w określonym obszarze działalności jednostki samorządu terytorialnego.

135 Przypisanie osób lub komórek odpowiedzialnych za realizację zadania/osiągnięcie celu przyczynia się do zwiększenia skuteczności.

136 Na koszt danego zadania składają się koszty bezpośrednio związane z jego realizacją (koszt zakupu określonych dóbr i usług) oraz koszty obsługi zadania (koszty ogólne i administracyjne).

Jedną z form ujęcia budżetu zadaniowego jest powiązanie w nim zamierzeń zawartych w strategii rozwoju lokalnego z celami wieloletnimi i krótkookresowymi¹³⁷. Taki budżet zadaniowy będzie się wówczas składał z¹³⁸:

- a. budżetu operacyjnego obejmującego zadania służące zaspokajaniu bieżących potrzeb społeczności samorządowej;
- b. budżetu inwestycyjnego, którego podstawą opracowania jest wieloletni plan inwestycyjny, a obejmującego zadania, których realizacja przekracza okres roku budżetowego.

Podsumowując dotychczasowe wywody, budżet zadaniowy może być wdrożony w jednostce w oparciu o opracowywane szczegółowe projekty czy programy (drogą „małych kroków” obejmą one całość wydatków) albo w oparciu o obecny układ klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych. Niemniej jednak zarówno w pierwszym, jak i w drugim przypadku „dojście” do budżetu zadaniowego (efektywnościowego) – który nie jest tylko prezentacją zadań budżetowych lub informacją o efektywności, ale w przypadku którego istnieje bezpośrednie przełożenie pomiędzy alokacją środków publicznych na zadania a osiąganymi efektami mierzonymi stopniem realizacji celów¹³⁹ – powinno następować w drodze ewolucji, a nie rewolucji. Dbałość o finanse publiczne powinna być priorytetem.

To w jaki sposób i w jakim zakresie zostanie wdrożony budżet zadaniowy przez daną jednostkę samorządu terytorialnego zależy natomiast tylko od niej samej (przynajmniej w obecnym stanie prawnym). W praktyce wdrażania budżetu zadaniowego w samorządzie terytorialnym można wyróżnić trzy podejścia¹⁴⁰:

1. Przekształcenie budżetu tradycyjnego na budżet zadaniowy (struktura budżetu zadaniowego jest dostosowana do klasyfikacji działowo-rozdziałowej; budżet zadaniowy może być częścią opisową budżetu w układzie tradycyjnym).
2. Przygotowanie budżetu zadaniowego wraz z przypisanymi zadaniami budżetowymi do klasyfikacji budżetowej (struktura budżetu zadaniowego odnosi się tylko do niektórych obszarów klasyfikacji działowo-rozdziałowej).
3. Niezależne przygotowanie budżetu zadaniowego i budżetu tradycyjnego (struktura budżetu zadaniowego jest niezależna od klasyfikacji działowo-rozdziałowej).

Opierając się na analizie przeprowadzonej przez Biuro Analiz Sejmowych w 2012 r., w istniejących budżetach zadaniowych mamy np. wyodrębnione zadania, które są opisane poprzez wskazanie celu, zakresu rzeczowego, parametrów, kwoty wydatków (karty zadań); porównywane wydatki/koszty realizacji zadań budżetowych; planowane i wykonane wskaźniki itp.¹⁴¹ W miastach na prawach powiatu wyróżnia się dwa rodzaje budżetu zadaniowego, tj. o charakterze strategicznym (składający się z obszarów działań podzielonych na zadania z przypisanymi celami oraz miernikami i wskaźnikami) lub operacyjnym (składający się z zadań do realizacji przypisanych do wydziału, jednostki organizacyjnej itp.; zadania mają lub nie określone cele i mierniki)¹⁴². Choć można znaleźć elementy wspólne, każdy budżet zadaniowy jest indywidualny i niepowtarzalny. W wielu jednostkach budżet zadaniowy jest trakto-

137 H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne ...*, op.cit., s. 79.

138 E. Wróblewska, *Rachunkowość zarządcza ...*, op.cit., s. 83-84.

139 M. Postuła, P. Perczyński, *Budżet zadaniowy ...*, op.cit., s. 30.

140 M. Kaczmarek, *Księgowe uwarunkowania wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, Nr 32(625)/2011, s. 379.

141 M. Korolewska, K. Marchewka-Bartkowiak, *Budżet zadaniowy ...*, op.cit., s. 173-180.

142 *Ibidem*, s. 180-181.

wany jako plan kosztów zadań budżetowych realizowanych przez poszczególne wydziały/biura i jednostki organizacyjne¹⁴³.

Zasadniczym elementem budżetu zadaniowego są mierniki mierzące „stopień realizacji poszczególnych celów/zadań publicznych w relacji do potrzeb oraz sposób ich wykonania w relacji do posiadanych zasobów”¹⁴⁴. Istniejące w budżetach zadaniowych mierniki można pogrupować, wyodrębniając następujące ich rodzaje¹⁴⁵:

- mierniki skuteczności – mierzą stopień osiągnięcia celu;
- mierniki wydajności – mierzą ilość nakładów pracy na produkt;
- mierniki efektywności – mierzą relację pomiędzy wynikami (rezultatami) a poniesionymi nakładami; wskaźniki efektywności kosztowej mierzą koszt jednostkowy;
- mierniki satysfakcji – mierzą zadowolenie beneficjentów usług, w tym jakość usług (uprzejmość, profesjonalizm, solidność);
- mierniki wykorzystania zasobów – mierzą relacje pomiędzy nakładami planowanymi a faktycznie poniesionymi.

W praktyce wdrożone budżety zawierają kilkadziesiąt, kilkaset, a nawet ponad tysiąc mierników (np. budżet m.st. Warszawy, gdzie oprócz bazy mierników, opracowano podręcznik opisujący algorytm wyliczania mierników)¹⁴⁶.

Wdrożenie budżetu zadaniowego na samym początku zawsze będzie wymagać podjęcia pewnego wysiłku i rozwiązywania pojawiających się trudności. Taką przeszkodą w pierwszym roku wdrażania budżetowania zadaniowego może być np. brak optymalnych wskaźników bazowych. Trudności związane z wdrażaniem budżetu zadaniowego wskazane przez ankietowane miasta na prawach powiatu prezentuje poniższa tabela (zob. tab. 14).

Tabela 14. Trudności we wdrażaniu budżetu zadaniowego

PRZYCZYNA TRUDNOŚCI	CHARAKTERYSTYKA TRUDNOŚCI
Brak praktycznej wiedzy i umiejętności w zakresie wyznaczania celów i zadań oraz mierników ich realizacji	Trudności: • z wyznaczaniem i formułowanie celów i mierników ich realizacji • w ujęciu działalności jednostki w wyodrębnione zadania (katalogi zadań) • z konstruowaniem mierników (bazy mierników), aby umożliwić ocenę efektywności zadań i stopnia realizacji celów • z określeniem wskaźników i podaniem ich wartości docelowych • w opracowaniu zwięzłych opisów rzeczowych zadań • w definiowaniu zadań z jednakową szczegółowością

143 *Ibidem*, s. 186.

144 A. Pogoda, M. Chrzanowski, K. Marczewski, *Fundamentalne znaczenie miernika ...*, *op.cit.*, s. 115.

145 K. Pakoński, M. Piszczek, *Koncepcje wykorzystania ...*, *op.cit.*, s. 100-101.

146 M. Krajewska, K. Andrzan, *Budżet zadaniowy – instrument zarządzania finansami miasta stołecznego Warszawy*, Studia BAS Nr 1(33)/2013, s. 195 i 200, www.bas.sejm.gov.pl.

PRZYCZYNA TRUDNOŚCI	CHARAKTERYSTYKA TRUDNOŚCI
Nieadekwatna struktura organizacyjna	• struktura organizacyjna jednostki niedostosowana do układu budżetu zadaniowego • zakres obowiązków i odpowiedzialności pracowników niedostosowany do wymogów stawianych przez standardy kontroli zarządczej i niedostosowany do wymogów tworzenia i realizacji budżetu zadaniowego
Brak rozumienia roli kontroli zarządczej oraz wiedzy z zakresu tworzenia i wykonywania budżetu zadaniowego	• brak rozumienia funkcji zarządczej budżetu zadaniowego • brak wiedzy o zasadach tworzenia budżetu zadaniowego • brak wiedzy o prowadzeniu rachunkowości i sprawozdawczości przy budżecie w układzie zadaniowym • brak dokładności w planowaniu kosztów zadań przez dysponentów
Nieadekwatny model rachunkowości	• trudności w przypisaniu kosztów pośrednich do zadania • problemy w adaptowaniu istniejącego w jednostce modelu rachunkowości do ewidencji i rozliczania kosztów w układzie zadań, celów itp.
Bariera mentalna	• opór ze strony pracowników • trudności w zmianie sposobu myślenia pracowników w procesie planowania
Bariera techniczna	• brak sprawdzonych programów finansowo-księgowych dostosowanych do obsługi budżetu zadaniowego • brak odpowiednich systemów informatycznych wspomagających planowanie i monitorowanie realizacji budżetu zadaniowego • brak rozwiązań informatycznych umożliwiających powiązanie budżetu klasycznego z budżetem zadaniowym (powiązanie układu zadań i klasyfikacji budżetowej)
Brak narzuconych prawnie wymogów formalnych	• brak określonej klasyfikacji budżetowej zadań z dokładnymi objaśnieniami • brak wzorów dokumentów przydatnych w toku tworzenia i zmiany budżetu zadaniowego • braku regulacji prawnych lub przynajmniej wytycznych w zakresie budżetu zadaniowego w samorządzie terytorialnym • brak regulacji wewnętrznych z zakresu tworzenia budżetu zadaniowego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Korolewska, K. Marchewka-Bartkowiak, *Budżet zadaniowy ...*, op.cit., s. 170-172.

Choć można zastanawiać się nad tym, czy budżet zadaniowy jest instrumentem dla każdej jednostki samorządu terytorialnego, to nie można polemizować z tym, że jest on istotnym elementem współczesnego zarządzania w administracji publicznej. Jak podnosi się w literaturze przesądza o tym to, że budżet zadaniowy¹⁴⁷:

147 E. Wróblewska, *Rachunkowość zarządcza ...*, s. 81-82; M. Postuła, P. Perczyński, *Budżet zadaniowy ...*, op.cit., s. 31-33.

- jest narzędziem wyzwalającym „instrumenty poprawy efektywności działania” jednostki sektora finansów publicznych; wykonywane zadania ocenia się nie tylko pod kątem zgodności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, ale także pod kątem skuteczności;
- jest przejrzystym i zrozumiałym zestawieniem zadań wykonywanych przez jednostkę sektora finansów publicznych wraz ze wskazaniem „co ma zostać osiągnięte oraz w jaki sposób”;
- ukazuje koszty realizacji każdego zadania kalkulowane według jednolitej metody, co pozwala określić pracochłonność poszczególnych zadań;
- mając przypisane do każdego zadania „miary wykonania, efektywności i jakości” jego realizacji, umożliwia „rozliczenie faktycznie poniesionych kosztów i odniesienie ich do efektów działania”; efekty można wyliczyć i odnieść do poniesionych nakładów (kosztów);
- umożliwia przypisanie wydatków do właściwej klasyfikacji budżetowej – nie wynika to z istoty budżetowania zadaniowego;
- składa się z zadań będących swoistymi samodzielnymi projektami;
- umożliwia monitorowanie realizacji zadań i osiągania celów;
- umożliwia planowanie wieloletnie; w wielu przypadkach zadanie jest realizowane w perspektywie dłuższej niż jednego roku budżetowego (kalendarzowego);
- umożliwia wyodrębnienie zadań priorytetowych i działań zbędnych;
- umożliwia powiązanie planowania strategicznego z operacyjnym (celów strategicznych z operacyjnymi);
- umożliwia określenie jednoosobowej odpowiedzialności za realizację poszczególnych zadań.

Co istotne, aby budżet zadaniowy był instrumentem efektywnego zarządzania jednostką samorządu terytorialnego, muszą być przestrzegane następujące zasady¹⁴⁸:

1. Budżet musi być odzwierciedleniem ustalonych na dany rok priorytetów.
2. Budżet musi być oparty na planach rzeczowo-finansowych zadań (programach) opracowanych według jednolitych zasad.
3. Kierunki i wielkość wydatkowanych środków finansowych musi wynikać z wyznaczonych celów.
4. Każde zadanie musi mieć swą nazwę, zakres, plan realizacji, wskaźniki, harmonogram realizacji oraz kalkulację kosztu całkowitego.
5. System księgowy w jednostkach samorządu terytorialnego musi być przystosowany do ewidencji i rozliczania kosztów zadań.
6. Prowadzona sprawozdawczość musi umożliwiać porównanie w danym okresie sprawozdawczym wielkości poniesionych nakładów z osiągniętymi efektami (wynikami).
7. Za realizację danego zadania w jednostce muszą być odpowiedzialni jego bezpośredni wykonawcy.

148 K. Pakoński, M. Piszczek, *Koncepcje wykorzystania ...*, op.cit., s. 94-95.

8. Budżet jako dokument musi być dostępny dla każdego i musi dawać możliwość oceny przyjętych w nim założeń.
9. Proces budżetowania zadaniowego powinny regulować i wspomagać przyjęte w jednostce procedury i narzędzia.
10. Władze jednostki samorządu terytorialnego muszą identyfikować się z celami budżetu zadaniowego.

Oczywiście należy także być świadomym tego, że zarówno budżet zadaniowy, jak i będące jego podstawą planowanie wieloletnie mogą być źródłem nieprawidłowości, które nie koniecznie muszą wynikać z ich istoty, lecz ze sposobu tworzenia i stosowania. Takimi wadami, które mogą być konsekwencją wdrożenia budżetu zadaniowego są np. wzrost zatrudnienia (planowanie wieloletnie i budżet zadaniowy to odpowiednio proces i instrument, które mogą być kosztowne) oraz powstanie lub pogłębienie się zjawisk niekorzystnych (przyjęcie nieoptymalnego okresu planowania, czy też sformułowanie nieoptymalnych celów może przynosić efekty odwrotne do zakładanych, tj. spadek efektywności, frustrację itp.). Budżet zadaniowy może wręcz prowadzić w skrajnych przypadkach do zachowań patologicznych, np.: mogą być wyznaczane cele łatwo mierzalne; dane do pomiaru mogą być tak dobierane, aby wynik był zadowalający; może nastąpić rozdźwięk pomiędzy celami strategii a celami w budżecie zadaniowym.

Celem budżetowania zadaniowego jest efektywna alokacja zasobów i zarządzania nimi – jest to możliwe dzięki oszczędnościom, które mogą wynikać ze zmniejszonego finansowania programów o niewielkiej efektywności, przy zwiększonym finansowaniu programów o wysokiej skuteczności, lub z efektywnego finansowania działań w ramach danego programu¹⁴⁹. Jednak, aby budżet zadaniowy pełnił rolę narzędzia wspomagającego zarządzanie finansami publicznymi, musi być „dokonywana analiza przyczynowo-skutkowa wartości mierników oraz ich odchyień”, a planowanie w jednostce musi opierać się na wynikach tej analizy¹⁵⁰.

Budżet zadaniowy w jednostkach samorządu terytorialnego nie jest traktowany jako podstawa wydatkowania środków publicznych, lecz tylko jako narzędzie zarządzania środkami publicznymi. Świadczy o tym m.in. podstawa prawna i sposób jego wdrożenia w samorządach terytorialnych. Jest nią „zazwyczaj uchwała (zarządzenie) organu wykonawczego jednostki, wprowadzająca elementy budżetowania zadaniowego w odniesieniu do planowania i ewidencji procesów gospodarki finansowej”¹⁵¹. Zatem jeśli budżet zadaniowy miałby być nie tylko elementem zarządzania, ale i podstawą wydatkowania środków publicznych, konieczne wydaje się przyjęcie podstaw formalnoprawnych umożliwiających np. fakultatywne wprowadzenie budżetowania zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego. Ustanowienie takich przepisów mogłoby być połączone z wydaniem ogólnych wytycznych w zakresie np. zarysu konstruowania budżetu, formułowania celów, zadań i mierników ich realizacji.

Oczywiście budżet zadaniowy nie może być traktowany jako remedium na wszelkie problemy i trudności, z jakimi się boryka jednostka, w tym w zakresie potrzeb finansowych. Gdyby tak było, to jednostki, które go wdrożyły wiele lat temu, dzisiaj nie powinny być w trudnej sytuacji finansowej – a z faktami, z wielkością zadłużenia trudno polemizować. Można sobie jednak zadać pytanie: co by było w tych jednostkach dziś, gdyby nie było budżetowania zadaniowego? Udzielnie jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie jest co najmniej trudne.

149 Ł. Hardt, M. de Jong, *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia w Polsce*, Program Sprawne Państwo, Ernst & Young, Warszawa 2011, s. 16-17.

150 M. Krajewska, K. Andrzan, *Budżet zadaniowy ...*, op.cit., s. 206.

151 M. Korolewska, K. Marchewka-Bartkowiak, *Budżet zadaniowy ...*, op.cit., s. 172.

Należy w tym miejscu uzmysłowić sobie, że budżet zadaniowy jest nadal innowacyjnym rozwiązaniem nawet w tych krajach, które od dawna go stosują.

6.3. Wieloletnia prognoza finansowa

Tak jak budżet jednostki samorządu terytorialnego jest instrumentem planowania rocznego, tak wieloletnia prognoza finansowa jest instrumentem planowania wieloletniego (prognoza „wieloletniego budżetu jednostki samorządu terytorialnego”), której przygotowanie i uchwalenie jest obligatoryjne dla każdej jednostki samorządu terytorialnego. Jednak, aby wieloletnia prognoza finansowa była takim instrumentem, musi mieć charakter strategii.

Celem wieloletniej prognozy finansowej jest „określenie zdolności finansowania zadań bieżących i wieloletnich samorządu z dochodów własnych oraz z przychodów zwrotnych, w każdym roku objętych planem, z zachowaniem płynności finansowej budżetu”¹⁵².

Wieloletnia prognoza finansowa dla każdego roku objętego prognozą określa co najmniej (art. 226 ust. 1 u.f.p.):

- dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia;
- dochody majątkowe, w tym dochody ze sprzedaży majątku, oraz wydatki majątkowe budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- wynik budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu;
- przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia;
- kwotę długu jednostki samorządu terytorialnego oraz sposób sfinansowania spłaty długu; „konieczne jest zaplanowanie takiego sposobu spłaty długu (...), który zapewnić będzie nie tylko zachowanie równowagi budżetów w latach objętych prognozą, ale również prawidłową redukcję tego długu”¹⁵³;
- kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikających z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia.

Wieloletnia prognoza finansowa powinna „określać dla każdego roku objętego prognozą dochody, wydatki, przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które to wartości są przyjmowane w celu zapewnienia realizacji przez jednostkę samorządu

¹⁵² H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne ...*, op.cit., s. 74.

¹⁵³ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach z 27 lutego 2013 r., Nr 18/2013, LexPolonica nr 6697779.

terytorialnego jej zadań publicznych”¹⁵⁴. W załączniku do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej przedstawia się przedsięwzięcia, tj. prognozy finansowe wieloletnich programów, wieloletnich projektów i zadań, w tym finansowanych z udziałem środków unijnych i zagranicznych czy przybierających formę umów o partnerstwie publiczno-prywatnym. Odreśbnie dla kaźdego takiego przedsięwzięcia (art. 226 ust. 3 u.f.p.) określa się: nazwę i cel; jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie przedsięwzięcia; okres realizacji i łączne nakłady finansowe; limity wydatków w poszczególnych latach oraz limit zobowiązań.

Wieloletnia prognoza finansowa musi obejmować okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat budżetowych. Musi być realistyczna (tj. powinna odzwierciedlać wszystkie płatności związane z zaplanowanymi zadaniami) i musi zawierać dla kaźdego roku objętego prognozą objaśnienia przyjętych wartości, w szczególności wyjaśnienia dotyczące znacznych różnic pomiędzy wartościami przyjętymi dla kolejnych lat (należy wskazać przewidywane przyczyny wzrostu lub spadku tych wartości)¹⁵⁵.

W myśl uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu „sformułowanie objaśnień wielkości (parametrów) przyjętych w prognozie finansowej powinno czynić ją bardziej realistyczną, przedstawiającą sytuację finansową gminy w oparciu o analizę wielu zróżnicowanych czynników wpływających na stan finansów jednostki. Objaśnienia w stosunku do poszczególnych ustaleń wieloletniej prognozy finansowej winny pełnić funkcję informacyjną; powinny przedstawiać m.in. metodologię obliczania dochodów, jak również metodę przyjętą do oszacowania wydatków. W zakresie planowanych przedsięwzięć winny uzasadniać możliwość pokrycia łącznej kwoty na przedsięwzięcia zaplanowane w poszczególnych latach”¹⁵⁶.

Ocena/prognoza sytuacji finansowej jednostki w okresie objętym wieloletnią prognozą finansową należy do organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Choć jest to tylko prognoza, to jednak określone w niej główne wartości, tj. wynik budżetu i związane z nim kwoty przychodów i rozchodów oraz długu jednostki samorządu terytorialnego¹⁵⁷, są wiążące przy rocznym planowaniu budżetowym, chyba że uległy zmianie (art. 231 u.f.p.).

Aby prognoza była rzetelna i realistyczna zaleca się opracowanie:

- „studium wykonalności inwestycji;
- projekcji budżetów (...) na lata objęte planowaniem zadań inwestycyjnych;
- symulacji zdolności kredytowej (...)”¹⁵⁸.

Omawiane zagadnienia pokazują, że podobnie jak budżet zadaniowy, także i wieloletnia prognoza finansowa jest narzędziem planowania finansowego i realizacji standardów kontroli zarządczej.

154 Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z 4 grudnia 2012 r., Nr 25.312.2012, LexPolonica nr 4934178.

155 Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z 1 lutego 2011 r. Nr 34/K/11, LexPolonica nr 3902436.

156 Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z 30 listopada 2011 r., Nr 99/2011, LexPolonica nr 3114834.

157 Zob. art. 229 u.f.p.

158 H. Gawroński, *Zarządzanie strategiczne ...*, op.cit., s. 77.

KONTROLA ZARZĄDCZA

CZĘŚĆ III Praktyczne aspekty stosowania kontroli zarządczej



MONITOROWANIE I OCENA SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

7.1. Źródła informacji o stanie kontroli zarządczej

Zgodnie ze standardami z grupy E – „Monitorowanie i ocena” – źródłami informacji o stanie kontroli zarządczej¹⁵⁹ w każdej jednostce sektora finansów publicznych są w szczególności wyniki uzyskane z monitorowania¹⁶⁰ i samooceny systemu kontroli zarządczej oraz wyniki przeprowadzonych audytów i kontroli. Stanowią one wraz z innymi źródłami (katalog otwarty) i własną oceną kierownika jednostki podstawę do złożenia przez niego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Choć złożenie takiego oświadczenia przez kierowników samorządowych jednostek sektora finansów publicznych nie jest wymagane i brak jest w tym zakresie stosownych ustawowych podstaw prawnych, to jednak warto to czynić.

Złożone w formie pisemnej oświadczenie o stanie kontroli zarządczej jest dokumentem¹⁶¹:

- ukazującym stan kontroli zarządczej w danej jednostce – jest ogólnym odzwierciedleniem stanu kontroli zarządczej w jednostce, zawierającym określenie stopnia jej funkcjonowania;
- zawierającym skrócony opis m.in.: ujawnionych nieprawidłowości w funkcjonowaniu danej jednostki; słabych punktów kontroli zarządczej w jednostce; przyczyn niepowodzeń w realizacji celów i zadań; dysfunkcji monitoringu kontroli zarządczej i procesu zarządzania ryzykiem w jednostce;
- zawierającym zidentyfikowane kluczowe działania, które zostaną podjęte celem poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce;

159 Przed wprowadzeniem kontroli zarządczej do polskiego systemu prawa, kierownicy jednostek sektora finansów publicznych, w szczególności kierownicy samorządowych jednostek, wdrażali „zarządczą kontrolę wewnętrzną” („przeniesioną” z sektora prywatnego) pod nazwą controllingu. Podobnie jak kontrola zarządcza, controlling obejmując swoim zakresem planowanie, organizowanie i kontrolowanie, umożliwiał panowanie nad procesami prowadzącymi do osiągnięcia celów jednostki.

160 Monitorowanie poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej umożliwia „bieżące rozwiązywanie zidentyfikowanych problemów”. Zob.: *Komunikat nr 23 MF...*, *op.cit.*

161 Zob. Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. Nr 238, poz. 1581).

- zawierającym opis kluczowych działań, zarówno zaplanowanych w oświadczeniu z ubiegłego roku, jak i niezaplanowanych, a które zostały podjęte w ubiegłym roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce.

W samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych podstawą do złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej będzie przepis prawny wprowadzony aktem prawa wewnętrznego. Akt ten będzie określał m.in. tryb składania oświadczenia i jego wzór. W tym zakresie zaleca się, aby treść takiego oświadczenia (wzór) i procedura jego składania zostały – w drodze analogii – zaczerpnięte ze wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, składanego przez ministrów kierujących działem administracji rządowej.

Do źródeł informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, stanowiących podstawę do złożenia rzetelnego i wiarygodnego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, należy zaliczyć w szczególności:

- wyniki systemu monitorowania i oceny realizacji celów i zadań (np. cykliczne/okresowe przeglądy stopnia realizacji zadań i osiągnięcia wyznaczonych celów);
- wyniki systemu zarządzania ryzykiem;
- wyniki samooceny kontroli zarządczej;
- wyniki kontroli wewnętrznych;
- wyniki audytu wewnętrznego;
- wyniki kontroli i audytów zewnętrznych;
- oświadczenia o stanie kontroli zarządczej kierowników jednostek podległych;
- informacje zawarte w składanych wnioskach lub skargach.

Ogólnie rzecz ujmując, informacje o funkcjonowaniu (stanie) kontroli zarządczej powinny być pozyskiwane zarówno z monitoringu systemu kontroli zarządczej, jak i ocen kontroli zarządczej, a także z wszelkich innych dostępnych źródeł. Dzięki pozyskiwaniu informacji z różnych źródeł obraz stanu kontroli zarządczej w jednostce będzie całościowy. Jeżeli przeprowadzone czynności i uzyskane w ich toku informacje dotyczące oceny kontroli zarządczej będą rzetelne, to złożone oświadczenie o stanie kontroli zarządczej będzie wiarygodne.

Tabela 15. Źródła informacji o stanie kontroli zarządczej

MONITOROWANIE SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ	OCENA SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ	INNE ŹRÓDŁA INFORMACJI O STANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ
- kontrola wewnętrzna funkcjonalna i samokontrola - monitorowanie realizacji celów i zadań - monitorowanie mechanizmów kontroli - monitorowanie zasobów jednostki	- kontrola wewnętrzna instytucjonalna - samoocena - audyt wewnętrzny - kontrola zewnętrzna	- oświadczenia o stanie kontroli zarządczej kierowników jednostek podległych - informacje zawarte w składanych wnioskach lub skargach mieszkańców oraz w skargach na bezczynność organu

Źródło: Opracowanie własne.

Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej jest de facto oceną wdrożenia standardów kontroli zarządczej w jednostce, a w konsekwencji oceną działalności jednostki.

Sięgnięcie do wielu źródeł informacji o stanie kontroli zarządczej dowodzi należytej staranności kierownika jednostki w dochodzeniu do prawdy o rzeczywistym stanie kontroli zarządczej i przyczynia się do tego, że oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w tej jednostce są przygotowywane i składane z pełną świadomością. Sprzyja temu to, że przepisy regulacji ustawowych, w tym przepisy ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁶² nie dają podstaw pociągnięcia do odpowiedzialności kierownika jednostki z tytułu niewywiązania się z obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Taka odpowiedzialność powstaje dopiero wówczas, jeżeli brak wdrożenia rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej miał wpływ na zaistnienie określonych czynów¹⁶³. Takie uregulowanie odpowiedzialności powoduje, że kierownik jednostki nie musi obawiać się złożenia oświadczenia ukazującego nieprawidłowości (niedomagania) w kontroli zarządczej. Zdecydowanie jest lepiej, jeśli kierownik jednostki sięgając do wielu źródeł oceny funkcjonowania jednostki oświadczy, że w funkcjonowaniu kontroli zarządczej są duże nieprawidłowości niż jeśli na podstawie szczytkowych ocen złożył oświadczenie, że stan kontroli zarządczej w jednostce jest zadowalający (co może być nieprawdą). O ile bowiem w pierwszym przypadku jest wielce prawdopodobne, że nastąpi podjęcie działań korygujących i naprawczych, o tyle w drugim przypadku najprawdopodobniej nastąpi utrzymanie status quo (tzn. nie zostaną podjęte żadne działania). Stąd sięgnięcie do wszystkich dostępnych źródeł mogących dostarczyć informacji o stanie kontroli zarządczej i złożenie na tej podstawie oświadczenia jest wyrazem odpowiedzialności kierownika jednostki za zarządzanie jednostką. Aby jednak było to możliwe, wszelkie dostępne informacje (dane), w tym bezpośrednio dostępne z syte-

162 Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 168).

163 Zob.: art. 18c ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

mu kontroli zarządczej, muszą być gromadzone, odpowiednio odczytywane i interpretowane oraz używane do korygowania systemu kontroli zarządczej. Jeśli te dane nie są wykorzystywane, może to de facto świadczyć o braku kontroli zarządczej w jednostce – może ona istnieć tylko „na papierze”.

Na podstawie wszystkich dostępnych informacji kierownik jednostki w momencie składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej musi sobie odpowiedzieć na jedno podstawowe pytanie: czy istniejące w jednostce rozwiązania zapewniają realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, skuteczny, efektywny, oszczędny i terminowy? Może posiłkować się także następującymi pytaniami pomocniczymi: czy istniejące rozwiązania (mechanizmy, narzędzia itp.) kontroli zarządczej chronią zasoby jednostki?; czy sprzyjają skuteczności i efektywności działań?; czy zapewniają, że wytworzone w jednostce dokumenty są rzetelne i wiarygodne (co ma szczególne znaczenie w jednostkach sektora finansów publicznych)? Tak naprawdę są to podstawowe pytania, jakie zadaje sobie każdy szef czy menedżer w sektorze prywatnym. Różnica jest tylko taka, że menedżer w sektorze prywatnym czyni to w interesie prywatnym, a kierownik jednostki – w interesie publicznym.

7.2. Kontrola wykonywana przez pracownika a monitorowanie realizacji celów i zadań

Kontrola wykonywana przez pracownika może przybrać formę samokontroli lub kontroli pracy innych pracowników¹⁶⁴. Sprawowanie kontroli nad pracownikami może wiązać z się z faktem zajmowania określonego stanowiska bądź wynikać z upoważnienia zawartego w akcie wewnętrznym jednostki (np. statucie, regulaminie) lub wynikać z indywidualnego upoważnienia udzielonego przez kierownika jednostki¹⁶⁵. Kontrolę taką należy łączyć z pojęciem kontroli w teorii zarządzania, której celem jest wzmocnienie efektywności, skuteczności i jakości pracy¹⁶⁶.

7.2.1. SAMOKONTROLA W WYKONYWANIU ZADAŃ

Samokontrola polega na sprawdzeniu przez pracownika poprawności wykonania prowadzonych przez niego działań (podmiot kontrolujący jest tożsamy z podmiotem kontrolowanym). Samokontrola określana jako „kontrola samoczynna” – jest procesem, tj. „świadomie inicjowanym (...) ciągiem czynności, dzięki którym osiągnana jest zgodność między własnym działaniem (rezultatem) a odpowiednim wzorcem”¹⁶⁷.

164 M. Wierzbowski (red.), J. Jagielski, J. Lang, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Prawo administracyjne*, wyd. 8, LexisNexis, Warszawa 2008, s. 324.

165 *Ibidem*, s. 324.

166 Z. Cieślak (red.), J. Bukowska, W. Federczyk, M. Klimaszewski, B. Majchrzak, *Nauka administracji*, wyd. 1, LexisNexis, Warszawa 2012, s. 160.

167 B. R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009, s. 344.

W samokontroli wyróżnia się kilka etapów, tj.¹⁶⁸:

- postrzeganie i ocenę własnego działania;
- porównanie oceny własnego działania z określonym wzorcem (wewnętrznym lub zewnętrznym) i sformułowanie wyniku z porównania; w przypadku stwierdzenia rozbieżności wskazanie przyczyn ich występowania;
- podjęcie decyzji o konieczności zastosowania działań korygujących i ich wdrożenie;
- porównanie osiągniętych rezultatów ze wzorcem po wprowadzeniu działań korygujących.

W ramach samokontroli następuje analiza wykonywanych przez siebie działań w kilku płaszczyznach, tj. normatywnej (czy praca jest zgodna z obowiązującym prawem?), przestrzennej (czy inni robią to lepiej?) oraz czasowej (czy z upływem czasu jest postęp, poprawa wykonywanych działań?)¹⁶⁹.

Odmianą samokontroli jest tzw. kontrola wzajemna, której służy podział obowiązków pomiędzy różnych pracowników wykonujących to samo zadanie, ale np. na różnych etapach – wówczas niejako „przy okazji” następuje wzajemne sprawdzenie dokonanych czynności.

7.2.2. KONTROLA FUNKCJONALNA (KIEROWNICZA)

Kontrola funkcjonalna (zwana kontrolą wewnętrzną sensu stricto, kontrolą kierowniczą) sprawowana jest „w ramach znacznie szerzej zakreślonej działalności (w ramach kierownictwa, nadzoru oraz koordynacji)”¹⁷⁰. Jest ona dokonywana przez kierownictwo jednostki (w przypadku gminy np. przez Sekretarza gminy), kierowników różnych szczebli (wydziałów, działów, komórek organizacyjnych itp.), którzy z racji zajmowanego stanowiska sprawują nadzór nad podległymi im pracownikami i zespołami pracowniczymi¹⁷¹.

Kontrola funkcjonalna jest sprawowana również przez pracowników posiadających w ramach wykonywania swoich obowiązków uprawnienia kontrolne (np. przez głównego księgowego, pracownika ds. bhp, pracownika ds. zatrudnienia, pracownika ds. prawnych itp.). Dlatego wyróżnia się kontrolę funkcjonalną pionową sprawowaną przez kierownictwo jednostki i kierowników komórek oraz kontrolę funkcjonalną poziomą dokonywaną przez wyodrębnione komórki (np. biuro prawne) lub stanowiska (pracownik ds. prawnych)¹⁷².

Zakres kontroli funkcjonalnej i towarzysząca jej odpowiedzialność zależy od zajmowanego stanowiska w jednostce. Stąd na skuteczność i sprawność tej kontroli ma wpływ właściwa struktura organizacyjna jednostki oraz prawidłowe przypisanie do poszczególnych stanowisk zadań i funkcji oraz uprawnień i odpowiedzialności, w tym w zakresie kontroli¹⁷³.

168 *Ibidem*, s. 345.

169 S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 96-97; B. R. Kuc, *Kontrola ...*, *op.cit.*, s. 345-346.

170 Zob. B. Jaworska-Dębska, *Kontrola administracji*, [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, wydanie V, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 543-544.

171 A. Mikołajczak-Waligórska, M. A. Waligórski, *Kontrola zarządcza w zamówieniach publicznych*, [w:] *Nowe podejście do zamówień publicznych – zamówienia publiczne jako instrument zwiększenia innowacyjności gospodarki i zrównoważonego rozwoju. Doświadczenia polskie i zagraniczne. Część I (referaty na IV Konferencję Naukową, 20-21.06.2011 r. Kazimierz Dolny)*, Warszawa 2011, s. 92.

172 B. R. Kuc, *Kontrola ...*, *op. cit.*, s. 292.

173 *Ibidem*, s. 38.

Kontrola funkcjonalna „na bieżąco” reaguje na zaistniałe odchylenia, nieprawidłowości i zjawiska niepożądane¹⁷⁴. Każdy akt kontroli funkcjonalnej kończy się nie tylko oceną działań (pod względem formalnym i merytorycznym) i wskazaniem wniosków pokontrolnych, ale także sformułowaniem nakazów podjęcia określonych działań (polecenie). Dlatego kontrola funkcjonalna często jest połączona z instruktażem, decyzją pokontrolną, poprawianiem i korygowaniem działań¹⁷⁵.

Kontrola funkcjonalna mająca cechy nadzoru może być sprawowana nie tylko przez bezpośredniego przełożonego, ale i przez kierownictwo wyższego szczebla, czy kierownictwo danej jednostki. Sprawowanie właściwego nadzoru jest szczególnie istotne w odniesieniu do młodych pracowników, nabywających doświadczenie i wzorce określonego zachowania „od starszego kolegi”, rzutujące na postrzeganie i wykonywanie obowiązków w przyszłości. Stąd ten nadzór powinien być przede wszystkim ciągły, pełny i fachowy.

Odmianą kontroli funkcjonalnej jest kontrola finansowo-księgowa¹⁷⁶, która obejmuje: wstępną i bieżącą kontrolę operacji gospodarczych, obiegu dokumentów księgowych, sprawozdawczość i organizację rachunkowości w jednostce. Zgodnie z art. 53 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych¹⁷⁷ odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych ponosi jej kierownik. Jednak może on określić obowiązki powierzyć pracownikom tej jednostki. Przyjęcie określonych obowiązków przez pracownika musi być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia (udzielonego na czas określony lub wpisanego w zakres czynności pracownika) albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki¹⁷⁸.

W kontroli finansowo-księgowej szczególna rola przypada głównemu księgowemu, którego jednym z obowiązków jest dokonywanie wstępnej kontroli (art. 54 ust. 1 pkt 3 u.f.p.):

- zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym (budżetem);
- kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

To na wniosek głównego księgowego kierownik jednostki określa tryb, zgodnie z którym mają być wykonywane przez komórki organizacyjne jednostki działania niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej (art. 54 ust. 7 pkt 2 u.f.p.).

Instrumentami kontroli finansowej są sprawozdania finansowe: bilanse, rachunek wyników i sprawozdania z przepływów pieniężnych.

¹⁷⁴ *Ibidem*, s. 37.

¹⁷⁵ *Ibidem*, s. 37.

¹⁷⁶ W zakresie kontroli finansowej istotne znaczenie mają przepisy ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885.), które określają: zasady i tryb kontroli procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem (art. 1 pkt 4 u.f.p.) – przepis ten odnosi się do wycinka kontroli finansowej, tj. kontroli budżetowej oraz kontroli gospodarczej; szczególne zasady rachunkowości, planowania i sprawozdawczości obowiązujące w sektorze finansów publicznych (art. 1 pkt 10 u.f.p.) – w tym miejscu warto nadmienić, że sama rachunkowość jest pewnym systemem kontrolnym (aktywów, pasywów itd.).

¹⁷⁷ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885).

¹⁷⁸ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 10 lutego 2011 r., BDF1/4900/105/115/10/3020, LexPolonica nr 2563415.

7.2.3. MONITOROWANIE REALIZACJI CELÓW I ZADAŃ

Monitorowanie systemu kontroli zarządczej, w tym monitorowanie realizacji celów i zadań to bieżące i systematyczne obserwowanie, kontrolowanie i analizowanie komponentów systemu kontroli zarządczej. Monitorowanie – jak objaśnia *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej* – to „ciągłe śledzenie przebiegu i postępów w realizacji zadań oraz ich efektów, w powiązaniu z odpowiednim systemem mierników, takich jak: np. terminy, cele ilościowe, cele jakościowe”¹⁷⁹.

W tym kontekście można postawić pytanie: kto i w jaki sposób powinien wykonywać czynności z zakresu monitorowania realizacji celów i zadań? Należy zauważyć, że ani *Standardy kontroli zarządczej*, ani *Szczegółowe wytyczne dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem*¹⁸⁰ nie wskazują, a tym bardziej nie objaśniają kluczowej dla kontroli zarządczej kwestii, jaką jest monitorowanie realizacji celów i zadań, choćby w wyżej wymienionym zakresie, tj.: na czym ma polegać to monitorowanie i kto bezpośrednio powinien to czynić?

Wydaje się że czynności monitorowania celów i zadań powinny być częścią wykonywanej przez pracownika samokontroli i sprawowanej przez kierownictwo kontroli funkcjonalnej. W takim ujęciu kontrola wewnętrzna funkcjonalna i samokontrola to nie tylko mechanizmy kontroli, ale i instrumenty bieżącego monitorowania realizacji celów i zadań. Potwierdza tę tezę fakt, że w praktyce to pracownik bezpośrednio odpowiedzialny za realizację celów i zadań dokonuje ciągłego i pierwotnego pomiaru stopnia realizacji zadania czy osiągnięcia celu. Dopiero w dalszej kolejności czyni to jego bezpośredni przełożony (kierownik, dyrektor itp.), przy czym jego działanie ma najczęściej charakter sprawdzający (weryfikujący).

Kontrola funkcjonalna i samokontrola są instrumentami zarówno kontroli, jak i monitoringu realizacji celów i zadań w kontroli zarządczej.

To dzięki monitorowaniu realizacji celów i zadań „u źródła” jest możliwe wychwycenie nieprawidłowości i odchyłeń (od określonego na etapie planowania wzorca) będących „w stadium załączkowym”. Trudności i koszty związane z usuwaniem powstałych nieprawidłowości i odchyłeń na tym etapie są niewielkie, a na pewno nieporównywalne z przypadkiem ich nawarstwienia się i ujawnienia w późniejszym okresie. A to w konsekwencji mogłoby doprowadzić do nieosiągnięcia założonych wyników (rezultatów).

Bieżący monitoring realizacji celów i zadań przez pracownika w ramach wykonywanej samokontroli, czy też przez bezpośredniego przełożonego jest jednym z instrumentów monitoringu realizacji celów i zadań w ogóle, który z kolei jest elementem monitorowania (czynność codzienna) i oceny (czynność okresowa) kontroli zarządczej. W tym miejscu należy sobie uzmysłwić, że prowadząc monitorowanie i ocenę systemu kontroli zarządczej, dokonujemy tego w kontekście realizacji celów i zadań. Artykuł 68 ust. 1 u.f.p. stanowi bowiem, że wszystko co czyni się w ramach kontroli zarządczej, czyni się „dla zapewnienia realizacji celów i zadań” – to jest istota kontroli zarządczej. Dlatego monitorowanie i ocena systemu

179 Najwyższa Izba Kontroli, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, lipiec 2005, s. 24.

180 *Komunikat nr 6 MF...*, op.cit.

kontroli zarządczej to nie szukanie odpowiedzi: czy system jest?, ale czy jest w takim stanie, że zapewnione jest realizowanie zadań i osiąganie celów?

Kierownik jednostki podejmując decyzję (oświadczenie) o stanie kontroli zarządczej podejmuje ją także na podstawie otrzymanych raportów na temat stopnia realizacji celów i zadań. W zależności od wielkości i struktury samorządowej jednostki sektora finansów publicznych mogą to być zarówno raporty poszczególnych pracowników, jak i raporty ich przełożonych i innych pracowników sprawujących kontrolę funkcjonalną. Należy tu podkreślić, że kierownik jednostki ma prawo i zarazem obowiązek bycia świadomym w każdym momencie, jaki jest stan kontroli zarządczej – stan realizacji celów i zadań. Ma prawo żądać tych danych od poszczególnych pracowników i ich przełożonych, bo tylko oni są w stanie przekazać mu aktualną informację w tym zakresie.

Jeżeli kontrola zarządcza ma być przydatnym i realnym narzędziem, a nie fasadą czy „płaszczem” za którym kryją się górnolotne zwroty i pozorowane działania, *de facto* niewiele wnoszące do funkcjonowania jednostki, to musi – dla kierownictwa jednostki i poszczególnych pracowników – jawić się jako korzyść. A gdzie jest ta korzyść? A w tym, że bez większych trudności i szkód możemy realizować zadania i osiągać cele, zarówno krótkoterminowe, jak i długoterminowe. Aby tak było, to m.in. monitorowanie ma być ciągłym i bieżącym śledzeniem (kontrolowaniem), a nie okresową oceną. Oczywiście okresowa ocena realizacji celów i zadań jest potrzebna, choćby po to, aby zweryfikować poprawność formułowanych ocen przez pracowników zajmujących się bezpośrednio realizacją celów i zadań. Taką ocenę może przeprowadzać wewnętrzna kontrola instytucjonalna.

Zważywszy na powyższe można nawet zaryzykować tezę, że stan i funkcjonowanie „monitorowania realizacji celów i zadań” jest probierzem realizacji celów i zadań. To znaczy, jeżeli monitorowanie jest niewłaściwe, to niewłaściwie będzie funkcjonowało monitorowanie systemu kontroli zarządczej. W tym kontekście trudno nazwać właściwym monitorowanie polegające np. na kwartalnym raportowaniu; trudno uznać to za odpowiedni termin dla bieżącego analizowania i podejmowania działań. W mojej ocenie tak ujęte monitorowanie stoi w sprzeczności z istotą monitorowania i terminologią używaną przez organy i instytucje kontrolne, w szczególności przez Najwyższą Izbę Kontroli¹⁸¹. Kwartalne raportowanie może być dobrą praktyką, ale nie monitorowania, lecz oceny realizacji celów i zadań.

Na koniec powyższych rozważań należy podkreślić, że bieżące monitorowanie nie oznacza, że mają być sporządzane dzienne, tygodniowe czy miesięczne raporty z monitorowania realizacji celów i zadań. Nie chodzi bowiem o mnożenie dokumentów, lecz zgodne z prawem, efektywne, oszczędne i terminowe realizowanie celów i zadań. Oczywiście w każdej jednostce takie raportowanie powinno być. Pytanie tylko co ma być w raporcie, aby był przydatny, a zarazem nie przysparzał nadmiernie pracy?; oraz jaki powinien być przyjęty okres raportowania, aby był odpowiedni? W tym zakresie każda jednostka musi rozważyć, czy takie raporty sporządzać dla wszystkich, czy wybranych kategorii celów i zadań; czy należy to czynić raz na kwartał, raz na pół roku, a może w połowie i na końcu realizacji zadania. Niewątpliwie takie raporty będą bardzo pomocne w określaniu celów i zadań oraz ich mierników w planowaniu na kolejny okres.

181 Zob. przywołana wcześniej definicja z: *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*.

7.3. Samoocena funkcjonowania kontroli zarządczej

7.3.1. SAMOOCENA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Samoocena systemu kontroli zarządczej jest jednym z podstawowych narzędzi, jakie może być wykorzystane do oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce¹⁸². Jest to narzędzie dość proste, które w porównaniu z innymi narzędziami umożliwia dokonanie oceny kontroli zarządczej przy stosunkowo niewielkim nakładzie pracy.

Według *Standardów kontroli zarządczej* fakt przeprowadzenia samooceny powinien być udokumentowany, a sama samoocena powinna być samodzielnym procesem oceny kontroli zarządczej dokonywanym co najmniej raz w roku. Do przeprowadzenia samooceny są wykorzystywane przede wszystkim różnego rodzaju ankiety i kwestionariusze zawierające pytania lub tezy odnoszące się do poszczególnych procesów zachodzących w ocenianej jednostce lub obszarów jej działalności albo odnoszące się do konkretnych standardów lub grup standardów kontroli zarządczej. Prostota tego narzędzia przesądza o uzyskiwanym wyniku – ogólnym i jednocześnie obciążonym ryzykiem subiektywizmu oceniającego.

Samoocena może odgrywać znaczącą rolę przede wszystkim w tych jednostkach, które nie posiadają audytu wewnętrznego lub których zasoby komórki kontroli wewnętrznej są niewystarczające. Niemniej jednak należy zaznaczyć, że potrzeby jednostek w zakresie przeprowadzania samooceny są zróżnicowane i uwarunkowane strukturą i liczebnością pracowników jednostki.

W myśl *Wytycznych w zakresie samooceny*, w tych jednostkach, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony – samoocena:

- daje możliwość wykorzystania zasobów komórki audytu wewnętrznego i komórki kontroli wewnętrznej w tych obszarach, które nie były objęte samooceną;
- stwarza możliwość wsparcia kierownika jednostki w tych obszarach, które zostały zidentyfikowane w trakcie samooceny jako niezadowolające.

Pewną odmianą samooceny są spotkania, warsztaty, grupy robocze itp., których przedmiotem jest funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce, w tym w jednostkach podległych. Wykorzystywanie tych narzędzi, tj. zarówno klasycznej samooceny, jak i form „grupowej oceny” jest jednocześnie formą komunikacji wewnętrznej i wzmacnia standard D17. Komunikacja wewnętrzna.

Aby samoocena była prawidłowa, należy z rozmysłem przygotować stosowne ankiety i kwestionariusze adresowane do poszczególnych grup pracowników, kierowników komórek itd. Pytania, które znajdują się w kwestionariuszach samooceny muszą być szczegółowe i muszą dotyczyć obszarów kontroli zarządczej (tj. środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena). Same *Wytyczne w zakresie samooceny* prezentują jedną z koncepcji przebiegu samooceny z wykorzystaniem ankiet i kwestionariuszy oraz zawierają wzory (przykłady) ankiet, które można wykorzystać w jednostce bezpośrednio lub do przygotowania własnych, dostosowanych do specyfiki jednostki.

¹⁸² Komunikat nr 3 MF..., op.cit.

Na prawidłowość przeprowadzonej samooceny oraz miarodajność jej wyników – zgodnie z *Wytycznymi w zakresie samooceny oraz Kontrolą zarządczą w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy* – ma wpływ¹⁸³:

1. Koordynacja procesu samooceny – w tym celu kierownik jednostki powinien powołać koordynatora lub zespół koordynujący, którego zadaniem będzie przygotowanie i przeprowadzenie samooceny oraz opracowanie jej wyników.
2. Osoba koordynatora – powinna to być osoba posiadająca dużą wiedzę zarówno z zakresu kontroli zarządczej, jak i działalności jednostki. Dlatego jeżeli w jednostce jest koordynator kontroli zarządczej, to wskazane jest, aby to on pełnił funkcję koordynatora samooceny (w gminie może to być Sekretarz gminy). Zakres praw i obowiązków koordynatora samooceny powinien być określony (np. w Instrukcji samooceny – dokument zawierający zasady i procedurę samooceny) i znany pracownikom jednostki.
3. Wsparcie procesu samooceny przez kierownika jednostki, kierownictwo jednostki, kierowników wydziału, departamentów itp. – może ono w szczególności polegać na wyrażonym podkreśleniu, że ankieta jest anonimowa, a opinia każdego pracownika jest dla jednostki istotna i dlatego powinna być szczerą.
4. Zakres przedmiotowy samooceny – samooceną można objąć całą jednostkę lub tylko wybrane obszary jej działalności albo cały system kontroli zarządczej lub tylko wybrane jej obszary (np. zarządzanie ryzykiem, komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna).
5. Zakres podmiotowy samooceny – wybór ankietowanych musi być adekwatny do przedmiotu i zakresu samooceny.
6. Jakość ankiet – jest to bardzo ważny etap procesu samooceny. W znacznej mierze jakość samooceny zależy od prawidłowości skonstruowanej ankiety czy ankiet. Planując przygotowanie ankiety, należy sobie postawić kilka zasadniczych pytań, m.in.:
 - jaki obszar działalności jednostki albo jaki obszar kontroli zarządczej będzie objęty ankietą?
 - do kogo dana ankieta będzie skierowana (np. kierownicy komórek, pracownicy danego wydziału, wszyscy pracownicy jednostki)?
 - jaki charakter ma mieć ankieta?; czy będą pytania otwarte czy zamknięte?; czy ankieta będzie zawierała tezy czy pytania?; czy będzie miejsce na uwagi ankietowanych itp.?

Treść ankiety powinna być zrozumiała dla ankietowanych, a stawiane pytania lub tezy nie powinny pozostawiać miejsca na różne interpretacje. Sformułowania mające inne znaczenie niż przyjęte powszechnie powinny być wyjaśnione – to samo dotyczy sformułowań specjalistycznych (fachowych). Przed rozpoczęciem procesu ankietowania warto dokonać sprawdzenia ankiet (test ankiety).
7. Stan wiedzy ankietowanych na temat kontroli zarządczej – przed przeprowadzeniem ankiety należy rozważyć celowość zorganizowania szkolenia lub warsztatów z zakresu kontroli zarządczej i procesu samooceny oraz celowość opracowania instrukcji dotyczącej samooceny i sposobu wypełniania ankiety.
8. Harmonogram samooceny (terminarz) – umożliwia właściwe zaplanowanie poszczególnych etapów procesu samooceny i złożenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej

183 *Komunikat nr 3 MF...*, op. cit.; *Kompendium wiedzy...*, op. cit., s. 105-107.

- w odpowiednim terminie; w przypadku jednostek samorządu terytorialnego stosowane terminy powinny być określone w regulacji wewnętrznej.
9. Analiza – czynność ta powinna być poprzedzona ustaleniem z kierownikiem jednostki kryteriów analizy (np. jaka liczba lub jaki procent negatywnych odpowiedzi przesądza o uznaniu, że w danym obszarze kontrola zarządcza funkcjonuje wadliwie?). Na tym etapie może zająć konieczność przeprowadzenia dodatkowych badań oraz ewentualnie wskazanie działań naprawczych.
 10. Raport z procesu samooceny – cały proces samooceny powinien być dokumentowany, a jego wyniki umieszczone w raporcie z samooceny, który w szczególności powinien określać: cel i metodykę samooceny; przedmiotowy i podmiotowy zakres samooceny; wyniki samooceny, tj.: sugerowaną ogólną ocenę stanu kontroli zarządczej oraz wyniki częściowe (z poszczególnych grup standardów lub z grup ankietowanych, chyba że samoocena jest dokonywana tylko przez kierownictwo jednostki, kierowników wydziałów, komórek albo w niewielkich jednostkach); określenie słabych stron kontroli zarządczej w jednostce; zidentyfikowane ryzyka oraz proponowane działania naprawcze w zakresie poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

7.3.2. METODA CAF JAKO NARZĘDZIE SAMOOCENY

W jednostkach samorządu terytorialnego można wykorzystać do samooceny następujące narzędzia: Wspólną Metodę Oceny (ang. Common Assessment Framework – CAF) oraz metodę PRI (Planowanie Rozwoju Instytucjonalnego). Ta ostatnia stanowi temat osobnego rozdziału niniejszej publikacji i z tego względu nie będzie w tym miejscu prezentowana.

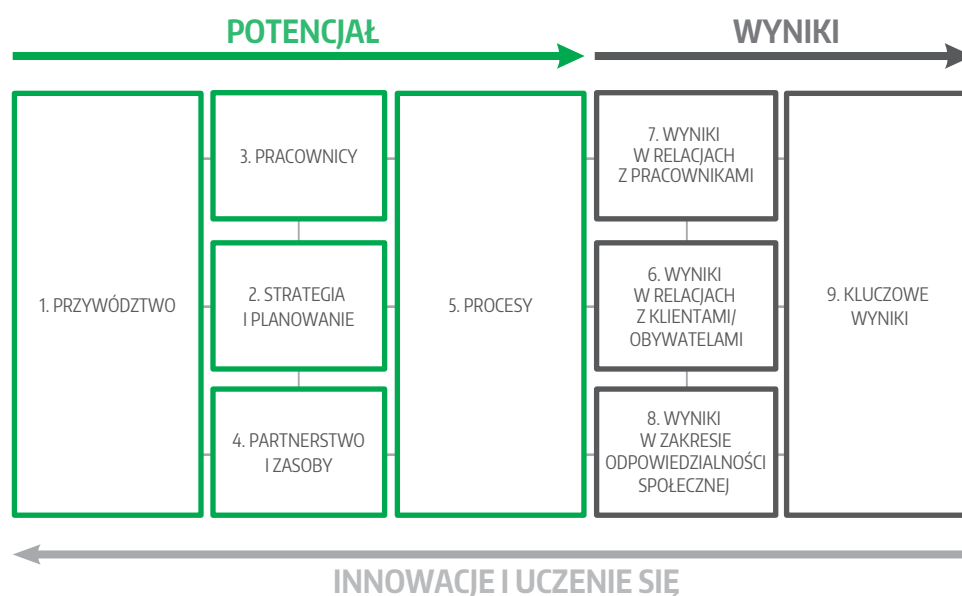
Wspólna Metoda Oceny to narzędzie wspierające organizacje publiczne „w stosowaniu technik zarządzania jakością, w celu doskonalenia wyników działalności”. W szczególności metoda CAF ma: wprowadzić organizację „w kulturę doskonalenia i zasad TQM” (tj. Kompleksowe Zarządzanie Jakością, z ang. Total Quality Management – TQM); doprowadzić do realizacji cyklu PDCA „planuj – wykonaj – sprawdź – popraw”; ułatwiać samoocenę „w celu uzyskania diagnozy” i „określenia działań usprawniających”¹⁸⁴.

Model CAF składa się z 9 kryteriów głównych¹⁸⁵. Kryteria CAF od 1 do 5 odnoszą się do „Potencjału” i określają „wszystko to, co organizacja robi oraz to, jak podchodzi do zadań, by osiągać pożądane wyniki”. Natomiast kryteria od 6 do 9 odnoszą się do „Wyników” i określają wyniki w relacjach z pracownikami, obywatelami oraz wyniki w zakresie odpowiedzialności społecznej i kluczowych osiągnięć. Każde kryterium główne składa się z kryteriów szczegółowych zilustrowanych przykładami objaśniającymi ich znaczenie (tzw. dobre praktyki z krajów europejskich). Uzyskane i włączone w procesy zarządcze wnioski z oceny przeprowadzonej metodą CAF mają stanowić „ciągły cykl innowacji i uczenia się” danej jednostki zmierzającej do doskonałości.

184 *Wspólna Metoda Oceny (CAF). Doskonalenie organizacji poprzez samoocenę. CAF 2013*, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów. Tytuł oryginału: *The Common Assessment Framework (CAF). Improving Public Organisations through Self-Assessment. CAF 2013*, s. 6.

185 Opis modelu na podstawie: *Ibidem*, s. 6.

Rysunek 16. Struktura modelu CAF



Źródło: Wspólna Metoda Oceny (CAF). Doskonalenie organizacji poprzez samoocenę. CAF 2013, s. 7.

7.4. Wewnętrzna kontrola instytucjonalna jako instrument oceny kontroli zarządczej

7.4.1. POJĘCIE I ISTOTA KONTROLI

Pojęcie kontrola jest definiowane na gruncie wielu obszarów nauki, m.in. prawa i zarządzania. W przypadku tej ostatniej „kontrola (wykonania)” jest jednym z elementów (jedną z funkcji) systemu i procesu zarządzania – obok planowania, organizowania czy wdrażania stosownych rozwiązań.

Istotę prowadzonych w administracji publicznej kontroli (wewnętrznych i zewnętrznych) najlepiej oddają definicje prawnicze¹⁸⁶. Według jednej z nich – sformułowanej przez W. Dawidowicza¹⁸⁷, a przytaczanej przez doktrynę prawa¹⁸⁸ – „kontrola” to działanie polegające na:

186 Zob.: J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, wyd. 4, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 408; E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, wyd. IX zaktualizowane, TNOiK, Toruń 2013, s. 435-436; M. Wierzbowski (red.), J. Jagielski, J. Lang, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Prawo administracyjne...*, op.cit., s. 323; Z. Niewiadomski (red.), Z. Cieślak, I. Lipowicz, G. Szpor, *Prawo administracyjne*, wyd. 5, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 289.

187 W. Dawidowicz, *Polskie prawo administracyjne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1978, s. 21, przypis 16; W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970, s. 34.

188 Zob.: Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2002, s. 387-388; S. Jędrzejewski, H. Nowicki, *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo Comer, Toruń 1995, s. 6; J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, LexisNexis, Warszawa 2012, s. 16.

- „badaniu istniejącego stanu rzeczy”;
- „zestawianiu tego, co istnieje w rzeczywistości, z tym, co powinno być” i sformułowaniu na tej podstawie oceny;
- „ustaleniu ewentualnych rozbieżności” i ich przyczyn – w przypadku istnienia rozbieżności między stanem rzeczywistym a stanem pożądanym;
- „sformułowaniu zaleceń pozwalających na zapobieżenie w przyszłości powstawaniu określonych rozbieżności”.

Kontrola w administracji publicznej jest najczęściej ujmowana jako działanie statyczne. Natomiast kontrola jako funkcja zarządzania jest rozumiana jako działanie dynamiczne – stała, sprawna i skuteczna kontrola wspiera wszystkie procesy zarządzania w jednostce i działalność całej jednostki; działa mobilizująco na jednostki i osoby, które są świadome, że ich działania podlegają systematycznej ocenie.

Niemniej jednak w każdym przypadku kontrola jest pewnym procesem (ciągim podejmowanych czynności), obejmującym co najmniej porównanie ustalonego w toku działań kontrolnych stanu faktycznego (ustalenie stanu wykonywania zadań) ze stanem wyznaczonym w stosownym wzorcu (normie) i dokonanie na tej podstawie osądu (ocena)¹⁸⁹. W przypadku zaistnienia rozbieżności między stanem rzeczywistym a stanem pożądanym (wyznaczonym w stosownym wzorcu¹⁹⁰) dokonuje się ustalenia przyczyn tych rozbieżności (nieprawidłowości) oraz formułuje się zalecenia (działania korygujące, naprawcze, zapobiegawcze), których celem jest uniknięcie w przyszłości ujawnionych nieprawidłowości, niejednokrotnie prowadzących do powstania szkód. W dłuższej perspektywie nie wychwycone „w porę”, a nawarstwiające się błędy mogą zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu jednostki i wykonywanym przez nią zadaniom.

Celem kontroli jest „przybliżenie działania kontrolowanych podmiotów do określonego wzorca” oraz „doskonalenie samego wzorca”¹⁹¹. Kontrola wskazuje nie tylko czy działanie podlegające badaniu (kontroli) jest zgodne ze wzorcem, lecz także czy nie jest gorsze lub lepsze niż wymaga tego wzorec¹⁹². W tym ostatnim przypadku jest podstawa do wyznaczenia jeszcze doskonalszego wzorca.

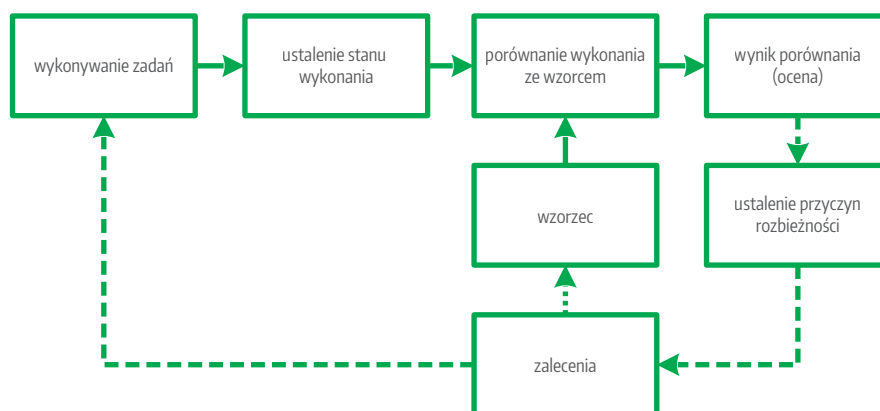
189 Zob. *Kompendium wiedzy...*, *op.cit.*, s. 21.

190 Wyróżnia się wiele wzorców, m.in.: wzorce techniczne (miara, waga), czy przede wszystkim wzorce prawne, tj. normy prawne i inne wzorce przyjmowane w drodze aktu prawnego (plany, limity itp.). Takim wzorcem są – tworzone coraz częściej – standardy.

191 Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne...*, *op.cit.*, s. 388.

192 S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna...*, *op.cit.*, s. 21.

Rysunek 17. Schemat kontroli



Źródło: Opracowanie własne.

Kontrola pełni szereg funkcji, tj.: funkcję informacyjną (wyniki kontroli), pobudzającą (świadomość kontroli pobudza do efektywnego i prawidłowego działania), instruktażową (wykładnia przepisów prawnych, prezentacja dobrych praktyk) i prewencyjną¹⁹³.

Podstawą prawną do przeprowadzania kontroli w administracji publicznej może być przepis prawa (np. kontrole Najwyższej Izby Kontroli i Regionalnych Izb Obrachunkowych) albo organizacyjna lub funkcjonalna zależność podmiotu kontrolowanego od podmiotu kontrolującego¹⁹⁴.

Tradycyjnymi kryteriami kontroli w administracji publicznej są legalność, rzetelność, gospodarność i celowość; w stosunku do niektórych organów także zgodność z polityką rządu. Uzupełniają je stosowane przez administrację publiczną liczne kryteria „o krótszym rodowodzie”, określane w aktach prawnych jako np.: wydajność, sprawność, skuteczność, oszczędność, terminowość, przejrzystość czy jawność.

Kryterium legalności oznacza badanie podjętych działań pod względem ich zgodności z przepisami prawa. Rzetelność to ocena czy zadania i działania są wykonywane z należytą starannością. Gospodarność to dbałość o ekonomiczność działań – chodzi o minimalizację kosztów i maksymalizację efektów. Przeciwnieństwem gospodarności jest marnotrawstwo i rozrzutność. Celowość to merytoryczna ocena zasadności podejmowanych działań (m.in. racjonalność i pożyteczność podejmowanych działań), mających prowadzić do osiągnięcia celu społecznego.

¹⁹³ B. R. Kuc, *Kontrola...*, *op.cit.*, s. 45-46.

¹⁹⁴ Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne...*, *op.cit.*, s. 388.

Cechami każdej prawidłowo przygotowanej i poprawnie przeprowadzonej kontroli działalności administracji są m.in.: fachowość oraz bezstronność i obiektywność kontrolującego¹⁹⁵. Osoba wykonująca czynności kontrole powinna przede wszystkim wystrzegać się krytykancstwa i poczucia własnej wyższości, a cechować się obiektywizmem w formułowaniu sądów, uczciwością, poczuciem odpowiedzialności, dokładnością w dokonywaniu czynności, rozważą i umiarem oraz wysoką kulturą osobistą¹⁹⁶.

7.4.2. WEWNĘTRZNA KONTROLA INSTYTUCJONALNA JAKO CZĘŚĆ SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Kryterium wyróżnienia wewnętrznej kontroli instytucjonalnej stanowi jej usytuowanie – jest to kontrola prowadzona przez kontrolującego usytuowanego w strukturze organizacyjnej kontrolowanego. Kontrola ta jest częścią systemu kontroli zarządczej i spośród wszystkich rodzajów kontroli ma największą skuteczność i efektywność. Wynika to z tego, że¹⁹⁷:

- jest ściśle powiązana z zarządzaniem danym podmiotem.
- jest prowadzona przez osoby zatrudnione w danym podmiocie (np. jednostce samorządu terytorialnego), a więc przez osoby najbardziej znające specyfikę działalności podmiotu i wykonywanych przez niego zadań.
- o przedmiocie, zakresie i stosowanych technikach kontroli wewnętrznej decyduje sam kontrolowany, przez co kontrola ta jest adekwatna do potrzeb.
- może być prowadzona systematycznie.
- może występować jako kontrola samoczynna, np. w przypadku zastosowania narzędzi informatycznych.

W wewnętrznej kontroli instytucjonalnej należy zachować złoty środek (umiarek). Kontrola ta nie może być ani zmarginalizowana, ani restrykcyjna. Aby była ona profesjonalna, sprawna i skuteczna, musi istnieć w jednostce „Regulamin kontroli wewnętrznej”, który określa, w szczególności: zasady kontroli, metody kontroli, zakres obowiązków i uprawnień kontrolujących i kontrolowanych oraz odpowiedzialność za zaniedbania w zakresie kontroli.

Funkcjonowanie wewnętrznej kontroli instytucjonalnej w jednostce jest także uzależnione – o czym się zapomina – od struktury organizacyjnej jednostki, która ma duży wpływ na sprawność i efektywność kontroli. Dla prawidłowości, skuteczności i efektywności tej kontroli wskazane jest, aby w danej jednostce istniał graficzny schemat kontroli wewnętrznej wraz z rozpisanymi celami i jej zakresem oraz obowiązującymi procedurami kontrolnymi.

Wewnętrzna kontrola instytucjonalna jest instrumentem oceny kontroli zarządczej.

195 S. Jędrzejewski, H. Nowicki, *Kontrola...*, op.cit., s. 28-35

196 P. Cabała, *System kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pomocnicze materiały dydaktyczne*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2002, s. 42.

197 B. R. Kuc, *Kontrola ...*, op.cit., s. 34.

Wewnętrzna kontrola instytucjonalna (zwana także kontrolą wewnętrzną sensu largo) to kontrola prowadzona przez wyspecjalizowane i wyodrębnione organizacyjnie stanowiska lub komórki ds. kontroli wewnętrznej. Wewnętrzna kontrola instytucjonalna to przede wszystkim kontrola następcza, w ramach której można dokonać oceny wybranych celów z punktu widzenia osiągniętych wyników (rezultatów) i poczynionych nakładów¹⁹⁸. Wyniki tej kontroli są wykorzystywane przede wszystkim na etapie planowania (korekta celów, podejmowanych działań i mierników), a także na etapie organizowania (korekta struktury, zakresów czynności, metod pracy)¹⁹⁹.

Mając na uwadze fakt, że wewnętrzna kontrola instytucjonalna jest częścią kontroli zarządczej, może pojawić się pytanie: po co ją wyodrębniać? Otóż przede wszystkim dlatego, że wewnętrzna kontrola instytucjonalna m.in.²⁰⁰:

- jest narzędziem zakorzenionym w polskiej administracji publicznej nastawionym na wskazywanie nieprawidłowości – stąd posiada wypracowane i sprawdzone rozwiązania kontrolne;
- zasadniczo przedmiotem kontroli może być każdy obszar funkcjonowania jednostki, jednak w praktyce najczęściej skupia się ona na kontroli gospodarki finansowej (badanie sprawozdań i dokumentów finansowych, kontrola zamówień publicznych) i gospodarki mieniem pod względem kryterium legalności (zgodności z przepisami prawa) – stąd jej wyniki mogą być wykorzystane do oceny stanu kontroli zarządczej;
- zasadniczo jest wykorzystywana do prowadzenia kontroli jednostek podległych i nadzorowanych oraz kontroli organizacji pozarządowych w zakresie wydatkowania przez nie środków otrzymanych od danej jednostki samorządu terytorialnego – prowadzenie kontroli w tych jednostkach może być np. wynikiem podziału zadań pomiędzy komórką audytu a komórką kontroli wewnętrznej;
- może być swoistym koordynatorem kontroli wewnętrznej prowadzonej przez poszczególne wydziały, komórki sprawujące merytoryczny nadzór np. nad szkołami.

Choć zasadniczo wewnętrzna kontrola instytucjonalna jest instrumentem ujawniania wszelkiego rodzaju nieprawidłowości i zagrożeń, to jednak jej szeroki zakres oraz uzyskiwane wyniki mogą i powinny być wykorzystywane do oceny kontroli zarządczej (weryfikator istniejących rozwiązań i poprawności funkcjonowania kontroli zarządczej), a odpowiednio skoordynowana może udzielać informacji o tych obszarach kontroli zarządczej, do których „nie dociera” audyt wewnętrzny²⁰¹.

Wewnętrzna kontrola instytucjonalna jest nastawiona na wykonywanie procedur. W praktyce ocenia się czy kontrolowane działania były wykonywane zgodnie z obowiązującymi przepisami i obowiązującymi procedurami. Wewnętrzna kontrola instytucjonalna jest oceną przeszłości i z uwagi na jej usytuowanie ma charakter informacyjny, tzn. jest narzędziem „wewnętrznego ostrzegania” o już istniejących nieprawidłowościach.

Współcześnie – jak się podkreśla – kontrola wewnętrzna „powinna obejmować wszystkie aspekty funkcjonowania jednostek administracji publicznej, jak też oceniać czy jednostka

198 *Ibidem*, s. 40.

199 *Kompendium wiedzy..., op.cit.*, s. 129.

200 *Ibidem*, s. 40.

201 *Ibidem*, s. 129-130.

jest właściwie przygotowana do realizacji powierzonych jej zadań oraz czy zadania te są poprawnie sformułowane przez kierownictwo oraz rozumiane i akceptowane przez pracowników”²⁰². Kontrola wewnętrzna jest regulowana przepisami aktów prawa wewnętrznego, dlatego też nie ma zasadniczo przeciwwskazań, aby zajmowała się oceną osiągniętych celów i zadań, stosując w tym celu odpowiednio sformułowane kryteria oceny.

7.5. AUDYT WEWNĘTRZNY W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Audyt wewnętrzny został wprowadzony po raz pierwszy do systemu prawa polskiego w 2001 r. na mocy ustawy z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej²⁰³. Obecny jego kształt (m.in. jego zakres przedmiotowy i podmiotowy) określa ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

W myśl art. 274 ust. 3 i 4 u.f.p. audyt wewnętrzny w gminie, powiecie i województwie samorządowym jest prowadzony:

1. Obligatoryjnie – gdy ujęta w uchwale budżetowej (w momencie uchwalenia lub zmiany) kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczy wysokość 40 000 tys. zł.
2. Fakultatywnie – gdy wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta i marszałek województwa podejmie decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego.

Prowadzenie audytu wewnętrznego w gminie, powiecie i województwie samorządowym dotyczy urzędu gminy/miasta, starostwa powiatowego, urzędu marszałkowskiego i pozostałych samorządowych jednostek organizacyjnych, przy czym, samorządowe jednostki organizacyjne nie są zobowiązane do samodzielnego prowadzenia audytu wewnętrznego. Objęcie audytem tylko samorządowych jednostek organizacyjnych powoduje, że prowadzony na szczeblu powiatu audyt wewnętrzny nie obejmuje powiatowych służb, inspekcji i straży, gdyż wchodzi w skład administracji rządowej.

Audyt wewnętrzny jest „działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie (...) kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze” (def. art. 272 ust. 1 u.f.p.)

²⁰² A. Mikołajczak-Waligórska, M. A. Waligórski, *Kontrola zarządcza...*, op.cit., s. 91-92.

²⁰³ Dz.U. Nr 102, poz. 1116.

Audyt wewnętrzny jest „działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo” (def. IIA)

Jeżeli w jednostce, oprócz kontroli zarządczej, zostały wdrożone także inne systemy zarządzania (jakością), np. ISO 9000 to działanie tych systemów również podlega ocenie przez audyt wewnętrzny, gdyż są one wówczas częścią kontroli zarządczej.

Aby prowadzony audyt wewnętrzny był niezależny i obiektywny, a dokonana ocena rzetelna, zarówno ustawa o finansach publicznych, jak i wprowadzone standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych²⁰⁴ określają podstawowe zasady, wymogi i zalecenia dotyczącego jego funkcjonowania.

Zapewnieniu niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego służy m.in. to, że kierownik komórki audytu wewnętrznego, a w jednoosobowej komórce audytu wewnętrznego – audytor wewnętrzny, podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który jest zobowiązany zapewnić „warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego”, w tym jest zobowiązany zapewnić „organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce” (art. 282 ust. 1 u.f.p.). W jednostce samorządu terytorialnego zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta i marszałek województwa (art. 276 u.f.p.).

O wysokiej pozycji audytora wewnętrznego wśród wszystkich pracowników samorządowych przesądza jego szaszerogowanie pracownicze (tj. stanowisko kierownicze urzędnicze) oraz uprawnienia kontrolne podobne do tych, jakie posiadają kontrolerzy. Zgodnie z art. 282 ust. 2 i 3 u.f.p., audytor wewnętrzny „ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej”. Natomiast pracownicy jednostki są obowiązani „udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia”.

Audyt wewnętrzny poprzez ocenę kontroli zarządczej pozwala udzielić odpowiedzi na pytanie: czy funkcjonująca w jednostce kontrola zarządcza jest adekwatna, skuteczna i efektywna? Ma także identyfikować słabe punkty systemu kontroli zarządczej (np. potencjalne ryzyka), które mogłyby uniemożliwić osiągnięcie celów jednostki.

²⁰⁴ Zgodnie z § 1 Komunikatu nr 4 MF z 20 maja 2011 r. (poz. 23), Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (tłumaczenie na język polski) są standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

Dokonując systematycznej oceny kontroli zarządczej, audyt wewnętrzny wspiera kierownika jednostki w osiąganiu celów i realizacji zadań oraz przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce. Audyt wewnętrzny pozwala na ocenę wszystkich elementów kontroli zarządczej, m.in. umożliwia udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

- czy jednostka wykonuje zadania publiczne zgodnie z przepisami prawa?
- czy wykonuje zadania publiczne skutecznie i efektywnie?
- czy we właściwy sposób chroni i efektywnie wykorzystuje swoje zasoby?
- czy osiąga zakładane cele i wykonuje zaplanowane zadania zmierzające do ich osiągnięcia?
- czy zarządza ryzykiem?

Podobnie jak kontrola wewnętrzna, audyt wewnętrzny ma za zadanie sprawdzić:

- czy jednostka posiada określone w formie pisemnej rozwiązania (mechanizmy, narzędzia) z zakresu kontroli zarządczej; przy czym – jak podkreśla Ministerstwo, Finansów – należy zauważyć, że nie wszystkie rozwiązania da się ująć w formie pisemnej, np. dobre wzorce codziennego etycznego postępowania;
- czy zawarte w dokumentach rozwiązania są stosowane w praktyce; czy przypadkiem nie są tylko „rozwiązania na papierze”.

Zasadniczym celem audytu wewnętrznego jest dostarczanie kierownikowi jednostki informacji (danych) stanowiących podstawę do wprowadzania rozwiązań systemowych służących poprawie efektywności i skuteczności działań jednostki, zwiększając prawdopodobieństwo osiągnięcia założonych celów. Audyt wewnętrzny jest narzędziem monitorowania i oceny kontroli zarządczej oraz źródłem zaleceń usprawniających (czynności doradcze). W związku z tym należy podkreślić, że wskazywanie przez audyt wewnętrzny ewentualnych nieprawidłowości jest tylko „produktem ubocznym jego działalności”²⁰⁵.

Wytyczne w zakresie planowania wymieniają trzy grupy zadań (działań) odnoszących się do audytu wewnętrznego, będących *de facto* przykładami tego, co – zdaniem Ministerstwa Finansów – audytorowi wolno robić, a czego robić nie wolno w zakresie wspierania kierownika jednostki w zarządzaniu, a zwłaszcza w zarządzaniu ryzykiem. Wytyczne w zakresie planowania wymieniają²⁰⁶:

1. Zadania kluczowe (tzw. zapewniające), tj.:
 - usługi zapewniające w zakresie procesu zarządzania ryzykiem, w tym zapewniające poprawność analizy ryzyk;
 - przegląd zarządzania kluczowymi ryzykami;
 - przegląd procesu raportowania (sprawozdawczość) o kluczowych ryzykach.
2. Zadania możliwe do wykonania (tzw. doradcze), tj.:
 - szkolenia;
 - wsparcie w zakresie identyfikacji i oceny ryzyk;

²⁰⁵ Kompendium wiedzy..., op.cit., s. 109.

²⁰⁶ Komunikat nr 6 MF..., op.cit., s. 29.

- wsparcie kierownictwa przy ustalaniu reakcji na ryzyko;
- utrzymanie i rozwijanie koncepcji zarządzania ryzykiem;
- rozwijanie procedur, strategii zarządzania ryzykiem w jednostce.

3. Zadania zabronione, tj.:

- określanie akceptowalnego poziomu ryzyka (tzw. apetyt na ryzyko);
- zapewnienie zarządcze na temat ryzyk;
- podejmowanie decyzji odnośnie reakcji na ryzyko;
- wdrażanie mechanizmów reakcji na ryzyko;
- ponoszenie odpowiedzialności za proces zarządzania ryzykiem.

Audyt wewnętrzny wykonuje zadania zapewniające (tj. działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny) i czynności doradcze (tj. zadania, których celem jest usprawnienie funkcjonowania jednostki)²⁰⁷. Dzięki takiemu podziałowi zadań, audyt wewnętrzny może zachować niezależność i obiektywność w działaniach zapewniających. O ile zatem zadania z pierwszej grupy (tj. zadania kluczowe) mogą być wykonywane bez jakichkolwiek zastrzeżeń, o tyle zadania z drugiej grupy (tj. zadania możliwe do wykonania) mogą być wykonywane po zastosowaniu odpowiednich zabezpieczeń, do których *Wytyczne w zakresie planowania* zaliczają konieczność podkreślenia w dokumentacji przede wszystkim tego, że²⁰⁸:

- zadania tej grupy są traktowane jako usługi doradcze;
- każda czynność w zarządzaniu ryzykiem, poza zadaniami zapewniającymi, jest czynnością doradczą;
- odpowiedzialnym za zarządzanie ryzykiem jest kierownik jednostki (audyt wewnętrzny nie zarządza ryzykiem!);
- zakres działań i odpowiedzialność audytu wewnętrznego w systemie zarządzania ryzykiem określa karta audytu zaakceptowana przez kierownika jednostki;
- audyt wewnętrzny służy radą oraz wspiera kierownictwo jednostki przy podejmowaniu decyzji dotyczących zarządzania ryzykiem.

Audyt wewnętrzny „nie wyręcza”, nie zastępuje (nie może!, jeżeli ma być obiektywny) kierownika jednostki w procesie zarządzania ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem jest obowiązkiem kierownika jednostki. Natomiast obowiązkiem audytora jest ocena czy zarządzanie ryzykiem w jednostce jest prawidłowe. W pierwszym i drugim przypadku dokonuje się tego w procesie analizy ryzyka. To powoduje, że wiele osób te dwie oddzielne analizy utożsamia ze sobą. Jednak różnica jest zasadnicza. Zarządzając ryzykiem, kierownik jednostki dokonuje identyfikacji ryzyka w obszarze całej działalności jednostki. Zidentyfikowane przez niego ryzyka podlegają analizie, w efekcie której następuje podjęcie stosownych działań będących odpowiedzią na te ryzyka.

W praktyce w proces zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego powinny być zaangażowane wszystkie komórki organizacyjne oraz jednostki podległe i nadzorowane. To poszczególne komórki i ich pracownicy najlepiej znają możliwe ryzyka, ich wagę, prawdopodobieństwo wystąpienia i działania zaradcze (ograniczające ryzyko). Informacje te powinni przekazać np. koordynatorowi kontroli zarządczej, który na tej podstawie będzie mógł

²⁰⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. Nr 21, poz. 108), § 2 pkt 3 i 4.

²⁰⁸ *Komunikat nr 6 MF...*, op.cit., s. 30.

przygotować dla kierownika jednostki raport z identyfikacji i analizy ryzyka oraz propozycje reakcji. Kolejnym etapem jest podjęcie decyzji w zakresie działań będących reakcją na zidentyfikowane istotne ryzyka. I właśnie zadaniem audytu wewnętrznego jest ocena całego tego procesu (systemu zarządzania ryzykiem), w szczególności prawidłowości w zakresie identyfikacji ryzyk i ich analizy oraz podjętych działań zaradczych. Do tej oceny audytor powinien wykorzystać dokumenty opracowane przez kierowników komórek, koordynatora itp., czyli dokumenty z oceny ryzyka dokonanej przez kierownictwo jednostki.

Aby audyt był efektywny oprócz tego, że audytor musi znać misję, wizję i cele jednostki (jej cele strategiczne, priorytety), musi także właściwie układać się współpraca pomiędzy audytorem a kierownikiem jednostki. Niezbędnym elementem takiej współpracy jest właściwa komunikacja. W tym obszarze na obu stronach ciążyą określone obowiązki. Kierownik jednostki powinien m.in. przekazywać plany swoich zamierzeń, swoje obawy dotyczące prawidłowości funkcjonowania jednostki w określonym obszarze. Nie będzie przesadą w stwierdzeniu, że kierownik jednostki musi darzyć audytora szczególnym zaufaniem. Jednak to zaufanie zobowiązuje. Kierownik jednostki w zamian ma prawo oczekiwać, że audyt wewnętrzny dostarczy mu we właściwej formie i na czas użyteczne informacje.

Narzędziem zapewniającym sprawne i skuteczne funkcjonowanie audytu wewnętrznego jest roczny plan audytu. Oczywiście w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny może być przeprowadzany poza planem audytu (art. 283 ust. 1-2 u.f.p.).

Plan audytu jest przygotowywany przez audytora wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki na podstawie udokumentowanej analizy ryzyka, która obejmuje m.in. identyfikację obszarów działalności jednostki oraz ocenę ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki (§ 5 ust. 1 Rozp. audyt²⁰⁹).

Realizacja zadań audytowych, tj. zadań zapewniających i czynności doradczych ma miejsce w każdym obszarze działalności jednostki. Przystępując do wykonania zadania zapewniającego, audytor wewnętrzny dokonuje analizy ryzyka w obszarze objętym zadaniem zapewniającym oraz opracowuje program zadania zapewniającego.

Analizując wpływ audytu wewnętrznego na kształt i funkcjonowanie kontroli zarządczej, należy stwierdzić, że:

- pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą zarządczą istnieje swoiste sprzężenie zwrotne, tzn. dobrze prowadzony audyt przyczynia się do usprawnienia kontroli zarządczej, a poprawnie funkcjonująca kontrola zarządcza wymusza z kolei istnienie jak najlepszego audytu;
- audyt wewnętrzny jest istotnym elementem istnienia prawidłowo funkcjonującej kontroli zarządczej, służącej osiągnięciu celów i wykonywaniu zadań jednostki; należy na niego (podobnie jak na kontrolę wewnętrzną) spojrzeć jak na „narzędzie obrony” kontrolowanego wobec kontroli zewnętrznej²¹⁰;

209 Rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. Nr 21, poz. 108).

210 M. Staniszevska, M. Stasik, *Jak poprawić funkcjonowanie kontroli zarządczej w administracji publicznej - rola audytu wewnętrznego i Najwyższej Izby Kontroli*, s. 11, dostępne na: <http://www.iaa.org.pl/> [www/index.php/biblioteka-iaa-polska](http://www.index.php/biblioteka-iaa-polska) (2013).

- audyt nie jest niezbędny do tego, aby kontrola zarządcza w jednostce była skuteczna, efektywna i adekwatna; jednak jest on ważny o tyle, że audytorzy wewnętrzni są osobami, które najlepiej znają zagadnienia kontroli zarządczej.

7.6. Kontrola zewnętrzna w jednostkach samorządu terytorialnego

7.6.1. KONTROLA ZEWNĘTRZNA A KONTROLA ZARZĄDCZA

Kontrola w ujęciu nauki prawa podlega różnym podziałom. Jeden z podziałów – przyjmujący za kryterium zależności organizacyjnej – wyróżnia kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną. Kontrola zewnętrzna – w zależności od sposobu jej przeprowadzania i rodzaju wykonywanych czynności – może przybrać m.in. formę²¹¹:

- inspekcji – kontrola polegająca na bezpośrednim obserwowaniu zjawisk, obserwowaniu działań kontrolowanego (ich przebiegu) i osiągniętych rezultatów,
- lustracji – kontrola inspekcyjna, lecz ocenie podlega nie tyle zachowanie kontrolowanego, co faktyczny stan badanego przedmiotu,
- rewizji – kontrola polegająca na badaniu spraw finansowych i majątkowych poprzez sprawdzenie stanu faktycznego i porównaniu go z dokumentacją finansowo-księgową,
- wizytacji – kontrola polegająca na bezpośrednim wglądzie w faktyczne funkcjonowanie kontrolowanego, prowadząca do ogólnej oceny działalności kontrolowanego.

Tabela 16. Podstawowe rodzaje kontroli

KRYTERIUM PODZIAŁU	RODZAJ KONTROLI
Planowość kontroli	• planowa • doraźna (pozaplanowa)
Miejsce kontroli	• w siedzibie • poza siedzibą
Moment kontroli	• wstępna (ex ante) • bieżąca • następcza (ex post)
Zakres kontroli	• kompleksowa • problemowa
Przedmiot kontroli	• finansowo-księgową • skarbową • techniczną • inne (np. sanitarna, materiałowa, pracy)

Źródło: Opracowanie własne.

211 Zob.: P. Cabała, *System kontroli...*, op.cit., s. 8; S. Jędrzejewski, H. Nowicki, *Kontrola...*, op.cit., s. 7; J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej...*, op.cit., s. 26.

Kontrola zewnętrzna to kontrola wykonywana przez kontrolującego spoza struktury organizacyjnej kontrolowanego. Ze względu na rozległość i różnorodność działań administracji, w tym także administracji samorządowej, nie jest możliwe, aby istniała jedna instytucja kontrolna czy jedna forma kontroli. Dlatego działalność administracji publicznej podlega kontroli prowadzonej przez wiele pomiotów (instytucji) kontrolnych.

Do kontroli zewnętrznej w jednostkach samorządu terytorialnego zaliczamy m.in. kontrolę sądową, prokuratorską, kontrolą wykonywaną przez: Najwyższą Izbę Kontroli (NIK), Regionalne Izby Obrachunkowe (RIO), wojewodę, Urząd Kontroli Skarbowej, Państwową Inspekcję Pracy, Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych, Wojewódzkiego Kuratora Oświaty, Państwową Straż Pożarną, Państwową Inspekcję Sanitarną itd.

W przypadku jednostek sektora finansów publicznych, a w szczególności jednostek samorządu terytorialnego nie można zapominać o kontroli społecznej sprawowanej przez mieszkańców danej społeczności/wspólnoty.

Przedmiotem kontroli zewnętrznych jest przede wszystkim badanie czy realizowane zadania i podejmowane w ich trakcie działania są wykonywane zgodnie z prawem, m.in. czy środki finansowe są wydatkowane zgodnie z budżetem?; czy prawidłowo są prowadzone rozliczenia z budżetem państwa?; czy nabycie usług i dóbr następuje w myśl przepisów z zakresu zamówień publicznych?

Kontrola zewnętrzna w odniesieniu do kontroli zarządczej pełni rolę swoistego weryfikatora jej funkcjonowania. Nie mniej jednak cel i charakter zarówno kontroli zewnętrznej, jak i kontroli zarządczej przesądza o tym, że pewne obszary kontroli zarządczej nie będą przedmiotem kontroli zewnętrznej.

Cechą charakterystyczną zewnętrznych kontroli jednostek samorządu terytorialnego jest to, że w odniesieniu do zadań własnych finansowanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego kryterium kontroli jest zasadniczo legalność.

Oddziaływanie kontroli zewnętrznych na kontrolę zarządczą

1. Kontrole zewnętrzne sprawdzają legalność, a więc sprawdzają także czy są przestrzegane regulaminy, zarządzenia i inne dokumenty z zakresu kontroli zarządczej.
 2. Brak właściwej kontroli zarządczej rodzi szereg nieprawidłowości ujawnianych przez kontrole zewnętrzne. Jeżeli przyczyną nieprawidłowości był brak wdrożenia rozwiązań kontroli zarządczej, to ich wdrożenie będzie zaleceniem kontrolującego.
-

Kontrola zewnętrzna jest instrumentem oceny kontroli zarządczej, w tym oceny pełnienia nadzoru na II poziomie kontroli zarządczej.

Spośród wszystkich instytucji kontrolujących administrację samorządową na szczególną uwagę zasługuje kontrola prowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli i Regionalne Izby Obrahunkowe – ze względu na status prawny tych organów kontrolnych oraz podstawy i zakres prowadzonych przez nie kontroli. NIK jest naczelnym organem kontroli państwowej, a RIO dokonuje kontroli tylko nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w ściśle określonym ustawowo obszarze, tj. w zakresie spraw finansowych.

7.6.2. KONTROLA NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

Z uwagi na swą pozycję ustrojową, wśród organów kontroli zewnętrznych Najwyższa Izba Kontroli zajmuje szczególną rolę. Należy podkreślić, że posiada ona „wszystkie cechy niezbędne audytorowi sektora publicznego, chroniącego interes publiczny i rozliczającego administrację publiczną z realizacji jej zadań” oraz jest „jednym z głównych narzędzi kształtowania praktyki zarządzania w sektorze publicznym w Polsce”²¹².

W myśl art. 202 ust. 1 Konstytucji RP²¹³ Najwyższa Izba Kontroli jest naczelnym organem kontroli państwowej, który może kontrolować działalność organów samorządu terytorialnego, samorządowych osób prawnych i innych samorządowych jednostek organizacyjnych – z punktu widzenia legalności, gospodarności i rzetelności (art. 203 ust. 2 Konstytucji RP oraz art. 2 ust. 2 i art. 5 ust. 2 ustawy o NIK²¹⁴).

Kontrolując jednostki samorządu terytorialnego, Najwyższa Izba Kontroli bada w szczególności realizację ustaw i innych aktów prawnych w zakresie działalności finansowej, gospodarczej i organizacyjno-administracyjnej, w tym bada realizację zadań audytu wewnętrznego (art. 3 ustawy o NIK).

Jeżeli w samorządzie terytorialnym działają organy kontroli, rewizji lub inspekcji, to są one zobowiązane do współpracy z Najwyższą Izbą Kontroli w następującym zakresie (art. 12 ustawy o NIK):

- udostępniają na wniosek NIK wyniki przeprowadzonych kontroli;
- przeprowadzają kontrole wspólne pod kierownictwem NIK;
- przeprowadzają na zlecenie NIK kontrole doraźne.

Prowadzone przez Najwyższą Izbę Kontroli postępowanie kontrolne ma na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie działalności jednostek poddanych kontroli, rzetelne jego udokumentowanie i dokonanie oceny kontrolowanej działalności według określonych kryteriów (art. 28 ust. 1 ustawy o NIK). Dla realizacji ww. celów (art. 29 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o NIK):

1. Kierownicy jednostek kontrolowanych mają obowiązek przedkładać na żądanie NIK wszelkie dokumenty i materiały niezbędne do przygotowania lub przeprowadzenia kontroli;
2. Upoważnieni przedstawiciele NIK mają prawo m.in. do: swobodnego wstępu do obiektów i pomieszczeń jednostek kontrolowanych; wglądu we wszelkie dokumenty związane z działalnością kontrolowanego; zabezpieczania dokumentów i innych materiałów dowodowych; przeprowadzania oględzin obiektów, składników majątkowych i przebiegu

212 M. Staniszevska, M. Stasik, *Jak poprawić funkcjonowanie...*, op.cit., s. 8.

213 *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.* (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

214 *Ustawa z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli* (Dz.U. z 2012 r., poz. 82).

3. określonych czynności; wzywania i przesłuchiwanie świadków; żądania udzielenia wyjaśnień; zasięgania w związku z przygotowywaną lub przeprowadzaną kontrolą informacji oraz żądania dokumentów od jednostek niekontrolowanych.

Wyniki kontroli Najwyższa Izba Kontroli przedstawia w wystąpieniu pokontrolnym (art. 53 ustawy o NIK), zawierającym:

- zwięzły opis ustalonego stanu faktycznego i ocenę kontrolowanej działalności, w tym wykryte nieprawidłowości i ich przyczyny, zakres i skutki oraz osoby za nie odpowiedzialne;
- uwagi i wnioski w sprawie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości;
- ocenę wskazującą na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości (element fakultatywny wystąpienia pokontrolnego).

Analizując wyniki kontroli NIK – zawarte w *Informacji o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*²¹⁵ – można dostrzec, z jakimi obszarami kontroli zarządczej mają największej problemów jednostki samorządu terytorialnego.

Źródłem istotnych wskazówek dotyczących kształtu i funkcjonowania kontroli zarządczej są zastrzeżenia, w których kontrolerzy NIK zwracają uwagę na to, że np.²¹⁶:

- w jednostce w odniesieniu do standardu „Przestrzeganie wartości etycznych” nie udokumentowano wdrożenia tego standardu lub istniejące dokumenty zawierają „jedynie ogólne postulaty, określające pożądane zachowania”²¹⁷;
- „w gminach rozwiązania organizacyjne w ograniczonym zakresie uwzględniały standardy kontroli zarządczej”²¹⁸;
- „nie określono celów jednostki powiązanych z procedurami realizacji zadań, zawierającymi konkretne mechanizmy kontroli”²¹⁹;
- system kontroli zarządczej w jednostce jest niespójny;
- w jednostce nie zarządza się ryzykiem; brak jest systemów zarządzania ryzykiem (identyfikacji i analizy ryzyka);
- „regulacje wewnętrzne (...) opracowano bez powiązania z zarządzaniem ryzykiem oraz w wąskim stopniu nakierowane były na osiągnięcie celów działalności oraz zapobieganie, wykrywanie i korygowanie nieprawidłowości”²²⁰;
- „mechanizmy kontrolne nie chroniły w sposób adekwatny przed ryzykami z nimi związanymi”²²¹;

215 *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Gdańsku, LGD-4101-036/2011, Nr ewid. 140/2011/P10/132/LGD, Gdańsk, wrzesień 2011 r., dostępne na: <http://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrole,8628.html> (2013).

216 *Ibidem*, s. 14-24.

217 *Ibidem*, s. 17.

218 *Ibidem*, s. 7.

219 *Ibidem*, s. 15.

220 *Ibidem*, s. 7.

221 *Ibidem*, s. 8.

- brak „udokumentowanego monitorowania skuteczności kontroli zarządczej i nie dokonywano samooceny jej funkcjonowania”, a w jednostkach prowadzących audyt „w ogóle nie dokonywano obiektywnych, niezależnych ocen kontroli zarządczej”²²²;
- brak przygotowania pracowników do wdrożenia i realizacji zadań z zakresu kontroli zarządczej; powodem – brak szkoleń pracowników z zakresu kontroli zarządczej²²³;
- niewystarczający nadzór w ramach II poziomu kontroli zarządczej; w ramach sprawowanego nadzoru wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) w „ograniczonym stopniu dążyli (...) do zapewnienia prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej w podległych im jednostkach organizacyjnych”²²⁴; wynikiem tego były różne zakresy i okresy wdrażania KZ w jednostkach.

Mankamentem kontroli zewnętrznych jest to, że – jak podkreślają wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast), starostowie oraz marszałkowie województw – jest „różne rozumienie pojęcia kontroli zarządczej przez instytucje kontrolne, np. RIO, NIK”; powoduje to brak spójności w wymaganiach stawianych jednostkom samorządu terytorialnego²²⁵. W tym kontekście w Sprawozdaniu rocznym przygotowanym przez Ministerstwo Finansów podnosi się, że kontrolerzy NIK w wystąpieniu po kontroli nr P/10/132 „Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego” formułowali wnioski, które nie mają umocowania w przepisach prawa. Przykładowo zwracano uwagę, że określone rozwiązanie jest niezgodne ze „Standardami kontroli zarządczej”²²⁶, zamiast wskazać, że brak jest jakiegoś istotnego elementu mającego wpływ na realizację zadań i założonych celów²²⁷. Kontrolerzy NIK formułowali także zastrzeżenia dotyczące braku wprowadzenia systemu kontroli zarządczej w formie jednego sformalizowanego dokumentu, choć nie jest to wymagane²²⁸ (należy podkreślić, że nie jest to nawet wskazane, mając na uwadze istotę kontroli zarządczej).

7.6.3. KONTROLA REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH

Kolejnym organem kontrolnym odgrywającym ważną rolę w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego są regionalne izby obrachunkowe. W myśl art. 171 ust. 2 Konstytucji RP regionalne izby obrachunkowe są państwowymi organami nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych. Przepis ten został uszczegółowiony w art. 1 ust. 2 ustawy o RIO²²⁹, który stanowi, że regionalne izby obrachunkowe:

1. Sprawują nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych, tj. dokonują oceny legalności uchwał i zarządzeń w sprawach: procedury uchwalania budżetu i jego zmian; budżetu i jego zmian; zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jednostki samorządu terytorialnego oraz udzielania pożyczek; zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu

²²² *Ibidem*, s. 18 i 24.

²²³ *Ibidem*, s. 8.

²²⁴ *Ibidem*, s. 8.

²²⁵ *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne*, Ministerstwo Finansów, Departament audytu sektora finansów publicznych, lipiec 2012, s. 41, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_01_sprawozdanie_za_2011_rok.pdf (2013).

²²⁶ Należy zauważyć, że standardy nie są przepisami prawa powszechnie obowiązującego.

²²⁷ *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza ...*, *op.cit.*, s. 41.

²²⁸ *Ibidem*, s. 41.

²²⁹ Ustawa z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r., poz. 1113).

terytorialnego; podatków i opłat lokalnych, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa; absolutorium; wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian.

2. Dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych następujących podmiotów: jednostek samorządu terytorialnego i ich związków; stowarzyszeń gmin, stowarzyszeń powiatów oraz stowarzyszeń gmin i powiatów; samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych; innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Regionalne izby obrachunkowe w zakresie objętym nadzorem i kontrolą prowadzą działalność informacyjną, instruktażową oraz szkoleniową (art. 1 ust. 4 ustawy o RIO).

Regionalne izby obrachunkowe:

- kontrolują gospodarkę finansową, w tym realizację zobowiązań podatkowych oraz zamówienia publiczne ww. podmiotów na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym (art. 5 ust. 1 ustawy o RIO);
- kontrolują gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego w zakresie wykonywanych zadań administracji rządowej na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym, z uwzględnieniem kryterium celowości, rzetelności i gospodarności (art. 5 ust. 2 ustawy o RIO);
- kontrolują – pod względem rachunkowym i formalnym – kwartalne sprawozdania z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej (art. 9a ustawy o RIO).

Z przeprowadzonej kontroli sporządza się protokół. Na podstawie wyników kontroli izba kieruje do kontrolowanej jednostki wystąpienie pokontrolne, wskazując źródła i przyczyny nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności (art. 9 ust. 2 ustawy o RIO). Kontrolowana jednostka jest obowiązana w terminie 30 dni od dnia doręczenia wystąpienia zawiadomić izbę o wykonaniu wniosków lub o przyczynach ich niewykonania (art. 9 ust. 3 ustawy o RIO).

W razie potrzeby wskazania organom jednostki samorządu terytorialnego powtarzających się nieprawidłowości lub zagrożenia niewykonania ustawowych zadań, izba przedstawia raport o stanie gospodarki finansowej tej jednostki (art. 10a ust. 1 ustawy o RIO).



ETODA PRI JAKO NARZĘDZIE SAMOOCENY

8.1. Istota metody Planowania Rozwoju Instytucjonalnego

Metoda PRI stanowi przykład kompleksowego podejścia do doskonalenia jakości działania administracji publicznej. Jej conceptualnych korzeni należy szukać w nurcie działań modernizacyjnych określanych jako reformy pierwszej generacji (nowe zarządzanie publiczne). Wiodące jest również jej zakorzenienie w reformach administracyjnych drugiej generacji (zarządzanie współuczestniczące). Z tego pierwszego nurtu metoda PRI czerpie przede wszystkim przekonanie o konieczności respektowania reguł skuteczności, efektywności i ekonomiczności w zarządzaniu sprawami publicznymi. To co szczególnie istotnie w tej metodzie, a pochodzi natomiast z logiki zarządzania współuczestniczącego, to eksponowanie wagi aktywności obywateli w rozstrzyganiu o ważnych sprawach publicznych oraz służebności administracji publicznej wobec obywateli i ich wspólnot. Metoda ta jest oparta na fundamentalnym założeniu o konieczności świadczenia przez urzędy administracji publicznej dobrej jakości usług publicznych, w sposób cechujący się niskimi kosztami transakcyjnymi²³⁰.

W 2013 r. w ramach projektu Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji „Systemowe Wsparcie Procesów Zarządzania JST” Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie przy współpracy Ministerstwa Finansów podjęła działania służące włączeniu do PRI oceny stanu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego²³¹. Od 2014 r. możliwe stało się wykorzystywanie tak znowelizowanej metody nie tylko do oceny stanu i projektowania zmian instytucjonalnych w samorządach lokalnych, ale także do rzetelnej oceny stanu kontroli zarządczej. Podstawową funkcją metody pozostała jednak ocena potencjału instytucjonalnego i doskonalenia działań w tym zakresie. Wprowadzenie dodatkowej, niezwykle istotnej funkcjonalności, jaką jest przede wszystkim ocena spełniania w JST standardów kontroli zarządczej zostało potwierdzone przez Ministerstwo Finansów, które zaakceptowało kształt oceny zawartej w opracowaniach dotyczących analizy instytucjonalnej

230 Szerzej: S. Mazur, *Meandry modernizacji administracji publicznej*, [w:] J. Bober (red.), *Planowanie rozwoju instytucjonalnego w samorządach lokalnych*, MSAP UEK, Kraków 2011.

231 Metoda PRI została opracowana i po raz pierwszy zastosowana w samorządach w latach 2001-2004 przez konsorcjum Małopolskiej Szkoły Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (MSAP UEK) oraz Canadian Urban Institute. W 2011 r. dokonano aktualizacji metody, przy współpracy trzech związków samorządowych – Związku Miast Polskich, Związku Powiatów Polskich i Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej.

gminy oraz analizy instytucjonalnej powiatu. Dokonane zmiany znalazły również uznanie Departamentu Metodyki Kontroli i Rozwoju Zawodowego Najwyższej Izby Kontroli.

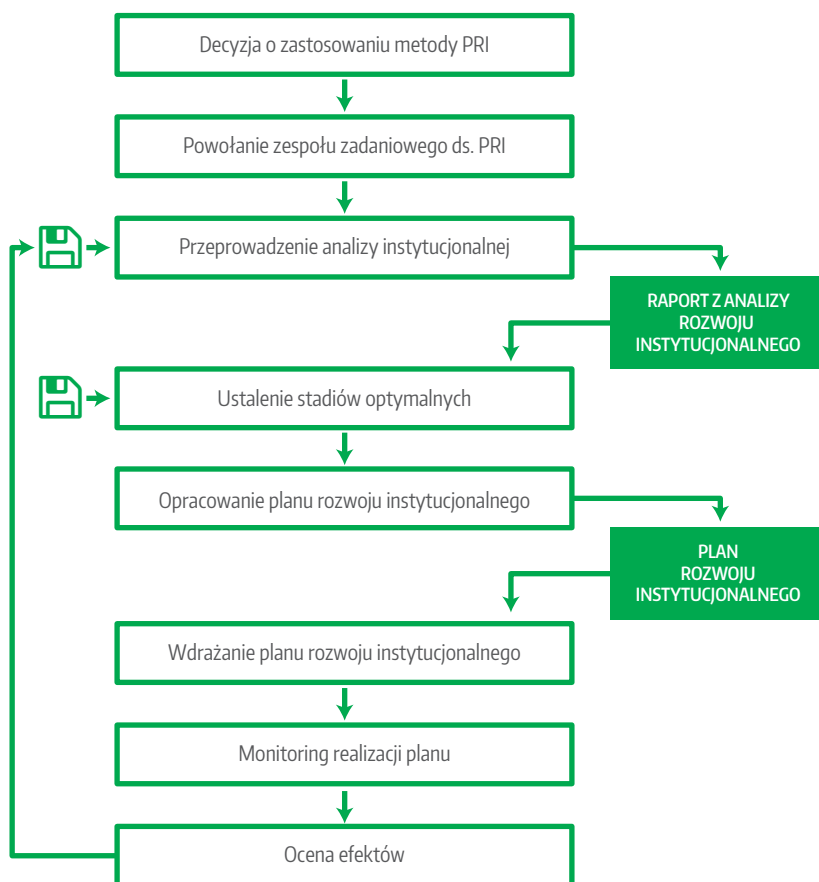
Zasadniczą ideą leżącą u podstaw PRI jest przekonanie, że jednym z kluczowych czynników służących rozwojowi wspólnot lokalnych jest sprawna i efektywna administracja samorządowa – administracja, która inicjuje i wspiera działania na rzecz poprawy świadczenia usług publicznych, jakości życia mieszkańców oraz rozwoju lokalnego. Aby samorządy mogły wypełniać zadania w tym zakresie na miarę istniejących i pojawiających się potrzeb, konieczne jest wzmocnienie ich potencjału instytucjonalnego. Pod pojęciem tym rozumie się odpowiednie struktury organizacyjne i decyzyjne, kompetentnych i sprawnych urzędników, procedury działania, mechanizmy zapewniające właściwe wykorzystanie zasobów, korzystanie z mechanizmów partnerstwa oraz udział społeczności lokalnej w zarządzaniu sprawami publicznymi. Odpowiedni potencjał instytucjonalny pozwala samorządom terytorialnym świadczyć usługi publiczne wysokiej jakości oraz efektywnie wspierać rozwój społeczno-gospodarczy wspólnot lokalnych²³².

Stosowanie metody PRI polega na wykonywaniu powtarzającej się sekwencji działań obejmującej:

- diagnozę poziomu rozwoju – prowadzoną w formie analizy instytucjonalnej (AI) jednostki samorządowej;
- opracowanie planu rozwoju instytucjonalnego (PR), a więc projektowanie zmian instytucjonalnych, czyli identyfikację i zaplanowanie działań doskonalących funkcjonowanie jednostki i poziom świadczonych usług;
- realizację planu poprzez wdrażanie tzw. narzędzi rozwoju instytucjonalnego;
- ocenę efektów realizowaną poprzez ponowną ocenę poziomu rozwoju instytucjonalnego.

232 J. Bober (red.), *Planowanie rozwoju instytucjonalnego w samorządach lokalnych*, MSAP UEK, Kraków 2011, s. 8

Rysunek 18. Schemat metody PRI



Źródło: J. Bober (red.), *Planowanie rozwoju ...*, *op.cit.*, s. 9.

Pełny opis metody i jej zastosowania można znaleźć na stronie internetowej poświęconej PRI i prowadzonej przez MSAP UEK²³³. Niniejszy tekst koncentruje się wokół analizy instytucjonalnej i możliwości wykorzystania jej wyników w ocenie kontroli zarządczej.

²³³ Zob.: www.pri.msap.pl – strona zawiera informacje i publikacje dotyczące poprzednich wersji metody, a także jest sukcesywnie aktualizowana w zakresie wykorzystania PRI w ocenie kontroli zarządczej.

8.2. Analiza instytucjonalna

Zakres analizy rozwoju instytucjonalnego (AI), będącej także samooceną kontroli zarządczej, ma kompleksowy charakter i obejmuje szerokie spektrum działań samorządów lokalnych. Działania te są przyporządkowane do pięciu tzw. obszarów zarządzania:

1. Przywództwo i strategia.
2. Zarządzanie zasobami i procesami.
3. Zarządzanie kapitałem ludzkim organizacji.
4. Partnerstwo.
5. Zarządzanie usługami publicznymi.

Każdy z tych obszarów został zdekomponowany na tzw. kryteria zarządzania, których układ przedstawia tabela 17. Metoda określa dla każdego z kryteriów modelowy poziom rozwoju instytucjonalnego. Stan modelowy jest syntezą warunków wymaganych dla poszczególnych stadiów oraz charakteryzuje jednostkę samorządu zarządzaną i zorganizowaną w sposób optymalny, który nawiązuje do najlepszych wzorców.

Tabela 17. Obszary i kryteria zarządzania w metodzie Planowania Rozwoju Instytucjonalnego

OBSZAR	KRYTERIA
Obszar zarządzania I: Przywództwo i strategia	Kryterium 1. Przywództwo Kryterium 2. Zarządzanie strategiczne
Obszar zarządzania II: Zarządzanie zasobami i procesami	Kryterium 3. Zarządzanie finansami Kryterium 4. Zarządzanie mieniem Kryterium 5. Zarządzanie przestrzenią (tylko gmina; w powiecie – Bezpieczeństwo) Kryterium 6. Zarządzanie technologiami informacyjnymi Kryterium 7. Zarządzanie procesami Kryterium 8. Zarządzanie projektami
Obszar zarządzania III: Zarządzanie kapitałem ludzkim organizacji	Kryterium 9. Planowanie zatrudnienia, rekrutacja i selekcja Kryterium 10. Motywowanie, ocena i awansowanie Kryterium 11. Doskonalenie zawodowe Kryterium 12. Etyka
Obszar zarządzania IV: Partnerstwo	Kryterium 13. Komunikacja społeczna i partnerstwo publiczno-społeczne Kryterium 14. Partnerstwo publiczno-publiczne Kryterium 15. Współpraca z przedsiębiorcami i partnerstwo publiczno-prywatne

OBSZAR	KRYTERIA
Obszar zarządzania V: Zarządzanie usługami publicznymi	Kryterium 16. Usługi administracyjne Kryterium 17. Usługi społeczne Kryterium 18. Usługi techniczne Kryterium 19. Wspieranie rozwoju gospodarczego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna gminy z oceną realizacji standardów kontroli zarządczej. Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego*, MSAP UEK, Kraków 2015 oraz J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna powiatu z oceną realizacji standardów kontroli zarządczej. Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego*, MSAP UEK, Kraków 2015.

Analiza instytucjonalna jest prowadzona w obrębie każdego z kryteriów w oparciu o zdefiniowane dla każdego z nich warunki, będące swego rodzaju pytaniami diagnostycznymi. Warunki są przypisane tzw. stadiom rozwoju instytucjonalnego (od jednego do kilku warunków w ramach każdego stadium). Od początku funkcjonowania PRI przyjęto pięciostopniową skalę stadiów rozwoju, gdzie stadium pierwsze oznacza co do zasady, że w gminie czy powiecie stosuje się procedury lub narzędzia zarządzania w zakresie nie wykraczającym poza wymogi przepisów prawa powszechnie obowiązującego na obszarze całego kraju. W przypadku kilku kryteriów obejmuje ono również warunki weryfikujące formalną regulację określonych spraw (np. potwierdzenie delegacji i przyjęcia uprawnień). Natomiast każde kolejne stadium (do piątego włącznie) wskazuje na stosowanie innych, dodatkowych i najczęściej nieobligatoryjnych działań i praktyk. Zatem im wyższe stadium jednostka osiąga, tym więcej warunków musi spełniać. Co istotne, metoda zakłada kumulację warunków, tzn. że aby osiągnąć np. stadium 4, muszą zostać spełnione wszystkie warunki stadiów poprzedzających oraz stadium czwartego²³⁴. Stadia od 2 do 5 wskazują na coraz wyższy poziom rozwoju. Stadia rozwoju instytucjonalnego od 1 do 5 obrazują potencjalną ścieżkę rozwoju instytucjonalnego. Rezultatem realizacji AI jest określenie stadium rozwoju instytucjonalnego gminy czy powiatu dla każdego z kryteriów. Szczegółowa analiza spełnianych oraz niespełnianych warunków pozwala na określanie zadań, jakie powinny zostać podjęte w celu podniesienia potencjału instytucjonalnego jednostki.

Warunki dla każdego stadium w ramach poszczególnych kryteriów zarządzania są ułożone w kwestionariusze diagnostyczne. Ocena poziomu rozwoju instytucjonalnego gminy jest dokonywana poprzez samoocenę spełnienia warunków określonych dla każdego stadium w ramach danego kryterium zarządzania. Ocena jest zero-jedynkowa – można udzielić jedynie odpowiedzi „Tak” lub „Nie”. Przykładowy fragment kwestionariusza dla kryterium „Zarządzanie strategiczne” zawiera tabela 18.

234 Szczegółowy opis metody PRI i jej zastosowania jest dostępny w publikacji J. Bober (red.), *Planowanie rozwoju ...*, op.cit., natomiast opisy kryteriów oraz warunki analizy można znaleźć w: J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna gminy ...*, op.cit. oraz J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna powiatu ...*, op.cit. Materiały te są dostępne na stronie: www.pri.msap.pl.

Tabela 18. Przykładowy kwestionariusz diagnostyczny dla stadiów 1 i 2, kryterium „Zarządzanie strategiczne”, obszar „Przywództwo i strategia”

WARUNEK	STADIUM				
	1	2	3	4	5
1a) Gmina podejmuje działania w zakresie planowania i zarządzania zgodnie z wymogami określonymi przez przepisy powszechnie obowiązującego prawa, w tym uwzględnia ryzyka.	☐				
1b) Określono na piśmie:					
- struktury organizacyjne urzędu gminy i gminnych jednostek organizacyjnych (w tym zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych, zakres podległości pracowników),	☐				
- aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla każdego pracownika urzędu i jednostek organizacyjnych gminy, w tym odpowiedzialności za ochronę zasobów jednostki.	☐				
1c) W oparciu o hierarchię służbową lub kompetencje nadzorcze prowadzony jest nadzór (monitoring oraz okresowa ocena) nad realizacją obowiązkowych planów, programów i strategii.	☐				
2a) Obowiązkowe plany, programy i strategie zawierają:					
- zadania oraz oczekiwane rezultaty ich realizacji, z uwzględnieniem ryzyk związanych z ich realizacją,		☐			
- jednostki organizacyjne, komórki organizacyjne odpowiedzialne za realizację celów/zadań,		☐			
- zasoby wymagane do realizacji celów/zadań w ramach planów.		☐			
2b) Struktury organizacyjne urzędu i jednostek organizacyjnych gminy pozwalają na realizację aktualnych celów i zadań.		☐			
2c) Istnieje strategia rozwoju gminy, przygotowana przy udziale partnerów społecznych i podmiotów gospodarczych, która zawiera:		☐			
- misję oraz wizję,		☐			
- cele strategiczne (zgodne z zasadą SMART),		☐			
- cele szczegółowe lub zadania,		☐			
- procedurę monitoringu.		☐			
2d) Środki finansowe na realizację strategii są uwzględniane w kolejnych budżetach rocznych.		☐			
2e) Strategia jest realizowana.		☐			

Źródło: J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna gminy ...*, op.cit.

Rolą zespołu dokonującego analizy instytucjonalnej jest udzielenie odpowiedzi na każde z pytań umieszczonych w kwestionariuszu. W przypadku niektórych z nich do weryfikacji warunku wystarcza jedna odpowiedź (np. pytania 1a, 2b). W przypadku części pytań konieczna jest bardziej szczegółowa weryfikacja. O pozytywnej weryfikacji warunku decyduje łączne spełnienie kilku wymogów (np. w pytaniu 2a wymagane jest potwierdzenie realizacji trzech wymogów), a w niektórych przypadkach także twierdząca odpowiedź na zasadnicze pytanie warunku oraz potwierdzenie realizacji dodatkowych wymogów (np. pytanie 2c). Dla niektórych warunków wymagana jest realizacja np. 3 czy 4 wymogów z kilku zdefiniowanych, przy czym nie ma już znaczenia, które konkretnie wymogi są spełniane²³⁵.

Kwestionariusze są wypełniane przez zespół powoływany w jednostce do przeprowadzenia analizy instytucjonalnej. Część pytań (np. pytanie 2b w omawianym przykładzie) odnosi się także do jednostek organizacyjnych. Stąd niezwykle istotne jest, aby w skład zespołu wchodziły osoby posiadające, oprócz odpowiednich kompetencji, także wiedzę o jednostkach organizacyjnych samorządu. Odpowiedź twierdząca na konkretne pytanie diagnostyczne winna być poparta dowodami (np. dokumenty, istniejące procedury), bądź w przypadku niektórych pytań (np. o charakterze ocennym) stanowić wyraz zgodnego stanowiska członków zespołu.

Po udzieleniu odpowiedzi na wszystkie pytania (warunki) samorząd otrzymuje obraz poziomu rozwoju instytucjonalnego (informacja syntetyczna) oraz szczegółowe informacje o każdym z kryteriów (lista warunków spełnianych i niespełnianych). Dzięki wykorzystaniu aplikacji komputerowej²³⁶ proces uzyskania zarówno wyniku syntetycznego, jak i szczegółowych danych jest niezwykle ułatwiony.

Zamknięciem etapu AI oraz pierwszym krokiem w kierunku tworzenia planu rozwoju instytucjonalnego jest wybór tzw. stadiów optymalnych. Na tym etapie zespół, analizując każde z kryteriów, wskazuje właściwe w jego opinii, racjonalne z punktu widzenia jednostki (korzyści z osiągnięcia, koszty i nakłady związane z uzyskaniem i utrzymaniem) stadium rozwoju, do jakiego samorząd winien dążyć w indywidualnie określonej, krótkiej perspektywie czasowej. Wybór stadiów optymalnych powinien stanowić swego rodzaju kompromis pomiędzy możliwościami działania jednostki (urzędu, jednostek organizacyjnych) a potrzebami i wymaganiami otoczenia (interesariuszy) oraz zasobami wewnętrznymi (np. kadrami, możliwościami finansowymi) i zewnętrznymi (np. liczbą i aktywnością organizacji pozarządowych).

Należy podkreślić, że metoda PRI nie zakłada konieczności osiągnięcia najwyższego stadium 5 w każdym z kryteriów. Nie zawsze znalazłoby to uzasadnienie chociażby w charakterze jednostki, jej zasobach oraz potrzebach i możliwościach rozwojowych. Kwestią zdecydowanie bardziej istotną jest uruchomienie systemu sukcesywnej oraz stałej poprawy i doskonalenia (z czasem utrzymania) działań odpowiadających potrzebom jednostki w poszczególnych kryteriach. Stąd też można spotkać się z sytuacjami, kiedy stadium optymalne będzie wyższe od ustalonego na etapie AI (np. uzgodniono, że jednostka znajduje się na stadium 2, więc jako stadium optymalne mogą zostać wskazane stadia 3, 4 lub 5) i wówczas w celu jego osiągnięcia należy zaplanować odpowiednie działania wdrożeniowe (na dalszym etapie konstruowania planu). Występują też sytuacje, kiedy dla części kryteriów stadium optymalne

235 Przykładowo, dla kryterium „Zarządzanie projektami”, warunek 3a został zdefiniowany jako: „Wdrożony został system zarządzania projektami obejmujący co najmniej trzy z poniższych elementów”, gdzie zdefiniowano 8 różnych składowych takiego systemu. Spełnienie warunku wymaga potwierdzenia spełniania nie mniej niż 3 z nich. Por.: J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna gminy...*, op.cit.

236 Aplikacja PRI jest dostępna na stronie: www.pri.msap.pl.

będzie tożsame ze stadium wynikającym z analizy. Zakładamy wówczas, że samorząd nie planuje żadnych działań w ramach danego kryterium, oceniając (przynajmniej na chwilę obecną) dotychczas stosowane rozwiązania za właściwe i wystarczające. Oczywiście warto patrzeć na rozwój instytucjonalny jednostki z perspektywy piątego stadium w każdym kryterium. Wybór piątego stadium musi jednak być decyzją przemyślaną i efektywną z punktu widzenia potencjału i potrzeb jednostki. Tabela 19 ilustruje syntetyczny wynik AI dla gminy, wraz z określeniem stadiów optymalnych. Jego rozwinięciem jest lista warunków spełnionych oraz niespełnionych generowana automatycznie przez aplikację komputerową.

Tabela 19. Przykładowy wynik końcowy analizy instytucjonalnej gminy

WARUNEK	KRYTERIUM	STADIUM ROZWOJU				
		1	2	3	4	5
1. Dowództwo i strategia	1. Przywództwo			x		
	2. Zarządzanie strategiczne		x			
2. Zarządzanie zasobami i procesami	3. Zarządzanie finansami			x		
	4. Zarządzanie mieniem			x		
	5. Zarządzanie przestrzenią			x		
	6. Zarządzanie technologiami informacyjnymi			x		
	7. Zarządzanie procesami				x	
	8. Zarządzanie projektami		x			
3. Zarządzanie kapitałem ludzkim organizacji	9. Planowanie zatrudnienia, rekrutacja i selekcja				x	
	10. Motywowanie ocena i awansowanie			x		
	11. Doskonalenie zawodowe		x			
	12. Etyka			x		
4. Partnerstwo	13. Komunikacja społeczna i partnerstwo publiczno społeczne			x		
	14. Partnerstwo publiczno publiczne				x	
	15. Współpraca z przedsiębiorcami i partnerstwo publiczno-prywatne			x		

WARUNEK	KRYTERIUM	STADIUM ROZWOJU				
		1	2	3	4	5
5. Zarządzanie usługami publicznymi	16. Usługi administracyjne				x	
	17. Usługi społeczne			x		
	18. Usługi techniczne		x			
	19. Wspieranie rozwoju gospodarczego		x			

kolor zielony oznacza osiągnięte stadium rozwoju

x – oznacza stadium optymalne

Źródło: Aplikacja Analiza instytucjonalna jednostki samorządowej (Aplikacja PRI), www.pri.msap.pl.

Oprócz posługiwania się tymi wynikami, zalecane jest sporządzenie przez zespół raportu z analizy instytucjonalnej - raportu dokumentującego najbardziej istotne fakty i dane, potwierdzające udzielone odpowiedzi. Sporządzenie takiego raportu zamyka etap analizy instytucjonalnej i pozwala na realizację kolejnego kroku, jakim jest planowanie rozwoju instytucjonalnego samorządu (to jednak nie stanowi przedmiotu niniejszego rozdziału)²³⁷. Natomiast samo przeprowadzenie analizy pozwala na ocenę spełniania standardów kontroli zarządczej przez samorząd (i szerzej ocenę kontroli zarządczej).

8.3. Standardy kontroli zarządczej w metodzie PRI

Metoda PRI w ramach prowadzenia analizy instytucjonalnej oferuje dodatkową funkcjonalność, jaką jest możliwość oceny realizacji standardów kontroli zarządczej wskazanych w załączniku do Komunikatu nr 23 MF i opisanych w drugim rozdziale niniejszej publikacji. Dokonując analizy poszczególnych warunków w ramach AI, zweryfikowano ich adekwatność w zakresie realizacji (czy też zapewnienia realizacji) konkretnych standardów. Co więcej, analiza instytucjonalna przy wykorzystaniu stworzonej na jej potrzeby aplikacji komputerowej pozwala na automatyczne uzyskanie oceny spełniania standardów kontroli zarządczej. Wynik ten w sposób czytelny wskazuje w podziale na poszczególne standardy, jakie warunki zostały spełnione, a jakie pozostają do realizacji.

Powiązanie warunków PRI ze standardami KZ zostało dokonane dla 20 z 22 standardów kontroli zarządczej. W przypadku dwóch, a mianowicie: standardu E.21 – Audyt wewnętrzny oraz E.22 – Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej, sposób ich oceny jest odmienny. W kwestii audytu wewnętrznego JST udziela odpowiedzi na dodatkowe pytania weryfikujące czy jednostka powinna zgodnie z przepisami prowadzić audyt – jeżeli tak, to w jakiej formule (szerzej: podrozdział 8.4). W przypadku zapewnienia o stanie kontroli zarządczej potwierdzeniem wypełnienia standardu jest samo przeprowadzenie samooceny metodą PRI wraz z wynikami analizy innych źródeł, wskazanych we wspomnianych powyżej pytaniach dodatkowych. Sposobem jego udokumentowania jest wynik analizy w ramach PRI.

²³⁷ Szczegółowy opis metody można znaleźć na dedykowanej jej stronie: www.pri.msap.pl oraz w publikacjach poświęconych PRI.

Nieco inna niż w pozostałych przypadkach jest także weryfikacja standardu E.20 – Samoocena. Spełnienie tego standardu w stopniu podstawowym stanowi przeprowadzenie analizy instytucjonalnej metodą PRI, a dodatkowo potwierdzenie wybranych warunków w ramach 4 kryteriów zarządzania²³⁸ (realizowane już poprzez wypełnienie kwestionariusza diagnostycznego AI).

W ramach analizy powiązań warunków metody PRI ze standardami kontroli zarządczej określono dla 18 kryteriów tzw. minimum standardu. Minimum standardu oznacza te warunki, które bezwzględnie muszą zostać spełnione dla wypełniania danego standardu, tak aby można było mówić w perspektywie oceny kontroli zarządczej o jej funkcjonowaniu w stopniu podstawowym. Liczba warunków odpowiadających minimum standardu jest zróżnicowana w zależności od kryterium i w przypadku większości kryteriów AI zamyka się w obrębie stadium pierwszego (najczęściej, bo w przypadku 12 kryteriów jest to jeden, pierwszy w danym kryterium warunek).

W przypadku czterech kryteriów AI dla wypełnienia minimum standardu konieczne jest także spełnienie wybranych warunków właściwych dla stadium drugiego. Są to następujące kryteria: 1. Przywództwo, 2. Zarządzanie strategiczne, 4. Zarządzanie mieniem oraz 13. Komunikacja społeczna i partnerstwo publiczno-społeczne.

Minimum standardu nie zostało zidentyfikowane w przypadku kryterium 8. Zarządzanie projektami. Minima standardów nie zostały określone także w przypadku standardów E.21 oraz E.22. W przypadku standardu E.20 (na co wskazywano powyżej) spełnieniem minimum jest przeprowadzenie analizy instytucjonalnej. Większości pozostałych warunków PRI zostały także przyporządkowane standardy, a ich spełnianie (potwierdzone wynikami AI) oznacza realizację danego standardu. Posługując się przywoływanym już przykładem kryterium 2. Zarządzanie strategiczne, warto pokazać mapę przyporządkowania standardów warunkom analizy instytucjonalnej (zob. tab. 20)²³⁹.

²³⁸ Mowa tu o kryteriach 1. Przywództwo (warunek 4a), 2. Zarządzanie strategiczne (warunek 5d), 7. Zarządzanie procesami (warunek 4a) oraz 16. Usługi administracyjne (warunek 5a).

²³⁹ Szczegółowe mapy standardów dla wszystkich kryteriów są dostępne w: J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna gminy...*, op.cit. oraz J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna powiatu...*, op.cit.

Tabela 20. Mapa standardów KZ dla kryterium „Zarządzanie strategiczne”, obszar „Przywództwo i strategia” (gmina)

STANDARD KZ / STADIUM PRI	KRYTERIUM NR 2. ZARZĄDZANIE STRATEGICZNE																			
	S.1			S.2					S.3				S.4				S.5			
	1A	1B	1C	2A	2B	2C	2D	2E	3A	3B	3C	3D	4A	4B	4C	4D	5A	5B	5C	5D
A.1: Przestrzeganie wartości etycznych																				
A.2: Kompetencje zawodowe																				
A.3: Struktura organizacyjna		TAK			TAK															
A.4: Delegowanie uprawnień																				
B.5: Misja						TAK														
B.6: Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji	TAK		TAK	TAK		TAK	T	T	T	T			T	T	T		T			
B.7: Identyfikacja ryzyka	TAK			TAK							T						T			
B.8: Analiza ryzyka	TAK			TAK							T						T			
B.9: Reakcja na ryzyko	TAK			TAK							T						T			
C.10: Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej	TAK	TAK																		
C.11: Nadzór			TAK																	
C.12: Ciągłość działalności																				
C.13: Ochrona zasobów		TAK																		
C.14: Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych																				
C.15: Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych																				
D.16: Bieżąca informacja												T						T		
D.17: Komunikacja wewnętrzna											T							T		
D.18: Komunikacja zewnętrzna												T						T		
E.19: Monitorowanie systemu kontroli zarządczej																T			T	T
E.20: Samoocena																				T

Źródło: J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna gminy ...*, op.cit.

Jak widać, w ramach kryterium Zarządzanie strategiczne zidentyfikowano aż 17 wskazań odpowiadających minimum standardu w przypadku 9 standardów KZ: zaczynając od struktury organizacyjnej – standard A.3, przez wszystkie standardy właściwe dla grupy „Cele i zarządzanie ryzykiem” (B.5 do B.9), kończąc na 3 standardach z zakresu mechanizmów kontroli (C.10, C.11, C.13). W przypadku tego kryterium dla gminy zidentyfikowano dodatkowo 24 wskazania realizacji standardów w ramach pozostałych warunków analizy instytucjonalnej. Jednak posiadają one nieco inne znaczenie niż opisane powyżej minimum standardu. Ich spełnienie nie jest bowiem warunkiem koniecznym dla stwierdzenia, że w jednostce funkcjonuje kontrola zarządcza. Oczywiście dążenie do realizacji tych standardów w praktyce będzie wzmacniać sprawność funkcjonowania jednostki oraz poprawiać samo działanie i ocenę stanu kontroli zarządczej.

Należy także zauważyć, że nie wszystkie standardy KZ zostały zidentyfikowane i powiązane z warunkami PRI w ramach każdego z kryteriów. W omawianym przykładzie – zarządzania strategicznego – nie zidentyfikowano standardów np. w grupie „Środowisko wewnętrzne”, z wyjątkiem standardu A.3. Struktura organizacyjna.

Wynik w zakresie spełniania standardów KZ jest generowany w ramach aplikacji komputerowej służącej analizie instytucjonalnej automatycznie po przeprowadzeniu AI dla wszystkich kryteriów PRI oraz po wyborze stadiów optymalnych. Wynik ten jest dostępny poprzez zakładkę „Kontrola zarządcza (KZ)” aplikacji, co pokazano na rysunku 19. Dostęp do niego wymaga jednak odpowiedzi na kilka pytań ogólnych dotyczących weryfikacji pozostałych źródeł kontroli zarządczej (szerzej: podrozdział 8.4). Przedstawiony poniżej zrzut ekranowy pokazuje, że na samym początku jesteśmy informowani o sugerowanej przez aplikację „rekomendowanej ocenie kontroli zarządczej”.

Natomiast ocena spełniania standardów kontroli zarządczej jest generowana przez aplikację w formie tabelarycznej – w układzie standardów kontroli zarządczej, ze wskazaniem spełniania bądź niespełniania poszczególnych warunków PRI, w formie:

- informacji o realizacji działań podstawowych, tj. spełnianiu warunków minimum standardu;
- informacji o braku realizacji i konieczności spełnienia działań podstawowych, tj. konieczności realizacji tych warunków, które zostały zakwalifikowane do minimum danego standardu;
- informacji o realizacji działań dodatkowych, a więc wykraczających poza minimum standardu;
- planowanych działaniach doskonalących (rozwojowych), czyli warunkach ponad minimum standardów, właściwych i koniecznych dla osiągnięcia stadium optymalnego (wskazanego w ostatniej fazie AI), które nie były spełnione w momencie dokonywania samooceny.

Rysunek 19. Aplikacja PRI – wynik samooceny kontroli zarządczej

Planowanie Rozwoju Instytucjonalnego

Analiza zbiorcza Stadium optymalne Wynik końcowy Wynik zbiorczy Kontrola zarządcza (KZ) KZ - kwestionariusz Powrót do ankiety Zaloguj się

Z systemu korzysta aktualnie 5 użytkowników.

Zalogowany jako: Gość.

WYNIK SAMOOCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Rekomendowana ocena kontroli zarządczej

Ocena KZ - definicje

☐ A W jednostce (gminie/powiecie) w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

☒ B W jednostce (gminie/powiecie) w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

☐ C W jednostce (gminie/powiecie) nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Uzasadnienie :

Zapisz Resetuj

Źródło: Aplikacja PRI, www.pri.msap.pl.

Graficzną ilustrację takiej informacji dla przykładowej gminy prezentuje rysunek 20. Wynik ten wskazuje na spełnienie przez gminę wszystkich 2 zidentyfikowanych jako minimum dla standardu A1 warunków (tj. warunku 2a w kryterium 1 oraz warunku 1a w kryterium 12). W tym przypadku nie mamy do czynienia z sytuacją niespełnienia minimum standardu, ponieważ w punkcie „Niespełnione warunki minimum standardu” znajduje się adnotacja „brak”. Natomiast w sytuacji występowania takich warunków byłyby one wskazane w tym właśnie miejscu raportu, a rekomendowana ocena kontroli zarządczej mówiłaby o tym, że w jednostce nie funkcjonuje adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza. Informacja tego rodzaju powinna skutkować podjęciem przez władze jednostki działań w celu jak najszybszej zmiany takiego stanu rzeczy. Wynik oceny standardów wskazuje także na spełnianie warunków standardów ponad minimum oraz na te warunki, które nie są zaliczane do minimum, ale koniecznie muszą być spełnione w celu osiągnięcia pożądanego – określonego poprzez stadium optymalne – poziomu rozwoju instytucjonalnego.

Rysunek 20. Aplikacja PRI – wyniki oceny standardów KZ – standard A1. Przestrzeganie wartości etycznych (fragment)

Wyniki dla poszczególnych standardów kontroli zarządczej	
A. Środowisko wewnętrzne	
A1. Przestrzeganie wartości etycznych	
Gmina realizuje następujące działania podstawowe:	
<i>Spełnione warunki minimum standardu</i>	
[K1W2a]	Kierownictwo jednostki podejmuje działania na rzecz zwiększenia zaangażowania pracowników w działalność gminy i poprawę komunikacji wewnętrznej np. poprzez delegowanie uprawnień, promowanie wartości etycznych, doskonalenie informacji dwustronnej (zebrania oraz narzędzia/systemy informatyczne).
[K12W1a]	Podstawowe przepisy odnoszące się do etycznego zachowania pracowników samorządowych oraz przepisy dotyczące przeciwdziałania korupcji są w gminie przestrzegane i stosowane.
Gmina <u>nie realizuje</u> i ma do spełnienia następujące działania podstawowe:	
<i>Niespełnione warunki minimum standardu</i>	
BRAK	
Gmina realizuje następujące działania dodatkowe:	
<i>Spełnione warunki wykraczające ponad minimum standardu</i>	
[K7W4a]	Został wdrożony lub został certyfikowany system zarządzania jakością spełniający wymagania normy ISO 9001.
Gmina planuje swój rozwój wdrażając następujące działania dodatkowe:	
<i>Warunki ponad minimum standardów do spełnienia, aby gmina mogła osiągnąć wybrane stadium optymalne</i>	
[K1W3a]	Kierownictwo jednostki stosuje praktykę publicznego doceniania oraz nagradzania indywidualnych i zespołowych osiągnięć zawodowych pracowników.

Źródło: Aplikacja PRI, www.pri.msap.pl.

W przypadku występowania tych właśnie planowanych działań dodatkowych (a więc wynikających z identyfikacji standardów „do spełnienia” – pomiędzy osiągniętym a optymalnym stadium) rekomendowana ocena KZ to poziom ograniczonego jej funkcjonowania. Jednak ostateczna decyzja w zakresie oceny stanu kontroli zarządczej (z uwagi na pomocniczy charakter systemu) należy do kierownika jednostki. Warto pamiętać o tym, aby tego rodzaju zmiana (możliwa do dokonania w aplikacji) została w sposób rzetelny uzasadniona. Przykładowo, podstawą decyzji mogą być np. relatywnie niska istotność dla oceny realizacji standardów, czy też zakładany krótki czas, w jakim planowana jest realizacja danego warunku i przygotowanie organizacyjne jednostki do jego spełnienia. Należy wówczas zwrócić uwagę, że przy dokonywaniu kolejnej oceny stanu kontroli zarządczej niespełnianie w dalszym ciągu tego rodzaju warunków (zidentyfikowanych wcześniej jako wymagane dla osiągnięcia stadium optymalnego) powinno skutkować obniżeniem oceny do poziomu sugerowanego przez aplikację. Oczywiście nie oznacza to konieczności osiągnięcia zakładanego stadium

rozwoju w tym okresie, a jedynie spełnienie warunków właściwych dla standardów kontroli zarządczej wymaganych dla danego stadium. Metoda PRI nie jest bowiem wyznacznikiem dla oceny kontroli zarządczej, natomiast pełni wobec procesu jej oceny funkcje pomocnicze: porządkuje i dostarcza niezbędnych informacji o realizacji standardów KZ. Umożliwia także dokumentowanie oceny – poprzez wydruk czy zapisanie w formie elektronicznej raportu z realizacji standardów. Pełny opis przyporządkowania standardów kontroli zarządczej warunkom PRI (w układzie kryteriów analizy instytucjonalnej) jest dostępny zarówno w aplikacji komputerowej²⁴⁰, jak i w przygotowanych w ramach projektu „Systemowe Wsparcie Procesów Zarządzania JST” publikacjach (zob. J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna gminy...*, *op.cit.* oraz J. Bober (red.), *Analiza instytucjonalna powiatu...*, *op.cit.*).

8.4. Ocena kontroli zarządczej przy wykorzystaniu PRI

Dla całościowej oceny kontroli zarządczej w jednostce niezbędne są dodatkowe elementy, które dotyczą:

- kwestii audytu wewnętrznego (konieczności jego stosowania w danej JST oraz sposobu organizacji);
- analizy prowadzonych w samorządzie kontroli i audytów oraz ich wyników.

Aplikacja PRI oferuje możliwość udzielania odpowiedzi na pytania związane z tymi aspektami (zob. tab. 21).

Tabela 21. Informacje dodatkowe dla oceny funkcjonowania kontroli zarządczej

1a) Czy zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych jednostka (gmina/powiat) była objęta obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego?	
NIE	☐
TAK , ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł (art. 274 ust. 3 u.o.f.p.)	☐
TAK , wójt/burmistrz/prezydent/starosta podjął decyzję o prowadzeniu audytu (art. 274 ust. 4 u.o.f.p.)	☐
1b) Czy w JST i w jej jednostkach organizacyjnych audyt wewnętrzny prowadził zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych: audytor wewnętrzny albo usługodawca?	
NIE DOTYCZY	☐
NIE	☐
TAK , w urzędzie/starostwie został zatrudniony audytor wewnętrzny spełniający ustawowe wymagania i prowadzi audyt wewnętrzny, kierując się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego	☐
TAK , JST zawarła umowę z usługodawcą spełniającym ustawowe wymagania i prowadzi on audyt wewnętrzny, kierując się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego	☐

²⁴⁰ Dostępne z poziomu kwestionariusza diagnostycznego, zakładka Standardy KZ.

2) Czy w JST (w tym w jej jednostkach organizacyjnych) w roku poprzedzającym były przeprowadzane kontrole, w tym kontrole lub audyty zewnętrznych podmiotów (np. NIK, RIO, wojewoda, kontrola skarbową, państwowe inspekcje i straże, instytucje: wdrażająca, pośrednicząca, zarządzająca, audytowa, Komisja Europejska)?

NIE, żadna z gminnych/powiatowych jednostek organizacyjnych nie była kontrolowana/ audytowana ☐

TAK ☐

3) Czy w wyniku przeprowadzonych audytów i kontroli lub w inny udokumentowany sposób (np. wyroki sądów) zostały wskazane nieprawidłowości w działalności JST (w tym jej jednostek organizacyjnych), np. w zakresie: zgodności z przepisami prawa, skuteczności i efektywności (np. wykazano, że jakiś cel lub zadanie nie zostało zrealizowane, wykazano niegospodarność), wiarygodności sprawozdań (np. wykazano nierzetelność sprawozdań finansowych)?

NIE, nie wykazano nieprawidłowości ☐

TAK ☐

Źródło: Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przy wykorzystaniu metody PRI, dokument przygotowany w ramach projektu „Systemowe Wsparcie Procesów Zarządzania w JST”.

Dostęp do formularza pytań dodatkowych jest możliwy po zakończeniu AI oraz ustaleniu stadiów optymalnych – należy wykorzystać zakładki: „Kontrola zarządcza (KZ)” lub „KZ kwestionariusz”. Co istotne, udzielenie odpowiedzi na sformułowane pytania jest niezbędne dla uzyskania dostępu do raportu dokumentującego ocenę spełniania standardów KZ.

Rekomenduje się odniesienie odpowiedzi na powyższe pytania do okresu, jaki upłynął od daty ostatniej oceny kontroli zarządczej lub do roku poprzedzającego rok, w którym dokonywana jest ocena. W przypadku pytań 2 oraz 3 (szczególnie przy wyborze twierdzącej odpowiedzi na pytanie o wskazanie nieprawidłowości) zalecane jest dołączenie dodatkowego opisu dokumentującego zakres prowadzonych kontroli oraz ustosunkowującego się do wskazanych nieprawidłowości i podjętych sposobów ich eliminacji. Za nieprawidłowości należy uznać działanie lub zaniechanie, które z punktu widzenia kryteriów kontroli jest nielegalne, niegospodarne, niecelowe lub nierzetelne, a w przypadku kontroli wykonania zadań – nieskuteczne, niewydajne lub nieoszczędne.

Udzielenie odpowiedzi na pytania dodatkowe jest ostatnim etapem niezbędnym do dokonania oceny KZ w ramach metody PRI.

Należy pamiętać, że **informacje w zakresie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej mają charakter pomocniczy przy dokonywaniu oceny przez osoby odpowiedzialne za jej realizację w samorządzie. Metoda (uzyskany wynik) nie rozstrzyga o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej, a jedynie dostarcza informacji niezbędnych do przeprowadzenia takiej oceny, jak również dokumentuje stan faktyczny.**

Metoda PRI umożliwia odniesienie oceny do trzech poziomów (A, B, C) z rozporządzenia Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej i przeznaczonej dla działów administracji rządowej i jednostek administracji rządowej, czyli:

- A. Funkcjonowanie w wystarczającym stopniu adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej (wskazywane, gdy kontrola zarządcza w wystarczającym stopniu zapewniła łącznie wszystkie następujące elementy: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem).
- B. Funkcjonowanie w ograniczonym stopniu adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej (wskazywane, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu jednego lub więcej (ale nie wszystkich) z wymienionych elementów: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji lub zarządzania ryzykiem).
- C. Brak w jednostce adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej (wskazywane, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu żadnego z wymienionych powyżej elementów).

Warto rozważyć wprowadzenie w jednostce praktyki sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej analogicznego do rozwiązań stosowanych w administracji rządowej czy innych jednostkach sektora finansów publicznych (np. szkoły wyższe), ustanowionego rozporządzeniem Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, i dostosowanego do specyfiki jednostki. W przypadku takiego oświadczenia godne polecenia jest zidentyfikowanie zastrzeżeń oraz działań doskonalących przy wyborach innych niż „funkcjonowanie w wystarczającym stopniu”.

W celu umożliwienia przygotowania rekomendacji w zakresie oceny stanu KZ w metodzie PRI przyjęto – wzorem kryteriów analizy instytucjonalnej – tzw. stan modelowy. Stanem modelowym należy określić funkcjonowanie w jednostce (gminie, powiecie) w wystarczającym stopniu adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Ocena stanu KZ jest realizowana poprzez:

- weryfikację stanu realizacji standardów kontroli zarządczej, dokonywaną poprzez przeprowadzenie analizy instytucjonalnej;
- identyfikację informacji dodatkowych, związanych z obowiązkami z zakresu prowadzenia audytu wewnętrznego oraz wyników kontroli przeprowadzanych w JST i jej jednostkach organizacyjnych.

W sytuacji modelowej (czyli dla poziomu A) funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga, zgodnie z rekomendacjami, spełnienia następujących warunków:

1. Realizacji w stopniu podstawowym wszystkich standardów, czyli spełniania tzw. „minimum standardu” weryfikowanego poprzez początkowe warunki kryteriów badanych w ramach analizy instytucjonalnej.
2. Wypełniania standardów właściwych dla osiągniętych w ramach AI stadiów rozwoju oraz stadiów wskazanych jako optymalne dla jednostki.
3. Prowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie ze wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego, jeżeli jednostka jest zobowiązana do jego prowadzenia (na podstawie art. 274 ust. 3 lub 4 ustawy o finansach publicznych).

4. Braku stwierdzenia w wyniku przeprowadzonych audytów i kontroli lub w inny udokumentowany sposób (np. wyroki sądów) nieprawidłowości w działalności jednostki samorządu i jej jednostek organizacyjnych (zgodnie z definicją nieprawidłowości wskazaną powyżej).

Przyjęty w metodzie PRI sposób oceny KZ – uwzględniający poszczególne poziomy, tj. A, B i C – prezentuje tabela 22.

Tabela 22. Warunki ustalania rekomendacji dla oceny KZ w ramach metody PRI

Kryteria dla oceny – „W gminie/powiecie w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza” – A:	Kryteria dla oceny – „W gminie/powiecie w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza” – B:	Kryteria dla oceny – „W gminie/powiecie nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza” – C:
W stopniu podstawowym zostały zrealizowane wszystkie standardy (tzw. minimum standardów)	Pozostałe kombinacje, które nie zostały zakwalifikowane do oceny A lub C	Nie zostały zrealizowane w stopniu podstawowym wszystkie standardy (tzw. minimum standardów)
Nie ma różnicy pomiędzy poziomem RI, na jakim jednostka (gmina/powiat) się znalazła oraz poziomem, do którego dąży (tzn. nie pojawiły się kryteria „Do spełnienia”)		
W ramach informacji dodatkowych w pytaniu dotyczącym audytu wewnętrznego (pytanie 1b) jednostka nie udzieliła odpowiedzi „NIE”. Pozytywna weryfikacja następuje, gdy: • jednostka nie była objęta obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego • lub • jeżeli jednostka była objęta obowiązkiem i był on prowadzony zgodnie z wymogami		W ramach informacji dodatkowych w pytaniu dotyczącym audytu wewnętrznego (pytanie 1b) jednostka udzieliła odpowiedzi „NIE” (tzn. audyt wewnętrzny nie był prowadzony zgodnie z przepisami pomimo takiego obowiązku)
W ramach informacji dodatkowych w pytaniu dotyczącym wyników audytów i kontroli (pytanie 3) jednostka nie udzieliła odpowiedzi „TAK”. Pozytywna weryfikacja następuje, gdy: w jednostce w ostatnim roku nie były przeprowadzane kontrole/audyty wyniki kontroli audytów nie wykazały nieprawidłowości		W ramach informacji dodatkowych w pytaniu dotyczącym wyników audytów i kontroli (pytanie 3) jednostka udzieliła odpowiedzi „TAK” (tzn. wyniki kontroli/audytów wskazują nieprawidłowości)

Źródło: Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przy wykorzystaniu metody PRI, dokument przygotowany w ramach projektu „Systemowe wsparcie procesów zarządzania w JST”.

Istotnym założeniem przyjętym w ramach PRI jest umożliwienie oceny KZ na poziomie jednostki samorządu terytorialnego (poziom II, czyli poziom gminy czy powiatu; szerzej: rozdział 1). Metodę tę można także wykorzystać (przy ewentualnym dostosowaniu) do oceny jednostek organizacyjnych (poziom I), w szczególności urzędu gminy czy starostwa powiatowego. Jest to realizowane w ramach analiz instytucjonalnych poprzez:

- zdefiniowanie kluczowych pojęć (np. szeroka definicja kierownictwa jednostki rozumianego jako zespół złożony z wójta (burmistrza, prezydenta miasta), jego zastępcy (zastępców), sekretarza i skarbnika gminy oraz kadry kierowniczej średniego szczebla (kierownicy lub dyrektorzy wydziałów i podległych jednostek organizacyjnych);
- bezpośrednie odwoływanie się w ramach części z warunków do jednostek organizacyjnych (np. warunek 1b w ramach kryterium Zarządzanie strategiczne, który stanowi, że „Określono na piśmie: (a) struktury organizacyjne urzędu gminy i gminnych jednostek organizacyjnych [...] oraz (b) aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla każdego pracownika urzędu i jednostek organizacyjnych gminy, w tym odpowiedzialności za ochronę zasobów jednostki; por. tab. 17)”.

Oczywiście to osobom odpowiedzialnym za funkcjonowanie kontroli zarządczej w gminie czy powiecie należy pozostawić kwestię wyboru sposobu przeprowadzenia samooceny na poszczególnych poziomach. W praktyce należy liczyć się z sytuacjami, w których:

- kierownicy poszczególnych jednostek organizacyjnych zostaną włączeni do zespołu przeprowadzającego analizę instytucjonalną i zapewnią uwzględnienie w jej wyniku stanu właściwego dla kierowanych przez siebie jednostek (integracja oceny dla obu poziomów);
- kierownicy jednostek organizacyjnych dokonają AI w zakresie kryteriów właściwych ze względu na specyfikę kierowanych jednostek (analiza taka zostanie przeprowadzona także dla urzędu gminy/miasta czy starostwa powiatowego) – w ten sposób zostaną ustalone oceny dla poziomu I, których wyniki powinny zostać wykorzystane dla oceny KZ na poziomie całej JST.

Zaprezentowana powyżej funkcjonalność metody PRI w zakresie oceny kontroli zarządczej umożliwia uzyskanie rzetelnych i wiarygodnych informacji, stanowiąc jednocześnie sposób dokumentowania działań w tym zakresie. Co więcej, zdobycie tych danych nie wymaga wprowadzania specjalnych, dedykowanych KZ rozwiązań. Koncentrując działania na analizie poziomu rozwoju instytucjonalnego, planowaniu i doskonaleniu działania samorządu w różnych obszarach jego funkcjonowania, otrzymujemy jednocześnie rzetelny obraz funkcjonowania kontroli zarządczej.



ZORCOWE ROZWIĄZANIA Z ZAKRESU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

9.1. Uwagi wstępne

Zgodnie z treścią Komunikatu nr 23 MF z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych wypracowanie wzorcowego rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej o charakterze uniwersalnym i nadającym się do zastosowania w każdej jednostce sektora finansów publicznych nie jest możliwe ze względu na ich cechy: różnorodność i samodzielność. Niemniej wymagania wynikające z treści wymienionego komunikatu oraz wytyczne i przykłady rekomendowane do stosowania w sektorze finansów publicznych wskazują rozwiązania, które muszą być wdrożone oraz sugerują przyjęcie przepisów wewnętrznych w jednostce sektora finansów publicznych, spełniających pewne kryteria poprawności i funkcjonalności zarządzania.

Szerokie kompetencje i duża samodzielność jednostek samorządu terytorialnego sprawiają, że liczba już ustanowionych przepisów z zakresu kontroli zarządczej jest bardzo duża. Należy spodziewać się także nowych rozwiązań, których wypracowanie będzie kwestią nie-dalekiej przyszłości i będzie związana z nabywaniem doświadczenia w podejściu do problematyki KZ.

Analizując dokumenty źródłowe w JST, można wskazać wiele rozwiązań, które nie tylko spełniają wymagania komunikatu w sprawie standardów kontroli zarządczej, ale jednocześnie są także dostosowane do lokalnych warunków JST wprowadzających swoje wewnętrzne regulacje.

W tym rozdziale zostaną zaprezentowane przykłady rozwiązań wdrożonych w JST w odniesieniu do poszczególnych standardów kontroli zarządczej, z uwzględnieniem materiałów źródłowych przyjętych przez wybrane jednostki samorządu terytorialnego.

Ze względu na zakres rzeczowy do systemu KZ należy zaliczyć:

- akty prawa zewnętrznego i wewnętrznego (w tym zarządzenia i inne regulacje kierowników jednostek organizacyjnych gminy);

- przyjęte procedury, wytyczne, okólniki, instrukcje postępowania, polecenia służbowe oraz zakresy czynności pracowników i delegowanie uprawnień;
- zarządzanie ryzykiem (opisane w rozdziale 5);
- dokumenty strategiczne (strategie, programy) oraz dokumenty odnoszące się do konkretnych zadań (np. rocznych), posiadające opisaną misję, cele, wskaźniki oraz mierniki określające stopień ich realizacji.

9.2. Określenie celu i zakresu kontroli zarządczej

Precyzyjne i trafne ujęcie celu stawianego przed kontrolą zarządczą w JST wraz ze wskazaniem jej zakresu powinno służyć uporządkowaniu jednolitego rozumienia czym jest kontrola zarządcza i późniejszego stosowania się do przyjętych regulacji.

Celowościowe podejście do zagadnienia kontroli zarządczej wymaga od osób i instytucji stosujących KZ podkreślenia jej pozytywnego wpływu na sprawne i efektywne oraz legalne działanie JST. Przyjmując regulacje w zakresie KZ, należy pamiętać, że celem kontroli zarządczej jest zagwarantowanie:

- legalności działania JST i jej jednostek organizacyjnych – przez legalność należy rozumieć zarówno zgodność działania z prawem (stanowionym w JST oraz poza nią), jak i z procedurami wewnętrznymi;
- etycznego postępowania – zadanie KZ w tym zakresie obejmuje respektowanie zasad etyki oraz promocję postaw etycznych (nie tylko ujętych w regulacjach, ale także w prawie zwyczajowym);
- optymalnego zarządzania ryzykiem;
- skutecznego i efektywnego zarządzania JST;
- rzetelności i wiarygodności sprawozdań, protokołów i innych dokumentów odzwierciedlających pracę w JST;
- dobrego przepływu informacji w JST (szybkiego, skutecznego i do właściwych grup odbiorców);
- zabezpieczenia i ochrony zasobów posiadanych przez JST lub oddanych jej do dyspozycji.

Dokładne określenie elementów składowych systemu KZ, wyróżnionych ze względu na jej zakres rzeczowy oraz sekwencję czasową, ułatwia prawidłowe wykonywanie procedur i respektowanie legalnego i efektywnego działania JST. Dopełnieniem niezbędnym dla dobrego zrozumienia, czym jest KZ są opisy standardów kontroli zarządczej wraz z dokumentami i rozwiązaniami przyjętymi w JST w celu osiągnięcia tych standardów.

Ze względu na następstwo czasowe kontrolę zarządczą można podzielić na zapobiegawczą (przed podjęciem decyzji), bieżącą i następczą (służącą ustaleniu popełnionych błędów lub nieprawidłowości, odpowiedzialności za nie oraz podjęciu działań naprawczych).

9.3. Środowisko wewnętrzne

W ramach obszaru A – Środowisko wewnętrzne – w kontroli zarządczej wydziela się cztery standardy, które oddają jakość relacji zarówno wewnątrz JST i jej jednostek organizacyjnych, jak i tych z otoczeniem. W tym obszarze, odnoszącym się w dużej części do zasobów ludzkich, niektóre samorządy widzą tak dużo zbieżności z podstawowym rozumieniem kontroli zarządczej, że tworzą komórki organizacyjne, które łączą w swoim zakresie kompetencji te dwa zagadnienia. Przykładem spójnego określania zadań jest Starostwo Powiatowe w Piotrkowie Trybunalskim, w którym utworzono jako jedną komórkę Biuro ds. Kontroli Zarządczej i Zasobów Ludzkich²⁴¹.

Standard A.1 – Przestrzeganie wartości etycznych – na ogół odnosi się do skodyfikowanego opisu postaw, jakimi powinni cechować się pracownicy samorządowi oraz zachowań, do jakich zobowiązuje ich kierownictwo jednostki. Najczęściej stosowanym rozwiązaniem jest przyjęcie spisanego dokumentu obligującego pracowników do przestrzegania zasad etyki w formie „kodeksu etyki urzędnika/pracownika samorządowego”. Rzadziej zwraca się natomiast uwagę na konieczność respektowania zasad etyki nie tylko przez pracowników urzędu, podległych organowi wykonawczemu, ale także przez członków organu uchwałodawczego (rady, sejmiku). O ile przykładów kodeksów etyki urzędnika można podać wiele, o tyle na przyjęcie kodeksów etyki radnego decyduje się mniejsza liczba organów uchwałodawczych. Kodeksy etyki radnego są raczej krótkie i dość ogólne w zapisach, np. Kodeks Etyczny Radnych Rady Gminy Sierpc²⁴² czy Kodeks Etyki Radnego Miasta Płocka²⁴³.

Dobrym przykładem kodeksu etyki radnego jest regulacja przyjęta przez radnych Rady Miasta Torunia, którzy w artykule 10 swojego kodeksu etyki stwierdzili: „W kontaktach ze środowiskami społecznego przekazu zachowamy skromność i umiar, a także właściwe proporcje i godziwe określenia o sprawach i osobach, zwłaszcza wyrażając opinie krytyczne bądź wyrażając protest czy dezaprobatę, pamiętając, że podstawowym celem jest budowanie wspólnoty lokalnej, jej dóbr materialnych i duchowych oraz więzi międzyludzkich. Powstrzymamy się od przekazywania informacji poufnych lub dotyczących prywatnego życia wybieranych przedstawicieli lub osób trzecich”²⁴⁴.

Kompetencje zawodowe – jako kolejny standard (A.2) w obszarze Środowisko wewnętrzne – odnoszą się do dwóch kwestii: przyjmowania właściwych osób o dobranych do zakresu zadań wiedzy i umiejętnościach oraz do stosowania w JST takich procedur i przepisów, które będą skłaniały pracowników do stałego pogłębiania wiedzy i zdobywania nowych umiejętności. Efektem pracy kompetentnych osób powinno być skuteczne, efektywne i jak najlepsze pod względem jakości wykonywanie zadań JST. Zasady rekrutacji pracowników są opisywane w regulaminach rekrutacji nowych pracowników, stosowanych w procedurach naboru w JST.

Niezbyt powszechną praktyką jest natomiast przyjmowanie w formie pisemnej zasad podnoszenia kompetencji zawodowych pracowników samorządowych. W niektórych urzędach

241 Strona www.starostwa-powiatowego-w-piotrkowie-trybunalskim.pl/index.php?trg=wydzial_az (2014).

242 Strona [gminy Sierpc](http://gmina.sierpc.pl/index.php?option=com_content&task=view&id=38&Itemid=66), dostępne na: http://gmina.sierpc.pl/index.php?option=com_content&task=view&id=38&Itemid=66 (2014).

243 Strona [www.Miasta Płocka](http://bip.ump.pl/?show_cat=FsSCZjku), dostępne na: http://bip.ump.pl/?show_cat=FsSCZjku (2014).

244 Biuletyn Informacji Publicznej Urzędu Miasta Torunia, dostępne na: <http://www.bip.torun.pl/cms.php?Kod=127> (2014).

odpowiedzialność i tryb doskonalenia umiejętności mają postać procesu ujętego w zarządzeniu lub załączniku do zarządzenia. Przykładem opisu takiego procesu jest załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 84/2010 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z 1 czerwca 2010 r. „Zasady podnoszenia kwalifikacji”, w którym określono odpowiedzialność, cel i tryb postępowania oraz reguły dotyczące dokumentowania i oceny szkoleń. W tym dokumencie stwierdza się m.in., że: „Zapisy dotyczące realizacji szkoleń prowadzi Inspektor ds. kadr i szkoleń na formularzu F/01. Wszystkie odbyte przez pracownika szkolenia są dokumentowane w postaci formularza F/03 – „Sprawozdanie ze szkolenia” sporządzanego przez pracownika po odbytych szkoleniu. Na formularzu tym pracownik dokonuje również oceny skuteczności szkolenia, firmy szkoleniowej oraz prowadzącego szkolenie. Kopie dokumentów potwierdzające uzyskanie kwalifikacji zawodowych oraz zaświadczenia o odbyciu szkoleń obowiązkowych, umieszczane są przez Inspektora ds. kadr i szkoleń w tekach akt osobowych pracowników i tam przechowywane przez cały okres zatrudnienia danego pracownika. W czasie oceny okresowej pracowników Kierownicy oceniają wiedzę merytoryczną pracowników oraz mogą zdecydować o wysłaniu pracownika na szkolenie. Listy obecności na szkoleniach wewnętrznych przechowuje Inspektor ds. kadr i szkoleń zgodnie z instrukcją kancelaryjną”²⁴⁵.

W tej samej jednostce przyjęto także inne regulacje odnoszące się do środowiska wewnętrznego, tj.:

- zarządzenie Nr 227/2010 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia „Standardów obsługi klientów oraz zasad postępowania w przypadku wystąpienia działań korupcyjnych”;
- zarządzenie Nr 86/2010 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z 1 czerwca 2010 r. w sprawie wprowadzenia „Zasad badania satysfakcji pracowników”.

Standard A.3 – Struktura organizacyjna – powinien być ściśle powiązany z zadaniami i celami, jakie wyznaczyła do realizacji JST oraz z jej zasobami w samym urzędzie i w jednostkach organizacyjnych. W przypadku tego standardu trudno wskazać, jakie rozwiązanie jest optymalne dla JST. Można jedynie rekomendować pewien zakres dokumentów regulujących strukturę organizacyjną urzędu i jednostek organizacyjnych JST. Są to dokumenty regulacyjne przyjmowane autonomicznie przez każdą JST, a należą do nich przede wszystkim:

- regulamin organizacyjny (urzędu, jednostek organizacyjnych);
- zakresy czynności i obowiązków;
- opisy uprawnień pracowników.

Ich miejsce w opisie systemu kontroli zarządczej powinno znaleźć się w głównym dokumencie określającym organizację i funkcjonowanie KZ w jednostce samorządu terytorialnego. Przykładem dobrego, a zarazem syntetycznego opisu sposobu zorganizowania kontroli zarządczej opierającego się na poszczególnych standardach jest zarządzenie Burmistrza Miasta i Gminy Wieliczka w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta i Gminy w Wieliczce i pozostałych jednostkach organizacyjnych Gminy Wieliczka. W zarządzeniu tym określa się, że: „Struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań. Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników

²⁴⁵ Zasady podnoszenia kwalifikacji, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 84/2010 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z 1 czerwca 2010 r.

powinien być określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny. Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika²⁴⁶.

Ponadto w opisie dokumentów, które precyzują wymagania dla standardu A.3 zapisano:

„1) Podstawowym dokumentem określającym podział zadań pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi Urzędu jest Regulamin Organizacyjny Urzędu Miasta i Gminy w Wieliczce.

2) Ponadto podział zadań został określony w Księdze Jakości.

3) Wszyscy pracownicy Urzędu posiadają opisy zakresów czynności.

4) W obiegu wewnętrznym funkcjonują również opisy stanowisk.

5) Obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialność poszczególnych członków Kierownictwa Urzędu są określone w upoważnieniach, Regulaminie Organizacyjnym Urzędu Miasta i Gminy w Wieliczce oraz procedurach SZJ.

6) Kierownicy komórek organizacyjnych są zobowiązani do aktualizacji opisów zakresów czynności²⁴⁷.

Ostatni standard w ramach Środowiska wewnętrznego to standard A.4. – Delegowanie uprawnień. W jego przypadku zalecane jest tu pisemne sporządzenie takich regulacji/dokumentów, jak: zakresy czynności i obowiązków oraz zakresy uprawnień i kompetencji kadry kierowniczej oraz pracowników. Obowiązki i uprawnienia kierownika urzędu (wójta, burmistrza, prezydenta, starosty, marszałka) określają ponadto przepisy prawa powszechnie obowiązującego oraz statuty JST. Pełnomocnictwa i upoważnienia pracowników i kadry kierowniczej (także jednostek organizacyjnych JST) wynikają z udzielonych im przez organ wykonawczy JST pełnomocnictw i upoważnień. W regulacjach wewnętrznych JST należy przewidzieć odpowiedzialność za bieżącą aktualizację zakresów czynności, pełnomocnictw i upoważnień.

Wartym uwagi przykładem delegowania uprawnień jest procedura kontroli zarządczej pod nazwą „Wydawanie i rejestrowanie upoważnień, pełnomocnictw oraz powierzeń obowiązków i odpowiedzialności” w starostwie piotrkowskim²⁴⁸.

Procedura KZ w tym zarządzeniu jest opisana poprzez cel procedury, zakres procedury, krótki słownik – definicje, opis postępowania, odpowiedzialność za realizację procedury, zapisy i rejestry, dokumenty związane oraz gotowe formularze, takie jak:

- wzór wniosku o wydanie upoważnienia/pełnomocnictwa/powierzenia obowiązków i odpowiedzialności;

246 Strona www Urzędu Miasta i Gminy Wieliczka, dostępne na: <http://www.prawomiejscowe.pl/institucion/17931/legalact/166307/17931/htmlpreview> (2014).

247 Strona www Urzędu Miasta i Gminy Wieliczka, dostępne na: <http://www.prawomiejscowe.pl/institucion/17931/legalact/166307/17931/htmlpreview> (2014).

248 Strona BIP powiatu piotrkowskiego, dostępne na: http://www.powiat-piotrkowski.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=5507&bar_id=915 (2014).

- wzór upoważnienia pracownika Starostwa Powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim m.in. do wydawania decyzji administracyjnych, postanowień i zaświadczeń;
- wzór upoważnienia pracownika Starostwa Powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim do przeprowadzenia kontroli;
- wzór powierzenia obowiązków i odpowiedzialności Głównemu Księgowemu Skarbnikowi Powiatu;
- wzór powierzenia obowiązków i odpowiedzialności pracownikowi Starostwa Powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim w zakresie rachunkowości;
- wzór rejestru upoważnień, pełnomocnictw i powierzeń.

Dokładne opisy procedur i stosowanie gotowych wzorów formularzy przyjęte w niektórych z wymienionych powyżej JST wynikają z wcześniejszego wdrożenia Systemu Zarządzania Jakością według normy PN-EN ISO 9001:2009.

9.4. Cele i zarządzanie ryzykiem

W obszarze B. – Cele i zarządzanie ryzykiem – na pięć standardów trzy z nich dotyczą zarządzania ryzykiem, tj. B.7. Identyfikacja ryzyka; B.8. Analiza ryzyka; B.9. Reakcja na ryzyko. Od strony teoretycznej zagadnienie to zostało wyczerpująco opisane w rozdziale 8 niniejszej publikacji.

Pierwszy standard w ramach omawianego obszaru – B.5. Misja – odnosi się do określenia misji rozumianej jako najbardziej syntetycznie ujęty opis wskazujący podstawową działalność jednostki. W tym syntetycznym opisie definiuje się, czym jednostka ma się zajmować oraz jakie ma świadczyć usługi dla obywateli (i na jakim poziomie). W przypadku definiowania misji JST dokonuje się to na poziomie strategii rozwoju JST. Choć nie jest to wymóg formalny, to misję (lub wizję JST) traktuje się jako główne wyzwanie, do realizacji którego JST zmierza w określonym horyzoncie czasowym.

Misję i cel dla Urzędu Miasta Nowy Targ sprecyzowano w załączniku do zarządzenia Burmistrza Miasta Nowy Targ określającym „Zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Nowy Targ”. W § 4 tego załącznika zdefiniowano je w sposób następujący: „1. Misją Urzędu Miasta Nowy Targ jest sprawny i skuteczny urząd, realizujący efektywnie we współpracy z innymi partnerami określone prawem zadania i usługi na rzecz rozwoju Miasta i jego społeczności.

2. Nadrzędnym celem Urzędu Miasta Nowy Targ jest świadczenie usług najwyższej jakości, spełniających potrzeby i oczekiwania społeczności lokalnej oraz innych naszych Klientów, na podstawie i w granicach obowiązującego prawa oraz wspieranie rozwoju społeczno-gospodarczego Miasta i jego skuteczne zarządzanie. Przyjmując ten priorytet, działamy na rzecz stałego podnoszenia jakości obsługi Klientów oraz tworzenia profesjonalnej administracji samorządowej. Uznając za niezbędne i celowe wdrażanie nowoczesnych metod zarządzania, doskonalimy przyjęty system organizacyjny opierając się na sprawdzonych standardach zarządzania, w tym wymaganiach Systemu Zarządzania Jakością zgodnego z normą PN-EN ISO 9001:2009”²⁴⁹.

²⁴⁹ Strona [www.UM Nowy Targ](http://www.nowytarg.pl/dok/zarz_bur/zarz_bur_2010_0152_047_z01.pdf), dostępne na: http://www.nowytarg.pl/dok/zarz_bur/zarz_bur_2010_0152_047_z01.pdf [(2014)].

W krótszej formie swoją wizję i misję sprecyzowało Starostwo Powiatowe we Wrocławiu w swojej Księdze Jakości: „WIZJA: Starostwo Powiatowe we Wrocławiu to urząd, który poza wykonywaniem zadań wynikających z ustaw podejmuje działania na rzecz rozwoju Powiatu Wrocławskiego, dążąc tym samym do wzrostu zadowolenia nie tylko klientów urzędu, ale i wszystkich mieszkańców powiatu. MISJA: Misją Starostwa Powiatowego we Wrocławiu jest skuteczna realizacja zadań publicznych na rzecz klientów w sposób profesjonalny, nowoczesny, przyjazny i zgodny z przepisami prawa, przy jednoczesnym dążeniu do zapewnienia wysokiej jakości ich obsługi”²⁵⁰.

Natomiast Urząd Miejski w Dzierzgoniu położył nacisk na podnoszenie poziomu życia mieszkańców i usług świadczonych przez samorząd: „Misją Urzędu Miejskiego w Dzierzgoniu jest jak najlepsze realizowanie zasad samorządności lokalnej ukierunkowane na stałe podnoszenie poziomu życia mieszkańców, w szczególności realizacja usług administracyjnych i komunalnych jak najwyższej jakości oraz realizacja i wspieranie działań na rzecz gminy”²⁵¹.

W podobny sposób określono misję Urzędu Gminy w Pruszczu, przy czym położono akcent na legalność działania i gospodarność w wykorzystywaniu środków: „Misją Urzędu Gminy w Pruszczu jest zaspokajanie potrzeb zbiorowych i indywidualnych społeczności lokalnej w sposób profesjonalny, rzetelny i skuteczny, kierując się zasadami legalizmu, celowości, bezstronności i obiektywizmu przy gospodarnym wykorzystaniu środków, którymi dysponuje administracja samorządowa”²⁵².

Standard B.6 – Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji – będzie możliwy do osiągnięcia, jeżeli cele i zadania będą jasno określone co do zakresu rzeczowego, czasowego i będą odnosić się do wyznaczonych mierników. Cele i zadania należy wyznaczać w co najmniej rocznej perspektywie, a w jednostce odpowiadającej za ich osiągnięcie (wykonanie zadań, osiągnięcie wskaźników) należy zapewnić odpowiedni system monitorowania. W myśl idei kontroli zarządczej, przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań powinno odnosić się do kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności oraz odpowiedzialności za zadania, a także osoby i zasoby przydzielone do ich wykonania.

Warto zapoznać się ze sposobem ustalania celów i zadań oraz przypisania do nich mierników, służących spełnieniu standardu B.6 kontroli zarządczej „Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji”, przyjętym w gminie Nakło nad Notecią. W tej gminie w formie tabeli ujęto cele i ich mierniki dla urzędu JST oraz dla jednostek organizacyjnych²⁵³.

W analizowanych przypadkach zarządzania ryzykiem trafne regulacje i rozwiązania wdrożono np. w Urzędzie Miasta w Nowym Targu oraz Urzędzie Gminy w Oławie. W opracowanym w Oławie dokumencie pod nazwą „Polityka zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy w Oławie” w odniesieniu do standardu B.7: Identyfikacja ryzyka stwierdzono, że „Identyfikacja, ocena i zarządzanie ryzykiem jest ściśle powiązane z realizacją celów Urzędu Gminy

250 Strona www.powiatwroclawski.pl/docs/szj/Ksiega%20Jako%C5%9Bciv6.pdf (2014).

251 Strona www.pomorskie.eu/res/BIP/Dzierzon/um_dzierzon/Urząd/kontr_zarzadcza/2014/opis_realizacji_standard_w_2014.pdf (2014).

252 BIP Gminy Pruszczy, Zarządzenie nr 111/2012 Wójta Gminy Pruszczy w sprawie ustanowienia misji Urzędu Gminy w Pruszczy, a także sposobu wyznaczania celów Urzędu Gminy w Pruszczy, określania mierników ich realizacji oraz zasad monitorowania ich osiągnięcia, dostępne na: http://www.bip.pruszcz.pl/?bip_id=2640&cid=227 (2014).

253 BIP Gminy Nakło nad Notecią, dostępne na: <http://bip.gmina-naklo.pl/?app=zarzadzania&nid=3751> (2014).

w Oławie”²⁵⁴. Natomiast w przyjętej w 2012 r. „Procedurze zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy w Oławie” określono sposób identyfikacji ryzyka:

- „1. Identyfikacja i ocena czynników ryzyka dokonywana jest na poziomie strategicznym, operacyjnym oraz projektu.
2. Identyfikacja i ocena czynników ryzyka na poziomie strategicznym odbywa się w odniesieniu do obszarów działania wymienionych w załączniku nr 1 do procedur zarządzania ryzykiem.
3. Wykaz obszarów działania podlega aktualizacji bez konieczności zmiany procedur,
4. Proces identyfikacji i analizy ryzyka odbywa się raz do roku.
5. Na poziomie strategicznym za identyfikację czynników ryzyka w ramach danych obszarów odpowiadają pracownicy Urzędu.
6. Na poziomie operacyjnym za identyfikację czynników ryzyka w ramach danego obszaru odpowiadają pracownicy Urzędu.
7. Zgłoszone obszary oraz czynniki ryzyka podlegają rejestracji wg wzoru określonego w załączniku nr 3 do procedury zarządzania ryzykiem w terminie do końca marca danego roku”²⁵⁵.

Fundamentalne dla dobrego zarządzania ryzykiem jest traktowanie analizy ryzyka – standard B.7 – jako procesu, a nie jako przypadkowych i sporadycznych działań. Takie podejście przyjął wspomniany już Urząd Gminy w Oławie. W dokumencie pt. „Polityka zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy w Oławie” stwierdza się wprost, że: „Analiza ryzyka jest procesem ciągłym”²⁵⁶.

Opisy procedur i polityki zarządzania ryzykiem w tym urzędzie są dość klarowne, dlatego też warto przywołać również inne elementy odnoszące się do analizy czynników ryzyka:

- „8. Zgłoszone przez pracownika czynniki ryzyka podlegają analizie pod kątem ich istotności dla realizacji celów.
9. Każdy czynnik ryzyka podlega analizie pod kątem jego wpływu na osiągnięcie przez Urząd założonych celów.
10. W ramach analizy ryzyka oceniana jest istotność ryzyka, która ma wpływ na funkcjonowanie referatów Urzędu jako całości i osiągnięcie wytyczonych celów.

254 Załącznik do Zarządzenia nr 37/2012 Wójta Gminy Oława z 29 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania Polityki Zarządzania Ryzykiem w Urzędzie Gminy w Oławie, dostępne na: file:///C:/Users/Marzena/Downloads/link_Zarz_37_zal1.pdf (2014).

255 Załącznik do Zarządzenia nr 38/2011 Wójta Gminy Oława z 29 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania „Procedur zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy w Oławie”, dostępne na: bip.gminaolawa.pl/index.php%3Fcontent%3D5734+&cd=2&hl=pl&ct=clnk&gl=pl (2014).

256 Załącznik do Zarządzenia nr 37/2012 Wójta Gminy Oława z 29 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania Polityki Zarządzania Ryzykiem w Urzędzie Gminy w Oławie, dostępne na: file:///C:/Users/Marzena/Downloads/link_Zarz_37_zal1.pdf (2014).

11. Ocena istotności oddziaływania polega na nadaniu oceny punktowej w skali od 0 do 4, gdzie 0 – oznacza małą istotność, 1 – umiarkowaną istotność, 2 – średnią istotność, 3 – prawdopodobną istotność, 4 – wysoką istotność.

12. Oceny prawdopodobieństwa dokonuje się w skali punktowej od 0 do 4. Punktowa tabela prawdopodobieństwa stanowi załącznik nr 4 do procedury zarządzania ryzykiem,

13. Wyniki analizy ryzyka przedstawia się przy pomocy matrycy punktowej oceny ryzyka stanowiącej załącznik nr 5 do procedury zarządzania ryzykiem.

14. Wynik oceny punktowej ryzyka stanowi iloczyn oceny punktowej prawdopodobieństwa i oceny punktowej wpływu.

15. Wyniki uzyskane z analizy ryzyka podlegają dalszej analizie pod kątem możliwości ograniczenia ryzyka.

16. Analiza ryzyka na poziomie projektu polega na przypisaniu, bez uwzględnienia istniejących mechanizmów kontrolnych każdemu ryzyku wartości punktowej²⁵⁷.

Podobne lub takie same opisy analizy ryzyka są powszechnie stosowane w JST, a w celu lepszego ujęcia problemu często wykorzystuje się tabelaryczne zestawienie.

Z zarządzaniem ryzykiem na poziomie przygotowania właściwych procesów i przypisania odpowiedzialności za proces dobrze radzą sobie te samorządy, które mają wdrożony system zarządzania jakością zgodny z normą PN-EN ISO 9001-2009. Warto sięgnąć np. do dokumentacji obowiązującej w Urzędzie Miasta w Nowym Targu, w której wskazano standardy przypisane do obszarów i jednocześnie określono sposób realizacji standardów w odniesieniu do PN-EN ISO 9001-2009 lub inne sposoby dokonywania samooceny – w przypadku tego urzędu jest to metoda CAF.

Dobrym przykładem analizy ryzyka jest plan audytu na 2012 r. w Starostwie Powiatowym w Kłodzku, w którym zamieszczono wyniki przeprowadzonej przez audytora wewnętrzno-analizy ryzyka w obszarach działalności, z określeniem szacowanego poziomu ryzyka w danym obszarze. W tabeli z tymi wynikami zawarto dane na temat nazwy obszaru ryzyka (np. zamówienia publiczne), typu obszaru działalności (podstawowa/wspomagająca), obszaru działalności związany z pewną kategorią wydatków, obszaru audytu oraz poziomu ryzyka w obszarze audytu/ryzyka²⁵⁸.

Reakcja na ryzyko – standard B.9. w obszarze Cele i zarządzanie ryzykiem – jest standardem, którego spełnienie wynika z przypisania odpowiedzialności za zarządzanie procesami wykonywanymi w JST (definiowane w odniesieniu do regulaminu organizacyjnego i wymienione m.in. w zakresie czynności pracowników).

257 Załącznik do Zarządzenia nr 38/2011 Wójta Gminy Oława z 29 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania „Procedur zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy w Oławie”, dostępne na: bip.gminaolawa.pl/index.php%3Fcontent%3D5734+&cd=2&hl=pl&ct=clnk&gl=pl (2014).

258 Zarządzenie Starosty kłodzkiego nr 114/2011 z 29 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia Planu audytu wewnętrznego na 2012 rok, dostępne na: <http://www.bip.powiat.klodzko.pl/pi/spklo/16977.pdf> (2014).

9.5. Mechanizmy kontroli

Odnosząc się do standardów przypisanych w kontroli zarządczej obszarowi C – Mechanizmy kontroli – należy oceniać przyjęte w nim rozwiązania w relacji kosztów wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli do osiągniętych dzięki temu korzyści finansowych i organizacyjnych.

W celu dobrego wykonywania obowiązków i czynności przyjęte w JST regulacje powinny jasno określać, że obowiązuje zasada dokumentowania systemu kontroli zarządczej (w KZ jest to określenie dla standardu C.10), a akty prawa, procedury i inne regulacje są sporządzane w formie pisemnej, natomiast osoby odpowiedzialne za ich przestrzeganie potwierdzają również pisemnie zapoznanie się i zobowiązanie do ich przestrzegania. Dokumentowanie powinno w szczególności dotyczyć zarządzeń, procedur, wytycznych, regulaminów wewnętrznych, zakresów obowiązków i czynności, a także pełnomocnictw i upoważnień udzielanych przez kierownika JST lub jednostki organizacyjnej JST. Dopełnieniem prawidłowego dokumentowania musi być wskazanie miejsca i osób odpowiedzialnych za prowadzenie rejestru powyżej wymienionych dokumentów, a także sposobu opracowywania i aktualizacji zasobów dokumentów.

Przykładem opisu systemu kontroli zarządczej w zakresie jej dokumentowania jest Regulamin Kontroli Zarządczej w Starostwie Powiatowym w Lipnie, w którym stwierdza się m.in., że:

„§18.

1. Mechanizmy kontroli stanowiące nieodłączny element zarządzania jednostką powinny tworzyć odpowiedź na konkretne ryzyko.
2. System kontroli zarządczej musi być udokumentowany w sposób przejrzysty, umożliwiający identyfikowanie stosowanych procedur, wytycznych oraz innych dokumentów, jak również osób odpowiedzialnych za nadzór nad ich stosowaniem.
3. Wewnętrzne procedury, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne stanowią dokumentację systemu kontroli zarządczej w jednostce i koncentrują się na zapewnieniu:
 - 1) nadzoru nad wykonaniem zadań;
 - 2) zapewnieniu ciągłości działalności jednostki;
 - 3) ochronie zasobów jednostki przed dostępem osób nieupoważnionych;
 - 4) szczegółowych mechanizmów kontroli operacji finansowych i gospodarczych;
 - 5) mechanizmów kontroli dotyczących systemów informatycznych.

§19.

Nadzór nad wykonaniem zadań prowadzi się w celu zapewnienia oszczędnej, efektywnej i skutecznej ich realizacji.

§20.

Zapewnienie ciągłości działalności jednostki polega na stosowaniu rozwiązań proceduralnych związanych z zarządzaniem ryzykiem, które umożliwiają śledzenie zagrożeń kontynuacji działania.

§21.

1. Ochrona zasobów jednostki przed dostępem osób nieupoważnionych realizowana jest poprzez autoryzację dostępu do tych zasobów i odpowiednią ich ochronę w znaczeniu organizacyjnym i technicznym.

2. Odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki jest powierzana osobom zarządzającym i pracownikom na zasadach określonych w obowiązujących przepisach, a jej przyjęcie dla swej ważności i skuteczności wymaga potwierdzenia podpisem przez osobę przyjmującą²⁵⁹.

Zbiór dokumentów niezbędnych do prawidłowego dokumentowania kontroli zarządczej oraz komórkę odpowiedzialną za ich gromadzenie wymienia się m.in. w zarządzeniu nr 211/2010 burmistrza Prudnika z 4 sierpnia 2010 r.:

„1. Dokumentację systemu kontroli zarządczej stanowi uporządkowany zbiór procedur wewnętrznych, instrukcji, zakresów czynności, upoważnień, a w szczególności procedur dotyczących:

- 1) zamówień publicznych;
- 2) polityki rachunkowości, w tym: planu kont, gospodarki kasowej, gospodarki drukami ścisłego zarachowania, obiegu i kontroli dokumentów księgowych, inwentaryzacji, ZFSS, ewidencji podatków i opłat;
- 3) polityki kadrowej, w tym: regulaminu pracy, naboru pracowników na wolne stanowiska, służby przygotowawczej, okresowych ocen kwalifikacyjnych, regulaminu wynagradzania, etyki pracowniczej;
- 4) bezpieczeństwa, w tym: ochrony informacji niejawnych, bezpieczeństwa danych osobowych, BHP i p.poż.;
- 5) kontroli wewnętrznej;
- 6) zarządzania ryzykiem.

2. Uregulowanie procedur, o których mowa w ust. 1 następuje w drodze odrębnych zarządzeń.

3. Rejestr dokumentacji stanowiącej system kontroli zarządczej prowadzi Wydział Organizacyjny Urzędu Miejskiego²⁶⁰.

259 Regulamin Kontroli Zarządczej w Starostwie Powiatowym w Lipnie, dostępne na: http://bip.lipnowski.powiat.pl/?cid=795&bip_id=3886 (2014).

260 BIP Urzędu Miejskiego w Prudniku, dostępne na: <http://bip.prudnik.pl/2369/zarzadzenie-nr-2112010-burmistrza-prudnika-z-dnia-4-sierpnia-2010-r-w-sprawie-organizacji-i-zasad-funkcjonowania-kontroli-zarzadczej-w-gminie-prudnik.html> (2014).

Sposób dokumentowania czynności kontrolnych oraz zawartość protokołu pokontrolnego opisano w klarowny sposób w Starostwie Powiatowym w Kłodzku i jednostkach organizacyjnych powiatu kłodzkiego²⁶¹.

Wszelkie cechy dokładnego sposobu dokumentowania czynności kontrolnych wypełnia opis m.in. zawartości protokołu i potwierdzenia zapoznania się z nim określony w „Regulaminie kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Lublińcu i podległych jednostkach organizacyjnych:

„Kontrolujący zobowiązany jest sporządzić protokół z przeprowadzonych czynności kontrolnych. W protokole winien przedstawić ustalenia kontroli w sposób rzetelny, zwięzły i przejrzysty oraz zgodny ze stanem faktycznym.

1. Protokół, o którym mowa w ust. 1, jest podstawowym dowodem dokumentującym wykonanie kontroli i winien zawierać wszystkie stwierdzone przez kontrolującego fakty dotyczące kontrolowanego przedmiotu, w tym nieprawidłowości i uchybienia w działaniu, ich przyczyny i skutki, będące podstawą do oceny kontrolowanej działalności w badanym okresie oraz informacje m. in. o dokonaniu oględzin, zabezpieczeniu dowodów, itp.
2. Każda ze stron protokołu powinna być paraflowana przez kontrolera.
3. Protokół kontroli wraz z załącznikami, stanowi dokumentację kontroli.

§ 19

1. Poza ustaleniami wymienionymi w art. 19 ust. 2 ustawy, protokół kontroli powinien zawierać:
 - 1) imię i nazwisko kontrolującego oraz numer i datę upoważnienia do kontroli;
 - 2) nazwę kontrolowanej jednostki organizacyjnej w pełnym brzmieniu i jej adres;
 - 3) datę rozpoczęcia i zakończenia kontroli;
 - 4) zakres kontroli (jakie elementy poddano kontroli);
 - 5) okres objęty kontrolą;
 - 6) wyniki kontroli (jakie stwierdzono nieprawidłowości);
 - 7) klauzulę o powiadomieniu kierownika jednostki kontrolowanej o przysługującym mu prawie, trybie i terminie zgłoszenia zastrzeżeń do ustaleń ujętych w protokole oraz o prawie odmowy podpisania protokołu;
 - 8) zestawienie załączników podlegających włączeniu do protokołu dla zarządzającego kontrolę;
 - 9) wzmiankę o dokonaniu wpisu o przeprowadzonej kontroli do ewidencji kontroli;
 - 10) podpisy kontrolującego oraz kierownika jednostki kontrolowanej, a w przypadku odmowy podpisu przez kierownika jednostki kontrolowanej lub głównej księgowej – informację o odmowie podpisania protokołu;
 - 11) miejsce i datę podpisania protokołu przez osoby wymienione w pkt 10;
 - 12) dane o liczbie egzemplarzy sporządzonego protokołu oraz wzmiankę o wręczeniu jednego egzemplarza kierownikowi jednostki kontrolowanej;
 - 13) klauzulę dotyczącą ochrony danych osobowych lub tajemnicy skarbowej;

²⁶¹ BIP powiatu kłodzkiego, dostępne na: <http://www.bip.powiat.klodzko.pl/index.php?n=i&id=8003&akcja=info&menu=349> (2014).

- 14) wszelkie sporządzone w trakcie kontroli odpisy, kserokopie i wyciągi z dowodów kontroli oraz zestawienia i obliczenia oparte na dokumentach, sporządzone przez kontrolującego lub na jego żądanie przez pracowników kontrolowanej jednostki.
2. Protokół kontroli należy sporządzić w dwóch egzemplarzach, chyba, że zarządzający kontrolę postanowi inaczej.
3. Wszystkie strony protokołu kontroli winny być parafowane przez kontrolera oraz kierownika jednostki kontrolowanej.
4. Wszelkie sporządzone w trakcie kontroli odpisy, kserokopie i wyciągi z dowodów źródłowych oraz zestawienia i obliczenia sporządzane przez kontrolującego lub pracowników jednostki kontrolowanej winny być potwierdzone za zgodność z oryginałem²⁶².

Drugi standard w obszarze C. Mechanizmy kontroli to standard C.11. – Nadzór, który określa prowadzenie nadzoru nad wykonaniem zadań JST w celu ich realizacji zgodnej z ideą KZ, czyli oszczędnie, efektywnie i skutecznie. Zgodnie z hierarchiczną strukturą urzędu jako instytucji pomocniczej dla władzy wykonawczej JST nadzór powinien być prowadzony także w sposób hierarchiczny i na wszystkich etapach działalności JST. Realizacja nadzoru odbywa się m.in. poprzez:

- monitorowanie wykonywania czynności przez pracowników JST, w szczególności poprzez odnoszenie się do celów i zadań wyznaczonych przez władze JST w dokumentach strategicznych i w dokumentach o krótszej perspektywie planowania;
- bieżące udzielanie wyjaśnień i interpretacji na potrzeby pracowników oraz w celu jak najlepszego wykonywania przez nich zakresu czynności służbowych;
- przeprowadzanie kontroli zapobiegawczych (ex ante, przed podjęciem decyzji), bieżących i następczych (ex post, służących określeniu popełnionych błędów oraz podjęciu działań naprawczych);
- dokonywanie weryfikacji dokumentów zgodnie z przyjętą procedurą obiegu dokumentów wewnątrz urzędu JST i jego jednostek organizacyjnych oraz zgodnie ze strukturą i regulaminami organizacyjnymi instytucji w JST;
- dokumentowanie stopnia realizacji zadań (pracowników, urzędu, jednostek organizacyjnych);
- wydawanie poleceń służących naprawieniu błędów popełnianych przy wykonywaniu zadań;
- organizację przepływu informacji służącej poszerzaniu wiedzy o wykonywanych zadaniach, identyfikacji problemów i ryzyka, rozwiązywaniu problemów i minimalizacji występowania ryzyka.

Nadzór nad kontrolą zarządczą (standard C.11) odzwierciedla strukturę zarządzania w JST. Osoby odpowiedzialne i stanowiące nadzór nad stosowaniem kontroli zarządczej w JST są wymieniane w przepisach wprowadzających KZ, czyli w zarządzeniu szefa organu wykonawczego. Przykładowy opis prowadzonego nadzoru nad kontrolą zarządczą zamieszczono poniżej. W zarządzeniu wójta gminy Jerzmanowice-Przeginia zapisano:

„Kontrolę zarządczą zewnętrzną i wewnętrzną sprawowaną przez Wójta wykonywać mogą również:

²⁶² BIP Urzędu Miejskiego w Lublińcu, dostępne na: <http://www.lubliniec.bip.info.pl/dokument.php?iddok=5433&idmp=104&r=r> (2014).

1. Zastępca Wójta;
2. Sekretarz Gminy;
3. Skarbnik Gminy;
4. kierownicy komórek organizacyjnych zgodnie z właściwością;
5. pracownicy urzędu na polecenie osób wymienionych w pkt 1, 2 i 3, po pisemnym upoważnieniu przez Wójta lub wyznaczonego przez niego pracownika;
6. inspektor ds. kontroli, po pisemnym upoważnieniu przez Wójta lub wyznaczonego przez niego pracownika,
7. podmioty zewnętrzne, w tym osoby fizyczne na zasadzie zawarcia umowy cywilnoprawnej, upoważnione do tego przez Wójta Gminy, które zawodowo prowadzą działania kontrolne lub audytorskie²⁶³.

Szerszy opis odpowiedzialności za stosowanie się do Systemu Zarządzania Jakością można znaleźć w przyjętej w Starostwie Powiatowym we Wrocławiu Księdze Jakości – zakres odpowiedzialności jest enumeratywnie wymieniony dla poszczególnych osób realizujących politykę jakości w starostwie²⁶⁴.

W ramach standardu C.12 – Ciągłość działalności – określa się, jakie czynności i zabezpieczenia podjęto w urzędzie oraz w jednostkach organizacyjnych JST w celu zapewnienia ciągłości pracy i maksymalnego zagwarantowania sprawnego działania JST. Plany awaryjne w tym standardzie dotyczą głównie, ale nie wyłącznie, ochrony i zapewnienia ciągłości funkcjonowania systemów informatycznych (np. w sytuacji awarii zasilania). Zabezpieczenia w sferze nieprzerwanego wykonywania zadań przez JST są opracowywane także na wypadek innych sytuacji nadzwyczajnych, na podstawie analizy ryzyka – prawdopodobieństwa jego zajścia oraz skutków dla funkcjonowania JST.

W zarządzeniu burmistrza miasta i gminy Wieliczka, w tabeli określającej zasady prowadzenia KZ w UMiG w Wieliczce znajdują się wytyczne dotyczące sposobu zorganizowania kontroli zarządczej w oparciu o standard C.12. W przypadku tego standardu stwierdza się, że: „Należy zapewnić istnienie mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności jednostki sektora finansów publicznych wykorzystując m.in. wyniki analizy ryzyka”²⁶⁵.

Dzięki temu:

- „1) Ciągłość działalności jest zapewniona poprzez system zastępstw, delegowania uprawnień, nadania upoważnień, loginów itp.
- 2) Ciągłość działalności gwarantują również plany awaryjne dotyczące tworzenia kopii zapasowych na wypadek awarii.
- 3) Elementem systemu zastępstw jest wniosek urlopowy, który zawiera miejsce na następującą adnotację: Podpis osoby zastępującej .

263 Zarządzenie nr 244/10 Wójta Gminy Jerzmanowice-Przeginia z 9 grudnia 2010 r., dostępne na: <http://bip.malopolska.pl/ugjerzmanowiceprzeginia/Article/get/id,428090.html> (2014).

264 Księga Jakości Starostwa Powiatowego we Wrocławiu, dostępne na: <http://www.powiatwroclawski.pl/docs/szj/Ksiega%20Jako%C5%9Bciv6.pdf> (2014).

265 Zarządzenie nr 244/2011 burmistrza miasta i gminy Wieliczka z 15 listopada 2011 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta i Gminy w Wieliczce i pozostałych jednostkach organizacyjnych Gminy Wieliczka, dostępne na: <http://www.prawomiejskowe.pl/institution/17931/legalact/166307/17931/htmlpreview> (2014).

4) Pracownik zastępujący potwierdza przyjęcie zastępstwa do wiadomości.

5) Zasady zastępstwa opisane są również w Regulaminie Organizacyjnym Urzędu Miasta i Gminy w Wieliczce²⁶⁶.

Kolejny standard przypisany obszarowi C to standard C.13 – Ochrona zasobów. Jego spełnienie wiąże się z wdrożeniem mechanizmów i procedur, które zapewniają w JST ochronę zasobów:

- materialnych;
- finansowych;
- informatycznych;
- baz danych przetwarzanych i przechowywanych w JST;
- informacji i dokumentów objętych klauzulami niejawności, np. wynikających z ustawy o ochronie danych osobowych oraz innych przepisów prawa.

W JST ochrona zasobów jest najczęściej regulowana odrębnymi dokumentami, które odnoszą się w nazwie i treści do polityki bezpieczeństwa, z wyszczególnieniem, jakiej kategorii problemów ta polityka dotyczy (np. systemów informatycznych, danych osobowych itp.). W tych dokumentach określa się m.in. sposoby zabezpieczenia obiektów JST, prawo do przebywania w określonych miejscach osób oraz dostęp określonych osób do baz danych (urząd stanu cywilnego, ewidencja ludności, archiwum zakładowe, kadry, serwery urzędu, inne dane osobowe w formie baz danych z zastrzeżeniem dostępności dla uprawnionych osób, np. wykaz podatników). Charakterystyczne dla tych regulacji jest wskazanie uprawnień dla konkretnych stanowisk pracy (pracowników), natomiast z zakresu upoważnień wynikają personalia osoby, która ma prawo do korzystania z zasobów JST w wybranych kategoriach problemowych.

W przypadku standardu C.13 – Ochrona zasobów – w Urzędzie Miasta i Gminy w Wieliczce przyjęto następujący zapis: „Należy zadbać, aby dostęp do zasobów jednostki miały wyłącznie upoważnione osoby. Osobom zarządzającym i pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki”²⁶⁷.

Wymagania dotyczące spełnienia tego standardu na poziomie kontroli zarządczej zakładają, że:

- „1) Obowiązki w zakresie ochrony zasobów zostały przypisane pracownikom Urzędu.
- 2) Ochrona zasobów informatycznych została powierzona Administratorowi Systemów Informatycznych, zadania z zakresu ochrony informacji udostępnianych na BIP przypisano Zespołowi Informatyków.
- 3) Zadania w zakresie ochrony i bezpieczeństwa higieny pracy powierzono pracownikowi zatrudnionemu na jednoosobowym stanowisku pracy ds. BHP.
- 4) W strukturze organizacyjnej funkcjonuje Administrator Bezpieczeństwa Informacji odpowiedzialny za sprawowanie nadzoru nad dostępem do danych osobowych osób nieupo-

²⁶⁶ *Ibidem*.

²⁶⁷ *Ibidem*.

ważnionych oraz Pełnomocnik Ochrony Informacji Niejawnych odpowiedzialny za ochronę informacji niejawnych.

5) Pracownicy Urzędu podpisują umowy o odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie.

6) W Urzędzie w ramach zabezpieczeń zasobów informatycznych zastosowano dwustopniowy system zabezpieczeń. Pierwszym elementem przedmiotowego systemu są programy antywirusowe i firewalle zainstalowane na ruterach brzegowych Urzędu. Drugim elementem są programy antywirusowe oraz firewall zainstalowane na komputerach osobistych oddanych do użytkowania pracownikom Urzędu. Dodatkowym elementem bezpieczeństwa jest system blokowania odczytu oraz zapisu na nośnikach zewnętrznych (USB, FlashDrive, dyski zewnętrzne, itp.).

7) Uzupełnieniem tego systemu jest ograniczony do niezbędnych potrzeb pracowniczych dostęp do Internetu.

8) Zasoby wrażliwe (m.in.: dane osobowe, dane ewidencji ludności, dane księgowe, dane podatkowe informacje niejawne) przechowywane i przetwarzane są na nośnikach nieposiadających bezpośredniego połączenia z siecią zewnętrzną.

9) Ponadto w celu dodatkowego zabezpieczenia systemów i zasobów Informatycy zatrudnieni w Urzędzie monitorują aktywność pracowników w sieci. Pracownicy Urzędu nie mają możliwości instalacji oprogramowania, nie pozwalają na to zasady bezpieczeństwa domeny²⁶⁸.

Interesujący i zwięzły opis zabezpieczania dokumentów znajduje się w Księdze Jakości Urzędu Miasta w Nowym Targu: „Wszystkie dokumenty dostarczone lub tworzone w Urzędzie Miasta są zabezpieczone przed zniszczeniem, uszkodzeniem lub utratą. Zasady postępowania z dokumentacją na wszystkich etapach (przyjmowania, tworzenia, gromadzenia, wysyłania, przechowywania) określają m.in.: Instrukcja Kancelaryjna, JRWA, Instrukcja o organizacji i zakresie działania archiwum Urzędu Miasta Nowy Targ. Zgodnie z tymi aktami prawnymi, Urząd stara się ograniczać czynniki wpływające najbardziej na stan fizyczny przechowywanej dokumentacji i zapewniać coraz lepsze warunki przechowywania akt pod względem temperatury, wilgotności powietrza, itp. Dokumenty są gromadzone w teczkach, segregatorach lub pudłach archiwalnych i przechowywane w miejscach do tego przeznaczonych. Dokumenty bieżące są przechowywane w zamykanych szafach biurowych w komórkach organizacyjnych Urzędu, a akta spraw załatwionych w pomieszczeniach archiwum. Dokumenty zawierające informację niejawną (od klauzuli poufne wzwyż) są przechowywane i nadzorowane przez kancelarię tajną, natomiast dokumenty zastrzeżone są tylko nadzorowane. Dokumenty przygotowywane do wysyłki są odpowiednio identyfikowane, pakowane i dostarczane, przesyłki do klientów są w odpowiedni sposób pakowane, zabezpieczane i dostarczane. Zabezpieczenie zgodności wyrobu i jego identyfikację uwzględnia Polityka Bezpieczeństwa i Instrukcja Zarządzania Systemem Informatycznym opracowywana dla Urzędu Miasta, zatwierdzona Zarządzeniem Burmistrza Miasta. Za wykonanie kopii bezpieczeństwa na serwerach systemu w Urzędzie Miasta odpowiedzialny jest Zespół Informatyków. Kopie bezpieczeństwa wykonywane są na nośnikach zapisu danych, którymi są taśmy magnetyczne, płyty CD/DVD i macierze dyskowe. (...)

²⁶⁸ *Ibidem*.

Ze względu na specyfikę, charakter prowadzonych spraw i realizowanych procesów Urząd Miasta posiada następujące urządzenia do kontroli i pomiaru: higrometr i termometr w Archiwum Zakładowym. Wymienione urządzenia pomiarowe są użytkowane zgodnie z odpowiednimi instrukcjami obsługi. Stosowane przez Urząd wyposażenie do monitorowania warunków środowiska (temperatura, wilgotność) w archiwum podlega nadzorowaniu. Zapewnia to właściwą identyfikację, regularne sprawdzanie i określanie statusu sprawdzeń”²⁶⁹.

Kolejny standard w obszarze Mechanizmy kontroli odnosi się do szczególnej kategorii działań JST – to standard C.14. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych. W JST liczba osób dokonujących tego typu operacji nie jest na ogół duża (zarówno w urzędzie, jak i w jednostkach organizacyjnych JST), dlatego też uprawnienia i odpowiedzialność za kontrolę operacji finansowych i gospodarczych określa zarządzenie kierownika urzędu lub jednostki organizacyjnej. Zarządzenie to powinno precyzować:

- dokumentowanie operacji finansowych i gospodarczych;
- obieg dokumentów odnoszących się do operacji finansowych i gospodarczych, ich weryfikację przez pracowników urzędu;
- tryb zatwierdzania operacji finansowych i gospodarczych – zakres upoważnień kadry kierowniczej;
- krąg osób uprawnionych do wykonywania operacji finansowych i gospodarczych (liczba osób i ich funkcje mogą wynikać z charakteru lub wielkości operacji finansowych);
- podział kluczowych obowiązków w wykonywaniu operacji finansowych i gospodarczych;
- weryfikację operacji finansowych przed i po ich realizacji.

Do wartych polecenia rozwiązań w przypadku standardu C.14. niewątpliwie należą dwa przykłady uregulowania w tym zakresie. Jednym z nich jest załącznik nr 2 do „Instrukcji obiegu dokumentów i kontroli dokumentów księgowych oraz ustalenia szczegółowych zasad kontroli dokumentów księgowych pod względem legalności, oszczędności, gospodarności i celowości. Szczegółowe zasady kontroli dokumentów księgowych pod względem legalności, gospodarności i celowości” z Urzędu Miasta Luban, w którym stwierdza się m.in., że:

„Wstępnej oceny celowości wydatków administracyjno-rzeczowych jednostki dokonuje Naczelnik Wydziału Organizacyjno-Prawnego lub Naczelnik wydziału merytorycznie odpowiedzialnego za daną dziedzinę stwierdzając, że:

1) wydatek jest zgodny z układem wykonawczym oraz uzasadniony i przydatny w funkcjonowaniu jednostki;

2) dokonano analizy (kalkulacji) kosztów i wyliczeń uzasadniających, że wydatek jest niezbędny i ustalony w sposób oszczędny i gospodarny”²⁷⁰.

W celu zabezpieczenia środków finansowych gminy Miłkowice wprowadzono m.in. „Regulamin przyznawania i korzystania ze służbowych kart płatniczych przy dokonywaniu wydatków z budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek samorządowym

269 Księga Jakości zatwierdzona Zarządzeniem Burmistrza Nowego Targu Nr 120.Z.7.2013 z 24 maja 2013 r., dostępne na: http://www.nowy targ.pl/dok/iso/ksiega_jakosci_2013.pdf (2014).

270 BIP Urzędu Miasta Luban, dostępne na: <http://bip.um-luban.dolnyslask.pl/dokument.php?iddok=2926&idm-p=410&r=r> (2014).

Gminy Miłkowice”. W tym regulaminie określono, że pracownik korzystający ze służbowych kart płatniczych w szczególności zobowiązuje się do:

- „– przechowywania kart płatniczych i ochrony PIN z zachowaniem należytej staranności;
- nieprzechowywania kart płatniczych razem z PIN;
- niezwłocznego zgłoszenia do Banku utraty kart płatniczych, w szczególności ich kradzieży, zagubienia lub zniszczenia;
- nieudostępnienia kart płatniczych i PIN osobom nieupoważnionym;
- opłacania imienną służbową kartą płatniczą wyłącznie wydatków służbowych;
- niezwłocznego zwrócenia imiennej służbowej karty płatniczej w przypadku odwołania z pełnionej funkcji, wypowiedzenia stosunku pracy lub przeniesienia na stanowisko nie uprawniające do korzystania z imiennej karty płatniczej;
- w przypadku utraty imiennej służbowej karty płatniczej do niezwłocznego dokonania jej blokady i pisemnego powiadomienia pracodawcy o okolicznościach jej utraty”²⁷¹.

Ponadto, decydując się na korzystanie z służbowych kart płatniczych, pracownik oświadcza, że zgadza się także na to, iż z jego wynagrodzenia będą potrącane następujące wydatki:

- „– kwoty wydatków zapłaconych imienną służbową kartą płatniczą niezwiązanych z wykonywanymi obowiązkami służbowymi wraz z poniesionymi kosztami wynikającymi z nieuprawnionego wykorzystania służbowej karty płatniczej;
- nierozliczonych kwot wynikających z wykorzystania imiennej służbowej karty płatniczej”²⁷².

Ostatni standard kontroli zarządczej w omawianym obszarze to standard C.15 – Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych. Ze względu na rozszerzanie się zakresu zadań wykonywanych w JST z wykorzystaniem systemów teleinformatycznych oraz rosnące oczekiwania obywateli w kwestii dostępu do e-usług oraz możliwości monitorowania prowadzenia spraw w urzędach, kontrola i zabezpieczenia systemów informatycznych będą kluczowym elementem weryfikującym jakość kontroli zarządczej w JST.

Zakres działań w ramach „Mechanizmów kontroli dotyczących systemów informatycznych” obejmuje przede wszystkim:

- określanie użytkowników oraz grup użytkowników (pracowników JST) wraz z ich uprawnieniami dostępu do kategorii informacji;
- administrowanie hasłami i identyfikatorami (niezbędnymi np. przy obsłudze zadań z wykorzystaniem centralnych baz danych – np. PESEL, CEDiG);

271 BIP Urzędu Gminy Miłkowice, dostępne na: <http://bip.ug-milkowice.dolnyslask.pl/dokument.php?idok=1523&idmp=77&r=r> (2014).

272 BIP Urzędu Gminy Miłkowice, dostępne na: <http://bip.ug-milkowice.dolnyslask.pl/dokument.php?idok=1523&idmp=77&r=r> (2014).

- administrowanie elektronicznymi podpisami pracowników (zakres operacji związanych z konkretnym pracownikiem);
- archiwizowanie i przechowywanie danych – tworzenie duplikatów danych i zasobów archiwalnych (kopie bezpieczeństwa);
- wykorzystywanie serwerów do zapisywania wszystkich zbiorów informatycznych;
- ochronę danych i archiwów przed wirusami poprzez aktualizację programów antywirusowych;
- ochronę systemów informatycznych przed ingerencją podmiotów zewnętrznych – ochrona archiwów i baz danych JST.

Przykładem dokumentu, który określa zasady odnoszące się do powyższego standardu KZ jest „Polityka Bezpieczeństwa Informacji i Instrukcji Zarządzania Systemem Informatycznym w gminie Sanok”²⁷³.

9.6. Informacja i komunikacja

Współczesny podmiot sektora finansów publicznych, realizując zadania służące obywatelom, powinien nie tylko czekać na inicjatywę podmiotów zewnętrznych, zasięgających informacji w razie potrzeby, ale sam powinien przyjąć rolę kreatora polityki informacyjnej, której nadrzędnym celem powinno być włączanie obywateli w sprawy publiczne. Dodatkowym celem jest budowanie zaufania obywateli do instytucji publicznych oraz podnoszenie jakości świadczonych usług, co także wiąże się z dostępem do informacji o funkcjonowaniu JST.

Fundamentem dobrej komunikacji zewnętrznej jest umiejętność kreowania bieżącej informacji wewnątrz danej instytucji i prawidłowy obieg informacji między pracownikami JST (urząd oraz jednostki organizacyjne), czyli drożny system komunikacji wewnętrznej.

Do obszaru kontroli zarządczej Informacja i komunikacja przypisano następujące standardy: D.16. – Bieżąca informacja, D.17 – Komunikacja wewnętrzna oraz D.18 – Komunikacja zewnętrzna.

Spełnienie standardu D.16. – Bieżąca informacja – oznacza, że w JST są podmioty odpowiedzialne za wytwarzanie i przekazywanie informacji niezbędnych do właściwego wykonywania obowiązków służbowych, do których należy także zaliczyć kontakty z klientami JST oraz otoczeniem. Informacja będzie użyteczna, jeżeli będzie cechować się:

- aktualnością, czyli wytworzeniem w czasie, gdy treści w niej zawarte będą użyteczne dla JST oraz/lub odbiorców zewnętrznych (mogą to być zarówno informacje wyprzedzające wydarzenia – np. zapowiedź podjęcia określonych działań, jak i informacje będące relacją z wydarzeń lub realizacji zadań);
- precyzyjnością, czyli będzie oddawać rzeczywistość lub prognozować na podstawie realnych danych, opartych o zweryfikowane źródła informacji;
- zrozumiałością, czyli zakres pojęciowy i wyjaśnienia będą dostosowane do percepcji odbiorców;
- legalnością, czyli dane w niej zawarte nie będą naruszały ogólnych przepisów prawa, przepisów szczegółowych (np. ordynacja podatkowa, ochrona danych osobowych);

²⁷³ BIP gminy Sanok, dostępne na: <http://www.gmina.sanok.com.pl/bip/attach/3/49/4649/51.pdf> (2014).

- dostępnością, czyli będzie przekazywana drożnymi kanałami komunikacji, najlepiej w wypracowany sposób, akceptowalny dla wszystkich stron procesu komunikacji;
- weryfikowalnością, czyli możliwe będzie sprawdzenie treści lub uzupełnienie danych u źródła informacji, ewentualnie w innym, wskazanym wyrażnie podmiocie.

Standard D.17 – Komunikacja wewnętrzna – odnosi się do sposobu zorganizowania procesu przekazywania ważnych informacji wewnątrz struktury urzędu lub jednostki organizacyjnej JST. Mimo hierarchicznej struktury urzędów i jednostek organizacyjnych JST sprawny system komunikowania wewnętrznego powinien funkcjonować nie tylko pionowo, zgodnie z hierarchią urzędu, ale także poziomo, w szczególności przy rozwiązywaniu spraw interdyscyplinarnych. Dlatego w regulacjach służących prawidłowemu funkcjonowaniu komunikacji wewnętrznej należy przewidzieć sytuację, gdy dla szybkości działania przepływ informacji będzie dokonywał się zarówno wertykalnie (pionowo), jak i horyzontalnie (poziomo).

Narzędziami komunikacji wewnętrznej mogą być np.: intranet, narady i spotkania kadry kierowniczej JST, spotkania tematyczne, korespondencja wewnętrzna.

Warto sięgnąć do wewnętrznego dokumentu Urzędu Miasta i Gminy Dobczyce pt. „Zasady komunikacji i promocji”, jeśli szukamy precyzyjnego opisu procesu komunikacji wewnętrznej. Obok dokonania typologii komunikacji wewnętrznej ze względu na grupy odbiorców oraz na kanały dystrybucji, dokładnie opisano w nim zadania poszczególnych pracowników, sposób powiadamiania o zebraniach kadry oraz protokołowania na zestandaryzowanym formularzu.

Szczególnie interesujący jest jednak w przypadku tego urzędu wykaz rodzajów informacji lub komunikatów oraz miejsce ich udostępniania dla pracowników urzędu, co przedstawia tabela zamieszczona poniżej.

Tabela 23. Rodzaje informacji lub komunikatów oraz miejsce ich udostępniania

RODZAJ INFORMACJI LUB KOMUNIKATU	MIEJSCE UDOSTĘPNIANIA	SPOSÓB POWIADAMIANIA	OSOBA ODPOWIEDZIALNA ZA UDOSTĘPNIENIE
Dokumentacja i zapisy Zintegrowanego Systemu Zarządzania	Qsystem	Aktualności Qsystem	Pełnomocnik ds. ZSZ
Informacje o sprawach pracowniczych (regulaminy, godziny pracy)	Qsystem	1. Aktualności Qsystem 2. Zebrania kierowników	Inspektor ds. kadr i szkoleń
Oferty szkoleniowe	Pok. 112	1. e-mail 2. telefon	Inspektor ds. kadr i szkoleń

RODZAJ INFORMACJI LUB KOMUNIKATU	MIEJSCE UDOSTĘPNIANIA	SPOSÓB POWIADAMIANIA	OSOBA ODPOWIEDZIALNA ZA UDOSTĘPNIENIE
Sprawozdania ze szkoleń	Pok. 112	1. e-mail – od pracownika sporządzającego do pracownika udostępniającego	Wszyscy uczestniczący w szkoleniach
Materiały ze szkoleń	1. Qsystem (tam gdzie jest to celowe) 2. Pokój pracownika uczestniczącego w szkoleniu	1. Aktualności Qsystem 2. bez powiadamiania	Wszyscy uczestniczący w szkoleniach
Zebrania, narady kierowników i wszystkich pracowników Urzędu	Pok. 102	1. e-mail 2. telefon	Asystent Burmistrza
Zebrania, narady pracowników Referatów	Pokoje Kierowników Referatów	1. e-mail 2. telefon	Kierownik Referatu
Regulaminy wewnętrzne	Qsystem	Aktualności Qsystem	Właściciel regulaminu – sporządzający regulamin
Uchwały Rady	BIP	1. e-mail 2. telefon	Biuro Rady Miejskiej
Zarządzenia Burmistrza	BIP	1. e-mail 2. telefon 3. podpis potwierdzający przyjęcie zarządzenia do wiadomości	Asystent Burmistrza
Informacje będące w posiadaniu pracowników merytorycznych niezbędne do realizacji zadań innych pracowników	W sposób uzgodniony pomiędzy pracownikami	W sposób uzgodniony pomiędzy pracownikami	Kierownik Referatu lub pracownik merytoryczny
Informacje o spotkaniach, umawianie spotkań z Burmistrzem	Sekretariat	1. telefon 2. przekaz ustny	Asystent Burmistrza

RODZAJ INFORMACJI LUB KOMUNIKATU	MIEJSCE UDOSTĘPNIANIA	SPOSÓB POWIADAMIANIA	OSOBA ODPOWIEDZIALNA ZA UDOSTĘPNIENIE
Obwieszczenie lub zawiadomienie	Tablica informacyjna oraz strony www i BIP	Pracownik merytoryczny przekazuje obwieszczenie lub zawiadomienie zespółowi ds. promocji oraz zamieszcza na tablicy ogłoszeń	Pracownik prowadzący merytorycznie sprawy

Źródło: Zasady komunikacji i promocji w UMiG Dobczyce, dokument wewnętrzny UMiG Dobczyce.

W przypadku komunikacji zewnętrznej – standard D.18 – przepływ informacji powinien opierać się na udzielaniu informacji przez wyspecjalizowanych pracowników, którzy powinni mieć możliwość uzyskania wsparcia ze strony osoby/komórki znającej wymagania dobrego komunikowania się z otoczeniem (np. obsługa inwestora, relacje z prasą).

Do narzędzi komunikacji zewnętrznej można zaliczyć: przyjmowanie stron w urzędzie lub jednostce organizacyjnej JST, odpowiedzi na pisma wpływające do JST, spotkania bezpośrednie, komunikaty i konferencje prasowe, korespondencję (w tym elektroniczną), interaktywne formy komunikowania się (np. czat) itp.

Kreatorem polityki informacyjnej i komunikacji wewnętrznej oraz zewnętrznej jest najczęściej sekretarz, dopiero w dalszej kolejności wymienia się kadrę kierowniczą urzędu i jednostek organizacyjnych JST.

Zasady obiegu informacji powinny być wskazane w regulaminie organizacyjnym, a zakres kompetencji poszczególnych pracowników powinien określać zakres czynności oraz, ewentualnie, delegacja uprawnień w formie upoważnienia.

Zasadne jest przyjmowanie odrębnych dokumentów, które wyznaczają ramy procesom wytwarzania i weryfikacji informacji oraz prowadzenia polityki komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej. Przykładem mogą być „Zasady komunikacji i promocji” wprowadzone w Urzędzie Gminy i Miasta Dobczyce²⁷⁴. W UGiM Dobczyce opracowano również „Rejestr publikacji prasowych”, „Rejestr audycji radiowych i telewizyjnych” oraz wzór „Protokołu z narady kierowników”.

Innym ciekawym przykładem jest „Regulamin sprawowania kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Nowy Targ”, w którym zapisano, że:

„Szczegółowe regulacje w tej materii znajdują się w „Procedurze komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej”. Określone są w niej obowiązujące zasady komunikacji wewnątrz urzędu, umożliwiające przekazywanie informacji niezbędnych do jego prawidłowego funkcjonowania oraz jak najlepszego wykonywania zadań przez pracowników, jak również formy komu-

²⁷⁴ BIP UGiM Dobczyce, dostępne na: http://dobczyce.pl/sites/default/files/pliki_bip_do_pobrania/zalacznik_2_struktura_procesow_15112013.pdf (2014).

nikacji zewnętrznej polegającej na przekazywaniu informacji do społeczności lokalnej dla zapewnienia właściwego dostępu do informacji oraz możliwości zgłaszania wniosków, postulatów, uwag oraz skarg.

a) W ramach komunikacji wewnętrznej zapewnia się dostęp osób zarządzających oraz innych pracowników do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków m.in. poprzez:

- posiedzenia Kolegium Burmistrza;
- narady naczelników;
- narady pracownicze;
- intranet;
- portal do zarządzania systemem jakości QSystem;
- pocztę elektroniczną;
- wewnętrzną sieć telefoniczną Urzędu;
- zespoły zadaniowe i robocze.

b) W ramach komunikacji zewnętrznej wykorzystuje się następujące sposoby przekazywania informacji:

- sprawozdania z pracy Burmistrza Miasta;
- współpracę z mediami;
- telewizję lokalną;
- stronę internetową miasta;
- prasową kolumnę informacyjną;
- konsultacje społeczne;
- tablice i gabloty informacyjne;
- Biuro Obsługi Mieszkańców;
- przyjęcia mieszkańców przez Burmistrza Miasta i kierowników poszczególnych komórek;
- dyżury Radnych Miasta;
- sesje Rady Miasta;
- spotkania władz miasta z mieszkańcami;
- uczestnictwo Burmistrza w spotkaniach²⁷⁵.

W JST podstawowym narzędziem przekazywania informacji jest Biuletyn Informacji Publicznej, dlatego precyzyjne określenie sposobu zarządzania nim ma fundamentalne znaczenie dla szybkiej i wyczerpującej informacji o pracy JST i usługach świadczonych mieszkańcom. Przykładem dobrego opisu takiego zarządzania jest zarządzenie nr 256/2013 Burmistrza Miasta i Gminy Wieliczka z 31 grudnia 2013 r. w sprawie zasad tworzenia i publikowania informacji publicznej w Biuletynie Informacji Publicznej przez komórki organizacyjne Urzędu

²⁷⁵ Strona www UM Nowy Targ, dostępne na: http://www.nowytarg.pl/dok/zarz_bur/zarz_bur_2011_120z_029_z01.pdf (2014).

Miasta i Gminy w Wieliczce oraz odpowiedzialności merytorycznej za utrzymywanie Biuletynu w stałej aktualności²⁷⁶.

Określając zadania zespołu redakcyjnego BIP UMiG Wieliczka, przyjęto, że:

„Do zadań Administratora BIP należy:

- 1) koordynowanie prac w BIP we współpracy z kierownikami komórek organizacyjnych;
- 2) nadzór na strukturą BIP, w tym przyjmowanie, weryfikacja i realizacja wniosków dotyczących jej modyfikacji;
- 3) nadawanie, modyfikowanie i usuwanie uprawnień do panelu administracyjnego BIP, pozwalających na dokonywanie zmian w treści informacji publicznej udostępnionej na stronie podmiotowej BIP;
- 4) nadzór nad wykorzystywaniem i ochroną indywidualnych loginów oraz haseł dostępu do panelu administracyjnego BIP;
- 5) przekazywanie ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej informacji niezbędnych do zamieszczenia na stronie głównej BIP, a odnoszących się do Urzędu oraz powiadamianie ministra o zmianach treści tych informacji na zasadach określonych przez rozporządzenie w sprawie BIP;
- 6) dokonywanie kontroli dziennika zmian BIP w każdy dzień roboczy;
- 7) współpraca z redaktorami BIP, udzielanie im niezbędnej pomocy technicznej w celu realizacji zadań związanych z prowadzeniem BIP oraz przekazywanie im zaleceń i egzekwowanie prawidłowego ich wykonania;

W przypadku nieobecności Administratora BIP jego obowiązki przejmuje Zastępca Administratora BIP.

Do zadań Redaktora BIP należy:

- 1) publikowanie i aktualizowanie informacji w BIP, do prowadzenia którego został wyznaczony przez bezpośredniego przełożonego zgodnie z zakresem działania komórki organizacyjnej;
- 2) terminowe i prawidłowe zamieszczanie informacji publicznych w BIP wraz z oznaczeniem daty wytworzenia informacji, daty upublicznienia, modyfikacji informacji, tożsamości osoby, która wytworzyła informację i odpowiada za jej treść oraz okresu przez jaki informacja powinna być publikowana w BIP;
- 3) nadzór nad zachowaniem zgodności publikowanych w dziale BIP informacji z aktualnym stanem faktycznym i prawnym oraz zachowaniem ich kompletności i spójności;

²⁷⁶ Strona www UMiG Wieliczka, dostępne na: <http://www.prawomiejskowe.pl/institution/17931/legalact/166964/17931/htmlpreview> (2014).

- 4) zgłaszanie Administratorowi BIP problemów i nieprawidłowości w funkcjonowaniu panelu administracyjnego BIP;
- 5) uczestniczenie w szkoleniach i spotkaniach organizowanych dla Zespołu Redakcyjnego BIP”.

9.7. Monitorowanie i ocena

Monitorowanie i ocena sposobu funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w JST to ostatni obszar, któremu przypisano cztery następujące standardy: E.19 – Monitorowanie systemu kontroli zarządczej, E.20 – Samoocena, E.21 – Audyt wewnętrzny oraz E.22 – Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej.

Standard E.19 – Monitorowanie systemu kontroli zarządczej – służy bieżącemu reagowaniu na zaistniałe problemy w odniesieniu do poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej. Efektem takiego postępowania w JST będzie możliwość rozwiązywania w miarę w najkrótszym czasie zidentyfikowanych problemów. Jako osoby odpowiedzialne za bieżące monitorowanie efektywności i trafności rozwiązań KZ dla jej poszczególnych elementów są najczęściej wskazani członkowie kadry kierowniczej (w obszarze swoich kompetencji), a w szczególności skarbnik i sekretarz. Wynika to z zakresu odpowiedzialności, który powinien być zapisany w zakresie czynności tych osób, oraz z możliwości podjęcia przez te osoby działań o charakterze naprawczym. Ocena systemu KZ w JST dokonuje się głównie przez: nadzór, samoocenę, kontrole wewnętrzne i zewnętrzne oraz przeglądy i badania audytowe.

Przykładem opisu monitorowania systemu kontroli zarządczej jest sprawozdanie z funkcjonowania kontroli zarządczej w 2012 r. w Urzędzie Gminy Dąbrówno, w którym stwierdzono, że:

„Kierownictwo Urzędu Gminy dąży do tego, aby oceny systemu kontroli funkcjonującego w jednostce dokonywać w sposób ciągły i systematyczny, a pojawiające się problemy rozwiązuje się na bieżąco. Osoby upoważnione do przeprowadzania kontroli zobowiązane są do bieżącej oceny systemu kontroli zarządczej. Wprowadzane zmiany do systemu kontroli zarządczej wdrażane będą odrębnymi zarządzeniami Wójta Gminy. Na zakończenie roku osoby odpowiedzialne do przeprowadzania kontroli sporządzają analizę przeprowadzonych kontroli zarządczych.

W ramach poszczególnych referatów i samodzielnych stanowisk pracy na bieżąco monitoruje się skuteczność poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej, co umożliwia rozwiązywanie poszczególnych problemów na bieżąco. W ramach monitorowania i oceny pracownicy zostali zobowiązani w zakresach obowiązków do dokonywania kontroli wewnętrznej na zajmowanym stanowisku, przestrzegania procedur kontroli wewnętrznej oraz dokonywania samooceny przestrzegania tych procedur. Wnioski ze sposobu realizowania zadań służbowych są wyciągane na bieżąco”²⁷⁷.

²⁷⁷ Sprawozdanie z funkcjonowania kontroli zarządczej w 2012 r. w Urzędzie Gminy Dąbrówno, 28 stycznia 2013 r., dostępne na: http://bip.warmia.mazury.pl/dabrownno_gmina_wiejska/system/pobierz.php/Sprawozdanie%20kontrol%20zarzadcza%202012.pdf?id=2036 (2014).

Znaczenie monitoringu i oceny dla ostatecznego uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej opisuje m.in. zarządzenie nr 17/2011 starosty powiatu piotrkowskiego z 29 marca 2011 r. w sprawie wprowadzenia regulaminów oraz procedury kontroli zarządczej:

- „1. Monitoring jest to proces oceny jakości działania systemu w określonym czasie.
2. Proces monitorowania ryzyka jest realizowany na każdym szczeblu zarządzania w ramach kontroli zarządczej.
3. Starosta w ramach wykonywania bieżących obowiązków monitoruje skuteczność systemu kontroli zarządczej i jego poszczególnych elementów, m.in. poprzez: kontrole funkcjonalną, instytucjonalną i samoocenę.
4. Do bieżącej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej zobowiązani są także inni pracownicy pełniący funkcje kierownicze, którzy zidentyfikowane problemy rozwiązują na bieżąco.
5. Co najmniej raz w roku przeprowadzana jest samoocena systemu kontroli zarządczej, a jej wyniki winny zostać udokumentowane.
6. Audytor wewnętrzny zatrudniony w Starostwie prowadzi systematyczną ocenę systemu kontroli zarządczej, w tym ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności mechanizmów kontroli zarządczej.
7. Po zakończeniu każdego roku budżetowego Audytor Wewnętrzny przekazuje Staroście informacje o obszarach ryzyka objętych audytem w danym roku oraz wydanych opiniach w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w tych obszarach.
8. Źródłem do uzyskania przez Starostę zapewnienia o stanie kontroli zarządczej są wyniki: 1/monitorowania systemu kontroli zarządczej; 2/ samooceny systemu oraz 3/ prowadzonych kontroli i audytów”²⁷⁸.

Drugim standardem w omawianym obszarze jest samoocena (E.20), którą powinno się przeprowadzać przynajmniej jeden raz w roku. Samoocena KZ będzie spełniała swoją rolę, jeżeli do jej przeprowadzenia zostaną zaangażowani członkowie kadry kierowniczej w JST oraz pracownicy JST. Posłuży ona do poprawienia kontroli zarządczej, jeżeli będzie odrębnym procesem (wyróżniającym się od bieżącej działalności), realizowanym w podobnych interwałach czasowych, na wystandaryzowanym narzędziu – formularzu/kwestionariuszu samooceny. Wyniki samooceny powinny być poddawane analizie przez ścisłe kierownictwo (organ wykonawczy, sekretarz, skarbnik) i dokumentowane. Najczęściej stosowanym rozwiązaniem jest umocowanie do przeprowadzenia analizy dokumentów z samooceny koordynatora (najbardziej odpowiadają funkcji koordynatora KZ sekretarze), który następnie wyniki analizy przedstawia organowi wykonawczemu lub kierownikowi jednostki w formie sprawozdania z samooceny kontroli zarządczej.

²⁷⁸ Zarządzenie nr 17/2011 Starosty Powiatu Piotrkowskiego z 29 marca 2011 r. w sprawie wprowadzenia regulaminów oraz procedury kontroli zarządczej, Biuletyn Informacyjny Starostwa Powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim, dostępne na: <http://www.powiat-piotrkowski.bip.net.pl/?a=915> (2014).

Przykładami dobrze opracowanych ankiet służących do przeprowadzania samooceny w JST są:

- formularze: kwestionariusz samooceny kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Nowy Targ²⁷⁹;
- ankieta do samooceny kontroli zarządczej – dla kierowników komórek organizacyjnych Urzędu Miasta i Gminy w Wieliczce²⁸⁰;
- ankieta nr 1 do samooceny systemu kontroli zarządczej dla kierowników referatów Urzędu Gminy w Oławie²⁸¹.

Standard E.21 – Audyt wewnętrzny – odnosi się do pracy audytora wewnętrznego w JST, który prowadzi obiektywną i niezależną ocenę kontroli zarządczej w urzędzie lub jednostkach organizacyjnych. Działania audytora mają służyć identyfikacji na poziomie zarządczym problemów i zagrożeń, które mogą wpływać na obniżenie jakości świadczonych przez JST usług, wykonywanie tych usług za cenę nieadekwatną do jakości lub niewykonywanie niektórych zadań.

Szczegółowe zakresy obowiązków i sposobu pracy są interesująco opisane w „Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego” miasta Lublińca. Wyczerpujący opis może stanowić podstawę do wypracowania własnych rozwiązań i określenia zadań do realizacji pod kątem potrzeb konkretnej JST²⁸².

Z przykładowym planem audytu wewnętrznego w JST wraz z prezentacją zidentyfikowanej przez audytora wewnętrznego analizy ryzyka w różnych obszarach działalności JST można zapoznać się na stronie BIP Starostwa Powiatowego w Kłodzku²⁸³. O roli audytora wewnętrznego w systemie zarządzania jakością traktuje fragment Księgi Jakości Starostwa Powiatowego we Wrocławiu²⁸⁴.

Standard E.22 – Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej – jest ostatnim standardem przyjętym dla kontroli zarządczej, a podstawą uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki mogą być w szczególności wyniki monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Kontrole brane pod uwagę przy uzyskaniu zapewnienia o stanie kontroli zarządczej w JST to kontrole zewnętrzne i wewnętrzne. Kontrolującymi mogą być:

- organy kontroli zewnętrznej;
- komórki wewnątrz urzędów i jednostek organizacyjnych JST, zgodnie ze swoimi zakresami zadań;
- zespoły powoływane przez kierownika urzędu/jednostki.

279 Kwestionariusz samooceny Kontroli Zarządczej w Urzędzie Miasta Nowy Targ na przegląd SZJ wykonywanego przez Najwyższe Kierownictwo w 2013 r., Małopolski Instytut Samorządu Terytorialnego i Administracji, dostępne na: http://mistia.org.pl/pliki/1383727911_Kwestinariusz_do_samooceny_kontroli_zarzadczej_pracownicy.doc (2014).

280 Strona UMiG w Wieliczce, dostępne na: <http://www.prawomiejscowe.pl/institution/17931/legalact/166307/17931/htmlpreview> (2014).

281 BIP gminy Oława, dostępne na: <http://bip.gminaolawa.pl/?id=54047&content=5877&page=1> (2014).

282 Księga Procedur Audytu Wewnętrznego Urzędu Miasta Lubliniec, BIP Urzędu Miejskiego w Lublińcu, dostępne na: www.lubliniec.bip.info.pl/plik.php?id=5152 (2014).

283 Zarządzenie nr 114/2011 Starosty kłodzkiego z 29 grudnia 2011 r., BIP Starostwa Powiatowego w Kłodzku, dostępne na: <http://bip.powiat.klodzko.pl/pi/spklo/16977.pdf> (2014).

284 Księga Jakości Starostwa Powiatowego we Wrocławiu, strona internetowa Starostwa Powiatowego we Wrocławiu, dostępne na: <http://www.powiatwroclawski.pl/docs/szj/Ksiega%20Jako%C5%9Bciv6.pdf> (2014).

Źródłem danych służących uzyskaniu zapewnienia o stanie kontroli zarządczej są informacje o kontroli zarządczej w JST, a szczególnie:

- sprawozdanie z samooceny KZ;
- sprawozdanie z wykonania budżetu i osiągnięcia zamierzonych składników;
- sprawozdanie z badań audytowych;
- sprawozdanie z kontroli zewnętrznych;
- sprawozdanie z koordynowania działań w dziedzinie zarządzania ryzykiem;
- zbiorcza informacja o sposobie funkcjonowania KZ w JST i jednostkach organizacyjnych.

Zaleca się coroczne potwierdzanie uzyskania zapewnienia o stanie KZ w JST. Jeśli będzie to następować rzadziej, to wielu problemów nie uda się dostatecznie szybko zidentyfikować, a to może oznaczać zbyt późną reakcję JST na zaistniałe trudności.

9.8. Podsumowanie

Przeanalizowane dokumenty źródłowe wskazują, że poszczególne JST stopniowo opracowują/adaptują i wdrażają coraz lepsze rozwiązania w zakresie KZ, nie tracąc swojej tożsamości i odrębności lokalnej. Wydaje się jednak, że wzorce dobrych praktyk i zwiększanie stopnia doprecyzowywania szczegółowych rozwiązań (wynikających ze standardów) będą prowadziły do konwergencji dokumentów opisujących kontrolę zarządczą w polskich urzędach i jednostkach organizacyjnych JST. Bogate doświadczenie wielu jednostek samorządu terytorialnego w Polsce w zakresie zarządzania i podnoszenia sprawności instytucjonalnej przynosi efekty w postaci stosowania procedur i opisów procesów, co znacznie ułatwia wdrażanie kompleksowych rozwiązań kontroli zarządczej i umożliwia wypełnianie wymogów poszczególnych standardów KZ.

LITERATURA

- Antoszkiewicz J. D., *Metody zarządzania*, Wydawnictwo POLTEXT, Warszawa 2007.
- Baza wiedzy, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2014, dostępne na: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrolazarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/kontrolazarzadcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy>.
- Bober J. (red.), *Analiza instytucjonalna gminy z oceną realizacji standardów kontroli zarządczej. Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego*, MSAP UEK, Kraków 2015.
- Bober J. (red.), *Analiza instytucjonalna powiatu z oceną realizacji standardów kontroli zarządczej. Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego*, MSAP UEK, Kraków 2015.
- Bober J., Hausner J., Izdebski H., Lachiewicz W., Mazur S., Nelicki A., Nowotarski B., Puzyna W., Surówka K., Zachariasz I., Zawicki M., *Narastające dysfunkcje, zasadnicze dylematy, konieczne działania. Raport o stanie samorządności terytorialnej w Polsce*, MSAP UEK, Kraków 2013.
- Bober J. (red.), *Planowanie rozwoju instytucjonalnego w samorządach lokalnych*, MSAP UEK, Kraków 2011.
- Bober J. (red.), *Analiza instytucjonalna powiatu. Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego*, MSAP UEK, Kraków 2010.
- Borowiec L., *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.
- Borowska K., Kościńska-Paszkowska A., Bolek T., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, LexisNexis Polska, Warszawa 2012.
- Cabała P., *System kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pomocnicze materiały dydaktyczne*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2002.
- Cieślak Z. (red.), *Nauka administracji*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Chmielnicki P. (red.), *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004.
- Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w systemie sektora finansów publicznych – aktualne problemy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 718, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia nr 53, 2012, dostępne na: http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/532012/FRFU-53-337.pdf.
- Ćwiklicki M., Kafel T., *Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w administracji samorządowej*, „Samorząd Terytorialny”, nr 7/8 2004.
- Ćwiklicki M., Obora H., *Wprowadzenie do metod TQM*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011.
- Ćwiklicki M., Władysław A., *Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa*, „Samorząd Terytorialny”, nr 7-8, 2009.
- Dawidowicz W., *Polskie prawo administracyjne*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1978.
- Dawidowicz W., *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1970.
- Duniewska Z., Jaworska-Dębska B., Michalska-Badziak R., Olejniczak-Szałowska E., Stahl M., *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Difin, Warszawa 2002.
- Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007.
- Dziemianowicz W., Szmigiel-Rawska K., Nowicka P., Dąbrowska A., *Planowanie strategiczne. Poradnik dla pracowników administracji publicznej*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2012.
- Dziewięcka-Bokun L., Umińska-Woroniecka A., *Etyka zawodowa urzędnika administracji publicznej jako podstawa zaufania publicznego*, [w:] *Profesjonalizm w administracji publicznej*, Stowarzyszenie Edukacji Administracji Publicznej, Białystok 2004.
- Gawroński H., *Zarządzanie strategiczne w samorządach lokalnych*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, przekład: M. Rusiński, wyd. II zmienione, Wydaw-

- nictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Hardt Ł., Jong M., *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia w Polsce*, Program Sprawne Państwo, Ernst & Young, Warszawa 2011.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Gdańsku, LGD-4101-036/2011, Nr ewid. 140/2011/P10/132/LGD, Gdańsk, wrzesień 2011 r., dostępne na: <http://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontrolinik/kontrole,8628.html> (2013).
- Informacja o wynikach kontroli wywiązywania się wojewodów i jednostek samorządu terytorialnego z obowiązku udostępniania informacji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Białymstoku, LBI-410/13-2005 Nr ewid.154/2006/P05121/LBI, październik 2006 r., dostępne na: http://informacjapubliczna.org.pl/wwwdane/files/raporty/px_2006154.pdf (2014).
- Izdebski H., Kulesza M., *Administracja a etyka*, [w:] H. Izdebski, M. Kulesza, *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, LIBER, Warszawa 2004.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Jaworska-Dębska B., *Kontrola administracji*, [w:] M. Stahl (red.) *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
- Jędrzejewski S., Nowicki H., *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo Comer, Toruń 1995.
- Kaczmarek M., *Księgowe uwarunkowania wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 32(625), 2011.
- Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
- Kisielnicki J., *Zarządzanie. Jak zarządzać i być zarządzanym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/ministerstwo_finance/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/kontrola_zarzadcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy (2013).
- Korolewska M., Marchewka-Bartkowiak K., *Budżet zadaniowy w samorządach terytorialnych – analiza wyników badania ankietowego oraz studium przypadków na przykładzie miast na prawach powiatu*, „Studia BAS”, nr 1(33), 2013, www.bas.sejm.gov.pl.
- Kościńska-Paszkowska A., *Trudności we wdrażaniu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa”, nr 2, 2013.
- Kot J., *Kontrola zarządcza jako przedmiot kontroli zewnętrznej w jednostkach samorządu terytorialnego – perspektywa Regionalnej Izby Obrachunkowej*, „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego”, 4/2013 i 1/2014.
- Krajewska M., Andrzan K., *Budżet zadaniowy – instrument zarządzania finansami miasta stołecznego Warszawy*, „Studia BAS”, nr 1(33), 2013, www.bas.sejm.gov.pl.
- Krótki przewodnik dla kierownika jednostki po obowiązkach audytora wewnętrznego*, „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego”, 6/2013.
- Kuc B. R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009.
- Kujawa M., *Kontrola zarządcza i rola audytu wewnętrznego w ocenie systemu kontroli zarządczej*, [w:] J. Przybylska (red.) *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, CeDeWu, Warszawa 2010.
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, ABC, Warszawa 2011.
- Małecka-Lyszczek M., *Wpływ modelu internal control na ukształtowanie kontroli zarządczej w Polsce*, [w:] J. Sługocki (red.) *Dziesięć lat polskich doświadczeń w Unii Europejskiej. Problemy prawoadministra-*

- cyjne. Tom I, Presscom, Wrocław 2014.
- Matysek M., *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa”, nr 2(337), 2011.
- Mazur S., *Meandry modernizacji administracji publicznej*, [w:] J. Bober (red.) *Planowanie rozwoju instytucjonalnego w samorządach lokalnych*, MSAP UEK, Kraków 2011.
- Mączyński M., Stec M. (red.), *Nadzór nad samorządem a granice jego samodzielności*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Mikołajczak-Waligórska A., Waligórski M. A., *Kontrola zarządcza w zamówieniach publicznych*, [w:] J. Niczyporuk, J. Sadowy, M. Urbanek (red.) *Nowe podejście do zamówień publicznych – zamówienia publiczne jako instrument zwiększenia innowacyjności gospodarki i zrównoważonego rozwoju. Doświadczenia polskie i zagraniczne. Część I* (referaty na IV Konferencję Naukową 20-21.06.2011, Kazimierz Dolny), Warszawa 2011.
- Mituś A., *Istota wykonywania zadań publicznych z zakresu gospodarki komunalnej*, „Zeszyty Naukowe UEK, Prace z zakresu gospodarki i administracji publicznej”, nr 868, Kraków 2011.
- Niewiadomski Z. (red.), *Prawo administracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Niewiadomski Z., *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System prawa administracyjnego. Podmioty administrujące. Tom 6*, C. H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2011.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, TNOiK, Toruń 2013.
- Olejniczak-Szałowska E., *Zasada legalności, zasada równości wobec prawa i zasada sprawiedliwości społecznej*, [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Opinia 3/2010 w sprawie zasady rozliczalności*, Grupa Robocza art. 29 ds. ochrony danych osobowych, dostępne na: http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2010/wp173_pl.pdf (2014).
- Orłowski W. M., *Cele formułowane w budżecie zadaniowym jako niezbędny element zarządzania środkami publicznymi przez efekty*, [w:] M. Postuła, P. Perczyński (red.) *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Owsiak S., *Teoretyczne podstawy wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego*, [w:] S. Owsiak (red.) *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002.
- Pakoński K., Piszczek M., *Koncepcje wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządowymi w Polsce*, [w:] S. Owsiak (red.) *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002.
- Planowanie Rozwoju Instytucjonalnego*, MSAP UEK, Kraków 2014, dostępne na: www.pri.msap.pl.
- Płoskonka J., *Jak działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność?*, Seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, 5 grudnia 2012 r., dostępne na: <http://www.iaa.org.pl/www/index.php/biblioteka-iaa-polska> (2013).
- Pogoda A., Chrzanowski M., Marczewski K., *Fundamentalne znaczenie miernika jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*, [w:] M. Postuła, P. Perczyński (red.) *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Pomarańczowa księga. Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje*, Ministerstwo Skarbu Jej Królewskiej Mości, London, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_4_orange_book_pl_zarządzanie_ryzykiem.pdf (październik 2004).
- Postuła M., Perczyński P., *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania*, [w:] M. Postuła, P. Perczyński (red.) *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Postuła M., *Wyznaczanie celów i mierników ich realizacji elementem kontroli zarządczej*, [w:] K. Winiarska (red.) *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Oficyna a Wolters Kluwer business 2012.
- Prawelska-Skrzypek G., Bieńkowska D., Początek K., Pałucha K., Ulański C., Suchanek I., Lehan E. A.,

- Planowanie i zarządzanie strategiczne. Poradnik dla menedżerów miast w samorządach terytorialnych*, Wydawnictwo Samorządowe Fundacji Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 1997.
- Rola Z., Sobieszek G., Cichoń D., Fiutka A., Kułakowska K., Kuźma-Pilipczuk E., Krzanowska R., *Kontrola wewnętrzna w jednostkach samorządowych. Testy kontroli. Materiały szkoleniowe*, Regionalna Izba Obrachunkowa w Lublinie, „Zeszyty problemowe”, nr 40, 2002.
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. IV, Zakamycze 2002.
- Sławińska-Tomtała E., *Kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Praktyczne wskazówki wdrożenia systemu*, CH Beck, Warszawa 2010.
- Słowniczek, [w:] *Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych*, dostępne na: [http://www.iiia.org.pl/www/index.php/biblioteka-iiia-polska](http://www.mf.gov.pl/documents/764034/2500183/Dz.+Urz.+Min.+Fin.+z+dnia+24+czerwca+2013+r.+poz.+15+-, rok ostatniej modyfikacji – 2014.</p>
<p>Stahl M., <i>Cele publiczne i zadania publiczne</i>, [w:] J. Zimmermann (red.) <i>Koncepcja systemu prawa administracyjnego</i>, Wolters Kluwer, Łódź 2007.</p>
<p>Staniszewska M., Stasik M., <i>Jak poprawić funkcjonowanie kontroli zarządczej w administracji publicznej – rola audytu wewnętrznego i Najwyższej Izby Kontroli</i>, Seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, 5 grudnia 2012 r., dostępne na: <a href=) (2013).
- Stoner J. A. F., Freeman R. E., Gilbert Jr. D. R., *Kierowanie*, przekład: A. Ehrlich, wyd. II zmienione, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.
- Szlagowski S., *Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego*, Centrum Wydawnicze Grupa Ergo Sp. z o.o., Wrocław 2012.
- Szpor A., *Pojęcie kontroli zarządczej (wybrane aspekty)*, Centrum Rozwiązywania Sporów i Konfliktów przy WPiA UW, Warszawa, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_09_pojecie_kontroli_zarzadczej_wybrane_aspekty_a_szpor.pdf (2014).
- Waligórski M. A., *Kontrola zarządcza w administracji publicznej*, [w:] J. Niczyporuk (red.), *Teoria instytucji prawa administracyjnego. Księga pamiątkowa Profesora Jerzego Stefana Langroda*, Polska Akademia Nauk, Paryż 2011.
- Winiarska K., *Standardy kontroli wewnętrznej podstawą opracowania standardów kontroli zarządczej*, [w:] K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2012.
- Wojciechowski J., *Przedmowa*, [w:] *Najwyższe organy kontroli a kontrola zarządcza w administracji rządowej*, Seminarium Goławice 25-27 marca 1996 r., dostępne na: <http://www.sigmaweb.org/publications/38768381.pdf> (2015).
- Wróblewska E., *Rachunkowość zarządcza jako narzędzie wspomagające systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] J. Przybylska (red.) *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, CeDeWu, Warszawa 2010.
- Wspólna Metoda Oceny (CAF). Doskonalenie organizacji poprzez samoocenę. CAF 2013*, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 2013.
- Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_3_zarzadzanie_ryzykiem_w_sektorze_publicznym.pdf.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer Polska Warszawa 2008.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.

Akty prawne i dokumenty

Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej, opracowanie przygotowane przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, maj 2012, dostępne na: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_05_analiza_ankiet_jst.pdf. D19 (2014).

Ankieta nr 1 do samooceny systemu kontroli zarządczej dla kierowników referatów Urzędu Gminy w Oławie, Załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 181/2012 Wójta Gminy Oława z 1 października 2012 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania procedury samooceny funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Gminy Oława, dostępne na: <http://bip.gminaolawa.pl/?id=54047&content=5877&page=1> (2014).

Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Sprawozdanie roczne, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, lipiec 2012, dostępne: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_01_sprawozdanie_za_2011_rk.pdf (2013).

INTOSAI GOV 9100, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector (Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym), Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli, tłumaczenie Najwyższej Izby Kontroli, dostępne na: <http://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf>.

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11).

Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. MF z 2012 r., poz. 56).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

Księga Jakości Starostwa Powiatowego we Wrocławiu, dostępne na: <http://www.powiatwroclawski.pl/docs/szj/Ksiega%20Jako%C5%9Bciv6.pdf> (2014).

Księga Procedur Audytu Wewnętrznego Urzędu Miasta Lubliniec, dostępne na: www.lubliniec.bip.info.pl/plik.php?id=5152 (2014).

Kwestionariusz samooceny Kontroli Zarządczej w Urzędzie Miasta Nowy Targ na przegląd SZJ wykonywanego przez Najwyższe Kierownictwo w 2013 r., Małopolski Instytut Samorządu Terytorialnego i Administracji, dostępne na: http://mistia.org.pl/pliki/1383727911_Kwestionariusz_do_samooceny_kontroli_zarzadczej_pracownicy.doc (2014).

Orzeczenie GKO z 22 października 2007 r., DF/GKO-4900-49/53/07/2350, LexPolonica nr 2516878.

Orzeczenie GKO z 28 maja 2008 r., BDF1/4900/35/34/09/1191, LexPolonica nr 2441382.

Orzeczenie RKO z 27 maja 2010 r., RIO/KO/4111/46/2009, LexPolonica nr 2426097.

Orzeczenie GKO z 14 czerwca 2010 r. BDF1/4900/36/42/10/1114, LexPolonica nr 2425926.

Orzeczenie GKO z 25 listopada 2010 r. BDF1/4900/91/102/10/2468, LexPolonica nr 2534717.

Orzeczenie GKO z 21 marca 2011 r., BDF1/4900/12/13/11/507, LexPolonica nr 2574472.

Regulamin Kontroli Zarządczej w Starostwie Powiatowym w Lipnie, dostępne na: http://bip.lipnowski.powiat.pl/?cid=795&bip_id=3886 (2014).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. Nr 187, poz. 1254).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 czerwca 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U. z 2014 r., poz. 825), Załącznik nr 71 Szczegółowe zasady opracowywania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015, pkt 78.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1303/2013 z 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006.

Sprawozdanie z funkcjonowania kontroli zarządczej w 2012 r. w Urzędzie Gminy Dąbrówno, 28 stycznia 2013 r., dostępne na: http://bip.warmia.mazury.pl/dabrownogmina_wiejska/system/pobierz.php/Sprawozdanie%0kontrol%20zarzadcza%202012.pdf?id=2036 (2014).

Strategiczna Karta Wyników – Balanced Scorecard, dostępne na: http://www.economicus.eu/strategiczna_karta_wynikow (2014).

Uchwała TK z 12 marca 1997 r. (W. 8/96; OTK ZU 1997/1 poz. 15).

Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2014 r., poz. 121).

Ustawa z 17 maja 1990 r. o podziale zadań i kompetencji określonych w ustawach szczególnych pomiędzy organy gminy a organy administracji rządowej oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 34, poz. 198 z późn. zm.).

Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 594).

Ustawa z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r., poz. 1113).

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.).

Ustawa z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2012 r., poz. 82).

Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2011 r., Nr 45, poz. 236.).

Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2013 r., poz. 595).

Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2013 r., poz. 596).

Ustawa z 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa (Dz.U. Nr 106, poz. 668 z późn. zm.).

Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2010 r., Nr 234, poz. 1536).

Ustawa z 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 907).

Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 168).

Ustawa z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz.U. Nr 223, poz. 1458 z późn. zm.).

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885).

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 4465), dostępne na: <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/4465.htm> (2014).

Wyrok NSA z 11 sierpnia 2005 r. (II GSK 105/2005; ONSAiWSA 2006/2 poz. 62).

Wyrok WSA w Warszawie z 26 kwietnia 2010 r., sygn. akt V S.A./Wa 103/10, Uzasadnienie, [w:] Główna Komisja Orzekająca (GKO) w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, Biuletyn Orzecznictwa w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, Nr 3/2010.

Załącznik nr 3 do Zarządzenia nr 244/2011 Burmistrza Miasta i Gminy Wieliczka z 15 listopada 2011 r., dostępne na: <http://www.prawomiejscowe.pl/institution/17931/legalact/166307/17931/htmlpreview> (2014).

Załącznik do Zarządzenia nr 19/2011 Starosty Powiatu Piotrkowskiego z 29 marca 2011 r., dostępne na: http://www.powiatpiotrkowski.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=5507&bar_id=915 (2014).

- Załącznik do Zarządzenia nr 120.Z.29.2011 Burmistrza Miasta Nowy Targ z 9 listopada 2011 r. określający „Zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Nowy Targ”, dostępne na: http://www.nowytarg.pl/dok/zarz_bur/zarz_bur_2010_0152_047_z01.pdf (2014).
- Zarządzenie nr 77/2013 Burmistrza Miasta i Gminy Nakło nad Notecią z 13 maja 2013 r. w sprawie w sprawie ustalenia celów i zadań Gminy Nakło nad Notecią, dostępne na: <http://bip.gmina-naklo.pl/?app=zarzadzenia&nid=3751> (2014).
- Zarządzenie nr 111/2012 Wójta Gminy Pruszcz w sprawie ustanowienia misji Urzędu Gminy w Pruszczu, a także sposobu wyznaczania celów Urzędu Gminy w Pruszczu, określania mierników ich realizacji oraz zasad monitorowania ich osiągnięcia, dostępne na: http://www.bip.pruszcz.pl/?bip_id=2640&cid=227 (2014).
- Zarządzenie nr 244/2011 Burmistrza Miasta i Gminy Wieliczka z 15 listopada 2011 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta i Gminy w Wieliczkę i pozostałych jednostkach organizacyjnych Gminy Wieliczka, dostępne na: <http://www.prawomiejscowe.pl/institution/17931/legalact/166307/17931/htmlpreview> (2014).
- Zarządzenie nr 114/2011 Starosty kłodzkiego z 29 grudnia 2011 r., dostępne na: <http://bip.powiat.klodzko.pl/pi/spklo/16977.pdf> (2014).
- Zarządzenie nr 17/2011 Starosty Powiatu Piotrkowskiego z 29 marca 2011 r. w sprawie wprowadzenia regulaminów oraz procedury kontroli zarządczej, dostępne na: <http://www.powiat-piotrkowski.bip.net.pl/?a=915> (2014).
- Zarządzenie nr 227/2010 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z 9 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia „Standardów obsługi klientów oraz Zasad postępowania w przypadku wystąpienia działań korupcyjnych”.
- Zarządzenie nr 86/2010 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z 1 czerwca 2010 r. w sprawie wprowadzenia „Zasad badania satysfakcji pracowników”.
- Zasady podnoszenia kwalifikacji*, Załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 84/2010 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z 1 czerwca 2010 r.

Strony internetowe

- BIP powiatu kłodzkiego – <http://www.bip.powiat.klodzko.pl/>
- BIP Urzędu Miasta Luban – <http://bip.um-luban.dolnyslask.pl/>
- BIP Urzędu Miejskiego w Lublińcu, <http://www.lubliniec.bip.info.pl/>
- BIP Urzędu Gminy Miłkowice – <http://bip.ug-milkowice.dolnyslask.pl/>
- BIP Urzędu Miasta Płocka – <http://bip.ump.pl/>
- BIP Urzędu Miejskiego w Prudniku, <http://bip.prudnik.pl/>
- BIP gminy Sanok – <http://www.gmina.sanok.com.pl/>
- BIP Urzędu Miasta Torunia – <http://www.bip.torun.pl/>
- Strona www UGiM Dobczyce – <http://dobczyce.pl/>
- Strona www Ministerstwa Finansów – www.mf.gov.pl/
- Strona www gminy Sierpc – <http://gmina.sierpc.pl/>
- Strona www Starostwa Powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim – <http://www.powiatpiotrkowski.pl/>
- Strona www Urzędu Miasta i Gminy Wieliczka – <http://www.wieliczka.eu/>
- Strona www UM Nowy Targ – <http://www.nowytarg.pl/>
- Strona www powiatu wrocławskiego – <http://www.powiatwroclawski.pl>
- Strona www Wrota Pomorza – <http://www.pomorskie.eu/>

SPIS RYSUNKÓW

Rys. 1. Istota kontroli zarządczej.....	17
Rys. 2. Cykl realizacji celów i zadań jednostki w reżimie KZ	21
Rys. 3. Schemat monitorowania celów i zadań.....	38
Rys. 4. Kierunki komunikacji wewnętrznej.....	58
Rys. 5. Formy wsparcia udzielanego przez audyt.....	65
Rys. 6. Rodzaje zadań publicznych wykonywanych przez gminy.....	79
Rys. 7. Drzewo celów (kryterium – cele poziomów zarządzania)	85
Rys. 8. Drzewo celów (kryterium – zakres i skutek oddziaływania celów)	86
Rys. 9. Hierarchia, wyznaczanie i spójność celów	87
Rys. 10. Ogólny schemat formułowania celów operacyjnych.....	94
Rys. 11. Związek pomiędzy celami i efektami	102
Rys. 12. Strategiczna Karta Wyników.....	104
Rys. 13. Schemat zarządzania ryzykiem	113
Rys. 14. Model zarządzania ryzykiem	114
Rys. 15. Cykl PDCA.....	118
Rys. 16. Struktura modelu CAF	145
Rys. 17. Schemat kontroli	147
Rys. 18. Schemat metody PRI.....	163
Rys. 19. Aplikacja PRI – wynik samooceny kontroli zarządczej.....	173
Rys. 20. Aplikacja PRI – wyniki oceny standardów KZ – standard A1. Przestrzeganie wartości etycznych (fragment).....	174

SPIS TABEL

Tab. 1. Poziomy kontroli zarządczej	23
Tab. 2. Zestawienie standardów kontroli zarządczej.....	24
Tab. 3. Kryteria wyznaczania celów.....	83
Tab. 4. Plan działalności (przykładowy wzór)	90
Tab. 5. Wydatki na osiągnięcie celu (przykładowy wzór).....	90
Tab. 6. Karta – zarządzanie ryzykiem (przykładowy wzór)	91
Tab. 7. Sprawozdanie z wykonania planu (przykładowy wzór).....	91
Tab. 8. Przykładowe cele i mierniki określające stopień ich osiągnięcia.....	98
Tab. 9 Przykładowe cele i zadania wraz z miernikami określającymi stopień osiągnięcia celu.....	100
Tab. 10. Przykładowy zestaw mierników w Strategicznej Karcie Wyników	105
Tab. 11. Standardy zarządzania ryzykiem w kontroli zarządczej	108
Tab. 12. Rodzaje ryzyk.....	111
Tab. 13. Główne zalety i wady budżetu zadaniowego	124
Tab. 14. Trudności we wdrażaniu budżetu zadaniowego	127
Tab. 15. Źródła informacji o stanie kontroli zarządczej	136
Tab. 16. Podstawowe rodzaje kontroli	155
Tab. 17. Obszary i kryteria zarządzania w metodzie Planowania Rozwoju Instytucjonalnego.....	164
Tab. 18. Przykładowy kwestionariusz diagnostyczny dla stadiów 1 i 2, kryterium „Zarządzanie strategiczne”, obszar „Przywództwo i strategia”	166

Tab. 19. Przykładowy wynik końcowy analizy instytucjonalnej gminy	168
Tab. 20. Mapa standardów KZ dla kryterium „Zarządzanie strategiczne”, obszar „Przywództwo i strategia” (gmina)	171
Tab. 21. Informacje dodatkowe dla oceny funkcjonowania kontroli zarządczej	175
Tab. 22. Warunki ustalania rekomendacji dla oceny KZ w ramach metody PRI	178
Tab. 23. Rodzaje informacji lub komunikatów oraz miejsce ich udostępniania.....	199

KONTROLA • ZARZADCZA

KONTROLA • ZARZADCZA

KONTROLA • KONTROLA • ZARZADCZA ZARZADCZA

ISBN 978-83-89410-67-2



9 788389 410672