

Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym – wyłącznie obowiązek prawny czy narzędzie wspierające zarządzanie jednostką?

dr Joanna Przybylska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Katedra Finansów Publicznych

Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego

Kontrola zarządcza w sektorze samorządowym w świetle przepisów prawnych

Na wstępie rozważań warto zauważyć, że przyjęcie w Polsce pojęcia „kontroli zarządczej” (management control), które wywodzi się z literatury anglojęzycznej, rodzi wiele wątpliwości natury semantycznej¹. Pojęcie to jest zazwyczaj rozumiane zbyt wąsko. Najczęściej kojarzone jest z mechanizmami kontrolnymi, które stanowią jedynie element tego procesu. Tymczasem słowo „kontrola” w terminie „kontrola zarządcza” wywodzi się z anglosaskiego zwrotu „to control”, który definiowany jest jako proces, który ma służyć zapewnieniu, że zasoby organizacji są pozyskiwane, a następnie wykorzystywane w sposób, który prowadzi do skutecznego i efektywnego osiągnięcia celów organizacji². Pogląd ten wyraża także

E. Chojna-Duch, która zauważa, że analiza przepisów prawnych wskazuje, iż według ustawodawcy kontrola zarządcza jest kategorią związaną z procesem zarządzania, kierowania jednostką, a nie z wykonywaniem klasycznych czynności kontrolnych³.

Kontrolę zarządczą w sektorze finansów publicznych, w tym również w jednostkach samorządu terytorialnego, wprowadzono do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴. Definicja sformułowana przez ustawodawcę, zgodnie z którą system kontroli zarządczej obejmuje wszystkie działania, podejmowane po to, aby jednostka realizowała cele i zadania w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy⁵, ma charakter bardzo ogólny. W definicji kontroli zarządczej, oprócz kryterium legalności, przyjęto, że cele jednostki mają być realizowane efektywnie,

1 Z. Dobrowolski, Prolegomena epistemologii oraz metodologii kontroli zarządczej, Instytut Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2017, s. 52.

2 R. N. Anthony, Planning and Control Systems: Framework for Analysis, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston 1965, s. 4.

3 E. Chojna-Duch, Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych, Kontrola Państwowa 2010, nr 1, s. 59 i nast.

4 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270.

5 Tamże, art. 68.

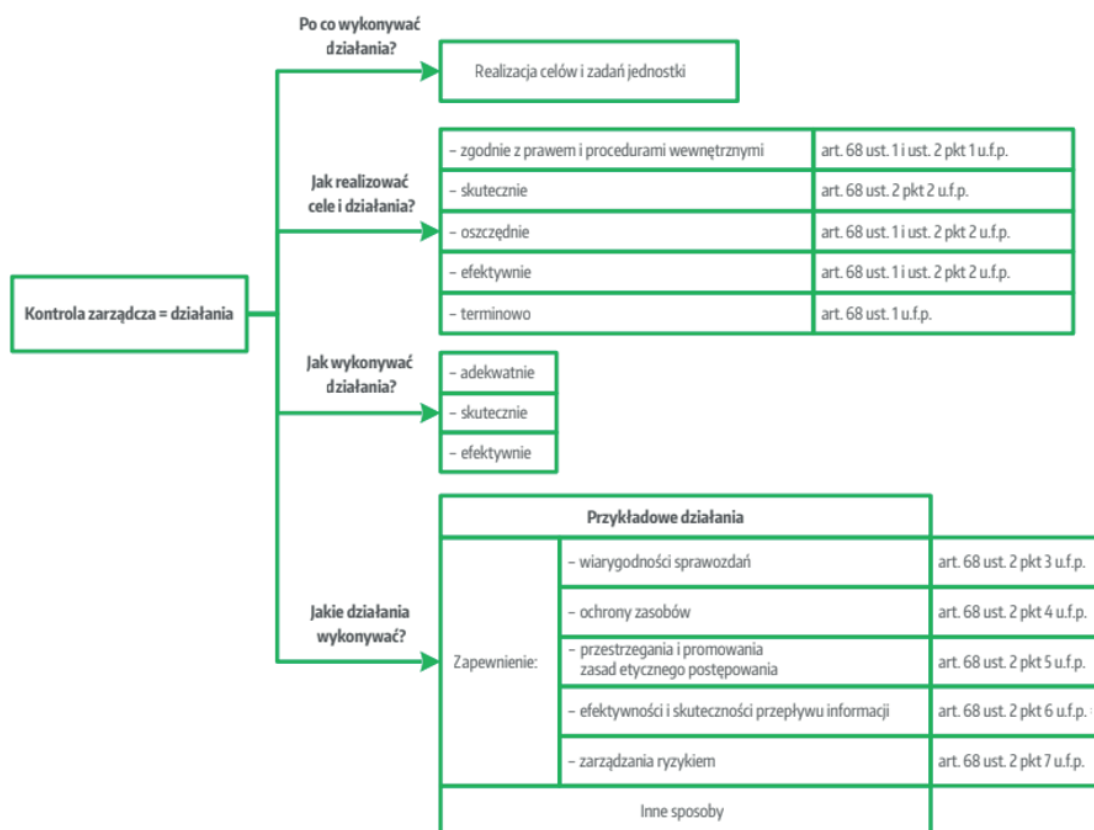
co oznacza zapewnienie najlepszej możliwej relacji pomiędzy ponoszonymi nakładami i osiąganymi efektami; w sposób oszczędny, a więc przy zapewnieniu najniższego możliwego kosztu realizacji danego celu, przy założeniu odpowiedniej jakości wykonania oraz terminowy, co oznacza wykonanie celów w założonym czasie, bez wzrostu nakładów lub utraty jakości⁶. Ustawodawca, biorąc pod uwagę różnorodność jednostek, w których kontrola zarządcza ma funkcjonować, celowo pozostawił dużą swobodę w kształtowaniu tego systemu osobom za niego odpowiedzialnym. Na rysunku 1 zaprezentowano wymagania prawne względem kontroli zarządczej, zdefiniowane w ustawie o finansach publicznych z 2009 roku.

Kontrolę zarządczą traktować należy jako specyficzne

rozwiązanie organizacyjne, wdrażane w jednostce, utrzymywane i doskonalone, aby poprawić przejrzystość jej działania nie tylko dla zarządzających i pracowników danej jednostki, ale także dla wszystkich, którzy są zainteresowani jej prawidłowym funkcjonowaniem⁷. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że w koncepcji kontroli zarządczej nie zakłada się tworzenia całego systemu od nowa, ale na doskonaleniu i wykorzystaniu tych rozwiązań, które na poziomie funkcjonowania jednostek samorządowych już istnieją. Należy zatem dokonać przeglądu regulacji wewnętrznych, przeanalizować je pod kątem zgodności ze standardami kontroli zarządczej, spójności i kompletności, a następnie wprowadzać ewentualne zmiany. Przyjmuje się przy tym założenie, że system kontroli zarządczej nie jest czymś stałym. Jest to proces, który powinien być nieustannie zmieniany,

6 Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa 2012.

7 A. Szpor, Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej, Kontrola Państwowa 2011, nr 5 (340), s. 21.



Rys. 1. Wymagania prawne wobec kontroli zarządczej

Źródło: M. Małecka-Lyszczek, Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej, w: M. Ćwiklicki (red.), Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2015, s. 19.

dostosowywany do zmieniających się uregulowań prawnych, warunków wewnętrznych czy otoczenia, którym działa jednostka samorządu terytorialnego.

W ustawie określono krąg osób odpowiedzialnych za zapewnienie kontroli zarządczej, Rozpatruje się przy tym organizację administracji publicznej w jednostkach samorządu terytorialnego w kontekście odpowiedzialności za zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej na dwóch poziomach⁸:

- wyższym (II poziom) – całej administracji samorządowej, w kontekście odpowiedzialności jednoosobowego organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego lub przewodniczącego wieloosobowego organu wykonawczego powiatu lub województwa; w zależności od rodzaju jednostki samorządu terytorialnego szczebla gminnego jest to odpowiednio wójt, burmistrz lub prezydent miasta, a także, w przypadku związku międzygminnego, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego; w powiecie jest to starosta, a województwie samorządowym – marszałek województwa,

- niższym (I poziom) – samorządowych jednostek organizacyjnych, będących jednocześnie jednostkami sektora finansów publicznych, w kontekście odpowiedzialności kierowników tych jednostek; przykładowo dyrektora szkoły podstawowej, dyrektora przedszkola, dyrektora szpitala, dyrektora biblioteki.

Dwa poziomy kontroli zarządczej w sektorze samorządowym przedstawiono na rysunku 2.

Osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej nie mogą przenieść całości ani części odpowiedzialności za funkcjonowanie kontroli zarządczej na inne osoby zatrudnione w jednostce. Nie można również powierzyć kontroli zarządczej żadnemu podmiotowi zewnętrznemu⁹. Jest to rodzaj odpowiedzialności, który nie podlega delegowaniu. Szczególna rola w zakresie budowania efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej w samorządzie terytorialnym przypisana jest zatem do wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starosty oraz marszałka województwa, którzy powinni podejmować działania kształtujące kontrolę zarządczą zarówno

8 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 69 ust. 1.

9 Szerzej na temat odpowiedzialności por.: Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, wyd. cyt., rozdz. 5.



Rys. 2. Poziomy kontroli zarządczej w sektorze samorządowym

Źródło: <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/solutions/lex/kontrola-zarzadcza-jst/kz/procesy-i-role>, dostęp 15.04.2024 r.

we właściwym urzędzie, 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).

Koncepcja kontroli zarządczej ujęta w przepisach prawnych ma ramowy charakter. Ustawodawca pozostawia zarządzającym dużą swobodę w zakresie kształtowania systemu kontroli zarządczej, nie narzucając szczegółowych rozwiązań w tym zakresie. Wsparciem dla osób odpowiedzialnych za adekwatną i skuteczną kontrolę zarządczą w jej budowaniu są wskazówki zawarte w standardach kontroli zarządczej¹⁰.

Ramowe podejście do budowania systemu kontroli zarządczej

Podejście prezentowane w Standardach kontroli wyraźnie nawiązuje do modelu kontroli wewnętrznej COSO, podejścia opracowanego przez założony w 1985

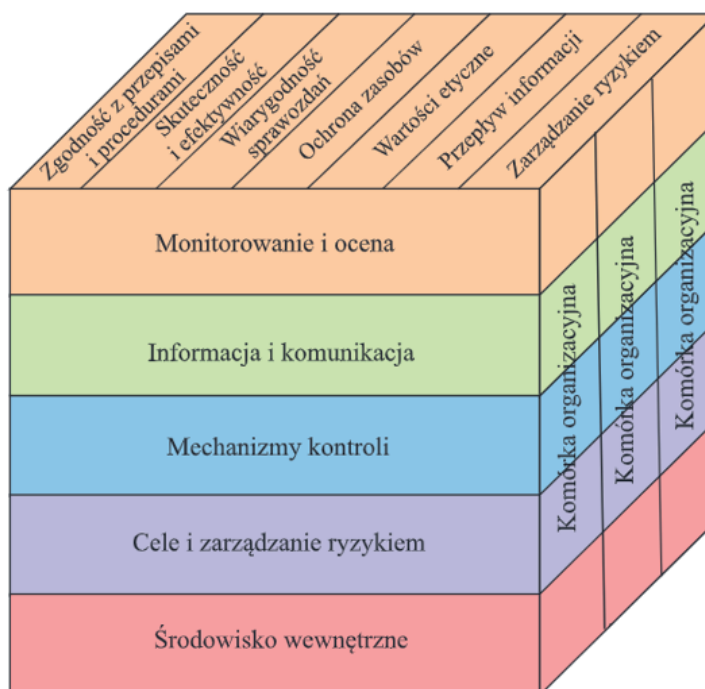
roku Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)¹¹. Koncepcję kontroli zarządczej, opartą na modelu COSO, zaprezentowano na rysunku 3.

W modelu COSO kontrola wewnętrzna została opisana jako proces, na który wpływ ma kierownictwo i pracownicy jednostki. Proces ten projektuje się i wdraża w organizacji, aby otrzymać racjonalne zapewnienie osiągnięcia celów. Cele prezentowane są na pierwszej płaszczyźnie tzw. „kostki COSO” (rys. 3) i stanowią punkt wyjścia do budowania efektywnego i skutecznego systemu kontroli wewnętrznej. W modelu COSO za cele te przyjmuje się w szczególności:

- efektywność i wydajność operacji, w tym także skuteczność, zyskowność działalności oraz ochronę zasobów,
- prawdziwość sprawozdań finansowych – w szczególności prawidłowe przygotowanie oraz publikację oświadczeń finansowych, w tym

¹⁰ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.

¹¹ COSO I – Kontrola wewnętrzna. Zintegrowana struktura ramowa, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, Warszawa 2008.



Rys. 3. Koncepcja kontroli zarządczej opartej na modelu COSO

Źródło: opracowanie własne na podstawie komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84 oraz COSO I – Kontrola wewnętrzna. Zintegrowana struktura ramowa, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, Warszawa 2008.

sprawozdań okresowych oraz innych wybranych danych dotyczących finansów jednostki,

- zgodność z obowiązującym prawem i regulacjami, którym podlega jednostka¹².

Cele kontroli zarządczej określone w ustawie o finansach publicznych z 2009 roku wyraźnie nawiązują do przytoczonych powyżej celów kontroli wewnętrznej zdefiniowanej w modelu COSO. Ustawodawca przyjął, że efektywna i skuteczna kontrola zarządcza ma zapewniać:

- zgodność działania jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działań jednostki,
- funkcjonowanie w jednostce systemu zarządzania ryzykiem,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego zachowania,
- wiarygodność sprawozdań sporządzanych przez jednostkę,
- ochronę zasobów jednostki,
- funkcjonowanie efektywnego i skutecznego przepływu informacji¹³.

Warto podkreślić, że wymienione cele są równorzędne i nie należy, co do zasady, dokonywać ich hierarchizacji. Zastosowanie spójnej koncepcji kontroli zarządczej stanowi dla jednostki szansę na usprawnienie jej działania. Warto jednak zaznaczyć, że kontrola zarządcza nie daje gwarancji, iż wyznaczone cele zostaną na pewno zrealizowane. Dzięki kontroli zarządczej kierownictwo może sprawnie uzyskiwać informacje na temat stanu zaawansowania realizacji poszczególnych celów i zadań oraz przyczyn odstępstw od założonych planów.

Wracając do koncepcji kontroli zarządczej opartej na modelu COSO zaprezentowanej na rysunku nr 2 warto zaznaczyć, że skuteczne wdrażanie kontroli zarządczej wymaga od kierownictwa jednostki kompleksowego podejścia do rozwiązań przyjmowanych w danym podmiocie. Tylko spójny, integrujący obowiązujące procedury, obejmujący wszystkie obszary i procesy działania jednostki system, będzie przyczyniał się do usprawniania jej działalności oraz będzie realizował cele

postawione przed kontrolą zarządczą.

Z racji tego, że ustawodawca nie określił sposobu zorganizowania kontroli zarządczej, co przekłada się na stosowanie zróżnicowanych rozwiązań organizacyjnych w poszczególnych jednostkach samorządowych, budowa systemu kontroli zarządczej musi być dokonywana z punktu widzenia celów, jakie ten system ma realizować. Wsparciem dla kierownictwa w kształtowaniu kontroli zarządczej są wskazówki zawarte w standardach, które zawarte są na drugiej płaszczyźnie „kostki COSO” (rys. 3). Zostały one podzielone na pięć grup:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena¹⁴.

Kolejność tych obszarów nie jest przypadkowa. Podstawą dobrze funkcjonującego systemu kontroli zarządczej jest środowisko wewnętrzne organizacji. Składa się na nie zbiór wszystkich, sformalizowanych lub nieformalnych rozwiązań, regulacji wewnętrznych, powiązań i schematów zachowania, które wpływają na strukturę, styl działania, styl zarządzania, kulturę organizacji. Środowisko wewnętrzne tworzą również wartości etyczne i inne zwyczaje widoczne w działalności jednostki samorządowej i poszczególnych pracowników. Jest to również sposób zorganizowania działalności jednostki z uwzględnieniem zadań, jakie ma ona realizować. Środowisko wewnętrzne odgrywa kluczową rolę w funkcjonowaniu całego systemu kontroli zarządczej. Kierownictwo jednostki samorządowej powinno zadbać o etyczne, oparte na zdefiniowanych, ważnych dla jednostki wartościach środowisko, bo tylko w takim środowisku pozostałe rozwiązania, ujęte w czterech następujących grupach standardów kontroli zarządczej, mają szansę na prawidłowe działania. Inaczej mówiąc, przykładowo, nawet najlepiej skonstruowane mechanizmy kontroli nie będą skuteczne, gdy zarządzający i pracownicy jednostki będą postępować w sposób łamiący zasady etyki, jednostka nie będzie miała właściwie określonej struktury organizacyjnej, a pracownicy nie będą

12 Tamże.

13 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 68, ust. 2.

14 Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.

wystarczająco kompetentni, aby realizować powierzone im zadania.

Kolejna grupa standardów dotyczy niezbędnego elementu każdego systemu kontroli zarządczej, jakim jest system zarządzania ryzykiem¹⁵. Pokreślić należy, że aby system zarządzania ryzykiem funkcjonował prawidłowo, musi być on ściśle powiązany z określonymi w jednostce samorządowej celami. Co więcej, przeprowadzanie identyfikacji ryzyka bez korespondencji z celami traktować należy jako poważną słabość systemu kontroli zarządczej. Wyznaczenie misji jednostki, określenie jej celów i zadań, a następnie monitorowanie stopnia ich realizacji stanowi punkt wyjścia do przeprowadzenia procesu zarządzania ryzykiem.

Identyfikowanie i analiza ryzyka, a następnie wdrażanie określonych reakcji na ryzyko oraz ciągłe monitorowanie ryzyka dają informację kadrze kierowniczej w zakresie ewentualnej konieczności wprowadzania mechanizmów kontroli, które ujęte zostały w trzeciej grupie standardów kontroli zarządczej.

Do mechanizmów kontroli zaliczamy różnego rodzaju działania, przepisy proceduralne zawarte w aktach prawnych, rozwiązania zawarte w regulacjach wewnętrznych, które wspierają wykonanie zaplanowanych celów i zadań, oraz stanowią odpowiedź na wcześniej zidentyfikowane ryzyka. Warto zauważyć, że czynnościom kontrolnym podlegają wszystkie procesy i obszary jednostki samorządowej, jednak w standardach szczególną uwagę poświęcono ochronie zasobów, operacjom finansowym i gospodarczym oraz systemom informatycznym. Standardy nie tworzą zamkniętego katalogu tych mechanizmów, ponieważ możliwych do zastosowania rozwiązań jest bardzo wiele, a decyzję o tym, które z nich wprowadzić w jednostce podejmuje jej kierownik. W dalszej części niniejszego opracowania przedstawione zostaną przykłady mechanizmów kontroli możliwych do zastosowania w działalności jednostek samorządowych.

Kolejny obszar kontroli zarządczej odnosi się do

informacji i komunikacji. Funkcjonowanie efektywnego systemu informacyjnego uznano za jeden z warunków prawidłowego i efektywnego prowadzenia działalności przez jednostkę. Kierownictwo oraz pracownicy powinni otrzymywać w odpowiedniej formie i czasie właściwe i rzetelne informacje potrzebne im do wypełniania obowiązków. Kluczowe w tym kontekście jest przygotowanie odpowiednich kanałów komunikacji i to nie tylko w ramach jednostki, ale również pomiędzy jednostką a podmiotami zewnętrznymi.

Ostatnia grupa standardów kontroli zarządczej dotyczy oceny skuteczności działania kontroli zarządczej. Ocena ta może być prowadzona różnymi sposobami i w różnych formach. Przykładowo, w drodze bieżącego monitorowania oraz odrębnej samooceny, prowadzonej w szczególności przez kierownika jednostki oraz innych pracowników na stanowiskach kierowniczych¹⁶. Ocena systemu kontroli zarządczej może być również dokonana przez działalność wyspecjalizowanych osób lub komórek zajmujących się weryfikacją działalności, przykładowo audytorów wewnętrznych. W ocenie kontroli zarządczej można wykorzystać proste arkusze samooceny lub wyspecjalizowane narzędzia oceny¹⁷. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że forma oraz sposób przeprowadzania oceny ma znaczenie drugorzędne, ważne jest dokonywanie oceny przynajmniej raz w roku oraz odpowiednie rozumienie podejścia do tego procesu – działanie to nie jest ukierunkowane na ocenę działań poszczególnych osób, lecz na ocenę rozwiązań systemowych. Ocenę kontroli zarządczej należy traktować jako narzędzie, które – mimo, że może wykazać pewne niesprawności czy mankamenty przyjętych rozwiązań – w dłuższej perspektywie przyczynia się do ulepszania systemu kontroli zarządczej i powoduje, że staje się on jak najlepiej dopasowany do danego podmiotu.

Trzecia, ostatnia płaszczyzna „kostki COSO” symbolizuje

15 Wytyczne dotyczące formułowania celów oraz przeprowadzania procesu zarządzania ryzykiem zawarto w komunikacie nr 6 Ministra Finansów z dnia 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.

16 Wskazówki dotyczące przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej zawarte są w komunikacie nr 3 Ministra Finansów z dnia 11 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 2, poz.11.

17 J. Przybylska, J. Zasadzka, Narzędzia oceny kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, w: I. Kowalska, A. Wasilewska (red.), Stan i perspektywy rozwoju sektora finansów publicznych, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2019, s. 181-191.

dwa aspekty, na które należy zwrócić uwagę budując system kontroli zarządczej w jednostce. Po pierwsze, akcentuje się konieczność skutecznego zakomunikowania przyjmowanych w jednostce samorządowej rozwiązań, które składają się na system kontroli zarządczej, wszystkim pracownikom. Tylko wówczas regulacje te mają szansę być zastosowane w praktyce, a kierownictwo będzie miało możliwość oceny ich skuteczności. Rolą kierownictwa jest zatem nie tylko przekazanie pracownikom informacji o nowych rozwiązaniach czy przyjmowanych procedurach, ale również zadbanie o ich właściwe zrozumienie. W przypadku trudnych, skomplikowanych procedur ich skuteczne wdrożenie w jednostce wymaga wsparcia w postaci szkoleń pracowników. W przeciwnym razie istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że część regulacji wewnętrznych budujących kontrolę zarządczą, będzie miała charakter fasadowy, a ich rola ograniczy się wyłącznie do spełnienia przez jednostkę wymogów prawnych. Takie rozwiązania nie tylko nie mogą zostać uznane za efektywne i skuteczne, ale również mogą negatywnie wpływać na spójność całego systemu kontroli zarządczej¹⁸.

Drugim aspektem, którego symbolem jest trzecia płaszczyzna „kostki COSO”, jest konieczność zadbania o to, aby rozwiązania przyjmowane w jednostce, które stanowią element kontroli zarządczej, wzajemnie się nie wykluczały i nie były ze sobą sprzeczne, a z drugiej strony, by kolejne, wprowadzane regulacje nie powielaly rozwiązań przyjętych już wcześniej i obowiązujących w jednostce. Obie sytuacje, jeśli występują w praktyce, w znaczący sposób destabilizują system kontroli zarządczej, utrudniając stosowanie regulacji wewnętrznych przez pracowników.

Podsumowując rozważania dotyczące systemowego podejścia do budowania kontroli zarządczej w jednostce samorządowej, ponownie przypomnieć należy, że ustawodawca pozostawia zarządzającym dużą swobodę w interpretacji standardów i formach realizacji zaleceń z nich wynikających. Każda jednostka samorządowa może realizować wytyczne wynikające z poszczególnych

standardów w różny sposób, co jest nie tylko dopuszczalne, ale również zgodne z intencją ustawodawcy. Nie jest zatem wskazane automatyczne wykorzystywanie standardów do oceny prawidłowości działalności danej jednostki samorządowej oraz wypełniania przez kierownika wszystkich obowiązków z zakresu kontroli zarządczej. W każdym przypadku uwzględnić należy rodzaj i wielkość jednostki samorządowej, otoczenie społeczno-gospodarcze, w którym ona działa, a także jej cele zdefiniowane w różnych obszarach¹⁹.

Praktyczne wskazówki wdrażania standardów kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego

Środowisko wewnętrzne

Pierwsza grupa standardów kontroli zarządczej – środowisko wewnętrzne – obejmuje cztery standardy: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna oraz delegowanie uprawnień. Kluczową rolę w budowaniu środowiska wewnętrznego, kultury organizacji, odgrywa kierownictwo jednostki. Rolą kierownika jednostki jest między innymi propagowanie postaw etycznych, ale także podnoszenie świadomości pracowników i zachęcanie do podnoszenia kompetencji, niezbędnych do wykonywania powierzonych im zadań. W tabeli 1 zamieszczono standardy kontroli zarządczej z grupy środowisko wewnętrzne z przykładami rozwiązań możliwych do zastosowania w jednostce samorządu terytorialnego.

Pierwszy ze standardów – Przestrzeganie wartości etycznych – przypisuje szczególną rolę w kształtowaniu kultury organizacji kadrze zarządzającej, która powinna wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami. Kluczową kwestią w przypadku tego standardu jest zdefiniowanie,

¹⁹ Pogląd ten zawarty jest również m.in. w: M. Klim, Praktyczne aspekty budowania systemu kontroli zarządczej w niewielkich gminach, Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych, Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Koszalińskiej, nr 22/2018, s. 113-126; Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, wyd. cyt., J. Strojny, Standardy kontroli zarządczej – wymiar praktyczny wdrożenia, Modern Management Review, vol. XVIII, 20 (1/2013), pp. 113-125.

¹⁸ Por. m.in. A. Mituś, Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, Zarządzanie Publiczne 2017, nr 3(41), s. 73-75.

a następnie zakomunikowanie wartości etycznych pracownikom jednostki, przy czym nie wskazuje się sposobów i konkretnych rozwiązań w tym zakresie. W praktyce najczęściej opracowuje się i przyjmuje do stosowania kodeks etyki. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że samo przyjęcie kodeksu etyki w formie regulacji wewnętrznej nie może być uznane za spełnienie wymogów omawianego standardu. Pracownicy muszą być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań. Z drugiej strony, kodeks etyki w formie dokumentu nie jest rozwiązaniem jedynym z możliwych i wymaganym. Istnieją jednostki, w których nie opracowano formalnego dokumentu kodeksu, a postawy zarządzających i pracowników pozwalają na wydanie pozytywnej oceny spełnienia wytycznych wynikających z tego standardu. Możliwe sytuacje, które mogą wystąpić w różnych jednostkach zestawiono w tabeli nr 2.

Zgodnie ze standardem odnoszącym się do kompetencji zawodowych kierownictwo jednostki samorządowej powinno zadbać o to, aby osoby zarządzające i pracownicy posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone

zadania. Szczególna uwaga powinna zostać zwrócona na proces zatrudniania, który powinien być prowadzony w sposób, który zapewni wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko pracy. Regulacją wewnętrzną odnoszącą się do tego zagadnienia, która może być przyjęta w jednostce, jest regulamin naboru (zatrudniania), choć wiele kwestii wynika wprost z regulacji prawnych²⁰. W standardzie tym zwraca się również uwagę na rozwój kompetencji zawodowych pracowników jednostki i osób zarządzających. Narzędziem wykorzystywanym w praktyce, który wykorzystywany jest w tym zakresie są plany szkoleń lub polityka szkoleniowa, w której określa się zasady ustalania potrzeb szkoleniowych i uczestniczenia w różnego rodzaju aktywnościach – kursach, studiach podyplomowych, konferencjach, webinarach – zwiększających kompetencje. Przy ocenie wypełnienia wytycznych tego standardu warto zwrócić uwagę na to, czy wszyscy pracownicy jednostki mają równy dostęp do szkoleń oraz czy nie występują istotne różnice w aktywności w tym zakresie poszczególnych pracowników.

²⁰ Por. m. in. ustawa z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych, t.j. Dz.U. z 2022 r. poz.530.

Tabela 1. Środowisko wewnętrzne – przykłady rozwiązań w ramach kontroli zarządczej

Nazwa standardu kontroli zarządczej	Przykłady działań w ramach kontroli zarządczej
Przestrzeganie wartości etycznych	<ul style="list-style-type: none"> • opracowanie i przyjęcie kodeksu etyki • wdrożenie procedury zgłaszania nieprawidłowości i naruszeń prawa oraz ochrony osób dokonujących zgłoszenia • promowanie przez kierownictwo tzw. kultury organizacyjnej, • propagowanie postaw i wartości pożądanych w organizacji oraz wyciąganie konsekwencji wobec osób, które łamią zasady etyczne
Kompetencje zawodowe	<ul style="list-style-type: none"> • przyjęcie procedury naboru na wolne stanowiska urzędnicze • cykliczna ocena pracownicza • wdrożenie polityki szkoleniowej • sporządzenie planu szkoleń
Struktura organizacyjna	<ul style="list-style-type: none"> • przyjęcie regulaminu organizacyjnego • sporządzenie pisemnych zakresów obowiązków pracownika
Delegowanie uprawnień	<ul style="list-style-type: none"> • udzielanie pełnomocnictw i upoważnień • prowadzenie rejestru udzielonych pełnomocnictw i upoważnień • przyjęcie dodatkowych uprawnień potwierdzone podpisem

Zródło: opracowanie własne.

Tabela nr 2. Spełnienie wytycznych standardu Przestrzeganie wartości etycznych

Kodeks etyki przyjęty w formie regulacji wewnętrznej	Przestrzeganie wartości etycznych przez kadre zarządzającą i pracowników	Spełnienie wytycznych standardu Przestrzeganie wartości etycznych
Tak	Tak	Tak
Tak	Nie	Nie
Nie	Tak	Tak
Nie	Nie	Nie

Źródło: opracowanie własne.

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. Przejawem realizacji zaleceń wynikających z tego standardu jest regulamin organizacji jednostki oraz zakresy obowiązków na poszczególnych stanowiskach pracy. Kierownictwo jednostki powinno zadbać o to, aby zakresy obowiązków były zakomunikowane poszczególnym pracownikom oraz przyjęte przez nich do stosowania, co powinno być potwierdzone poprzez złożenie podpisu. Przyjęcie takiej zasady w ramach kontroli zarządczej stanowi jednoznaczne przypisanie zadań do każdego pracownika i jest podstawą wprowadzenia zasad rozliczalności. Jak zauważa M. Ćwiklicki realizacja tego standardu wymaga określenia: podległości poszczególnych pracowników, obowiązków przypisanych do ich stanowiska pracy, uprawnień, jakimi dysponują w celu realizacji nałożonych na nich obowiązków oraz odpowiedzialności, jaka wiąże się z realizacją powierzonych im obowiązków²¹.

W przypadku delegowania uprawnień należy precyzyjnie określić zakres uprawnień, które podlegają delegowaniu poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom. Zakres ten 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 podpisem²². Delegowanie uprawnień przyjmuje postać między innymi pełnomocnictw i upoważnień. Kluczowe z punktu widzenia jednostki samorządowej jest monitorowanie liczby osób, które są upoważnione i umocowane do podejmowania czynności w jej imieniu w danym czasie. Narzędziem kontroli zarządczej, które będzie pomocne w tym zakresie jest prowadzenie jednego rejestru wydawanych upoważnień i pełnomocnictw, które powinny przyjąć formę pism numerowanych.

Cele i zarządzanie ryzykiem

Wytyczne odnoszące się do formułowania celów jednostki samorządowej oraz przeprowadzania procesu zarządzania ryzykiem w korespondencji z tymi celami są przedmiotem drugiej grupy standardów kontroli zarządczej. Przykłady rozwiązań wprowadzanych w jest zamieszczono w tabeli 3.

Kluczowym elementem kontroli zarządczej jest wyznaczanie celów i zadań dla jednostki sektora finansów publicznych oraz system monitorowania ich realizacji. Przy formułowaniu celów ważna jest precyzja, cel musi odzwierciedlać rezultat, który chcemy osiągnąć w określonym czasie, należy unikać ogólnie sformułowanych celów. Do każdego celu należy przypisać

21 M. Małecka-Lyszczek, Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej, wyd. cyt., s. 33.

22 Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.

mierniki oraz ich konkretne wartości, które chcemy osiągnąć w założonym czasie. Ustalanie i monitorowanie celów i zadań powinno stanowić istotne kryterium dokonywania oceny stanu kontroli zarządczej.

Zgodnie ze wskazówkami zawartymi w standardach kontroli zarządczej istotnym elementem systemu stanowi zarządzanie ryzykiem²³. Identyfikacja ryzyka w odniesieniu do celów i zadań jednostki samorządowej powinna być przeprowadzona nie rzadziej niż raz w roku, z zastrzeżeniem, że w przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka. Obowiązek przeprowadzania okresowej analizy ryzyka w wybranych obszarach działalności jednostki samorządu terytorialnego wynika nie tylko ze standardów kontroli zarządczej, ale również z uregulowań prawnych. Konieczność dokonywania analizy ryzyka przynajmniej raz w roku wynika przykładowo z ustawy o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa z 2018 roku²⁴, tzw. rozporządzenia o Krajowych Ramach Interoperacyjności²⁵, czy tzw. rozporządzenia RODO²⁶. Kierownik jednostki powinien dołożyć starań, aby we wszystkich obszarach działalności jednostki analiza ryzyka była przeprowadzana w oparciu o te same zasady, tzn. z wykorzystaniem jednakowej metodyki oceny.

W przypadku zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego warto mieć na uwadze potrzebę koordynowania procesu zarządzania ryzykiem na I i II poziomie kontroli zarządczej. W ramach działań

koordynacyjnych warto rozważyć przyjęcie następujących rozwiązań dla jednostki samorządowej:

- przyjęcie zintegrowanego podejścia do wyznaczania celów – powiązanie celów strategicznych i operacyjnych z zadaniami realizowanymi przez urząd i jednostki organizacyjne jst,
- opracowanie i wdrożenie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej, w tym zasad zarządzania ryzykiem przez zarządzającego jst w formie aktu wewnętrznego (zarządzenia),
- stosowanie jednolitej metodologii zarządzania ryzykiem, obejmującej wspólny dla wszystkich jednostek katalog rodzajów ryzyk, jednolitą skalę w ocenie punktowej prawdopodobieństwa i oddziaływania ryzyka, jednakowe zasady sporządzania rejestru ryzyka i mapy ryzyka.

Wyniki rzetelnie przeprowadzonej analizy ryzyka są podstawą udoskonalania i uszczelniania systemu kontroli zarządczej. Identyfikacja ryzyka oraz ocena ich istotności z zestawieniem obowiązujących mechanizmów kontrolnych wskazują na potencjalne podatności organizacji na zagrożenia oraz pozwalają na ocenę, czy wszystkie ryzyka są odpowiednio zabezpieczone mechanizmami kontrolnymi. Podobne wnioski formułują K. Klimczak i M. Pikos, który zauważa, że warto traktować zarządzanie ryzykiem jako element systemu kontroli zarządczej, który przyczynia się do zwiększenia jej efektywności i wydajności. Ponadto autorzy zwracają uwagę na dwie inne korzyści związane z zarządzaniem ryzykiem. Po pierwsze, komunikowanie ryzyka przełożonym zabezpiecza pracownika w przypadku niezrealizowania założonych celów, jeśli przyczyną jest brak zgody na wprowadzenie odpowiednich mechanizmów kontroli. Po drugie, powiązanie mechanizmów kontroli z analizą ryzyka prowadzi do racjonalizacji kontroli poprzez usunięcie niepotrzebnych mechanizmów kontroli i wprowadzenie nowych tam, gdzie są one potrzebne²⁷.

Mechanizmy kontroli

Jedną z reakcji na zidentyfikowane ryzyka są

23 Minister Finansów sformułował szczegółowe wytyczne dotyczące formułowania celów oraz przeprowadzania procesu zarządzania ryzykiem, które zawarto w komunikacie nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem.

24 Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa, t.j. Dz.U. z 2023 poz. 913.

25 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 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, t.j. Dz.U. z 2017 poz. 2247.

26 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz.Urz. UE z 2016 r. poz. 119/1.

27 K. M. Klimczak, M. A. Pikos, Percepcja ryzyka a kontrola zarządcza w sektorze publicznym. Przegląd organizacji, 2010, 12: 5-6.

odpowiednio dostosowane mechanizmy kontroli. Jest to najczęściej stosowane działanie, ujmowane w planie postępowania z ryzykiem. Każdy mechanizm kontrolny ma zbliżać jednostkę do osiągnięcia zaplanowanych celów. Przykłady mechanizmów kontroli zamieszczone zostały w tabeli 4.

Zgodnie z zaleceniami sformułowanymi w Standardach kontroli zarządczej w każdej jednostce wskazane jest sporządzenie rejestru regulacji wewnętrznych, obejmujących w szczególności procedury, instrukcje, kodeksy, w których zdefiniowane są rozwiązania składające się na system kontroli zarządczej. Rejestr ten powinien zawierać nazwę i datę przyjęcia danej procedury, daty i dane identyfikacyjne dokumentów wprowadzających zmiany w procedurze, a także datę i podstawę uchylecia danej regulacji wewnętrznej. Forma prowadzenia rejestru może być różna, zarówno tradycyjna (papierowa), jak i elektroniczna, a kierownictwo jednostki powinno zadbać o to, aby każdy z pracowników miał szybki i łatwy dostęp do treści ujętych w rejestrze regulacji wewnętrznych.

Nadzór w kontroli zarządczej stanowi jeden z mechanizmów, który ma służyć realizacji celów i zadań jednostki samorządowej. Na pierwszym poziomie kontroli zarządczej (w urzędzie samorządowym, szkole podstawowej, instytucji kultury) przejawem nadzoru są działania podejmowane przez osoby zajmujące stanowiska kierownicze wobec podległych im pracowników oraz pomiędzy pracownikami różnych szczebli. Nadzór polega na bieżącym przeglądzie realizacji zadań przez poszczególnych pracowników i służy wykrywaniu i eliminowaniu błędów, nieporozumień i nieprawidłowości w ich wykonywaniu, co ma zapobiegać ich powtarzaniu się w przyszłości. W przypadku drugiego poziomu kontroli zarządczej realizacja opisywanego standardu dotyczy stosunków pomiędzy wójtami (burmistrzami, prezydentami miast), starostami, marszałkami a jednostkami organizacyjnymi obdarzonymi odrębnością organizacyjnymi²⁸.

Specyfika administracji publicznej, w tym jednostek samorządu terytorialnego, w praktyce wyklucza możliwość zawieszenia prowadzonej działalności. J. Zimmermann wśród cech administracji publicznej wymienia między innymi działanie w sposób ciągły i stabilny.²⁹ Kolejny standard kontroli zarządczej, zgodnie z którym należy zapewnić istnienie mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności, nawiązuje bezpośrednio do wymienionych cech. Punktem wyjścia do opracowywania jakichkolwiek procedur związanych z ciągłością działalności jest zidentyfikowanie w jednostce tzw. zasobów kluczowych, czyli takich, bez których ciągłość działania jednostki mogłaby zostać przerwana. Zasoby kluczowe powinny być określone we wszystkich grupach zasobów (pracownicy, majątek, w tym systemy informatyczne, środki finansowe oraz dane).

Zapewnienie ciągłości działalności w jednostkach samorządu terytorialnego można rozpatrywać w dwóch aspektach. Pierwszy z nich odnosi się do bieżącej działalności jednostek samorządowych i wyraża między innymi w odpowiednim zarządzaniu zasobami ludzkimi, przykładowo poprzez identyfikację kluczowych stanowisk i weryfikacja ich zastępowalności, planowanie urlopów, ustanawianie systemu zastępstw. Ważnym aspektem w tym przypadku jest nie tylko wskazanie osoby zastępującej danego pracownika w dokumentacji jednostki, ale również weryfikacja adekwatności jej kompetencji do wykonywania określonych zadań.

Drugim aspektem ciągłości działalności jest przygotowanie jednostki do działania w sytuacji nadzwyczajnej. Instrumentami kontroli zarządczej w tym przypadku są różnego rodzaju procedury, plany o charakterze awaryjnym, które są tworzone na wypadek wystąpienia różnego rodzaju sytuacji kryzysowych. Będą to w szczególności plany zarządzania kryzysowego, plany ewakuacji, plany przywrócenia funkcjonalności systemów informatycznych, procedury postępowania w przypadku podejrzenia ładunku wybuchowego na terenie jednostki. Zaznaczyć należy, że wprowadzeniu tego typu regulacji do systemu kontroli zarządczej powinno

28 Szerzej o nadzorze por. m in.: 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.

29 J. Zimmermann, Prawo administracyjne, Wolters Kluwer Polska, wyd. 10, Warszawa 2022, s. 32.

Tabela 4. Mechanizmy kontroli – przykłady rozwiązań w ramach kontroli zarządczej

Nazwa standardu kontroli zarządczej	Przykłady działań w ramach kontroli zarządczej
Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> • prowadzenie aktualnego rejestru wewnętrznych aktów normatywnych • zapewnienie pracownikom jednostki szybkiego i łatwego dostępu do obowiązujących w danej jednostce regulacji wewnętrznych
Nadzór	<ul style="list-style-type: none"> • praca pracowników jednostki wykonywana pod stałym nadzorem • nadzór prowadzony w sposób udokumentowany (pozostawiony tzw. „ślad rewizyjny”)
Ciągłość działalności	<ul style="list-style-type: none"> • zidentyfikowanie procesów kluczowych w jednostce oraz zasobów koniecznych do ich nieprzerwanego wykonywania • przyjęcie planu ciągłości działania dotyczące systemów informatycznych • opracowanie polityki kopii zapasowych • testowanie odtwarzania kopii zapasowych • ustanowienie systemu zastępstw w jednostce • przyjęcie procedur działania na wypadek zagrożenia, kryzysu
Ochrona zasobów	<ul style="list-style-type: none"> • kontrola dostępu do pomieszczeń • korzystanie z monitoringu wizyjnego • kontrola dostępu do danych (finansowych i pozafinansowych) przetwarzanych tradycyjnie oraz w systemach informatycznych • montaż systemu przeciwpożarowego • regularne badania lekarskie pracowników • szkolenia stanowiskowe oraz szkolenia BHP • zobligowanie pracowników do przestrzegania przepisów BHP oraz prowadzenie regularnych kontroli w tym zakresie • zapewnienie pomocy psychologicznej dla pracowników
Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	<ul style="list-style-type: none"> • opracowanie i przyjęcie polityki rachunkowości oraz zakładowego planu kont • wdrożenie instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych • przyjęcie instrukcji inwentaryzacyjnej
Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	<ul style="list-style-type: none"> • odpowiednie wyposażenie serwerowni • testowanie podatności systemów informatycznych • stosowanie zabezpieczeń logicznych (hasel) zabezpieczających przed nieuprawnionym dostępem do systemów informatycznych • kontrola nośników informacji • obowiązek regularnej aktualizacji oprogramowania • wykonywanie regularnych przeglądów infrastruktury IT

Źródło: opracowanie własne.

towarzyszyć szkolenie pracowników, w szczególności osób, którym przypisano w planach określone funkcje. Ponadto, konieczne jest testowanie tego typu rozwiązań, od którego zależy ich skuteczność w sytuacji zagrożenia.

Kolejny standard dotyczy ochrony zasobów, które jednostka samorządowa wykorzystuje w swojej działalności. Warto w tym miejscu przypomnieć, że zgodnie ze standardami kontroli zarządczej mechanizmy kontrolne mają zapewnić ochronę zasobów organizacji, obejmującą: ochronę pracowników, ochronę

zasobów materialnych, ochronę środków finansowych oraz ochronę informacji³⁰. Przykłady mechanizmów kontroli służących ochronie zasobów zestawiono w tabeli 5.

W jednostce samorządu terytorialnego powinny być także przyjęte mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, o czym stanowi kolejny standard kontroli zarządczej. Standard ten bezpośrednio

³⁰ Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, wyd. cyt., s. 58.

Tabela 5. Przykłady mechanizmów kontroli służące ochronie zasobów

Rodzaj zasobu	Przykłady mechanizmów kontroli
Zasoby ludzkie	<ul style="list-style-type: none"> • szkolenia pracowników z zakresu zasad etycznych • badania okresowe • przepisy BHP • wprowadzenie systemu monitorowania czasu pracy • system oceny pracowników • kontrola trzeźwości pracowników
Zasoby materialne (majątek)	<ul style="list-style-type: none"> • kontrola dostępu do pomieszczeń • monitoring wizyjny • inwentaryzacja składników majątku • regularne serwisowanie urządzeń biurowych • prowadzenie rejestrów środków trwałych i wyposażenia • system ppoż.
Zasoby finansowe	<ul style="list-style-type: none"> • podwójna autoryzacja transakcji • dodatkowa weryfikacja przy wyższych kwotach, powtarzających transakcjach • biała lista podatników • inwentaryzacja środków pieniężnych
Informacje / dane	<ul style="list-style-type: none"> • zabezpieczenia logiczne dostępu do systemów (hasła) • uwierzytelniane dwuskładnikowe • systematyczne tworzenie kopii zapasowych • odpowiednie przechowywanie kopii zapasowych • nadawanie uprawnień do pracy w systemach informatycznych z zachowaniem zasady najmniejszych koniecznych uprawnień • monitorowanie i rejestrowanie aktywności użytkowników

Zródło: opracowanie własne.

nawiązuje do kontroli finansowej, która ujęta była w ustawie o finansach publicznych zanim wprowadzono do niej zapisy o kontroli zarządczej. Jednocześnie należy wyraźnie zaznaczyć, że stosowanie skrótu myślowego, zgodnie z którym komunikuj się, że kontrola zarządcza zastąpiła kontrolę finansową, jest błędne. Kontrola finansowa nadal funkcjonuje i odgrywa bardzo ważną funkcję w gospodarce środkami finansowymi i stanowi obecnie element systemu kontroli zarządczej. Wytyczne kierowane wobec rozwiązań kontrolnych, które mają być wdrożone w obszarze finansowo-księgowym wynikają w szczególności z ustawy o finansach publicznych z 2009 roku³¹, ustawy o rachunkowości z 1994 roku³² oraz rozporządzeń wykonawczych wydanych do tych ustaw³³. Mechanizmy kontroli finansowej mają zapewnić rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, ich autoryzację przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione oraz weryfikację tego typu operacji przed i po realizacji. Najistotniejsze jest zachowywanie dokumentacji oraz jej prawidłowe zabezpieczenie przed osobami niepowołanymi. Ponadto zabezpiecza się dokumenty przed nieautoryzowanymi zmianami.

W standardach kontroli zarządczej zwrócono szczególną uwagę na aspekt zabezpieczenia informacji i dokumentów ujętych w systemach informatycznych. W przeciwieństwie do tradycyjnej formy utrwalania informacji, informacja elektroniczna posiada znacznie większe możliwości powielania i rozpowszechniania się, dlatego coraz bardziej istotna staje się potrzeba doskonalenia mechanizmów służących zapewnieniu bezpieczeństwa danych i systemów informatycznych. Należy opracować i wdrożyć odpowiednie procedury zabezpieczające³⁴.

Kluczowym dokumentem w tym zakresie jest polityka bezpieczeństwa informacji, której przygotowanie wynika z przepisów prawa. Jest to podstawowy dokument, który powinien być opracowany i przyjęty w każdej jednostce samorządu terytorialnego. Stanowi on trzon systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji (SZBI). W przepisach prawnych sprecyzowano szczegółowo wymogi, które powinien spełniać ten system.³⁵ Podmiot realizujący zadania publiczne musi opracować i wdrożyć SZBI, który będzie zapewniać poufność, dostępność i integralność informacji z uwzględnieniem takich atrybutów, jak autentyczność, rozliczalność, niezaprzeczalność i niezawodność.

Innym dokumentem, w którym znajdują się zapisy dotyczące zabezpieczeń systemów informatycznych jest polityka ochrony danych osobowych. Jest to również dokument wymagany prawem³⁶, jednak należy zwrócić uwagę, ma on ograniczony zakres przedmiotowy – nie dotyczy wszystkich danych, lecz szczególnego ich rodzaju – danych osobowych.

Katalog mechanizmów kontrolnych, które mogą być wdrożone w danej organizacji w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyka związane z funkcjonowaniem systemów informacyjnych jest bardzo szeroki. Decyzje odnośnie konkretnych rozwiązań, które przyjęte będą w ramach kontroli zarządczej, podejmuje kierownik jednostki. Budując system kontroli zarządczej należy wziąć pod uwagę różne aspekty działania systemów informacyjnych i zagrożeń z tym związanych³⁷.

35 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 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, t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2247.

36 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz. Urz. UE L 119/1.

37 Szerzej na temat mechanizmów kontroli systemów informacyjnych por. A. Chodakowska, S. Kańduła, J. Przybylska, Jak polskie gminy radzą sobie z cyberbezpieczeństwem – wyniki badań własnych, *Kontrola Państwowa*, 2022, 67.1 (402): 129-148; A. Chodakowska, S. Kańduła, J. Przybylska, *Transformacja cyfrowa samorządu gminnego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2023, <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-166-8>.

31 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

32 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2023 poz. 120.

33 Przykładowo: rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 342.

34 Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie, wyd. cyt.

Tabela 6. Informacja i komunikacja – przykłady rozwiązań w ramach kontroli zarządczej

Nazwa standardu kontroli zarządczej	Przykłady działań w ramach kontroli zarządczej
Bieżąca informacja	<ul style="list-style-type: none"> • wykorzystanie wewnętrznych kanałów komunikacji (intranetu) do przekazywania informacji potrzebnych pracownikom do wykonywania przypisanych im zadań
Komunikacja wewnętrzna	
Komunikacja zewnętrzna	<ul style="list-style-type: none"> • wprowadzenie zasad prowadzenia i aktualizacji stron internetowych jednostki samorządowej • przyjęcie zasad prowadzenia profili jednostki samorządowej w mediach społecznościowych • procedura komunikowania z podmiotami zewnętrznymi w sytuacjach kryzysowych • powołanie rzecznika prasowego do kontaktów z mediami

Źródło: opracowanie własne.

Informacja i komunikacja

System kontroli zarządczej powinien uwzględniać również funkcjonowanie efektywnego systemu informacyjnego, który jednym z warunków prawidłowego i efektywnego prowadzenia działalności przez jednostkę. Przykłady rozwiązań z tej grupy standardów zamieszczone zostały w tabeli 6.

Kierownictwo oraz pracownicy powinni otrzymywać w odpowiedniej formie i czasie właściwe i rzetelne informacje potrzebne im do wypełniania obowiązków. System informacyjny jednostki, jak każdy element kontroli zarządczej, musi być monitorowany i modyfikowany, aby przekazywane i otrzymywane informacje były istotne, rzetelne, aktualne i kompletne oraz aby środki komunikacji były efektywne.

Z kolei w przypadku wystąpienia nieprawidłowości pracownicy muszą mieć świadomość, że należy raportować każdy przypadek nieoczekiwane lub nietypowe zdarzenia, który wpływa na ich pracę oraz realizację celów jednostki. Kierownictwo jednostki powinno nie tylko zapewnić kanały komunikacji dla przekazywania informacji o potencjalnych nieprawidłowościach, ale również zachęcać do korzystania z tych możliwości promować w jednostce kulturę otwartości komunikowania.

Monitorowanie i ocena

Ostatnia grupa standardów kontroli zarządczej – monitorowanie i ocena – zawiera trzy standardy. Nazwy

tych standardów wraz z przykładami działań, które jednostki samorządu terytorialnego mogą podejmować w tym zakresie zestawiono w tabeli 7.

Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej skuteczność systemu kontroli zarządczej powinna być monitorowana i poddawana regularnej ocenie. Tylko takie podejście pozwala na bieżące zidentyfikowanie istniejących problemów i wdrażanie usprawnień. Otoczenie, w których działają jednostki samorządowe od kilku lat charakteryzuje się dużą zmiennością. Zmiany, które zachodzą w otoczeniu mają bardzo zróżnicowany charakter – przykładowo mogą być związane z często zmieniającymi się uregulowaniami prawnymi, zmianami społeczno-demograficznymi, zjawiskami gospodarczymi, takimi jak inflacja czy sytuacją geopolityczną na świecie. Taka rzeczywistość wymusza bardzo często konieczność zmian w samej jednostce samorządowej, sposobów świadczenia usług czy realizacji innych zadań. Z kolei zmiany, które zachodzą w jednostce wywołują bardzo często konieczność dokonywania modyfikacji w systemie kontroli zarządczej. Wprowadzone są nowe rozwiązania, nowe mechanizmy kontrolne, których działanie w praktyce powinno być cały czas na bieżąco monitorowane. Funkcjonowanie w warunkach niepewności powoduje, że bardzo często zmiany dokonywane muszą być szybko. W związku z tym wysoce wskazane jest bieżące monitorowanie kontroli zarządczej oraz systematyczna, cykliczna jej ocena. Działania te

Tabela 7. Monitorowanie i ocena – przykłady rozwiązań w ramach kontroli zarządczej

Nazwa standardu kontroli zarządczej	Przykłady działań w ramach kontroli zarządczej
Monitorowanie systemu kontroli zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> • wyznaczenie w jednostce osoby odpowiedzialnej za monitorowanie kontroli zarządczej (pełnomocnika, koordynatora) • bieżące monitorowanie otoczenia prawnego, społecznego, gospodarczego oraz wprowadzanie, w razie potrzeby, zmian do systemu kontroli zarządczej funkcjonującego w jednostce samorządowej • przeglądy regulacji wewnętrznych pod kątem ich aktualności i zgodności z aktami prawnymi powszechnie obowiązującymi
Samoocena	<ul style="list-style-type: none"> • przeprowadzanie raz na rok anonimowej samooceny mechanizmów kontroli zarządczej
Audyty wewnętrzne	<ul style="list-style-type: none"> • wyodrębnienie w strukturze organizacyjnej funkcji audytu wewnętrznego oraz prowadzenie niezależnej i obiektywnej oceny rozwiązań budujących kontrolę zarządczą przez audytorów wewnętrznych • formułowanie zaleceń przez audyt wewnętrzny, mających na celu doskonalenie kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

dostarczają kierownikowi jednostki informacji, czy wprowadzone – często ad hoc – rozwiązania sprawdzają się w praktyce, wspomagają wykonywanie zadań. Informacje, które otrzymujemy w wyniku monitorowania i oceny możemy wykorzystać do wprowadzania dalszych zmian, usprawniających system kontroli zarządczej. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej powinno być przede wszystkim domeną ścisłego kierownictwa, które może jednak delegować obowiązki z tego zakresu na innych pracowników organizacji.

Ocena kontroli zarządczej może być przeprowadzana w drodze systematycznej samooceny, w wyniku której następuje wskazanie obszarów funkcjonowania jednostki samorządowej, które wymagają usprawnienia, ale także poprawia się komunikacja między kadrą zarządzającą a pracownikami. Bardzo ważną rolę w tym zakresie odgrywać będzie informacja zwrotna po dokonanej samoocenie.

W jednostkach samorządu terytorialnego, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny stanowi on również ważny element procesu oceny systemu kontroli zarządczej. Rolą audytora wewnętrznego jest systematyczna,

niezależna i obiektywna ocena kontroli zarządczej w jednostce.³⁸ Jej efektem powinny być m.in. zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kontroli zarządczej lub wprowadzenia usprawnień, przekazywane kierownikowi jednostki.

Podsumowanie

Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego ma stanowić system rozwiązań wprowadzonych w jednostce, które mają pomóc kierownikowi jednostki w takim zarządzaniu, aby jednostka sprawniej wykonywała ustanowione zadania oraz osiągała zdefiniowane cele. Istotą kontroli zarządczej są przede wszystkim systematyczne działania oraz ciągłe doskonalenie. Wykonanie ustawowego obowiązku ustanowienia efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej nie może zatem ograniczyć się tylko do opracowania i wprowadzenia regulaminów i instrukcji. Narzędzia te mają wyłącznie charakter pomocniczy i systematyzujący. System kontroli zarządczej powinien uwzględniać specyfikę danej jednostki samorządu terytorialnego.

³⁸ Ustawa o finansach publicznych z 2009 roku, art. 272 ust. 1.

Wskazane jest więc dokładne przeanalizowanie skutków wprowadzenia danego rozwiązania, a następnie jego monitorowanie. Ustanowienie spójnego i skutecznego systemu kontroli zarządczej powinno doprowadzić do usprawnienia funkcjonowania jednostki samorządowej oraz stanowić narzędzie, które w istotny sposób zwiększy jakość zarządzania.

Bibliografia

- Anthony R. N., *Planning and Control Systems: Framework for Analysis*, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston 1965.
- Chodakowska A., Kańduła S., Przybylska J., Jak polskie gminy radzą sobie z cyberbezpieczeństwem – wyniki badań własnych, *Kontrola Państwowa*, 2022, 67.1 (402).
- Chodakowska A., Kańduła S., Przybylska J., *Transformacja cyfrowa samorządu gminnego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2023, <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-166-8>.
- Chojna-Duch E., Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych, *Kontrola Państwowa* 2010, nr 1.
- COSO I – *Kontrola wewnętrzna. Zintegrowana struktura ramowa*, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, Warszawa 2008.
- Dobrowolski Z., *Prolegomena epistemologii oraz metodologii kontroli zarządczej*, Instytut Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2017.
- Klim M., Praktyczne aspekty budowania systemu kontroli zarządczej w niewielkich gminach, *Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych*, Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Koszalińskiej, nr 22/2018.
- Klimczak K. M.; Pikos M. A., Percepcja ryzyka a kontrola zarządcza w sektorze publicznym. *Przegląd organizacji*, 2010, 12: 5-6.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa 2012.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 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 dnia 11 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 dnia 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.
- Małecka-Łyszczek M., *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej*, w: M. Ćwiklicki (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2015.
- Mituś A., *Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, *Zarządzanie Publiczne* 2017, nr 3(41).
- 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.
- Przybylska J., Zasadzka J., *Narzędzia oceny kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: Kowalska, I. i Wasilewska, A. (red.). *Stan i perspektywy rozwoju sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2019.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 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, t.j. *Dz.U.* z 2017 poz. 2247.
- Strojny J., Standardy kontroli zarządczej – wymiar praktyczny wdrożenia, *Modern Management Review*, MMR, vol. XVIII, 20 (1/2013).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych

osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz.Urz. UE z 2016 r. poz. 119/1.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 342.

Szpor A., Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej, Kontrola Państwowa 2011, nr 5 (340).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2023 poz. 120.

Ustawa z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych, t.j. Dz.U. z 2022 r. poz.530.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270.

Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa, t.j. Dz.U. z 2023 poz. 913.

Zimmermann J., Prawo administracyjne, Wolters Kluwer Polska, wyd. 10, Warszawa 2022.



Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego powstał w 2015 r.
Jest państwową jednostką budżetową podległą MSWiA.
Działa na rzecz dalszej profesjonalizacji samorządu terytorialnego i administracji publicznej.

EKSPERTYZY NIST, ul. Zielona 18, Łódź 90-601
Sekretariat tel. +48 42 633 10 70
e-mail: sekretariat@nist.gov.pl