

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Dziedzina nauki: nauki społeczne

Dyscyplina naukowa: nauki o polityce i administracji

Tomasz Kawa

**KONTROLA ZARZĄDCZA
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO
NA PRZYKŁADZIE GMIN WOJEWÓDZTWA MAŁOPOLSKIEGO**

Rozprawa doktorska

Promotor: **dr hab. Ambroży Mituś, prof. UEK**

Promotor pomocniczy: **dr Jakub Olech**

Kraków 2025

Podziękowania

Powstanie niniejszej rozprawy doktorskiej nie byłoby możliwe bez udziału wielu ważnych dla mnie osób, które miałem zaszczyt i przyjemność spotkać na swojej drodze.

Pragnę złożyć serdeczne podziękowania Promotorom - Panu dr. hab. Ambrożemu Mitusiowi, prof. UEK oraz Panu dr. Jakubowi Olechowi za nieocenione wsparcie merytoryczne, które wpłynęło na ostateczny kształt niniejszej pracy, za cenne uwagi, inspirację i wielkie pokłady życzliwości.

Słowa wdzięczności kieruję również do moich Rodziców, Siostry, pozostałej Rodziny oraz Przyjaciół, których ogromne cierpliwość i wsparcie były dla mnie podporą w kluczowych momentach mojego życia.

Tomasz Kawa

SPIS TREŚCI

WSTĘP	6
ROZDZIAŁ I. ISTOTA KONTROLI W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ	13
1.1. Znaczenie kontroli w administracji publicznej.....	13
1.2. Rodzaje i kryteria kontroli.....	21
1.3. Ogólna charakterystyka kontroli zarządczej.....	28
1.4. Rola kontroli społecznej (obywatelskiej) w realizacji kontroli zarządczej	36
1.5. Podsumowanie.....	43
 ROZDZIAŁ II. KONTROLA ZARZĄDCZA A UWARUNKOWANIA PRAWNOUSTROJOWE I ORGANIZACYJNE W ADMINISTRACJI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO	 45
2.1. Historyczna ewolucja samorządu terytorialnego.....	45
2.2. Początki kontroli zarządczej w polskim prawodawstwie	54
2.2.1. Kontrola zarządcza jako pochodna kontroli finansowej.....	54
2.2.2. Zasadnicze uwarunkowania wynikające z Narodowego Programu Przygotowania Polski do Członkostwa w Unii Europejskiej	58
2.2.3. Dostosowanie krajowych regulacji do unijnych i międzynarodowych w kontekście kontroli zarządczej.....	60
2.2.4. Implementacja kontroli zarządczej w ustawie o finansach publicznych	65
2.3. Uwarunkowania prawne i organizacyjne w jednostkach samorządu terytorialnego....	68
2.3.1. Układ strukturalny na poszczególnych szczeblach samorządu	68
2.3.2. Podział uprawnień zarządczych poszczególnych organów jednostek samorządu terytorialnego	72
2.4. Cele i zadania jednostek samorządu terytorialnego	77
2.4.1. Charakterystyka celów i zadań na poszczególnych szczeblach samorządu terytorialnego.....	77
2.4.2. Inne podmioty upoważnione do realizowania celów i zadań	81
2.5. Podsumowanie.....	84
 ROZDZIAŁ III. NORMATYWNE UJĘCIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ.....	 85
3.1. Rozbieżności definicyjne w kontroli zarządczej	85
3.1.1. Kontrola zarządcza a termin „kontrola”	85
3.1.2. Kontrola zarządcza w kontekście modelu zarządzania	91

3.2. Charakterystyka kontroli zarządczej	94
3.2.1. Cele kontroli zarządczej	94
3.2.2. Cechy kontroli zarządczej	98
3.2.3. Poziomy kontroli zarządczej oraz jednostki odpowiedzialne za jej wdrażanie.....	101
3.3. Kontrola zarządcza w koncepcjach zarządzania publicznego	104
3.3.1. Kontrola zarządcza w kontekście Nowego zarządzania publicznego (<i>New Public Management</i>).....	104
3.3.2. Kontrola zarządcza w kontekście Współzarządzania publicznego (<i>Public Governance</i>)	107
3.3.3. Kontrola zarządcza w kontekście Dobrego rządzenia (<i>Good Governance</i>).....	110
3.4. Podsumowanie.....	112

ROZDZIAŁ IV. WYZNACZANIE CELÓW I ZADAŃ, ZARZĄDZANIE

RYZYZKIEM ORAZ OCENA STANU KONTROLI ZARZĄDCZEJ	114
4.1. Wyznaczanie celów i zadań w mechanizmie kontroli zarządczej	114
4.1.1. Istota wyznaczania celów w administracji publicznej.....	114
4.1.2. Planowanie strategiczne dla jednostek organizacyjnych.....	119
4.1.3. Budżet zadaniowy jako narzędzie wyznaczania celów	122
4.2. Zarządzanie ryzykiem w mechanizmie kontroli zarządczej	126
4.2.1. Istota zarządzania ryzykiem	126
4.2.2. Zarządzanie ryzykiem w kontekście osiągnięcia celów	130
4.2.3. Działania sprawdzające w procesie zarządzania ryzykiem	135
4.3. Ocena stanu kontroli zarządczej	139
4.3.1. Monitorowanie kontroli zarządczej	139
4.3.2. Kontrole wewnętrzne.....	142
4.3.3. Kontrole zewnętrzne.....	149
4.4. Podsumowanie.....	158

ROZDZIAŁ V. STOSOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

W GMINACH WOJEWÓDZTWA MAŁOPOLSKIEGO	159
5.1. Istota badania.....	159
5.2. Metodologia badawcza	162
5.3. Przebieg badania.....	169
5.4. Rezultat badania i spostrzeżenia <i>ex post</i>	172
5.5. Wnioski z przeprowadzonych badań.....	233

ROZDZIAŁ VI. PROPONOWANE POSTULATY USPRAWNIAJĄCE KONTROLĘ ZARZĄDCZĄ W ŚWIELE PRZEPROWADZONYCH BADAŃ.....	236
6.1. Analiza SWOT kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego na podstawie wyników przeprowadzonego badania	236
6.2. Specyfika proponowanych postulatów i sposób ich realizacji	242
6.3. Analiza SWOT proponowanych postulatów	250
6.4. Podsumowanie.....	256
ZAKOŃCZENIE	258
BIBLIOGRAFIA	266
SPIS TABEL	288

Wstęp

Polska administracja publiczna, przygotowując się do członkostwa w Unii Europejskiej, musiała sprostać licznym wymogom przedakcesyjnym, wśród których znalazła się gruntowna zmiana systemu kontroli finansowej. Zapoczątkowany wówczas proces ewolucji oraz późniejsza inspiracja międzynarodowymi rozwiązaniami (*internal control*) stworzyły podwaliny pod obowiązujący od 2010 r. system kontroli zarządczej. Ten system stał się kompleksowym mechanizmem o charakterze zarówno kontrolnym, jak i zarządczym, który swoim zasięgiem obejmuje całą działalność jednostek. Jego zasadniczym celem, zgodnie z art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jest zagwarantowanie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny oraz terminowy. Ten system odnosi się do wszystkich podejmowanych działań - bieżących, krótko- i długoterminowych. Jednakże rola kontroli zarządczej na tym się nie kończy. Aby wspomniany cel mógł zostać osiągnięty, ustawodawca rozszerzył wymagania, wskazując w otwartym katalogu (art. 68 ust. 2 u.o.f.p.) dodatkowe obszary, które ta instytucja prawna powinna gwarantować, m.in. zarządzanie ryzykiem, ochronę zasobów oraz efektywność i skuteczność działania. Kontrola zarządcza nie sprowadza się zatem do samego wykonania celów i zadań, lecz akcentuje sposób ich realizacji, zgodnie z zamysłem ustawodawcy. Wyposażenie jej w odpowiednie instrumenty kontrolno-zarządcze ma sprzyjać tworzeniu kultury organizacyjnej opartej na transparentnych, rzeczowych i racjonalnych działaniach.

Wyróżnikiem kontroli zarządczej jest jej ciągłość - nie jest to doraźne narzędzie/jednorazowa kontrola *ex post*, lecz trwale wbudowany w funkcjonowanie jednostki system. Stanowi on proces znacząco rozciągnięty w czasie, stale towarzyszący realizacji celów i zadań. Zapewnienie jego adekwatności, skuteczności i efektywności (art. 69 ust. 1 u.o.f.p.) wymaga starannego zaprojektowania i zakorzenienia w realiach organizacyjnych danej jednostki. Ustawodawca przyznał kierownikom znaczną elastyczność, umożliwiając im „uszyć” systemu kontroli zarządczej na miarę potrzeb, uwarunkowań i ryzyk danych jednostek.

Ze względu na swój rozbudowany charakter kontrola zarządcza bywa różnie interpretowana przez autorów i praktyków administracji publicznej. Źródłem tych rozbieżności jest przede wszystkim nazewnictwo, które sugeruje pokrewieństwo z tradycyjną kontrolą wewnętrzną albo z modelem zarządzania, co prowadzi do uproszczonych skojarzeń. Dodatkową komplikację wprowadza kontekst historyczny: kontrola zarządcza zastąpiła

kontrolę finansową - narzędzie obecne w polskiej administracji publicznej zarówno przed, jak i po akcesji do Unii Europejskiej, kojarzone głównie z podejściem *ex post*. Proces ewolucji kontroli finansowej oraz inspiracja międzynarodowymi koncepcjami *internal control* spowodowały odejście od wąsko pojmowanej tradycyjnej kontroli finansów publicznych na rzecz ciągłego procesu kontrolno-zarządczego, obejmującego całe funkcjonowanie jednostki. Należy przy tym dodać, że kontrola zarządcza jest tak naprawdę odzwierciedleniem międzynarodowej kontroli wewnętrznej (*internal control* - mechanizmu stwarzającego jednostce podłoże do osiągania założonych celów). Minister Finansów, opracowując standardy kontroli zarządczej, oparł się na międzynarodowych standardach, co umożliwiło zaadaptowanie sprawdzonych na świecie rozwiązań do warunków polskiej administracji publicznej.

Komplikacje związane z kontrolą zarządczą ujawniają się nie tylko w sferze teorii, lecz także w praktyce. System ten bywa marginalizowany, a jego potencjał pozostaje niewykorzystany. Nadana przez ustawodawcę elastyczność ma bowiem dwa oblicza. Z jednej strony umożliwia zaprojektowanie spójnego „systemu naczyń połączonych”, który realnie wspiera osiąganie celów i zadań jednostki. Z drugiej - bywa interpretowana jedynie jako przyzwolenie na dowolność, co sprowadza się do wypełniania wyłącznie minimalnych wymogów i niemal całkowitego pomijania potencjalnych korzyści płynących z wdrożenia kontroli zarządczej. W rezultacie powstają akty wewnętrzne pełniące funkcję dokumentacji, lecz zawarte w nich rozwiązania nie przekładają się na praktykę. Tym samym wyzwanie, jakim jest pełne wykorzystanie możliwości tego wielowymiarowego systemu łączącego funkcje kontrolne i zarządcze, pozostaje nieurzeczywistnione.

Z przedstawionej problematyki ujawniła się luka badawcza, związana z brakiem kompleksowej analizy kontroli zarządczej (w kontekście praktycznych doświadczeń) oraz próbą doprecyzowania rozumienia tej instytucji prawnej poprzez zidentyfikowanie i wyjaśnienie najistotniejszych różnic w jej definiowaniu. W odpowiedzi na to - **celem niniejszej dysertacji stało się wskazanie stopnia rozbieżności teoretycznych kontroli zarządczej oraz ocena jej funkcjonowania w praktyce w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie gmin województwa małopolskiego**. Badania empiryczne objęły okres od początku obowiązywania tej instytucji prawnej do 2022 r. Wybór gmin wynikał z tego, że są one podstawowym szczeblem samorządu terytorialnego i działają najbliżej obywatela. Dzięki temu realizują najbardziej zróżnicowane zadania. Powiaty koncentrują się jedynie na zadaniach ponadgminnych, a województwa pełnią przede wszystkim funkcje strategiczno-koordynacyjne, co zawęża zakres ich aktywności. Skalę

różnorodności gmin podkreśla także ich liczebność: w Polsce jest ich 2479, z czego 183 leżą w województwie małopolskim (w tym 3 miasta na prawach powiatu). Dla porównania, powiatów jest 314 (19 w Małopolsce), a województw jedynie 16. Tak duża populacja gmin pozwala uzyskać bogatszą i bardziej zróżnicowaną próbę badawczą. Ponadto różnią się one wielkością (liczbą mieszkańców), typem strukturalnym (wiejskie, miejsko-wiejskie, miejskie) oraz skalą wydatków inwestycyjnych.

Gminy mogą stanowić naturalne „laboratoria” dobrych praktyk w zakresie kontroli zarządczej. To właśnie na tym szczeblu najłatwiej zaobserwować wprowadzanie nowych rozwiązań organizacyjnych i szybko ocenić ich skutki: bliskość mieszkańców i intensywny przepływ informacji zwrotnej sprawiają, że mocne i słabe strony ujawniają się stosunkowo szybko. Rozwiązania przetestowane w gminach można następnie adaptować na poziomie powiatów czy województw, co nadaje badaniom prowadzonym w najbardziej lokalnym wymiarze wysoki potencjał aplikacyjny i rozwojowy.

Wybór województwa małopolskiego wynikał z różnorodności jego gmin pod względem społeczno-gospodarczym. Wartością dodaną była bliskość geograficzna - region ten jest miejscem zamieszkania autora, co znacząco ułatwiało organizację badań empirycznych (np. dojazdy na wywiady czy elastyczne dostosowanie się do kalendarza urzędników). Należy podkreślić, że w skali kraju nie istnieje jednolity wzorzec wdrażania kontroli zarządczej, a system w każdej gminie powinien być dostosowany do własnych uwarunkowań. W związku z tym pełne, jednorodne porównanie gmin z różnych województw nie jest możliwe.

Decyzja o podjęciu badań w ramach rozprawy doktorskiej wynikała z przekonania, iż kontrola zarządcza stanowi kluczowy system dla funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego, szczególnie w zakresie realizacji ich celów i zadań. Przyjęto, że jej skuteczność zależy od wdrożenia indywidualnie opracowanej („uszytej na własną miarę”) koncepcji, za którą odpowiada kierownik danej jednostki. Kluczowym elementem jest zrozumienie istoty tej instytucji prawnej, a także skupienie się na korzyściach, jakie może przynieść jednostce. Ustawodawca, tworząc przepisy prawne oraz standardy z zakresu kontroli zarządczej, wyposażył jednostki w menadżerskie narzędzie zarządzania publicznego, oparte na różnych modelach organizacji i działania administracji publicznej, a w szczególności zawierające elementy *New Public Management* i jego dalszego rozwinięcia tj. *Public Governance*.

Na potrzeby realizacji pracy naukowej przyjęto następujące **hipotezy badawcze**:

- I hipoteza: Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego województwa małopolskiego jest realizowana w sposób minimalny;

- II hipoteza: Nawet duże jednostki samorządu terytorialnego, które realizują inwestycje o wysokiej wartości (próg unijny), nie mają kontroli zarządczej w działaniu;
- III hipoteza: Instytucjonalna kontrola wewnętrzna jest warunkiem realizacji kontroli zarządczej w działaniu.

W badaniu podjęto próbę odpowiedzi na następujące **pytania badawcze**:

- Czy kontrola zarządcza jest traktowana jako system przynoszący korzyści jednostce?
- Czy samoocena kontroli zarządczej stanowi źródło wiedzy do weryfikacji, oceny tej instytucji prawnej w jednostce?
- Czy rozumienie kontroli zarządczej nie sprowadza się wyłącznie do traktowania jej jako kontroli finansowej, która występowała przed wejściem w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.)?

Podczas badania wykorzystano dobrany zestaw metod badawczych wypracowanych w naukach społecznych, przyporządkowany do poszczególnych etapów analizy. W części teoretycznej posłużono się metodą krytycznego przeglądu literatury, pozwalającą ocenić dotychczasowy dorobek naukowy, metodą dogmatyczno-prawną służącą interpretacji przepisów i orzecznictwa oraz metodą *desk research*, która umożliwiła opracowanie raportów. W części empirycznej wykorzystano natomiast metodę ankietową do zebrania opinii urzędników gmin, ponownie metody dogmatyczno-prawną przy analizie wewnętrznych aktów normatywnych oraz *desk research* przy opracowaniu wtórnych danych statystycznych, metodę analizy dokumentów w odniesieniu do pozostałych aktów wewnętrznych oraz metodę wywiadu pogłębionego, która pozwoliła dopełnić i rozszerzyć zdobyte informacje.

W analizie teoretycznej podjęto próbę doprecyzowania rozumienia kontroli zarządczej poprzez identyfikację i wyjaśnienie kluczowych rozbieżności definicyjnych. Ta analiza sporów interpretacyjnych pozwoliła wypracować spójne założenia teoretyczne, które stały się fundamentem zarówno dla prawidłowego zaprojektowania badań empirycznych, jak i dla sformułowania końcowych postulatów usprawniających. Celem części empirycznej była ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w praktyce. Badanie przeprowadzono dwuetapowo. Najpierw, z wykorzystaniem ankiet online, pozyskano dane od dwóch grup respondentów: pracowników na stanowiskach kierowniczych urzędniczych i pracowników na stanowiskach urzędniczych. Po agregacji oraz analizie wyników przystąpiono do drugiego etapu. Obejmował on analizę aktów wewnętrznych 46 gmin (w tym ustalenie, czy funkcjonuje w nich kontrola wewnętrzna instytucjonalna), a następnie przeprowadzenie

wywiadów pogłębionych - zrealizowanych na podstawie wyników uzyskanych z ankiet i aktów wewnętrznych jednostek. Zebrane informacje, dane ilościowe i jakościowe, miały na celu uzyskanie całościowego obrazu funkcjonowania kontroli zarządczej.

Wyniki przeprowadzonych badań stały się podstawą do sformułowania postulatów usprawniających kontrolę zarządczą. Mają one charakter systemowych zaleceń, możliwych do zastosowania we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego. Każdy postulat wskazuje konkretne elementy, które należałoby wprowadzić lub zmodyfikować, aby kontrola zarządcza funkcjonowała adekwatnie, skutecznie i efektywnie.

Wszystkie podniesione aspekty teoretyczno-empiryczne zostały rozwinięte i uporządkowane w dysertacji składającej się z 6 rozdziałów, wstępu oraz zakończenia. Pierwsze cztery rozdziały mają charakter teoretyczny, rozdział piąty przedstawia metodykę badań i obejmuje część empiryczną. Z kolei rozdział szósty ma charakter również empiryczny. Treść zasadniczą dysertacji uzupełniają bibliografia oraz spis tabel.

W pierwszym rozdziale, zatytułowanym „Istota kontroli w administracji publicznej”, omówiono kluczowy element kontroli zarządczej, jakim jest tradycyjnie rozumiana kontrola. Szczególną uwagę poświęcono jej znaczeniu dla prawidłowego funkcjonowania administracji publicznej oraz cechom wyróżniającym jej działalność. Ponadto w tym rozdziale zaprezentowano wstępną charakterystykę kontroli zarządczej, ze wskazaniem różnic pomiędzy nią a kontrolą w rozumieniu tradycyjnym. Analiza pojęcia tej instytucji prawnej oraz uwarunkowań zapewniających jej skuteczność stanowiła punkt wyjścia do pogłębionych rozważań w kolejnych rozdziałach. Uwypuklona została także rola czynnika społecznego - kontrola społeczna, która - przy odpowiednim zaangażowaniu obywateli - może w istotny sposób oddziaływać na funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w jednostkach.

Drugi rozdział „Kontrola zarządcza a uwarunkowania prawnoustrojowe i organizacyjne w administracji samorządu terytorialnego” przybliży zagadnienia dotyczące kształtowania się samorządu terytorialnego, na który wpływ wywiera mechanizm kontroli zarządczej. Szczególną uwagę zwrócono na kompetencje oraz zależności występujące na poszczególnych poziomach samorządu, mające kluczowe znaczenie dla funkcjonowania kontroli zarządczej. Przedstawiono również proces ewolucji kontroli zarządczej, z genezą sięgającą momentu akcesji Polski do Unii Europejskiej, w którym obowiązywała kontrola finansowa. Doświadczenia tamtych lat stworzyły podstawy dla obecnego kształtu tej instytucji prawnej. Skoncentrowano się także na najistotniejszej kwestii w kontroli zarządczej, a więc celach i zadaniach w świetle jednostek samorządu terytorialnego. Odniesiono się do specyficznych uwarunkowań, które kreują specyfikę i możliwości ich realizacji.

Trzeci rozdział „Normatywne ujęcie kontroli zarządczej” rozpoczyna się od przedstawienia problematyki rozbieżności definicyjnych kontroli zarządczej, wynikających z odmiennych jej interpretacji - postrzeganej jako wyłączna forma kontroli lub model zarządzania. Wobec tego podjęto próbę wyjaśnienia tych różnic oraz doprecyzowania rozumienia tej instytucji prawnej. Następnie przeanalizowano kluczowe cechy, które mają zostać zagwarantowane kontroli zarządczej, a mianowicie adekwatność, skuteczność i efektywność. W dalszej części omówiono cele, jakie kontrola zarządcza ma osiągać oraz kto jest za nią odpowiedzialny (na poszczególnych poziomach). Zwrócono także uwagę na elementy trzech koncepcji zarządzania publicznego - *New Public Management*, *Public Governance* oraz *Good Governance* - które odnajdują swoje zastosowanie w modelu kontroli zarządczej.

W czwartym rozdziale „Wyznaczanie celów i zadań, zarządzanie ryzykiem oraz ocena stanu kontroli zarządczej” skoncentrowano się na trzech kluczowych czynnikach, które mają szczególne znaczenie dla właściwego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. W pierwszej kolejności zwrócono uwagę na istotę wyznaczania celów i zadań, planowania strategicznego oraz budżetu zadaniowego jako elementów niezbędnych do skutecznego projektowania działań jednostki. W dalszej kolejności przybliżono istotność zarządzania ryzykiem, umiejscowiono je w kontekście osiągania celów oraz uzupełniono to o działania sprawdzające związane z tym procesem. Poświęcono również miejsce sposobom oceny stanu kontroli zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem monitorowania oraz kontroli wewnętrznych i zewnętrznych, które mogą przyczynić się do doskonalenia omawianego systemu.

W piątym rozdziale „Stosowanie kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego” wykazano lukę badawczą oraz przedstawiono istotę badania. W dalszej jego części zdefiniowano hipotezy i pytania badawcze dla badań empirycznych, zaprezentowano przyjętą metodologię badawczą oraz opisano przebieg przeprowadzonego badania. Rozdział zawiera również analizę uzyskanych wyników badania (obejmującą ankiety, akty wewnętrzne, wywiady pogłębione) oraz sformułowanie wniosków *ex post*.

W rozdziale końcowym „Proponowane postulaty usprawniające kontrolę zarządczą w świetle przeprowadzonych badań” sformułowano rekomendacje usprawniające funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego. Najpierw zaprezentowano analizę SWOT, opracowaną na podstawie wyników przeprowadzonego badania, która pozwoliła zidentyfikować mocne i słabe strony, a także szanse i zagrożenia związane z kontrolą zarządczą w gminach. Kolejna część rozdziału zawiera postulaty

usprawniające, wraz z propozycjami sposobów ich realizacji. Uzupełnione to zostało analizą SWOT tychże postulatów, co umożliwia ocenę potencjalnych korzyści i trudności, szans i zagrożeń w procesie wdrażania sugerowanych rozwiązań.

W zakończeniu dokonano rekapitulacji wyników przeprowadzonych badań; zestawiono je z celem badawczym oraz postawionymi hipotezami i pytaniami badawczymi.

Rozdział I

ISTOTA KONTROLI W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

1.1. Znaczenie kontroli w administracji publicznej

Kontrola w administracji publicznej odgrywa istotną rolę w tworzeniu i utrzymaniu prawidłowo funkcjonującego państwa prawa. Mechanizm ten służy w głównej mierze do ujawniania nieprawidłowości (m.in. finansowych, prawnych czy organizacyjnych). Trudno jest sobie wyobrazić, aby administracja publiczna, tak szeroko rozpostarta w państwie (poprzez swoje funkcje, zadania itd.), nie miała nad sobą żadnego mechanizmu, który by weryfikował jej działania. Dlatego mechanizm kontrolny był z państwem od samego początku, oddziałując na różne płaszczyzny, tj. gospodarczą, społeczną czy polityczną, a wraz z jego rozwojem również ewoluował.

Państwo, które realizuje swoje funkcje kontrolne, wyznacza do ich pełnienia wyspecjalizowane jednostki funkcjonujące w określonym trybie i posiadające odpowiednie instrumenty oraz wyposażone w pełnomocnictwa w zakresie kontroli. Tworzą one wewnętrznie zespolony system, składający się z procedur przeprowadzania kontroli, określonego zasięgu przedmiotowego oraz podmiotowego, a także ustalonych zadań (czynności) do zrealizowania¹. Rezultaty (efekty) działalności tych jednostek to wyniki kontroli, które są przekazywane właściwym organom państwowym, samorządowym oraz podmiotom kontrolowanym².

Najogólniej ujmując, kontrola to narzędzie służące do sprawdzania wydarzeń z przeszłości, teraźniejszości (mających miejsce w momencie wszczęcia oraz prowadzenia kontroli) i przyszłości (kontrola projektowanych działań). Jest instrumentem do oceny podejmowanych działań i wykrywania ewentualnych nieprawidłowości. Gdy takie rozbieżności zostaną wykryte, formułowane są wnioski i zalecenia mające nie tylko usunąć stwierdzone niezgodności, lecz także zapobiec ich ponownemu wystąpieniu. Dlatego przyjmuje się fundamentalną dla kontroli regułę, jaką jest nieufność względem działalności

¹ J. Boć, *Administracja publiczna*, Kolonia Limited, Wrocław 2004, s. 328.

² A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej Polskiej*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2006, s. 7.

(funkcjonowania) administracji publicznej oraz optymalne dostosowanie kryteriów kontroli do podmiotu kontrolowanego³.

Kontrola jest nierozzerwalnie związana z aparatem administracji publicznej. Nie ma takiego obszaru, którego nie można byłoby zweryfikować i wyciągnąć stosownych wniosków. W rezultacie stwarza to podłoże do odpowiedniego oraz skutecznego działania administracji publicznej, a także przyczynia się do jej rozwoju⁴. Brak kontroli powodowałby obniżanie standardów działania, co przekładałoby się na nierealizowanie lub nieprawidłowe realizowanie wyznaczonych celów i zadań.

Można jeszcze znaleźć kilka powodów, dla których administracja publiczna musi być kontrolowana, jak chociażby⁵:

- administracja publiczna zarządza sprawami publicznymi dotyczącymi bezpośrednio naszego życia codziennego. Należy tu wymienić kwestie gospodarcze, kulturowe, polityczne, społeczne itd. Dlatego niezrozumiałym byłoby, aby tak szeroko zakrojona odpowiedzialność nie była poddawana kontroli (weryfikacji i ocenie);
- administracja publiczna jest emanacją władzy, która posiada odpowiednie instrumenty do zaspokajania interesów i potrzeb społecznych, realizowania celów i zadań, nakładania zobowiązań, stanowienia prawa itd. Jednakże negatywnym przejawem może być świadome nadużywanie owej władzy lub wręcz nieprzestrzeganie i łamanie prawa;
- administracja publiczna jest przede wszystkim rozliczana z podejmowania adekwatnych działań oraz skutecznej i efektywnej (wliczając w to bardziej szczegółowe komponenty) ich realizacji. Wobec tego należyta jest kontrola przedsięwzięć (ogólnokrajowych oraz lokalnych) na poszczególnych etapach wykonania;
- administracja publiczna musi działać zgodnie z prawem i określonymi standardami, takimi jak: stanie na straży prawa, legalność podejmowanych działań, dostępność informacji publicznej. Należy przy tym dodać, że coraz bardziej akcentowane jest prawo do dobrej administracji, które wręcz skłania do przeprowadzania kontroli w zakresie funkcjonowania poszczególnych jednostek.

Warto podkreślić, że pojęcie „kontrola” funkcjonuje zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym, a jego obecność rozciąga się na różne dyscypliny i płaszczyzny dyskusji -

³ C. Znamierowski, *Elementarne wiadomości o państwie* [w:] C. Znamierowski, *Elita, ustrój, demokracja. Pisma wybrane*, Aletheia, Warszawa 2001, s. 138.

⁴ J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, wyd. 13, Wrocław 2010, s. 378.

⁵ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Wolters Kluwer, wyd. 4, Warszawa 2018, s. 12.

od prawa i zarządzania, przez debaty polityczne i publicystykę, aż po literaturę naukową oraz orzecznictwo sądowe. Tak szerokie zastosowanie sprawia, że znaczenie terminu bywa interpretowane odmiennie w zależności od kontekstu. Pojawiające się wśród wielu autorów rozbieżności stanowią źródło wiedzy o pojmowaniu tego pojęcia, a zarazem uwidaczniają skalę jego istotności dla prawidłowości funkcjonowania administracji publicznej. Konieczne jest także rozróżnianie kontroli od nadzoru. W praktyce wiele terminów używa się synonimicznie - takie pojęcia jak inspekcja, rewizja, wizytacja czy audyt to dla wielu jedno i to samo⁶.

W języku powszechnym kontrolę definiuje się jako zestawienie stanu faktycznego ze stanem oczekiwanym (wymaganym); wgląd do czegoś; zbadanie określonych czynności⁷. W obszarze nauki kontrola jest przedmiotem zainteresowania wielu dyscyplin naukowych. W teorii organizacji i zarządzania kontrola ujmowana jest jako nieodzowny etap w cyklu organizacyjnym, a także niezbędny element funkcji kierowania i zarządzania⁸. W socjologii jest ona utożsamiana ze sterowaniem społeczeństwem, czyli oddziaływaniem na postawy, zachowania za sprawą różnorodnych środków, którymi są m.in. reguły prawne⁹. W nauce o administracji kontrola jest postrzegana jako składnik administrowania, zarządzania służący do sprawdzania i oceniania podejmowanych działań przez daną jednostkę w obszarze organizacyjnym, prawnym, finansowym, technicznym¹⁰.

Etymologicznie termin „kontrola” wywodzi się z tradycji francuskiej i brytyjskiej. Człony *contra* (przeciw) i *role* (rola) w samej Francji i na kontynencie europejskim pierwotnie znaczyły procedurę polegającą na badaniu poprawności tworzonych aktów prawnych. Z czasem pojęcie to ewoluowało i kompetencje kontroli zostały rozszerzone. Według tradycji brytyjskiej słowo kontrola było tożsame z pojęciem władzy, tj. „sprawowaniem władzy politycznej”¹¹.

Odkrycie głębszego sensu i znaczenia kontroli w administracji publicznej wiąże się z poznaniem jej z perspektywy wielu płaszczyzn, zaczynając od ujęć ogólnych, a skończywszy na tych najbardziej szczegółowych. Jako punkt wyjścia można przyjąć definicję, wedle której kontrola polega na zbadaniu stanu istniejącego, zestawieniu go ze stanem oczekiwanym (zgodnym z określonym wzorcem, np. przepisami prawa),

⁶ Ibidem, s. 17.

⁷ J. Wojnowski (red.), *Encyklopedia PWN*, t. 2, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 123.

⁸ J. Kortan, *Podstawy ekonomiki i zarządzania przedsiębiorstwem*, C.H. Beck, Warszawa 1997, s. 224-226.

⁹ N. Goodman, *Wstęp do socjologii*, Zysk i S-ka, Poznań 1992, s. 112.

¹⁰ Z. Leoński, *Nauka administracji*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 133.

¹¹ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 13.

wykryciu ewentualnych nieprawidłowości oraz sformułowaniu wniosków i zaleceń, mających te rozbieżności wyeliminować i zapobiec ich wystąpieniu w przyszłości¹². Podobną perspektywę przedstawia Jerzy Starościak, wskazując, że istotą kontroli jest konfrontowanie stanu faktycznego ze stanem wynikającym z obowiązującego prawa, ponieważ to właśnie prawo determinuje prawidłowość działań jednostki¹³. Z kolei Jan Zimmermann zauważa, że proces kontroli powinien być ściśle powiązany z procesem administrowania. Zgodnie z tym, ma polegać na dogłębnym zweryfikowaniu, czy czynności administracyjne są zgodne z obowiązującym prawem, sporządzeniu zaleceń w sytuacji wykrycia błędów, tak aby przyczyniły się do ich wyeliminowania i zapobiegły ich powstaniu w przyszłości. Ponadto kontrola powinna być narzędziem do zwalczania wszelkich nadużyć, zaistniałych w procesie administrowania, oraz służyć eliminacji pojawiających się nieprawidłowości, a jednocześnie oddziaływać, tj. stanowić skuteczny mechanizm przeciwdziałania złym praktykom¹⁴. Podobnego zdania jest Eugeniusz Ochendowski, który stwierdza, że celem kontroli jest skuteczne zbadanie stanu występującego w danej jednostce, zestawienie go ze stanem oczekiwanym (spełniającym zasadę działania na podstawie i w granicach prawa), a w dalszej kolejności znalezienie przyczyn wystąpienia ewentualnych nieprawidłowości i stworzenie zaleceń, które pozwoliłyby skutecznie je usunąć¹⁵.

Na uwagę zasługuje również spojrzenie na kontrolę przez Iwonę Niżnik-Dobosz. Podkreśla, że kontrolę powinien podejmować podmiot posiadający stosowne kompetencje (być wyspecjalizowanym) do jej przeprowadzania, a w następstwie podejmować działania sprawdzające (według przyjętych kryteriów) stan faktyczny, porównując go ze stanem rzeczy (wynikającym z regulacji prawnych, regulaminów wewnętrznych, statutów itd.). Efektem finalnym winny być wnioski i zalecenia mające wskazać rozwiązania podmiotowi (w sytuacji pojawienia się rozbieżności), tak aby mógł je wyeliminować i zapobiec ich przyszłemu powstaniu. Iwona Niżnik-Dobosz zaznacza, że kontrola powinna przebiegać w sposób rzeczowy, bez przewlekłości, obiektywnie, zgodnie z obowiązującym prawem, profesjonalnie i skutecznie. Według niej kontrola ma przede wszystkim pobudzać administrację publiczną do większej odpowiedzialności, poprawy efektywności i skuteczności działania zgodnie z literą prawa¹⁶.

¹² W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1970, s. 34

¹³ J. Starościak, *Elementy nauki administracji*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1957, s. 187.

¹⁴ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 545.

¹⁵ E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, TNOiK, Toruń 2018, s. 442-443.

¹⁶ I. Niżnik-Dobosz, *Stosunki kontroli w administracji publicznej demokratycznego państwa prawnego*, Difin, Warszawa 2015, s. 35.

Na gruncie nauk o zarządzaniu Stanisław Kałużny wskazuje, że do kontroli należy podchodzić jak do¹⁷:

- funkcji, którą należy rozumieć jako niezbędne stadium ukształtowanych procesów określonego działania, którego istotą jest sprawdzanie (weryfikowanie) i ocenianie;
- systemu organizacyjnego, na który składają się wszystkie instytucje (podmioty) posiadające uprawnienia kontrolne, a więc ukazany zostaje pełny obraz jednostek i instytucji wykonujących kontrolę jako funkcję.

Józef Płoskonka rzuca światło na składowe mechanizmu kontroli. Uważa on, że samo jej pojęcie jest próbą ogólnego określenia istoty tej funkcji, natomiast patrząc od strony praktycznej, definicja kontroli często zostaje doprecyzowana i zawężona za sprawą przymiotnika znajdującego po wyrazie „kontrola”, który określa jego podmiotowy lub przedmiotowy charakter. Zazwyczaj proces kontroli omawiany jest pod kątem¹⁸:

- umiejscowienia podmiotu kontrolującego w strukturze jednostki organizacyjnej (kontrola wewnętrzna, kontrola zewnętrzna, kontrola resortowa),
- badanej płaszczyzny - realizacji celów i zadań, finansowania, zarządzania mieniem itd.,
- relacji czasu do wywołanych skutków - kontrola przed (*ex ante*), kontrola w trakcie, kontrola po (*ex post*),
- celowości - potwierdzenie skuteczności mechanizmu kontroli zarządczej, zapewnienie o zgodności działań z przepisami prawa itd.

Kontrola w swych właściwościach posiada „władczy” charakter, w tym sensie, że jednostka jej poddana, nie ma w swym ręku instrumentów, które mogłaby zastosować, aby jej uniknąć. Wówczas tworzy się układ, w którym występuje kontrolujący i kontrolowany. Ten pierwszy, na podstawie mocy przepisów prawa jest umocowany do sprawowania kontroli wobec jednostki kontrolowanej, natomiast drugi jest zobowiązany do respektowania uprawnień kontrolującego. Zatem widoczna jest tutaj „podległość” mająca swoje źródło w uprawnieniach (kompetencjach) podmiotu kontrolującego oraz w zobowiązaniach podmiotu kontrolowanego. Efektem tego jest to, że kontrolujący decyduje o wkroczeniu (zapoczątkowaniu) kontroli, pełni funkcję „gospodarza” (wydaje dyspozycje odnośnie do przedkładania dokumentów, przeprowadza wywiady) podczas wykonywania kontroli, wydaje zarządzenia doraźne lub inne akty tego rodzaju, gdy występują sytuacje o charakterze nadzwyczajnym. Do tego wszystkiego należy dodać oddziaływanie

¹⁷ S. Kałużny, *op. cit.*, s. 20.

¹⁸ J. Płoskonka, *Kontrola w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa”, nr 2/2006, s. 11.

poprzez wnioski, opinie, zalecenia, wystąpienia pokontrolne. Oczywiście nie są one obligujące, jednakże podmiot kontrolowany jest zobowiązany do odniesienia się do zawartej w nich treści, jak również w wielu przypadkach - do wyjaśnienia, dlaczego nie zostały uwzględnione¹⁹. Niewładczy charakter kontroli wynika z braku uregulowań (podstaw prawnych), które pozwalałyby na obligowanie podmiotu kontrolowanego do określonych czynności wskazanych w wystąpieniach pokontrolnych, wnioskach, zaleceniach, opiniach²⁰. Taką właściwość ma nadzór, który posiada charakter władczy. W prawie administracyjnym kontrola jest wyraźnie oddzielona od nadzoru. Niemniej jednak może być postrzegana jako element nadzoru wówczas, gdy po sformułowaniu wniosków i zaleceń następuje wydanie stosownych aktów, które są dla niej charakterystyczne²¹.

Rozkładając procedurę kontroli na czynniki pierwsze, należy spojrzeć na nią jak na proces składający się z trzech faz (stadiów): informacyjno-rozpoznawczej, analityczno-oceniającej i diagnostycznej, oddziaływania w zakresie naprawczym. Ich charakterystyka jest następująca²²:

- faza informacyjno-rozpoznawcza - czynności kontrolne przeprowadzane w tej fazie można określić jako wyjściowe. Tutaj kontrola sprowadza się do pełnego, dokładnego, rzetelnego sprawdzenia funkcjonowania jednostki, a następnie obiektywnego wyjaśnienia zastanej rzeczywistości. Sednem jest zgromadzenie odpowiedniego materiału, a także przeprowadzenie właściwej obserwacji i dokonanie stosownych ustaleń. Stworzenie odpowiedniego mechanizmu informacyjnego ma zapewnić taki przepływ informacji, aby można było porównać stan istniejący ze stanem oczekiwanym,
- faza analityczno-oceniająca i diagnostyczna - czynności kontrolne przeprowadzane w tej fazie polegają na analizie zgromadzonego materiału (informacji) i zestawieniu (porównanie) go z wymaganiami (przepisami prawnymi, standardami, wytycznymi, programami), które są właściwe dla badanego stanu. Ta czynność ma doprowadzić do oceny kontrolowanej działalności i zweryfikować, czy nie wystąpiły rozbieżności (niezgodności). Wskazana ocena nie wartościuje wyłącznie w sposób ogólnikowy, lecz przedstawia w sposób konkretny dobre i złe strony funkcjonowania jednostki. Utworzenie szczegółowej listy błędów wraz z dokładnym opisem i objaśnieniami

¹⁹ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 28-29.

²⁰ Ed. Ura, E. Ura, *Prawo administracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 259-260.

²¹ M. Kallas, I. Lipowicz, Z. Niewiadomski, G. Szpor, *Prawo administracyjne. Część ustrojowa*, LexisNexis, Warszawa 2002, s. 113.

²² J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 23-25.

to jeden z najistotniejszych elementów kontroli. Ponadto należy dodać do tego określenie źródeł wykrytych rozbieżności (z czego się wzięły, co było momentem krytycznym itd.). Warte podkreślenia jest to, że analiza dotyka sfery personalnej, czyli wskazywane jest kto ponosi odpowiedzialność za powstałe nieprawidłowości,

- faza oddziaływania w zakresie naprawczym - jak sama nazwa wskazuje, tę fazę cechuje oddziaływanie kierowane do podmiotu kontrolowanego, jak również do podmiotów, które są nadzorcze lub zwierzchnie względem kontrolowanego. Istota działań sprowadza się do tego, aby zaistniałe nieprawidłowości zostały wyeliminowane i nie wystąpiły w przyszłości. Działania cechuje aspekt naprawczy, gdyż przedstawiają, jak oraz przy użyciu jakich narzędzi należy postępować, aby wszystkie błędy zlikwidować. Określają one również, jakie kroki należy poczynić w celu uniknięcia ponownego pojawienia się wykrytych uchybień. Tę płaszczyznę działań zwyczajowo określa się jako sferę oddziaływania pokontrolnego, co ma wyraz głównie w narzędziach owego oddziaływania, którymi są m.in. wnioski, zalecenia, postulaty, wystąpienia, opatrzone wyrazem pokontrolne (np. zalecenia pokontrolne, wystąpienia pokontrolne itd.). Należy jednak stwierdzić, że wspomniane ujęcie jest nie do końca właściwe, ponieważ daje do zrozumienia, że kontrola kończy się wraz z wykryciem nieprawidłowości i ich źródeł. Tymczasem spojrzenie na kontrolę z włączeniem fazy oddziaływania w zakresie naprawczym (przedstawianie rozwiązań eliminacji nieprawidłowości, ulepszenia działalności itd.) uwidacznia, że jest ona immanentnym elementem realizowania tej funkcji. Wobec tego działań kontrolnych, którymi są tzw. oddziaływania „pokontrolne” (wnioski, zalecenia, wystąpienia itd.), nie można traktować osobno jako wyjętych z całego procesu kontrolnego.

W kwestii ogólnego charakteru kontroli należy zaznaczyć, że może ona przybierać dwie postacie: samoistną i niesamoistną. Pierwsza z nich charakteryzuje się tym, że kontrola realizowana jest samodzielnie przez jednostki do tego uprawnione. Ma to swoje odzwierciedlenie w m.in. tworzeniu treści *sui generis*, jak również wydzieleniu z procesów nadzorczych. Postać niesamoistną wyróżnia to, że kontrola jest nierozzerwalnym składnikiem (*sine qua non*) innej funkcji np. nadzoru²³.

Jeżeli mówimy o znaczeniu kontroli w administracji publicznej, to nie możemy pominąć jej statusu prawnego. Należy zaznaczyć, że nie ma ona swojej legalnej definicji. Jednakże

²³ A. Pyrżyńska, *Zadania nadzorcze Państwowej Komisji wyborczej w polskim prawie wyborczym*, C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 17.

mając na uwadze to, że przybiera różne postacie funkcjonalne i instytucjonalne (jako kategoria działalności bądź określona funkcja), które normowane są przez regulacje prawne, to można powiedzieć, że kontrola ma wymiar jurydyczny. Zrozumiałe jest klasyfikowanie jej jako kategorii prawnej (kontroli prawnej), gdyż w niektórych aktach prawnych następuje próba jej określenia tj. na czym konkretnie polega i kto ją przeprowadza (określany jest zakres przedmiotowy i podmiotowy)²⁴. Przykładowo ustawa o weterynaryjnej kontroli granicznej w art. 2 ust. 1 pkt 3 wskazuje, czym jest weterynaryjna kontrola graniczna (kontrola wykonywana w granicznym posterunku kontroli za sprawą urzędowego lekarza weterynarii, która polega m.in. na kontroli fizycznej, tożsamości i dokumentów), a w pkt 5 i 6, czym jest kontrola dokumentów i kontrola tożsamości²⁵.

Zauważalne staje się również, że funkcję kontroli będącą ujęciem normatywnym określa się jako cel, obowiązek, który należy w konkretny sposób realizować. Widoczne jest to chociażby w art. 28 ust. 1 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli. Zostało w nim wskazane, że celem postępowania kontrolnego jest rozpoznanie stanu istniejącego w danej jednostce w świetle podejmowanych przez nią działań, dokładne udokumentowanie oraz poddanie ocenie²⁶. Podobny przypadek występuje w ustawie o kontroli w administracji rządowej. W myśl art. 3 ust. 1 celem dokonywanej kontroli jest ocena funkcjonowania podmiotu kontrolowanego, która jest kształtowana na podstawie zbadanego stanu faktycznego (w świetle określonych kryteriów)²⁷.

Interesujące rozwiązanie, jakie w niektórych przypadkach stosuje ustawodawca, polega na swoistym dostosowywaniu (określaniu) treści funkcji kontroli do odpowiedniej regulacji prawnej. Ma to miejsce m.in. w ustawie o rachunkowości, w której zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 34 pod pojęciem sprawowania kontroli nad wybraną jednostką kryje się umiejętność zarządzania polityką operacyjną oraz finansową w taki sposób, aby jej działalność przynosiła korzyści ekonomiczne²⁸. Jak można zauważyć, kontrola postrzegana jest jako instrument zarządczy, co zbliża ją do przytaczanego wcześniej brytyjskiego pojmowania kontroli. Z kolei klasyczne ujęcie kontroli nawiązujące do francuskiej tradycji ma z natury charakter władczy.

²⁴ R. Czyżak, M. Czyżak, *Kontrola w administracji publicznej: istota, cele i rodzaje*, „Kwartalnik Prawa Publicznego”, nr 4/2003, UKSW-TNOiK, Warszawa -Toruń 2003, s. 67-68.

²⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2003 r. o weterynaryjnej kontroli granicznej (Dz. U. Nr 165 poz. 1590 z późn. zm.).

²⁶ Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623 z późn. zm.).

²⁷ Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224 z późn. zm.).

²⁸ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

Ostatni przypadek, w którym ustawodawca przewidział dla funkcji kontroli odejście od jej klasycznego rozumienia, można wskazać w ustawie o dowodach osobistych (art. 2 ust. 1 pkt 12). Kontrola ukazana została jako panowanie nad daną rzeczą. W przepisie określono, że dowód osobisty, który został utracony, wiąże się z brakiem kontroli nad nim²⁹.

Z przedstawionych rozważań dotyczących normatywnego ujęcia kontroli jako funkcji wynika, że jest ona zróżnicowana (patrząc przez pryzmat przedstawianej treści, jak i jej rozumienia merytorycznego). Zasadniczo przepisy prawne nie zamazują całkowicie obrazu i znaczenia standardowej kontroli administracji publicznej, której trzon stanowi sprawdzenie stanu faktycznego, wykrycie nieprawidłowości, poddanie ocenie oraz sformułowanie wniosków i zaleceń, które mają pomóc w wyeliminowaniu powstałych rozbieżności i zapobiec ich wystąpieniu w przyszłości. Problemem na gruncie przepisów prawa są cechy danej kontroli, które niekiedy stwarzają problem z właściwym jej identyfikowaniem lub pojmowaniem treści.

1.2. Rodzaje i kryteria kontroli

W zależności od tego, co jest przedmiotem kontroli oraz w jaki sposób są prowadzone czynności kontrolne, wyróżnia się różne rodzaje kontroli. Ze względu na zasięg kontroli wyodrębnia się kontrolę ograniczoną (zwaną fragmentaryczną) i nieograniczoną (zwaną zupełną). Pierwsza z nich obejmuje wybrany fragment działalności jednostki kontrolowanej i nie jest przeprowadzana przy zastosowaniu wszystkich możliwych kryteriów oceny. Druga z nich jest przeciwnieństwem. Jej zasięg może obejmować wszystkie pola działalności podmiotu kontrolowanego i jest uprawniona do badania pod względem każdego kryterium oceny, tj. rzetelności, gospodarności, celowości, legalności itd.³⁰

Z perspektywy zakresu kontroli wyróżnia się kontrolę problemową (odcinkową) i kompleksową (generalną). Ten podział może być uznany za zbieżny z podziałem na kontrolę fragmentaryczną i zupełną. Jednakże kontrola ograniczona i nieograniczona ma charakter statyczny, natomiast kontrola problemowa i kompleksowa są ujmowane jako kontrole dynamiczne (*in action*). Przechodząc do charakterystyki, kontrola problemowa skupia się na analizie i ocenie wyłącznie jednego wybranego problemu w funkcjonowaniu jednostki kontrolowanej, np. zarządzanie gospodarką finansową. Kontrole problemowe mają to do siebie, że badając określony wycinek, tworzą bardzo szczegółowe analizy

²⁹ Ustawa z dnia 6 sierpnia 2010 r. o dowodach osobistych (Dz. U. z 2022 r. poz. 671 z późn. zm.).

³⁰ R. Czyżak, M. Czyżak, *op. cit.*, s. 86.

i są wyspecjalizowane. Ich mankamentem jest to, że nie odnoszą się do pełnego obrazu działalności kontrolowanego, czego nie można powiedzieć o kontroli generalnej. Kontrola zupełna obejmuje w pełni działalność jednostki kontrolowanej oraz gwarantuje bardziej wszechstronne zbadanie i ocenę funkcjonowania. Jednakże jej przeprowadzenie wiąże się z dużym zaangażowaniem ze strony kontrolujących (stworzenie wieloosobowego zespołu kontrolerów, rozdzielenie funkcji itd.), jak i kontrolowanych (dyspozycyjność pracowników jednostki do przekazywania dokumentacji, informacji, udzielania informacji). Może to powodować zakłócenia w prawidłowym funkcjonowaniu jednostki, dlatego ważne jest sprawne przeprowadzenie kontroli³¹.

Ze względu na kryterium sposobu przeprowadzania kontroli wyróżnia się kontrolę realizowaną pośrednio (kontrola siedząca) oraz kontrolę realizowaną bezpośrednio (kontrola na miejscu). Jeżeli chodzi o pierwszą z nich, to charakteryzuje się zdobywaniem informacji ze sprawozdań i pozostałych dokumentów oraz materiałów otrzymanych od kontrolowanego. Jest ona zdecydowanie wygodniejszą formą kontroli dla obu podmiotów w niej uczestniczących, ponieważ nie wymaga dużego zaangażowania organizacyjnego. Jej mankamentem jest ryzyko braku otrzymania dostatecznej informacji o funkcjonowaniu jednostki. To może zamazać jej pełny obraz, szczególnie pod kątem powstałych nieprawidłowości. Jeżeli chodzi o drugi z nich - mechanizm kontroli bezpośredniej - polega on na podejmowaniu czynności drogą bezpośredniego badania funkcjonowania jednostki kontrolowanej i powstałych skutków. Kontrola na miejscu ma to do siebie, że przeprowadzający mogą na miejscu doświadczyć tego, co zachodzi w jednostce, i uchwycić osobiście każdy szczegół³².

W zależności od trybu podjęcia kontroli wyróżnia się podział kontroli na kontrolę planowaną (ciągłą) i doraźną. Pierwsza z nich charakteryzuje się tym, że jest wszczynana i przeprowadzana zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami (harmonogramem). W przypadku drugiej rozpoczęcie nie jest planowane odgórnie, lecz wynika z chwili potrzeby, reakcji na powstałe zdarzenia (skutki), otrzymane informacje³³.

W przypadku kryterium etapu wkraczania kontroli do jednostki kontrolowanej wyodrębnia się kontrolę wstępną, kontrolę faktyczną i kontrolę następną. Każda z nich odpowiada kolejno

³¹ W. Miemiec, K. Sawicka, M. Memiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 254.

³² J. Blicharz, P. Liśkowski (red.), *Prawo administracyjne - zagadnienia ogólne i ustrojowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 417.

³³ A. Sylwestrzak, *op. cit.*, s. 10.

właściwemu momentowi (etapowi) kontroli, tj. przed zapoczątkowaniem działalności, w trakcie jej prowadzenia i po zakończeniu. Ich charakterystyka jest następująca³⁴:

- kontrola wstępna - jej zadaniem jest zbadanie i ocena planu funkcjonowania jednostki jeszcze przed rozpoczęciem działania. Wobec tego jest to sprawdzenie założeń, a nie powziętych już działań. Kontroler zawiadamia kontrolowanego o zamiarze przeprowadzenia kontroli. Jest on wtedy zobligowany do przedłożenia kontrolującemu odpowiedniej dokumentacji dotyczącej planowanej działalności. Wartością dodaną tej kontroli jest szansa na uniemożliwienie zapoczątkowania działalności w sytuacji, gdyby wykryto jakiejkolwiek niezgodności i uchybienia. Stanowi ona swego rodzaju przeciwdziałanie przed potencjalnymi nieprawidłowościami i nadużyciami. Negatywnych aspektów należy upatrywać w tym, że poprzez dokonywaną kontrolę (badanie) wstrzymywane jest rozpoczęcie działalności jednostki kontrolowanej i skutkiem mogą być opóźnienia, problemy z wykonaniem zaplanowanych celów i zadań. Ponadto kontrola wstępna poprzez wydane opinie, zalecania, oceny nakłada ciężar odpowiedzialności na kontrolowanego, któremu toruje drogę prawidłowości podejmowanych działań;
- kontrola faktyczna - odbywa się w momencie prowadzenia działalności przez jednostkę kontrolowaną, czyli, inaczej mówiąc, towarzyszy jej przy realizacji celów i zadań. Głównym jej celem jest zbadanie prawidłowości i wykrycie ewentualnych błędów, które występują w procesie podejmowanych czynności, a następnie przedstawienie ich i wskazanie rozwiązań, które mogą je wyeliminować oraz zapobiec ich wystąpieniu w przyszłości. Tego rodzaju kontrola pozwala rokować, że efekt finalny działań podejmowanych przez kontrolowanego będzie pozytywny;
- kontrola następcza - jej realizacja zaczyna się od momentu zakończenia działań prowadzonych przez jednostkę i osiągnięcia określonych rezultatów. Ukierunkowana jest na zbadanie i ocenienie wykonanych zadań. Wszechstronność tego rodzaju kontroli pozwala na kompleksowe spojrzenie na działalność podejmowaną przez jednostkę i szczegółową analizę. Za sprawą tej kontroli nie można już wyeliminować jakichkolwiek błędów, jednakże pozwala ona na wyciągnięcie stosownych wniosków do prowadzenia przyszłych działań.

W świetle kryterium inicjatywy podjęcia i przeprowadzenia kontroli rozróżnia się kontrolę z urzędu i kontrolę na wniosek. W pierwszej z nich, kontrolujący podejmuje czynności

³⁴ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 75-76.

kontrolne z własnej inicjatywy, co jest pochodną wynikającą z przepisów prawnych zobowiązujących go do określonego działania. Kontrola jest realizowana zgodnie z ustaleniami i wytycznymi kontrolującego, niezależna od woli kontrolowanego. Jeżeli chodzi o drugą z nich, inicjowana jest przez podmiot (jednostkę organizacyjną, właściwy urząd) do tego prawnie umocowany. Wówczas kontrolujący, zgodnie z wszystkimi ustaleniami, rozpoczyna kontrolę³⁵.

Warto zwrócić uwagę na mało postrzegany obecnie podział na kontrolę zawodową i kontrolę społeczną (niezawodową), który dawniej był wymieniany jako jeden z podstawowych elementów w tworzeniu systemu kontroli administracji publicznej. Pierwszą z nich należy rozumieć jako kontrolę realizowaną przez powołanych do tego pracowników, którzy wykonują zadania kontrolne trwale i otrzymują za nią wynagrodzenie. Jeżeli chodzi o drugą, przeprowadzana jest przez obywateli lub organizacje społeczne³⁶.

Jednym z kluczowych podziałów odzwierciedlających złożoność i mnogość podmiotów wykonujących kontrolę jest podział na kontrolę zewnętrzną oraz kontrolę wewnętrzną. Ma to swoje źródło w usytuowaniu podmiotów, tj. podmiotu kontrolującego względem podmiotu kontrolowanego. Kontrola zewnętrzna jest dokonywana przez podmioty niemające swojego umiejscowienia w strukturach aparatu administracyjnego oraz niepowiązane z którymkolwiek ogniwem w nim się znajdującym. Sprawia to, że w teorii ten segment kontroli wyróżnia się dużym stopniem niezależności, co przekłada się na stworzenie odpowiednich warunków do większego obiektywizmu w ocenianiu działalności kontrolowanych. Ponadto należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną kwestię dotyczącą tej kontroli, a mianowicie - na jej szeroki wachlarz instrumentów, które może wykorzystywać i dzięki nim docierać do najwyższej usytuowanych organów (ogniwi) administracji publicznej. Nie ma to miejsca chociażby w kontroli wewnątrzadministracyjnej, co powoduje, że kontrola zewnętrzna jest nieodzownym i koniecznym elementem dla prawidłowości funkcjonowania administracji publicznej. Z drugiej strony występuje kontrola wewnętrzna, której zadaniem jest badanie działalności w obrębie ogniwi aparatu administracyjnego. Charakteryzuje się tym, że grupa określonych jednostek, znajdujących się strukturalnie wewnątrz aparatu, bada i ocenia inne wewnętrzne jednostki. Można rzec, że dokonuje się samokontrola, która wynika ze złożoności, układów (różnych stosunków hierarchicznych) i mnogości występujących jednostek. Zauważalną kwestią jest, że w wielu przypadkach ta kontrola stanowi element

³⁵ D. Zalewski, *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 66.

³⁶ B. Kotarba, *Kontrola społeczna w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego”, nr 5/2021, s. 374.

innych realizowanych funkcji, m.in. koordynacyjnych czy nadzorczych, a więc należy stwierdzić, że w takich sytuacjach jest funkcją niesamoistną³⁷.

W temacie kryteriów kontroli należy zwrócić uwagę, że pod ich pojęciem rozumie się jakiś punkt odniesienia; wskaźnik, w świetle którego przeprowadzane jest weryfikowanie i ocenianie funkcjonowania danego podmiotu kontrolowanego. Pojęcie kryterium kontroli jest rzadziej wykorzystywane jako opisanie odniesień, za sprawą których następuje zbadanie i ocenienie. Częściej ma ono zastosowanie do wskazania, że kontrolę przeprowadza się na podstawie czegoś (np. zgodności z daną ustawą), jej realizacja następuje pod jakimś względem (np. kryterium legalności) albo z pewnych punktów widzenia i określa zarazem normatywną treść tego pojęcia. W regulacjach prawnych ma również miejsce sytuacja, gdzie kryterium kontroli nie jest w żaden sposób wyodrębnione (ani za sprawą użycia samego pojęcia, ani pozostałych formuł), dlatego w takim przypadku ustalane jest na podstawie ujęcia przedmiotowego zakresu kontroli³⁸.

Najczęściej występującymi kryteriami kontroli są: legalność, gospodarność, rzetelność, celowość. Te kryteria kontroli *expressis verbis* określa ustawa o kontroli w administracji rządowej, która w art. 4 stanowi, że wykonywanie kontroli odbywa się pod kątem celowości, legalności, gospodarności oraz rzetelności, jeżeli przepisy prawne nie stanowią inaczej³⁹. Oczywiście nie jest to katalog zamknięty, ponieważ oprócz nich regulacje prawne stanowią jeszcze inne, w jakimś sensie bardziej szczegółowe, którymi są m.in.: przestrzeganie praw i interesów jednostek, interes społeczny, zgodność z działaniami rządu⁴⁰.

W analizie kryterium legalności warto odnieść się do etymologii słowa legalność. Pochodzi ono od łacińskiego słowa *legalis* i znaczy: zgodność z przepisami prawa, jawność, praworządność, prawność⁴¹. Wyraża dwie kwestie (czynniki): obowiązywanie podstawy prawnej, za sprawą której można realizować określone czynności, a także zgodność z powszechnie obowiązującym prawem, przez co należy rozumieć działanie mieszczące się w granicach przepisów prawnych. Kryterium legalności, mające na względzie wspomniane dwa czynniki, ocenia, czy administracja publiczna, podejmując określone czynności, działa zgodnie z nimi, przestrzega ich. Należy również zaznaczyć, że to kryterium

³⁷ J. Jagielski, M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 410-411.

³⁸ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit. s. 78-79.

³⁹ Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224 z późn. zm.).

⁴⁰ I. Niżnik-Dobosz, op. cit., s. 98.

⁴¹ J. Miodek, *Ekspertyza na temat - interpretacja pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, „Kontrola Państwowa”, nr 4/2002, s. 7.*

negatywnie postrzega działanie, w myśl którego dopuszczalne jest wszystko to, co nie jest zakazane⁴².

W kontroli pod względem kryterium legalności ważna jest hierarchia aktów prawnych i zawartych w nich norm, wśród których norma konstytucyjna stanowi prawo najwyższe, a względem niej powinny być podporządkowane pozostałe przepisy prawne. Niestety czasami jest tak, że legalność jest odnoszona do bardzo wąskiego zakresu, jakim są akty wewnętrzne jednostki (zarządzenia, wytyczne, regulaminy itd.), bez przeprowadzenia ich badania z normą znajdującą się wyżej w hierarchii. Zasadne jest stosowanie możliwie jak najszerzego (prawnego) punktu odniesienia⁴³.

Zasada legalności zawarta jest w art. 7 Konstytucji RP, który stanowi, że „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”⁴⁴. Sedno tego kryterium przejawia się w zbadaniu stanu istniejącego (podejmowanych czynności) pod kątem zgodności z ustawodawstwem. W przypadku wykrycia nieprawidłowości wskazywane są konkretne przepisy prawne lub akty, które naruszyły powszechnie obowiązujące prawo⁴⁵.

Kolejnym kryterium kontroli jest celowość. Samo słowo celowość oznacza osiągnięcie czegoś (celu, zadania), co było wcześniej podjęte świadomie, właściwie zmierzone wraz z zaplanowaną, zabezpieczoną odpowiednią ilością środków⁴⁶. Najważniejszym aspektem poddawany ocenie jest zarówno cel działania jednostki (zmierzanie w wyznaczonym wcześniej kierunku), jak i sama jednostka realizująca określony cel. Dla kryterium celowości niewystarczające jest działanie, które w swoim celu ma wpisane dbanie o dobro wspólne instytucji, gdyż ono samo w sobie nie stanowi celu, a jest wręcz obowiązkiem, gdyż poprzez prawidłowe funkcjonowanie wpływa na dobro społeczeństwa i państwa⁴⁷. Kryterium celowości ma fundamentalne znaczenie dla określenia, w jakim stopniu podmiot kontrolowany realizował wyznaczone zadania oraz cele (cele cząstkowe i ostateczne). Dzięki niemu szukana jest również odpowiedź na pytanie, czy podejmowane przez podmiot działania są zasadne, przydatne i jakie przynoszą efekty⁴⁸.

⁴² J. Strzelecki, *Kontrola administracji publicznej. Zbiór aktów prawnych z wprowadzeniem i objaśnieniami*, Novum, Płock 2003, s. 14.

⁴³ J. Nagórny, *Interpretacja pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, „Kontrola Państwowa”, nr 4/2002, s. 10-11.

⁴⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

⁴⁵ K. Kiczka, *Wybrane zagadnienia kontroli współdziałania podmiotów publicznych i prywatnych w sferze gospodarki komunalnej*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji”, 2014, t. XCVIII, 2014, s. 60.

⁴⁶ W. Doroszewski, *Słownik języka polskiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1958, s. 801.

⁴⁷ J. Nagórny, *op. cit.*, s. 13.

⁴⁸ J. Strzelecki, *op. cit.*, s. 15.

Z kolei „rzetelność” możemy określić jako solidność, sumienność czy uczciwość. W kryterium rzetelności przede wszystkim poddawana pod ocenę jest odpowiednia staranność realizowanej działalności, wykonywanych zadań (niezależnie od stopnia ich istotności i trudności), a także ogólnie pojęte poprawne wypełnianie obowiązków⁴⁹. Miernik rzetelności należy interpretować jako ustalenie rzetelności, staranności i uczciwości w podejmowanych czynnościach. W tym zawiera się również uwzględnianie dyrektyw pochodzących z organów decyzyjnych wyżej usytuowanych w hierarchii organizacyjnej. Ponadto dochowywanie obowiązujących norm i standardów przy prowadzonej działalności jest również zaliczane do oznak rzetelności⁵⁰.

W kryterium rzetelności cechą charakterystyczną jest to, że uwaga zostaje skupiona na działalności człowieka, który dokonuje określonych czynności. A więc, światło kontroli (w oparciu o to kryterium) pada na zaangażowanie danej osoby - czy zadbała o to, aby realizowane działania były stosowne i rzeczowe do określonej sytuacji. Za sprawą rzetelności badane są również relacje międzyludzkie, zwłaszcza podejście i szacunek względem drugiej osoby (petenta) oraz pomoc w rozwiązaniu jego problemu - sprawy (urzędowej). W tej materii bardzo ważna jest odpowiedzialność kierowników (bezpośrednich przełożonych), aby odpowiednio (do występującej sytuacji w jednostce) zarządzali zasobami ludzkimi, mając tu na myśli motywowanie i wspieranie pracowników⁵¹.

Na kryterium gospodarności możemy spojrzeć w dwojaki sposób: z jednej strony jako występowanie mechanizmów finansowo-ekonomicznych, w których najistotniejsze jest rozliczenie (tzw. zgodność „słupków”) będące celem samym w sobie, a z drugiej aspekt moralny, czyli swoiste poczucie odpowiedzialności za otrzymane dobra materialne, zgodne z ich przeznaczeniem użytkowanie, wydatkowanie, przekazywanie. To drugie widoczne jest przede wszystkim w niewłaściwym wydawaniu środków publicznych (niegospodarność)⁵².

Kontrola za sprawą kryterium gospodarności bada zarządzanie posiadanymi przez podmiot środkami materialnymi oraz finansowymi. W głównej mierze istotnym punktem dla kontrolowanego jest to, czy podmiot wydajnie i racjonalnie gospodaruje zasobami. Należy przez to rozumieć takie zarządzanie środkami, które przejawia się przez wydatkowanie zgodne z przyjętym harmonogramem oraz przekazywanie w odpowiedniej ilości, jakości

⁴⁹ E. Kuba, *System kontroli administracji publicznej w Polsce*, „Zeszyty naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego, seria prawnicza”, nr 84/2014, s. 67.

⁵⁰ L. Murat, *Rzetelność jako prawne i pozaprawne kryterium kontroli*, „Kontrola Państwowa”, nr 4/2004, s. 61-62.

⁵¹ J. Nagórny, *op. cit.*, s. 14.

⁵² *Ibidem*, s. 12.

i po należytej cenie. To kryterium ocenia również ekonomiczność podejmowanych działań, rozumianą jako osiągnięcie jak najlepszych efektów przy wykorzystaniu jak najmniejszych środków i sił. W sytuacji, gdy środki zostały nieefektywnie rozdysponowane, to szacowany jest rozmiar tych nieprawidłowości i analizowany wątek, czy można było tego uniknąć lub częściowo zmniejszyć rozmiary⁵³.

Obok czterech przywoływanych kryteriów kontroli, które są powszechnie znane i najczęściej używane, warto wskazać także kryterium zgodności podejmowanych działań z polityką rządu. Pozwala ono ocenić, czy realizowana przez daną jednostkę działalność pozostaje spójna z obowiązującymi kierunkami i decyzjami rządowymi. W głównej mierze ocenie podlegają poszczególne działania, które są zestawiane z odpowiednimi dokumentami opracowanymi przez Radę Ministrów lub konkretne organy administracji rządowej. Przykład może stanowić program o wymiarze ogólnopolskim dotyczący udzielania pomocy prawnej zwany Nieodpłatna Pomoc Prawna. Wówczas badaną płaszczyzną jest udzielanie lub nieudzielanie tego rodzaju pomocy osobom, które mogły z niej skorzystać przy spełnieniu wymogów ustawowych⁵⁴.

Kryteria i rodzaje kontroli pomagają dostrzec złożoność i wszechstronność funkcji kontroli, a także szerokie spektrum jej oddziaływania oraz bogaty zasób narzędzi, pozwalających na zbadanie wszystkich istotnych płaszczyzn działalności danego podmiotu kontrolowanego. Różnorodność tych dwóch czynników (kryteriów i rodzajów) otwiera przed kontrolującym możliwość dopasowania - do badanej materii i panujących uwarunkowań w podmiocie, dokładnego i kompleksowego skontrolowania działalności.

1.3. Ogólna charakterystyka kontroli zarządczej

W charakterystyce kontroli zarządczej należy przede wszystkim podkreślić, że nie jest ona klasycznie pojmowaną kontrolą *ex post*, ograniczającą się do jednorazowego zbadania stanu istniejącego, wykrycia uchybień oraz sformułowania wniosków i zaleceń. Oczywiście tradycyjny wymiar kontroli stanowi zasadniczy komponent kontroli zarządczej, jednakże jest on tylko jednym z wielu elementów tworzących jej złożony system⁵⁵. Zatem kontrola zarządcza jest kontrolą ciągłą i została stworzona dla jednostek sektora finansów publicznych

⁵³ D. Głowacka-Mazur, A. Chudzik, B. Czyczyn i in., *Wprowadzenie do kontroli administracji rządowej*, Warszawa 2012, s. 50.

⁵⁴ M. Ucieszyńska, *Nadzór nad realizacją zadań w administracji skarbowej*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 513/2018, s. 419.

⁵⁵ J. Jagielski, M. Wierzbowski (red.), *op. cit.*, s. 421.

(JSFP), w tym jednostek samorządu terytorialnego (JST), aby jeszcze lepiej wypełniały swoje obowiązki, tj. realizowały cele i zadania. Przy czym nie tylko samo ich wykonanie jest warunkiem jej realizacji. Liczy się również sposób oraz warunki, które muszą zostać spełnione, aby jednostka, zgodnie z zamysłem ustawodawcy, w pełni zrealizowała cel kontroli zarządczej.

Ustanowienie instytucji prawnej, jaką jest kontrola zarządcza, i wyposażenie jej w odpowiednie instrumenty kontrolno-zarządcze miało swoje źródło w zamierzeniach wynikających z koniecznych potrzeb - miały stanowić one czynnik wzmacniający do prowadzenia przez jednostki transparentnych, racjonalnych i rzeczowych działań, w szczególności na płaszczyźnie wydatkowania i gospodarowania środkami publicznymi. Te dążenia pobudzały negatywnie oceniane pod kątem skuteczności występujące ówczesnie mechanizmy kontroli wewnętrznej, obejmujące swoim badaniem zarządzanie przez jednostki środkami publicznymi, które to zarządzanie nie zapewniało w pełni prawidłowej ochrony finansów publicznych⁵⁶. Pierwszym krokiem poprzedzającym wprowadzenie kontroli zarządczej było stworzenie kontroli finansowej (oraz audytu finansowego), co wręcz stało się wymogiem przy integracji Polski z Unią Europejską. Następnie ugruntowanie pozycji kontroli finansowej w działalności samorządu terytorialnego dało podwaliny do wprowadzenia kontroli zarządczej⁵⁷.

Ciekawe spostrzeżenia odnośnie do wprowadzenia kontroli zarządczej wskazał Henryk Gawroński. Uważa on, że stworzenie przez ustawodawcę tej instytucji w miejsce kontroli finansowej, a tak naprawdę jej „wchłonięcie”, miało przyczynić się do racjonalnego zarządzania (poprzez zastosowanie właściwych usprawnień) w samorządzie terytorialnym, przy czym miał na myśli ewolucyjne rezygnowanie z modelu (reguł) biurokracji weberowskiej na rzecz modelu menadżerskiego. Autor twierdzi, że kontrola zarządcza, przy zrozumieniu jej istoty i odpowiedniemu dostosowaniu do uwarunkowań jednostek pozwoli liderom dokonującym zmian, a tym samym również interesariuszom określonych jednostek, w zastosowaniu myślenia strategicznego, które wyróżnia kreatywność, innowacyjność, krytyczne myślenie i dążenie do wkomponowywania w działalność jednostek skutecznych rozwiązań. W tym ujęciu myślenie strategiczne można określić jako zdolność do dostrzegania kluczowych zależności, ich trafnego interpretowania i antycypowania przyszłych scenariuszy. W praktyce prowadzi ono do wytworzenia swoistej „mapy zależności” w świadomości osób

⁵⁶ R. Kubisz, *Kontrola zarządcza. Podstawy prawne i metodologiczne*, „Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Kadr Menadżerskich”, nr 8/2021, s. 128-130.

⁵⁷ Ibidem.

decyzyjnych - menedżerów publicznych takich jak marszałek województwa, starosta, wójt (burmistrz, prezydent miasta)⁵⁸.

Kluczem do prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej jest właściwe jej przemyślenie i osadzenie w jednostce, ponieważ jednym z jej głównych celów jest przygotowanie jednostki na moment ewentualnego wystąpienia zagrożeń w realizacji celów i zadań⁵⁹. Należy jednak podkreślić, że nie jest możliwe przewidzenie i uniknięcie wszystkiego, jednakże kontrola zarządcza kształtuje odpowiednie podłoże do lepszego reagowania w chwili pojawienia się ryzyka. Dlatego najistotniejsze jest, aby jednostki samorządu terytorialnego podchodziły do koncepcji kontroli zarządczej w sposób indywidualny - dostosowując ją do własnych potrzeb, tak aby umożliwiała identyfikację potencjalnych zagrożeń oraz wskazywała sposoby ich unikania.

Prawidłowe dostosowanie i zaimplementowanie procesów kontroli zarządczej zależy od kierowników jednostek, którzy powinni nadać tej instytucji charakter systemowy, co jest tożsame ze stworzeniem takich mechanizmów kontroli zarządczej, które swoim zasięgiem obejmą każdą płaszczyznę funkcjonowania jednostki i każdego pracownika. Aby to wszystko miało faktyczne odzwierciedlenie, należy zacząć od inwentaryzacji istniejących w jednostce mechanizmów kontroli, czyli sprawdzenia obowiązujących aktów wewnętrznych i schematów postępowania. Kolejnym krokiem, jeżeli zostaną dostrzeżone niedostatki, powinno być przekształcenie wówczas obowiązujących narzędzi kontrolnych lub wprowadzenie nowych. Dalszy etap działania powinien obejmować płaszczyznę personalną, a więc kontrolę odpowiedzialności oraz uprawnień pracowniczych i w razie konieczności - przeprowadzanie stosownych zmian. Wówczas po dokonaniu opisanych czynności można skierować się ku stworzeniu procedur dotyczących samooceny kontroli zarządczej oraz identyfikacji ryzyk niezbędnych do prawidłowej realizacji ustalonych celów i zadań, a także schematów działania, które pozwolą po stwierdzeniu ryzyka szybko i skutecznie go w całości lub części wyeliminować. Do tego należy dodać kwestie związane z ustaleniem formy realizowania samooceny oraz przeszkoleniem pracowników w niej partycypujących. Na finalny etap składa się wspomniane przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej, przeanalizowanie uzyskanych odpowiedzi, poddanie ich ocenie i w razie konieczności, rozpoczęcie działań prewencyjnych w zależności od wykrytych problemów.

⁵⁸ H. Gawroński, *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym (I): zasady kontroli*, <https://www.prawo.pl/samorzad/kontrola-zarzadcza-w-samorzadzie-terytorialnym-i-zasady-kontroli,78645.html> (dostęp 03.11.2022 r.).

⁵⁹ M. Małecka-Lyszczek, *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] M. Ćwiklicki (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015, s. 15.

Od tego momentu wszystkie działania, tj. okresowe oceny kontroli zarządczej (w tym samoocena) i monitorowanie powinny wyróżniać się właściwościami działania ustawicznego, ponieważ kontrola zarządcza, jak już wcześniej zostało wspomniane, jest procesem ciągłym. Nie należy również zapominać o dokumentowaniu przeprowadzanych działań i poddawaniu ich okresowej sprawozdawczości⁶⁰.

Kontrolę zarządczą należy postrzegać jako instytucję prawną posiadającą właściwości, możliwości do sprawowania m.in. kontroli wewnętrznej czy nadzoru. Wsparte jest to standardami kontroli zarządczej, w których występuje grupa C - „Mechanizmy kontroli”, kładąca m.in. nacisk na to, by kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego posiadała takie możliwości w sferze działań kontrolnych, które pozwolą jej m.in. zareagować na dane ryzyko⁶¹. Jednakże ryzyko jest jednym z wielu elementów w całym procesie działalności jednostki, który powinien prawidłowo funkcjonować za sprawą odpowiednio wprowadzonego mechanizmu sprawdzającego (kontrolnego). Dlatego też kontrola zarządcza posiada w swoich właściwościach charakter kontroli wewnętrznej, dzięki czemu jednostka ma zdolność do zbadania stanu istniejącego w swoim środowisku wewnętrznym. Standardy kontroli zarządczej uznają tę praktykę jako zasadniczy element właściwego funkcjonowania kontroli zarządczej. Przy tym należy podkreślić, że termin „kontrola zarządcza” ma swoje odzwierciedlenie w prawie międzynarodowym, za sprawą terminu *internal control*, oznaczającego kontrolę wewnętrzną⁶². Można domniemywać, że ze względu na głębokie zakorzenienie kontroli wewnętrznej w polskiej administracji Minister Finansów zdecydował się na odejście od zastosowania wspomnianego terminu międzynarodowego, na rzecz kontroli zarządczej. Jednakże nazwa nie zmienia faktu, że są one tymi samymi kontrolami. Dlatego można znaleźć podobieństwa, takie jak nastawienie na osiąganie zaplanowanych celów; ciągłe monitorowanie czynionych postępów oraz sprawdzanie (kontrolowanie), czy działalność jest zgodna z prawem, skuteczna, wydajna oraz rzetelnie prowadzona⁶³. Ponadto w standardach kontroli zarządczej zawarto wyjaśnienie, że podczas ich opracowywania czerpano wiedzę z międzynarodowych standardów kontroli wewnętrznej m.in. COSO oraz INTOSAI. Dzięki

⁶⁰ B. Dolnicki, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 63-64.

⁶¹ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

⁶² Z. Derdziuk, A. Niedzielski, *Koordynacyjna funkcja kontrolingu w kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa”, nr6/2011, s. 9.

⁶³ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Kompedium wiedzy (wersja 1.0), Warszawa 2012, s. 24.

temu standardy kontroli zarządczej są porównywalne chociażby ze standardami COSO. W obydwu przypadkach występują standardy: środowisko wewnętrzne, ocena ryzyka (w krajowych standardach jest to: cele i zarządzanie ryzykiem), mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie (w krajowych standardach jest to: monitorowanie i ocena)⁶⁴.

W *Glosariuszu* opracowanym m.in. przez specjalistów z Najwyższej Izby Kontroli (NIK) czy poszczególnych Ministerstw, dotyczącym wyjaśniania pojęć związanych z kontrolą oraz audytem w administracji publicznej można zauważyć, że pojęcie kontroli zarządczej jest utożsamiane na równi z pojęciem systemu *internal control*, które zostało wyjaśnione jako mechanizm stwarzający jednostce podłoże do osiągnięcia założonych celów⁶⁵. Elżbieta Chojna-Duch zauważa, że przepisy prawne dotyczące kontroli zarządczej, znajdujące się w ustawie o finansach publicznych (u.o.f.p.), wychodzą poza ramy szeroko rozumianej w polskiej administracji kontroli i uwzględniają czynniki charakterystyczne dla międzynarodowej kontroli wewnętrznej (*internal control*)⁶⁶. W *Kompendium* opracowanym przez Ministerstwo Finansów zostało potwierdzone, że kontrola zarządcza wychodzi poza schemat tradycyjnie rozumianej kontroli i jest zbudowana na podstawie kontroli wewnętrznej COSO⁶⁷. Natomiast Ambroży Mituś postrzega kontrolę zarządczą jako „symbiozę” zarówno narzędzi ze sfery zarządzania, jak i tradycyjnej kontroli wewnętrznej (zakorzenionej w polskiej administracji). W świetle tego powiązania, autor wyjaśnia, że kontrola zarządcza ma tak naprawdę postać obligatoryjnej kontroli wewnętrznej o zarządczej specyfice, przez co należy rozumieć kontrolę posiadającą instrumenty stosowane do zarządzania jednostką⁶⁸. Zatem można powiedzieć o ścisłej korelacji pomiędzy kontrolą zarządczą a kontrolą wewnętrzną, przy czym należy zaznaczyć, że kontrola wewnętrzna zawiera się (jest elementem) kontroli zarządczej.

Jako, że kontrola zarządcza jest mechanizmem zawierającym w sobie elementy zarządzania, to w świetle tego należy zaznaczyć, że jej występowanie ma prowadzić do zarządzania jednostkami w sposób pełni uporządkowany⁶⁹. Dodatkowo kontrola zarządcza jako rozwiązanie prawne (instytucja prawna zawarta w ustawie o finansach publicznych)

⁶⁴ Z. Dobrowolski, *Kontrola zarządcza: metody, techniki, koncepcje*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 71.

⁶⁵ Najwyższa Izba Kontroli, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Warszawa 2005, s. 34-35 i 64-65.

⁶⁶ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa”, nr 1/2010, s. 59-61.

⁶⁷ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *op. cit.*, s. 21.

⁶⁸ A. Mituś, *Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zarządzanie Publiczne”, nr 3 (41)/2017, s. 72-74.

⁶⁹ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *op. cit.*, s. 18.

i organizacyjne została opracowana (w trakcie rozwoju zarządzania) na skutek występujących w danym okresie wielu błędów i zaniechań w zarządzaniu. Rozwiązań, które przynosi kontrola zarządcza nie powinno się całkowicie kopiować, lecz adaptować w konkretnych jednostkach samorządu terytorialnego, mając na uwadze nieustannie występujące nieprawidłowości dotyczące zarządzania, jak również przy okazji czerpać doświadczenie od innych jednostek o podobnych uwarunkowaniach społecznych, ekonomicznych itd.⁷⁰ Do tego wszystkiego można dodać istotne spojrzenie Anny Wójtowicz-Dawid na kontrolę zarządczą, która wpłata dodatkowy element - „regułę 3E” zarządzania: ekonomicznego (opartego na oszczędnościach oraz korzyściach), efektywnego (opartego na skuteczności oraz celowości działania), a także etycznego (opartego na poszanowaniu przyjętych wartości). Autorka dodaje, że funkcje zarządcze, czyli planowanie, kierowanie oraz organizowanie są narzędziami stosowanymi w kontroli zarządczej⁷¹.

Kontrola zarządcza daje sposobność do wdrożenia metod typowych dla sektora rynkowego, a więc mających zagwarantować efektywność finansową działania jednostek, szczególnie na płaszczyźnie gospodarowania (wydatkowania) środkami publicznymi przeznaczonymi na pokrycie zobowiązań koniecznych do osiągnięcia ustalonych celów i zadań. Notabene była to jedna z kluczowych kwestii, dlatego tę instytucję prawną wprowadzono do ustawy o finansach publicznych. Dodatkowo kontrola zarządcza ma chronić przed niekorzystnymi zmianami w kwestii zdolności jednostki do realizacji zaplanowanych czynności, a jednocześnie na płaszczyźnie finansowej - do ochrony przed pojawieniem się negatywnych konsekwencji, które mogą prowadzić m.in. do strat zarówno materialnych, jak i niematerialnych czy nieprzewidzianej eskalacji wydatków. Omawiana instytucja prawna ma również pozwolić wszystkim kierownikom jednostek (odpowiadającym za zarządzanie środkami publicznymi) na bardziej poprawną ocenę wspomnianych negatywnych zjawisk, gdyż jest to kluczowe przy sporządzaniu mierników służących pomiarowi osiągniętych celów. Wobec tego analiza finansowa nie może być już oceniana wyłącznie z formalnego punktu widzenia, co oznacza, że osiągnięcie celów i zadań samo w sobie nie jest wystarczające, ponieważ ich realizacja ma być prowadzona w sposób efektywny. Zatem wskazana analiza staje się fundamentalnym narzędziem dla kierowników jednostek. Należy dodać, że kontrola zarządcza pełni jeszcze jedną rolę, a mianowicie jest kreatorem i inicjatorem w sprawach

⁷⁰ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa”, nr 5/2011, s. 16.

⁷¹ A. Wójtowicz-Dawid, *Kontrola zarządcza w kontekście zmiany prawa, osiągania określonego celu oraz efektywności zmian*, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 7-8/2014, s. 87.

podejmowania przez jednostkę czynności zmierzających (za sprawą właściwie uporządkowanych metod i instrumentów) do rozwinięcia sprawności funkcjonalnej, co równocześnie przyczynia się do wzrostu efektywności bez potrzeby ponoszenia jeszcze większej liczby nakładów, a także bez rozpoczynania dodatkowych działań⁷².

Kontrolę zarządczą w kontekście efektywnego przeznaczania środków publicznych na określone cele i zadania możemy powiązać z podejściem menadżerskim. Ambroży Mituś w kontekście kształtowania zarządzania publicznego kontrolę zarządczą porównuje do narzędzia „aranżacji wnętrza”, które odznacza się występowaniem różnorodnych elementów powziętych z modeli organizacji i funkcjonowania administracji publicznej, zwłaszcza z *New Public Management* i *Public Governance*⁷³. Także Zbysław Dobrowolski wyraża pozytywną opinię o kontroli zarządczej jako narzędziu umożliwiającemu implementację koncepcji *New Public Management* w organizacjach publicznych, która w swoich założeniach zawiera m.in. postulat o czerpaniu przez sektor publiczny doświadczeń z działalności sektora prywatnego. Ponadto autor jest zdania, że dzięki kontroli zarządczej można pójść o jeden krok dalej w zarządzaniu jednostką i za sprawą tej instytucji zastosować koncepcję *Public Governance*, gdzie jednym z postulatów jest prowadzenie działalności, w którą włączeni zostają interesariusze, oraz kładzie się nacisk na takie wartości, jak transparentność, dostępność czy etyczność działania⁷⁴. Warto ten wątek uzupełnić o teorię Angeliki Wodeckiej-Hyjek dotyczącą wzajemnych powiązań między kontrolą zarządczą a tzw. zarządzaniem procesowym. Zastosowanie zarządzania procesowego wiąże się przede wszystkim z reorganizacją w kwestii zmniejszenia układów hierarchicznych (redukcja ilości szczebli kierowniczych) oraz zwiększeniem kompetencji o charakterze decyzyjnym. Znakiem rozpoznawczym tego rodzaju zarządzania jest całkowite uporządkowanie celów i zadań, co pozwala na sprawniejsze monitorowanie i przeprowadzanie audytu w jednostce⁷⁵.

Zbigniew Dobrowolski odkrywa w kontroli zarządczej bardzo istotne funkcje z punktu widzenia przydatności dla jednostki⁷⁶:

⁷² B. Dolnicki, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 65-66.

⁷³ A. Mituś, *Kontrola zarządcza jako narzędzie reform New Public Management* [w:] A. Mednis (red.), *Misja publiczna – wspólnota – państwo. Studia z prawa i administracji. Księga dedykowana pamięci Profesora Michała Kuleszy*, t. 2, Presscom, Wrocław 2016, s. 327–340.

⁷⁴ Z. Dobrowolski, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 24.

⁷⁵ A. Wodecka-Hyjek, *Procesowe podejście do zarządzania w systemie kontroli zarządczej w instytucjach sektora publicznego* [w:] M. Ćwiklicki (red.), *Systemowe zmiany w funkcjonowaniu polskiego samorządu terytorialnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015, s. 279.

⁷⁶ Z. Dobrowolski, *Proglomena, epistemologia oraz metodologia kontroli zarządczej*, Monografie i Studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, wydanie I, Kraków 2017, s. 64-65.

- informacyjną - za sprawą odpowiednio stworzonych procedur uwidacznia się pełny i klarowny obraz sytuacyjny jednostki, w tym postępy osiągnięcia celów i zadań,
- prewencyjną - zapobiegającą zaistnieniu nieprawidłowości w jednostce przez wykrywanie błędów oraz ich analizę i ocenę (aby nie pojawiły się więcej w przyszłości), a także mobilizowanie pracowników każdego szczebla do działań mających ograniczać ryzyka powtarzania się błędów,
- edukacyjną - rozpoznawanie problemów w jednostce, znajdowanie skutecznych rozwiązań, a także zdobywanie doświadczeń i wiedzy (przez delegowanie na szkolenia, organizację wewnętrznych szkoleń, wymianę doświadczeń między pracownikami) na temat narzędzi oraz metod zapobiegających ponownemu występowaniu określonych nieprawidłowości w przyszłości,
- integracyjną - skupienie wokół danego problemu wszystkich pracowników oraz kierowników, których to obejmuje i wspólne szukanie rozwiązań,
- standaryzacyjną - ustanawianie norm wyznaczających sposób działania.

W ogólnym wprowadzeniu do kontroli zarządczej nie może zabraknąć również wątku o stworzonych dla tej instytucji standardach. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (dalej: standardy kontroli zarządczej), będący w świetle prawa administracyjnego aktem prawa wewnętrznego, wskazuje kluczowe kwestie, których zastosowanie (przez odpowiednie dopasowanie do panujących uwarunkowań) usprawni, a przede wszystkim udoskonali funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w JST. Standardy są swego rodzaju wytycznymi tworzącymi zbiór rzeczowych propozycji organizacyjnych, etycznych, personalnych czy zarządczych. Zatem można powiedzieć, że stanowią one dopełnienie (uzupełnienie) do regulacji ustawowej. Niektórzy autorzy, jak chociażby Agnieszka Mazurek, widzą w standardach pewien jednolity wzorzec, z którego powinna czerpać, a także porównywać się do niego, każda jednostka⁷⁷. W rozumieniu Doroty Fleszer standardy kontroli zarządczej w pierwszej kolejności pełnią funkcję upowszechniania wśród JST skutecznego i uporządkowanego modelu kontroli zarządczej, czerpiąc wybrane wzorce z międzynarodowych standardów, jakimi są COSO czy INTOSAI⁷⁸.

⁷⁷ A. Mazurek, *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym*, „Finanse Komunalne”, nr 5/2010, s. 58.

⁷⁸ D. Fleszer, *Zarządzanie ryzykiem w ujęciu kontroli zarządczej*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2013, s. 106.

1.4. Rola kontroli społecznej (obywatelskiej) w realizacji kontroli zarządczej

Prawidłowość funkcjonowania i rozwój systemu kontroli zarządczej (przede wszystkim wykonywania w kwestii realizacji celów i zadań) zależy również od tego, na ile społeczeństwo będzie aktywnie angażowało się w weryfikację działalności jednostek. Można powiedzieć, że oprócz wyspecjalizowanych podmiotów realizujących kontrolę to obywatele są istotnym elementem w całym mechanizmie kontrolnym administracji publicznej (w tym JST). System kontroli zarządczej obejmujący każdą płaszczyznę działalności może być modyfikowany, ulepszany chociażby dzięki wykrywaniu nieprawidłowości przez społeczeństwo oraz oddziaływaniu na władze jednostki w kwestii poprawy jej funkcjonowania.

O kontroli społecznej (obywatelskiej) można powiedzieć, że jest specyficznym rodzajem kontroli, ponieważ - jak już zostało wspomniane - nie jest realizowana przez wyspecjalizowane do tego podmioty, jednostki, lecz przez obywatela lub grupę/zrzeszenie obywateli (m.in. fundacje czy stowarzyszenia). Nie jest również uregulowana w odrębnej ustawie, jednakże w głównej mierze realizuje się ją na podstawie przepisów prawa (kontrola społeczna instytucjonalna). Ze względu na brak występowania jej struktur wewnątrz administracji publicznej jest zaliczana do kontroli zewnętrznej administracji publicznej. Ten segment kontroli w demokratycznym państwie prawa ma obowiązek bytu i nie powinien być traktowany wyłącznie jako przywilej podarowany społeczeństwu, lecz sposobność do zawężania relacji na linii władza publiczna - obywatele, poprzez wspólne działanie (sygnalizowanie wykrytych błędów, usuwanie nieprawidłowości, wskazywanie możliwych ulepszeń) na rzecz prawidłowej realizacji zadań i rozwoju administracji publicznej⁷⁹.

Kontrola (społeczna) obywatelska ma przede wszystkim charakter funkcji strażniczej, przez co należy rozumieć podejmowanie - poprzez wszelkiego rodzaju społeczne instrumenty kontrolne (np. skargi, wnioski, petycje) - działań mających wykryć uchybienia, złe praktyki, rażące błędy. Swoją rozpiętością sięga wszystkich szczebli samorządu terytorialnego (administracji samorządowej), czyli gmin, powiatów i województw⁸⁰. Naturalnie do tego grona należy dodać administrację rządową, którą również obejmuje swoim działaniem. Warte

⁷⁹ T. Kawa, *Kontrola społeczna (obywatelska) administracji publicznej* [w:] T. Bojanowski (red.), *Prawne aspekty społecznej kontroli administracji publicznej*, Wyd. Nauk. Episteme, Lublin 2022, s. 12-13.

⁸⁰ T. Kawa, *Kontrola administracji samorządowej jako kontrola wewnętrzna administracji publicznej* [w:] M. Budnik-Minierska, A. Tarnacka, *Prawo wczoraj i dziś – wybrane zagadnienia*, Wyd. Nauk. ArchaeGraph, Łódź 2022, s. 46.

uwagi jest to, że oprócz swojego szerokiego zasięgu kontrola społeczna (obywatelska) może przenikać przez wszystkie płaszczyzny działalności organów władzy publicznej (wyjątkiem są sprawy związane np. z informacjami niejawnymi czy ochroną danych osobowych) i odnosić się do nich. A więc zarówno pod kątem podmiotowym, jak i przedmiotowym nie pojawiają się dla niej żadne bariery. Kontrola społeczna zawdzięcza to swojej wszechstronności. Można więc powiedzieć, że za sprawą podejmowanych działań kontrolnych przez obywateli strzeże wspólnych interesów społeczeństwa⁸¹.

Przy kontroli społecznej należy rozważyć kwestię dotyczącą jej istoty, a więc - co w niej wysuwa się na pierwszy plan. Na początku należy wskazać, że zawiera się w niej hierarchia potrzeb obywatelskich, co z perspektywy obywateli jest zasadniczym czynnikiem wpływającym na lepsze funkcjonowanie państwa. W związku z powyższym w pierwszej kolejności badana jest administracja publiczna pod kątem tego, czy realizowane przez nią cele i zadania są w rzeczywistości przydatne dla obywateli oraz czy są zgodne z ich interesami. Przy tej materii na ocenę wpływają kryteria dotyczące uczciwości i rzetelności wykonywanych przedsięwzięć, efektywności ekonomicznej (osiągnięcie jak najlepszego efektu, proporcjonalnie do przeznaczonych na niego środków), skuteczności (w jakim stopniu zostało osiągnięte to, co zaplanowano, i jak wyglądał przebieg całego procesu oraz efekt końcowy). W dalszej kolejności mamy do czynienia z badaniem działalności administracji publicznej przez pryzmat ogólnospołeczny, a więc wykluczona zostaje ściśle określona problematyka specjalistyczna. Przy tym brane pod uwagę są kryteria związane z adekwatnością i celowością (stopień użyteczności dla społeczeństwa) realizowanych celów i zadań. Patrząc całościowo na kontrolę społeczną (obywatelską), można wyróżnić kilka uniwersalnych kryteriów, którymi się posługuje: otwartość na dialog, sposób traktowania, życzliwość pracowników administracji, przestrzeganie interesów społeczeństwa, uwzględnianie czynnika społecznego przy rozstrzyganiu konfliktów⁸².

Ze względu na rozbudowaną formę kontroli społecznej (obywatelskiej) został stworzony podział na kontrolę społeczną instytucjonalną i kontrolę społeczną pozainstytucjonalną. W przypadku tej pierwszej mamy do czynienia z kontrolą, która obejmuje szereg instrumentów prawnych, za sprawą których można podejmować odpowiednie czynności o charakterze kontrolnym. Do najczęstszych należą: wnioski, skargi, petycje, wnioski o dostęp do informacji publicznej. Pierwsze trzy z wymienionych stanowią pewnego rodzaju *actio popularis*, dzięki którym obywatele mogą przedstawiać pod adresem administracji

⁸¹ J. Jagielski, M. Wierzbowski (red.), *op. cit.*, s. 418-419.

⁸² J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, *op. cit.*, s. 213-214.

publicznej negatywne spojrzenie na jej funkcjonowanie, a także składać propozycje dotyczące ulepszeń. W przypadku skarg, wniosków i petycji ich uregulowanie znajdziemy w art. 63 Konstytucji RP, ustawie o petycji (dotyczy tylko petycji) oraz ustawie Kodeks postępowania administracyjnego (dotyczy tylko skarg i wniosków). Podobnie jest w przypadku dostępu do informacji publicznej, gdyż jej podstawę prawną odnajdziemy w art. 61 Konstytucji RP oraz ustawie o dostępie do informacji publicznej⁸³.

W przypadku prawa dostępu do informacji publicznej społeczeństwo zyskuje możliwość otrzymywania informacji o funkcjonowaniu i podejmowanych działaniach przez administrację publiczną. Jest to tzw. patrzenie władzy na ręce, gdyż obywatele mogą sprawdzić m.in. przeznaczanie środków publicznych na poszczególne inwestycje (realizację określonych zadań publicznych). W analizie podstawy prawnej w pierwszej kolejności należy przytoczyć art. 61 Konstytucji RP, w którym wskazano najistotniejsze rozwiązania dotyczące prawa dostępu do informacji publicznej. Należy do nich możliwość m.in. pozyskiwania przez obywateli informacji o dokonywanych działaniach osób piastujących funkcje publiczne lub organów administracji publicznej, jak również innych osób lub jednostek, które realizują zadania z zakresu władzy publicznej oraz zarządzają majątkiem Skarbu Państwa lub mieniem komunalnym; przebywania na spotkaniach kolegialnych organów władzy publicznej (wybranych w powszechnych wyborach) wraz z prawem do utrwalania obrazu lub dźwięku oraz wglądem do dokumentacji⁸⁴. Warto również zwrócić uwagę na aspekt dwuznaczności tego przepisu, gdyż zobowiązuje on organ administracji publicznej do udostępnienia informacji publicznej, a społeczeństwu daje prawo do jej uzyskania.

Jedną z kluczowych kwestii prawa dostępu do informacji publicznej jest istota samego pojęcia „informacji publicznej”. Jej definicję możemy znaleźć w art. 1 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Ze wskazanego przepisu wynika, że jest nią każda informacja mająca charakter sprawy publicznej. Wobec tego można stwierdzić, że tak zwięzłe i ogólnie zawarta definicja otwiera drogę obywatelowi do jej dość rozległego interpretowania na swoją korzyść, dając podstawy do wnioskowania o szeroki zakres informacji. Na mocy art. 2 ust. 1 prawo dostępu do informacji publicznej posiada każda osoba. Jednakże występują pewne wyjątki, w postaci tzw. wyłączenia z możliwości wnioskowania o informację. Należą do nich m.in. tajemnice ustawowo chronione, prywatność osoby wykonującej funkcję publiczną, tajemnica przedsiębiorstwa. Ponadto nie jest konieczne wykazywanie

⁸³ Z. Cieślak (red.), *Nauka administracji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 153.

⁸⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

jakiegokolwiek interesu prawnego czy faktycznego (art. 2 ust. 2 ustawy)⁸⁵. Informację publiczną można pozyskać w łatwy sposób, gdyż wystarczy złożyć stosowny wniosek (najczęściej практикуje się to w formie elektronicznej), w którym zawiera się niezbędne informacje, tj. jakie informacje chcemy dokładnie uzyskać oraz w jakiej formie mamy otrzymać odpowiedź.

W przypadku instytucji petycji warto podkreślić, że Konstytucja RP nie reguluje kwestii jej definicji i szczegółowych zasad, lecz wskazuje kto może ją składać i kto może zostać jej odbiorcą. Za sprawą art. 63 petycję składa się we własnym imieniu, drugiej osoby (jeżeli zostanie przez nią wyrażona stosowna zgoda) oraz w szeroko pojętym interesie publicznym. Można zwrócić się z nią do organu władzy publicznej, a także do podmiotów realizujących powierzone im zadania ze sfery administracji publicznej⁸⁶. Wszystkie szczegółowe kwestie rozstrzyga ustawa o petycjach (u.p.). W art. 2 ust. 3 u.p. został określony przedmiot petycji. Może nim być postulat dotyczący: uregulowania prawnego wskazanej materii lub zmiany istniejącego już prawa, wydania decyzji bądź podjęcia innych czynności mających rozwiązać sprawę, którą wykazywał podmiot wnoszący petycję, a także pozostałe sprawy z zakresu życia zbiorowego lub dotyczące materii wartości, które należy chronić. Przepis jednak zastrzega, że kwestie zawarte w petycji muszą być związane z działalnością (zakresem obowiązków), podmiotu do którego zostaje ona wnoszona. Za sprawą omawianej ustawy petycja może przybierać postać listowną (papierową) lub elektroniczną. Istotnym zagadnieniem jest jej treść, która sprawia, że złożone pismo jest zaliczane (lub niezaliczane) jako petycja. Forma zewnętrzna nie jest jakkolwiek determinantą (art. 3 u.p.). W kontekście petycji należy jeszcze dodać, że wszystkie kwestie, które nie zostały uregulowane w ustawie o petycjach są rozstrzygane na podstawie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego (art. 15 u.p.)⁸⁷.

W przypadku instytucji skargi i wniosku kwestia dotycząca tego, przez kogo mogą być one składane oraz samego ich adresata, jest analogiczna, jak w przypadku petycji, gdyż reguluje to wspomniany wcześniej art. 63 Konstytucji RP. Natomiast pozostałe przepisy prawne dotyczące omawianych dwóch instytucji znajdują się w ustawie Kodeks postępowania administracyjnego (k.p.a.) w dziale VIII „Skargi i wnioski”. Przedmiot skargi powinien być związany z zaniechaniem lub niewłaściwym zrealizowaniem zadań przez organy lub pracowników, brakiem poszanowania interesów skarżących, łamaniem prawa,

⁸⁵ Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902 z późn. zm.).

⁸⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

⁸⁷ Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870 z późn. zm.).

jak również biurokratycznym i zbyt długim przeprowadzaniem spraw (art. 227 k.p.a.). Należy ją wносить do organu wyższego rzędu od tego, którego ona dotyczy (art. 230 k.p.a.). Czas na jej załatwienie - zgodnie z art. 237 § 3 k.p.a. - wynosi do miesiąca czasu, natomiast rozstrzygnięcie musi zostać przekazane wnoszącemu skargę⁸⁸.

Przy tym zachodzi pytanie - jakie różnice występują między skargą a petycją. Obie są nakierowane na działania mające się wydarzyć w przyszłości, a dotyczą w szczególności kwestii naprawczych. Zatem, gdy mówimy o skardze, musimy wziąć pod uwagę, że składa się ją w odniesieniu do trwających negatywnych zdarzeń lub zaistniałych w przeszłości. Najistotniejszą kwestią jest zwrócenie uwagi na złe praktyki, ich eliminację oraz przeciwdziałanie. W przypadku petycji taka zależność nie zachodzi, gdyż jest ona bardziej ukierunkowana na poprawę obecnie występującej sytuacji⁸⁹.

Przedmiotem wniosku są sprawy związane z ulepszaniem, tj. lepszym rozwiązywaniem problemów i potrzeb społeczeństwa, usprawnianiem działalności organu, udoskonalaniem przepisów prawnych przyczyniających się do skuteczniejszego przestrzegania prawa, przeciwdziałaniem jakimkolwiek nadużyciom (art. 241 k.p.a.). Wniosek odnosi się tylko do przyszłych wydarzeń, które powinny nastąpić. Organ jest zobowiązany powiadomić wnoszącego wniosek o podjętych czynnościach (art. 244 § 2 k.p.a.)⁹⁰.

Z perspektywy realizowania kontroli społecznej instytucjonalnej względem kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, istotną rolę mogą również odgrywać organizacje społeczne. Część z nich ma możliwość badania i oceniania działań podejmowanych przez poszczególne organy administracji publicznej. W niektórych przypadkach to przepisy prawne uszczegóławiają sposób prowadzenia kontroli. Przykładem może być rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie współdziałania podmiotów w wykonywaniu kar, środków karnych, kompensacyjnych, zabezpieczających i zapobiegawczych oraz przypadku społecznej kontroli nad ich wykonywaniem. Określenie, czego może dotyczyć realizacja kontroli społecznej, zostało zawarte w § 5 ust. 1 rozporządzenia. Zalicza się do tego m.in.: prowadzenie rozmów ze skazanymi oraz osobami, które mają bezpośredni nadzór nad nimi, lustracja pomieszczeń służących do pracy, nauki oraz zakwaterowania, a także odbieranie od skazanych skarg i wniosków.

⁸⁸ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.).

⁸⁹ T. Kawa, *Kontrola społeczna...*, op. cit., s. 16-17.

⁹⁰ Ibidem.

Jest to przypadek, gdzie kontrola społeczna sięga naprawdę daleko, ale zarazem ukazujący jej wymiar, wartość i wszechstronność⁹¹.

Organizacje społeczne dysponują istotnymi uprawnieniami nadanymi przez ustawę Kodeks postępowania administracyjnego umożliwiającymi im udział (na prawach strony) w postępowaniu administracyjnym. Za sprawą art. 31 § 1 k.p.a. posiadają w sprawie związanej z inną osobą możliwość wyjścia z wnioskiem żądania o wszczęcie postępowania albo umożliwienia im uczestniczenia w postępowaniu. Jednakże uprawnione są do tego organizacje spełniające warunek, który zakłada, że podejmowane przez nich działanie odbywa się w interesie społecznym i wynika ono bezpośrednio z jej celów statutowych. W przypadku braku udziału (na prawach strony) organizacji społecznej w postępowaniu, istnieje możliwość, jeżeli wyda na to zgodę organ administracji publicznej, wyrażenia poglądu w toczącej się sprawie (art. 31 § 5 k.p.a.)⁹². Do tego należy dodać, że organizacje społeczne, które uczestniczyły w postępowaniu administracyjnym, posiadają prawo do wniesienia skargi (w kwestiach związanych z interesem prawnym wybranych osób), jeżeli wynika to z ich działalności statutowej (art. 50 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi)⁹³.

Ostatnią grupą, o której należy wspomnieć w kontekście realizacji kontroli społecznej (obywatelskiej), są środki masowego przekazu. To one są najistotniejszym elementem pod względem informowania społeczeństwa o działalności administracji publicznej (posiadają największe zasięgi do nagłaśniania określonych spraw). W przypadkach wykrycia negatywnych zjawisk są silnym czynnikiem nacisku i oddziaływania na władzę publiczną, która niejednokrotnie ulega presji i dokonuje pod jej wpływem zmian. Bardzo często *mass media* jako pierwsze sprawdzają, czy w danym podmiocie administracji publicznej nie występują przejawy patologii (nieprawidłowości, zaniedbań, uchybień itd.). Dlatego nie jest bezpodstawne twierdzenie, że w ramach swojej działalności realizują kontrolę obywatelską. Możliwość składania przez nich skarg i wniosków do właściwych organów administracji publicznej odbywa się na podstawie art. 248 § 1 k.p.a.⁹⁴

⁹¹ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 grudnia 2016 r. w sprawie współdziałania podmiotów w wykonywaniu kar, środków karnych, kompensacyjnych, zabezpieczających, zapobiegawczych oraz przepadku, a także społecznej kontroli nad ich wykonywaniem (Dz. U. poz. 2305).

⁹² Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.).

⁹³ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.).

⁹⁴ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.).

Środki masowego przekazu stają się swego rodzaju przedstawicielami obywateli w kwestii adresowanych uwag, propozycji, ocen pod adresem organów administracji publicznej. Ujawniają one i piętnują wszelkiego rodzaju przejawy patologicznego działania, uderzające w życie zbiorowe społeczeństwa i przedstawiają stosowną opinię z perspektywy przeciętnego obserwatora działalności władzy publicznej. Są swego rodzaju odzwierciedleniem poglądów społecznych.

Patrząc na płaszczyznę prawną, *mass media* mają funkcje kontrolne uregulowane przepisami prawnymi. W przypadku radiofonii i telewizji istnieje ustawa z dnia 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji⁹⁵, w której zostały określone zadania, które wspomniane media powinny realizować, a są istotne z punktu widzenia kontroli społecznej. Należy do nich umożliwianie społeczeństwu oraz organizacjom partycypowanie w życiu społecznym przez realizowanie prawa do krytyki obywatelskiej oraz kontroli, a także służenie w eliminowaniu pojawiających się patologii społecznych. Zatem ustawodawca nałożył na media kompetencje i stworzył z nich swego rodzaju instrumenty służące do przedstawiania i wyrażania ocen społecznych wobec działalności administracji publicznej (w odniesieniu do JST będą to najczęściej rozgłoszenie lokalne). Przy wymienionych mediach nie można pominąć prasy (w samorządzie są to głównie lokalne czasopisma), która stanowi główne źródło informacji dla części obywateli. Jej funkcjonowanie reguluje ustawa z dnia 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe⁹⁶, pozwalająca m.in. na upublicznianie negatywnych zjawisk, uchybień, naruszeń, które mają miejsce w administracji publicznej. Obywatele mają prawo do przedłożenia informacji prasie (mogą być one załączkiem do dalszych działań i wykrywania nieprawidłowości), a prasa do ich wykorzystania na własne potrzeby oraz opublikowania, co wynika z zasady prawa do krytyki i wolności słowa. Natomiast, jeżeli spojrzymy na to od strony organów administracji publicznej, to zgodnie z prawem prasowym mają one obowiązek informowania o prowadzonej przez siebie działalności. Oczywiście istnieją uzasadnione wyjątki, tj. tajemnice ustawowo chronione, tajemnice państwowe czy tajemnice służbowe, które uniemożliwiają przedstawienie jakichkolwiek informacji. W przypadkach, gdy ma miejsce nieuzasadniona odmowa, prawo stwarza możliwość zaskarżenia takiej decyzji do sądu administracyjnego⁹⁷.

W przypadku kontroli obywatelskiej pozainstytucjonalnej mamy w głównej mierze do czynienia z przedstawianiem przez społeczeństwo ocen i poglądów dotyczących

⁹⁵ Ustawa z dnia 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji (Dz. U. z 2022 r. poz. 1722 z późn. zm.).

⁹⁶ Ustawa z dnia 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 1914 z późn. zm.).

⁹⁷ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 227-228.

realizowanych celów oraz zadań przez administrację publiczną. Ten rodzaj kontroli bywa często utożsamiany z tzw. opinią publiczną, co należy rozumieć jako określanie i artykułowanie własnego zdania (opinii) poprzez udział w badaniach sondażowych przeprowadzanych przez odpowiednio przygotowane do tego podmioty oraz publikowanie rezultatów badań pokazujących stanowisko obywateli w danej sprawie. Dlatego też na kontrolę pozainstytucjonalną należy patrzeć jak na kontrolę realizowaną pośrednio za sprawą różnorodnych źródeł jej poznania oraz przekazu⁹⁸.

Jak można dostrzec, kontrola społeczna (obywatelska) swoim zasięgiem może przenikać przez wiele sfer działalności administracji publicznej, w tym JST. Skoro kontrola zarządcza ma zapewnić adekwatność, skuteczność i efektywność, to duża w tym rola obywateli (a zwłaszcza mieszkańców danej jednostki), aby badali, czy podejmowane działania przez władzę samorządową są przede wszystkim zgodne z prawem, skuteczne i efektywne (czy zaplanowane działania zostają ukończone i czy efekt końcowy przedsięwzięcia jest współmierny do ilości poniesionych nakładów), terminowe, wiarygodne (czy jednostka w transparentny sposób publikuje dokumentację lub na wniosek ją udostępnia). W przypadku zaspokajania potrzeb mieszkańców istotną rolę będzie odgrywała adekwatność realizowanych projektów, gdyż to ona jest determinantą zadowolenia albo niezadowolenia mieszkańców jednostki oraz odpowiedzią na pytanie, czy zrealizowane zadania są przydatne dla lokalnej społeczności.

Kontrola społeczna (obywatelska) powinna szczególnie zwracać uwagę na przeznaczanie środków publicznych na zaplanowane cele i zadania, gdyż kontrola zarządcza powinna gwarantować m.in. oszczędne gospodarowanie zasobami finansowymi. Zarządzanie środkami finansowymi zawsze wzbudza wśród społeczeństwa duże emocje, jednakże najważniejsze jest, aby władza publiczna (w tym samorządowa) czuła swego rodzaju presję wynikającą z czujności mieszkańców, dbających o dobro wspólne. Wobec tego można stwierdzić, że obywatele podejmujący się przeprowadzania kontroli, służą prawidłowemu funkcjonowaniu kontroli zarządczej, zgodnemu z zamierzeniami ustawodawcy.

1.5. Podsumowanie

Rola kontroli w systemie kontroli zarządczej jest znacząca dla działań podejmowanych przez jednostki. Jej wszechstronność, zasięg oraz możliwości dotarcia do najistotniejszych

⁹⁸ J. Jagielski, *Współczesna kontrola społeczna (obywatelska) nad administracją publiczną*, „Kontrola Państwowa”, nr 1 (300)/2005, s. 53.

informacji sprawiają, że stanowi istotne narzędzie, szczególnie dla osiągnięcia głównego celu kontroli zarządczej, jakim jest zagwarantowanie wykonywania celów i zadań w sposób zgodnym z prawem, efektywny, oszczędny oraz terminowy. Przeprowadzanie kontroli może odbywać się przed ich realizacją, w trakcie lub po ich osiągnięciu, uwzględniając przy tym szeroki wachlarz kryteriów oceny, co pozwala na kompleksowe i elastyczne badanie działań, wykrycie ewentualnych nieprawidłowości oraz sformułowanie wniosków i zaleceń mogących pomóc w wyeliminowaniu (lub ograniczeniu) błędów oraz zapobiec ich wystąpieniu w przyszłości. Wykonywanie kontroli odbywa się nie tylko przez wyspecjalizowane do tego podmioty, lecz społeczeństwo, które posiada do tego bezpośrednie i pośrednie instrumenty. One również służą do weryfikowania i oceniania zadań, a także oddziaływania na władze, celem wywierania presji w kwestii zwalczania błędów oraz ulepszania funkcjonowania jednostek. Trudno byłoby sobie wyobrazić, że system obejmujący całą płaszczyznę działalności, a więc kontrola zarządcza, nie byłby obejmowany kontrolą i nie posiadałaby narzędzi kontrolnych.

Rozdział II

KONTROLA ZARZĄDCZA A UWARUNKOWANIA PRAWNOUSTROJOWE I ORGANIZACYJNE W ADMINISTRACJI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

2.1. Historyczna ewolucja samorządu terytorialnego

Kontrola zarządcza w JST jest rozbudowanym mechanizmem, na który oddziałują uwarunkowania zachodzące w samorządzie terytorialnym. Dlatego istotne staje się przeanalizowanie materii kompetencji, zadań oraz zależności mających wpływ na funkcjonowanie tej instytucji prawnej. Punktem wyjścia jest zadanie sobie pytania, czym tak naprawdę jest samorząd terytorialny. Mimo że zapisał się on na kartach historii i niejednokrotnie podejmowano próby jego zdefiniowania, to do dzisiaj nie jest do końca poprawnie rozumiany. Jerzy Starościak bardzo trafnie określił, iż instytucja samorządu, będąca jedną z możliwości decentralizowania administracji państwowej, posiada tak rozbudowaną literaturę, że wkomponowywanie jakichkolwiek nowych składowych do jej definicji jest raczej niemożliwe⁹⁹.

Instytucja obecnie uformowanego samorządu terytorialnego jest efektem długotrwałej ewolucji. Skutkiem tego jest powstanie dwóch znacząco różniących się od siebie definicji. Pierwszą z nich, w świetle prawa, należy rozumieć jako realizowanie zadań administracji publicznej w formie zdecentralizowanej, wraz z ponoszeniem pełnej odpowiedzialności za nie przez podmioty odrębne względem państwa, a także niedoświadczające z jego strony jakichkolwiek ingerencji (w kontekście wykonywania celów i zadań). Na kanwie tej definicji powstał termin „pośredniej administracji państwowej”, ukazujący, że administrację sprawują organy samodzielne (mające kompetencje umożliwiające podejmowanie działań o charakterze prawnym, a także zarządzające zadaniami państwowymi), a nie organy państwowe bezpośrednie. Wówczas, przy takim stanie rzeczy, można stwierdzić, że jest to administracja zdecentralizowana. Wydzielenie administracji państwowej pośredniej i bezpośredniej przybiera na znaczeniu w kontekście praktycznym, gdyż w przypadku pierwszej z nich należy zauważyć, że nie znajduje się ona w ciągu instancyjnym (tzn. nie podlega hierarchizacji) organów państwowych bezpośrednich. Jeżeli chodzi o drugą definicję samorządu, rozpatruje

⁹⁹ J. Starościak, *Decentralizacja administracji*, Państw. Wyd. Naukowe, Warszawa 1960, s. 53.

się ją w świetle politycznym. Należy przez nią rozumieć udział (honorowy) osób fizycznych w realizacji wybranych zadań państwowych. Zatem mamy tu do czynienia z samorządnością personalną¹⁰⁰.

Światowa Deklaracja Samorządu Lokalnego (dalej: Deklaracja), która została uchwalona podczas 27. Światowego Kongresu Międzynarodowego Związku Władz Lokalnych w 1985 r., przybliżyła bardziej powszechnie znaną przez wszystkich definicję samorządu terytorialnego. Wskazuje, że stanowi on (pojmowany jako prawo i misja) całokształt działań (normalizujących i administrujących) podejmowanych przez władze lokalne na poziomie lokalnym, które mają regulować sprawy publiczne, będące niezbędnymi czynnikami do zadowolenia społeczności lokalnej (art. 2 ust. 1 Deklaracji). Ponadto w Deklaracji zostało zawarte, że uprawnienia władz samorządowych, jak i reguła samorządu lokalnego, powinny mieć swoje uregulowanie w prawodawstwie tj. konstytucji lub odrębnych ustawach (art. 1 i 3 ust. 3 Deklaracji)¹⁰¹.

Istotnym uzupełnieniem informacji wpływających ze wspomnianej Światowej Deklaracji Samorządu Lokalnego są następujące normy zawarte w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego (uchwalonej również w 1985 r.)¹⁰²:

- samorząd terytorialny jest wyrazem prawa i woli lokalnej społeczności. Działa na podstawie obowiązujących przepisów prawnych, reguluje oraz administruje określonymi interesami publicznymi dla dobra społeczności i bierze za to pełną odpowiedzialność;
- zasadnicze uprawnienia (możliwości) lokalnej społeczności swoje ugruntowanie znajdują w prawodawstwie, tj. konstytucji albo odrębnej ustawie. Nie jest wykluczona sytuacja, w której społeczeństwo otrzymuje kompetencje konieczne do wykonywania szczególnych zadań, zgodnie z przyjętym prawem;
- lokalna społeczność, zgodnie z przyjętym prawem, posiada nieograniczoną możliwość do swojej działalności we wszystkich sprawach. Wyjątkiem są te, które ją wyłączają m.in. ze względu na brak właściwych kompetencji;
- kontrola administracyjna realizowana w odniesieniu do aktywności podejmowanej przez lokalną społeczność powinna dotyczyć wyłącznie przestrzegania prawa powszechnie obowiązującego oraz norm konstytucyjnych. Jeszcze jedną kwestią,

¹⁰⁰ B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 19-20.

¹⁰¹ P. Wawrzyk, *Europejska Karta Samorządu Lokalnego, konstytucją wspólnot lokalnych w Europie*, „Eksperytyzy i opracowania”, nr 37/2017, Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego, s. 1.

¹⁰² Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

która mogłaby podlegać badaniu, jest kontrola celowości, weryfikująca realizację zadań powierzonych lokalnej społeczności przez samorząd terytorialny;

- przeprowadzanie kontroli administracyjnej względem lokalnej społeczności powinno odbywać się z uwzględnieniem zasady proporcjonalności, która pozwoli na odpowiednie zastosowanie środków kontrolnych wobec wartości interesów, które są strzeżone.

Istotę samorządu terytorialnego podniósł Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z 5 marca 2013 r., oddając zwięźle, czym on tak naprawdę jest. Zostało to wyrażone w świetle działalności organów samorządu terytorialnego, które według NSA, będąc organami władzy publicznej, są nastawione na taką realizację zadań, której przyświeca interes publiczny oraz legalizm. Interes publiczny został zdefiniowany przede wszystkim jako skuteczne osiąganie zaplanowanych celów¹⁰³. Ukazuje to, że samorząd terytorialny powinien skupiać się w pierwszej kolejności na zaspokajaniu potrzeb mieszkańców, co jest możliwe tylko w przypadku, gdy będzie on prawidłowo funkcjonował (skutecznie, efektywnie i adekwatnie do panujących uwarunkowań). Ponadto, w odniesieniu do poruszanej problematyki, warto przywołać jeszcze jedno stwierdzenie odnoszące się bezpośrednio do JST. NSA wskazał, że ich samodzielność nie jest czymś absolutnym, gdyż jest ona wyrażana jako samodzielność uregulowana w przepisach prawnych lub samodzielność w ramach nadzoru¹⁰⁴. Wskazuje to granice, w ramach których samorząd terytorialny może sprawować swoją funkcję, a zarazem potwierdza zasadę wypływającą z przytoczonych deklaracji, że jego kompetencje (uprawnienia) powinny zostać określone w ustawodawstwie.

Określenie samorządu terytorialnego w świetle nauki prawa administracyjnego jest powiązane z jego prawnym ukształtowaniem. Podłoże stanowią przepisy prawne zawarte w Konstytucji RP, odrębnych ustawach, a także ratyfikowanych umowach międzynarodowych. Definicje samorządu terytorialnego wyróżnia zasadniczo charakter opisowy, czyli z perspektywy instytucji prawnej zostaje przedstawiany szereg jego fundamentalnych cech. Komponentami, które go tworzą są: lokalna społeczność (wspólnota, mieszkańcy) przynależąca do danego terytorium na mocy ustawowej; zadania oraz uprawnienia nadawane społeczności; nadzór podejmowany przez państwo nad zadaniami wykonywanymi przez wspólnotę; ochrona sądowa stanowiąca zabezpieczenie samodzielności przy osiąganiu zadań; kreowanie prawa (na podstawie i w granicach ustawowych) przez

¹⁰³ Wyrok NSA z 5.03.2013 r., II OSK 135/13, LEX nr 1340168.

¹⁰⁴ Ibidem.

mieszkańców, dotyczące organizacji własnej zbiorowości; nadawanie osobowości prawnej lokalnej społeczności; wybieranie organów przedstawicielskich¹⁰⁵.

Ścisłe powiązanie samorządu terytorialnego z mieszkańcami (wspólnotą) trafnie przedstawił Jan Zimmermann. Określił go jako związek publicznoprawny, a za jego źródło i mocodawcę uznał wydzieloną grupę społeczną (ze względu na zamieszkanie), w której przynależność jest warunkowana przepisami prawnymi. Wskazał, że organy występujące w administracji samorządowej spełniają swoją misję w formie przedstawicielskiej, znajdują się pod kontrolą wspólnoty, a równocześnie są nadzorowane przez administrację rządową ze względu na zdecentralizowanie. Autor uważa, że zgodnie z przyjętymi przepisami prawnymi organy samorządu terytorialnego realizują administrację samorządową, jednakże to lokalna społeczność (wspólnota) stanowi ich podwaliny i jest mocodawcą, tworząc samorząd terytorialny. Inaczej można ją nazwać korporacją publicznoprawną. Jan Zimmermann przywołuje do tego art. 16 ust. 1 Konstytucji RP, w którym określono, że za wspólnotę samorządową (ustanowioną z mocy powszechnie obowiązującego prawa) należy uważać grupę mieszkańców zamieszkujących daną jednostkę samorządu terytorialnego. Ponadto autor zwraca uwagę, że wspomnianą wspólnotę należy raczej traktować w rozumieniu bardziej umownym niż dosłownym. Zbiór osób tworzących wspólnotę nie ma takich samych interesów, gdyż w określonych sprawach mogą być one zgoła odmienne (za sprawą m.in. partykularnych interesów) i tym samym niezgodne z ogólnym interesem wspólnoty. W przypadku dużego poziomu świadomości społecznej występującej w danej wspólnocie należyte jest wówczas nazywanie określonej płaszczyzny - wspólną, z którą utożsamia się znaczący stopień lokalnej społeczności. Odnosnie do samych mieszkańców Jan Zimmermann uważa, że z racji swojej unikatowości, termin „wspólnoty samorządowej” - pojawiający się w regulacjach prawnych związanych z samorządem terytorialnym - nie został jeszcze podniesiony do stopnia pojęcia prawnego o stosownym znaczeniu. Postrzega się go jako swoisty symbol ideologiczny samorządu terytorialnego¹⁰⁶.

Przechodząc do współczesnej ewolucji samorządu terytorialnego, należy zaznaczyć, że podział administracyjny kraju, który poprzedzał obecnie trwający, trwał od lat 70. XX w. do praktycznie końca XX w. Jednakże reaktywowanie samorządu terytorialnego i ustanowienie pomocniczego podziału państwa na rejony nastąpiło w marcu 1990 r. Pomimo tego uchwalone regulacje nie wpłynęły na zmianę dwustopniowego podziału

¹⁰⁵ K. Celarek, *Prawne i praktyczne aspekty kontroli i nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego*, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 5.

¹⁰⁶ J. Zimmermann, *op. cit.*, s. 264-265.

administracyjnego, w którym istniał podział na gminy i województwa. Dalszy ciąg miał miejsce za sprawą ustawy z dnia 22 marca 1990 roku o terenowych organach rządowej administracji ogólnej, która zakładała, że zespolone jednostki podziału, a więc miasta i gminy, zostaną usunięte. Nastąpiło to jednak dopiero z dniem 28 grudnia 1990 r. poprzez Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie połączenia niektórych miast i gmin, w których dotychczas działały wspólne organy. Efektem tej decyzji było zespolenie 156 oddzielnie istniejących miast i gmin. Przykładowo w województwie krakowskim zostały połączone miasto Krzeszowice i gmina Krzeszowice w gminę, której nadano nazwę - Krzeszowice. W kolejnych latach przeprowadzano dalsze zmiany. W 1996 r. niedużego stopnia przemiany dotknęły granic następujących województw: bielskiego, ciechanowskiego, katowickiego, łódzkiego, ostrołęckiego i sieradzkiego¹⁰⁷.

W 1990 r. nie zmieniono dwustopniowego podziału administracyjnego kraju. Następne lata również nie niosły za sobą głębokich przemian związanych z podziałem terytorialnym czy układem administracyjnym kraju, pomimo tego, że w 1992 r. uchwalono ustawę o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym, a w 1997 r. wprowadzono Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej¹⁰⁸. Dopiero wraz z ustawą z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (dalej: ustawa o podziale terytorialnym) dokonał się podział administracyjny państwa obowiązujący do dziś, a więc podział na gminy, powiaty i województwa¹⁰⁹.

Należy podkreślić, że już u schyłku lat 90. XX w., w okresie pełzającej demokracji, zaczęto dokonywać skutecznych prób zmierzających do decentralizacji administracji publicznej. Na tamten czas uchwalono wyżej wspomnianą ustawę z dnia 24 lipca 1998 r., przekształcającą administrację terenową. Wraz z 1 stycznia 1999 r. rozpoczął się okres obowiązywania trójstopniowego podziału terytorialnego kraju. Obowiązujące regulacje z 1975 r. straciły moc prawną. Podstawowymi jednostkami podziału zostały gminy, powiaty i województwa. Ponadto na początku 1999 r. zrezygnowano z 49 województw na rzecz 16. W ustawie również uregulowano kwestie dotyczące siedziby wojewodów. Wyjątkami były dwa przypadki, gdzie zostały one usytuowane w odrębnych miejscowościach od siedzib sejmików wojewódzkich. Miało to miejsce w województwie lubuskim, gdzie Gorzów

¹⁰⁷ M. Łapa, *Sto lat rządów. Sto lat niepodległości*, Wyd. Narodowego Instytutu Samorządu Terytorialnego, Łódź 2018, s. 111.

¹⁰⁸ T. Dziński, *Podziały administracyjne Polski w latach 1944–1998. Z badań nad ustrojem ziem polskich w XIX i XX w.*, „Studia Gdańskie. Wizje i Rzeczywistość”, t. X, Gdańsk 2013, s. 446–447.

¹⁰⁹ W. Wojtasik, *Systemowa specyfika wyborów samorządowych w Polsce*, „Roczniki Nauk Społecznych”, t. 5(41), nr 1/2013, s. 57.

Wielkopolski stał się siedzibą wojewody, a Zielona Góra sejmiku, natomiast w województwie kujawsko-pomorskim Bydgoszcz stała się siedzibą wojewody, a Toruń sejmiku. Dodatkowo w ustawie znalazły się rozwiązania związane z przekształceniem granic województw. Kompetencje do tego posiadała rada ministrów w drodze rozporządzenia, po uprzednim uzyskaniu opinii od określonych jednostek¹¹⁰. Warte dodania jest to, że wraz z początkiem obowiązywania trójstopniowego podziału terytorialnego przestały istnieć rejony administracyjne (stanowiące element pomocniczy), a tym samym również urzędy rejonowe¹¹¹.

We wskazanej wcześniej ustawie z 24 lipca 1998 r. znalazł się istotny zapis, który oprócz tego, że czynił gminę, powiat i województwo jednostkami trójstopniowego podziału, to regulował kwestię powiązań między samorządem a rządem¹¹². Wyłączna obecność władzy samorządowej miała mieć miejsce w gminach oraz powiatach. W przypadku województwa wybrano rozwiązanie z dualizmem władzy. Polegało ono na tym, że na czele władzy samorządowej miał stać marszałek województwa, a władzy rządowej - wojewoda¹¹³.

Dla każdego ze szczebli samorządu terytorialnego została przyjęta zasadnicza ustawa, która określała jego właściwości i uwarunkowania. Należą do nich:

- ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (u.s.g.)¹¹⁴,
- ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (u.s.p.)¹¹⁵,
- ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (u.s.w.)¹¹⁶.

W przypadku gmin regulacją poprzedzającą zasadniczą ustawę była ustawa Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych. Rozwiązywała ona m.in. kwestie związane z zastępowaniem rad narodowych czy terenowych organów administracji państwowej przez właściwe organy gminy; przekazywaniem gminom i związkom gmin - mienia komunalnego należącego do rad i terenowych organów; rozwiązywaniem spraw wymagających decyzji administracyjnych przez odpowiednie organy; likwidacją organów opiniodawczo-doradczych znajdujących się przy radach i terenowych organach; powierzaniem gminom zadań realizowanych przez wojewódzkie rady narodowe oraz ich organy, a także przejmowaniem

¹¹⁰ M. Łapa, *op. cit.*, s. 111-112.

¹¹¹ E. Ochendowski, *op. cit.*, s. 294-295.

¹¹² Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz. U. Nr 96, poz. 603).

¹¹³ P. Sadowski, *Relacje administracji samorządowej i rządowej w świetle kompetencji marszałka województwa i wojewody*, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 5/2019, s. 76.

¹¹⁴ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. Nr 16, poz. 95).

¹¹⁵ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. Nr 91, poz. 578).

¹¹⁶ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. Nr 91, poz. 576).

wierzytelności oraz zobowiązań rad i terenowych organów przez odpowiednie gminy lub Skarb Państwa. Omawiana ustawa dała podwaliny dla kolejnych przemian terytorialnych, a więc wprowadzenia gmin jako podstawowych jednostek samorządu terytorialnego (w wyniku reformy ostatecznie powstało 2489 gmin¹¹⁷). Ponadto ustawa wdrażała rozwiązania umożliwiające właściwą transformację i dostosowanie regulacji do uwarunkowań ówczesnie panujących¹¹⁸. Następnie poprzez wprowadzenie ustawy o samorządzie gminnym, uregulowano wszystkie kwestie związane z gminą, począwszy od jej zdefiniowania, określenia zadań i możliwości działania, określenia władz, a skończywszy na sprawach związanych z sejmikiem samorządowym czy nadzorem nad wykonywanymi działaniami ze sfery komunalnej¹¹⁹.

W kolejnym etapie drogę prowadzącą do ostatecznego ukształtowania trójszczeblowego samorządu terytorialnego otworzyła ustawa Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną. Regulowała ona wejście w życie m.in.: ustawy o samorządzie wojewódzkim, ustawy o samorządzie powiatowym, ustawy o podziale terytorialnym. Warto przy tym dodać, że to minister właściwy do spraw administracji publicznej, a także wybrane organy administracji rządowej odpowiadały za prawidłowe implementowanie reformy. W ustawie zawarto szereg zmian doprowadzających do likwidacji niektórych jednostek, organów, jak również powstania nowych, nadania im uprawnień oraz przydzielenia celów i zadań¹²⁰.

Szczebel powiatowy został uregulowany przez ustawę o samorządzie powiatowym określającą jego kompetencje i ustrój. Rada Ministrów posiadała umocowanie prawne do ustanawiania, likwidowania, przyłączania do siebie powiatów, a także wyznaczania ich granic. Zgodnie z regulacjami prawnymi została nadana powiatowi osobowość prawna i uprawnienia do realizacji zadań publicznych o wymiarze ponadgminnym. Dzięki rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 1998 r. w sprawie utworzenia powiatów powstało 308 powiatów¹²¹. Dodatkowo, na podstawie ustanowionych przepisów

¹¹⁷ Decyzja o utworzeniu 2489 gmin znalazła się w ustawie z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz. U. Nr 96, poz. 603).

¹¹⁸ Ustawa z dnia 10 maja 1990 r. Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych (Dz. U. Nr 32, poz. 191).

¹¹⁹ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. Nr 16, poz. 95).

¹²⁰ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną (Dz. U. Nr 133, poz. 872).

¹²¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 1998 r. w sprawie utworzenia powiatów (Dz. U. Nr 103, poz. 652).

prawnych istniała możliwość, aby miasta zyskiwały prawa powiatu. Najczęściej działo się to w przypadku miast, które poprzez przeprowadzoną reformę straciły prawa miast¹²².

W odniesieniu do szczebla wojewódzkiego należy podkreślić, że rozwiązania prawne dające sposobność jego wprowadzenia znalazły się we wspomnianej ustawie Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną¹²³. Uregulowania z niej wynikające miały na celu dostosować (przez łączenie, tworzenie, likwidację instytucji, podmiotów) ówczesnie panujące uwarunkowania wynikające z dwuszczeblowego podziału terytorialnego do takich, które pozwalały na utworzenie nowych 16 województw¹²⁴. Natomiast ustawa o samorządzie województwa określała właściwość samorządu województwa i nadawała mu kompetencje chociażby związane z realizacją celów oraz zadań publicznych, a także działalnością organów województwa¹²⁵.

Mając na uwadze obecnie funkcjonujący podział terytorialny, warto przypomnieć, że w 2020 r. miała miejsce 30. rocznica jego ukształtowania do formy obecnie nam znanej. Wszystko rozpoczęło się od procesu transformacji ustrojowej, poczynszyszy od najniższego poziomu w hierarchii samorządowej, a więc gminy, który poprzedził okres międzywojenny, następnie czarna karta w historii naszego państwa - sześć lat okupacji hitlerowskiej, a kolejno półwiecze naporu sowieckiego. Odrodzenie się samorządu terytorialnego do takiego kształtu, jaki występuje do dzisiaj, nie było najistotniejszym postulatem, lecz jednym z wielu znajdujących się w programie samorządnej Rzeczypospolitej, uchwalonym 7 października 1981 r. przez I Krajowy Zjazd Delegatów Niezależnego Samorządnego Związku Zawodowego „Solidarność” (NSZZ „Solidarność”)¹²⁶. W postulatcie zawarto, że organom samorządu terytorialnego mają zostać nadane kompetencje, za sprawą których będą one mogły rozstrzygać kwestie związane z całokształtem działań miejscowych, a jakkolwiek nadzór (dotyczący działań zgodnych z prawem) nad organami będzie sprawowany przez ustawowo powołane do tego organy państwowe. Związkowcy zastrzegli, że w przypadku wystąpienia kwestii spornych między samorządem a aparatem administracyjnym właściwą instytucją do orzekania powinien być sąd. Ponadto zostały

¹²² T. Dzik, *op. cit.*, s. 448.

¹²³ Należy jednak zaznaczyć, że sama decyzja o utworzeniu 16 województw znalazła się w ustawie z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz. U. Nr 96, poz. 603).

¹²⁴ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną (Dz. U. Nr 133, poz. 872).

¹²⁵ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. Nr 91, poz. 576).

¹²⁶ H. Izdebski, *Samorząd terytorialny. Pionowy podział władzy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 13.

zawarte postulaty m.in. o stworzeniu podstaw prawnych dla samorządów do zawierania porozumień między nimi czy realizowania przez nie działalności gospodarczej¹²⁷.

Jerzy Stępień, odnosząc się w 2000 r. do 10. rocznicy reaktywowania samorządu, trafnie wskazał istotne korzyści wynikające z jego istnienia, które nadal są aktualne i nie straciły na znaczeniu¹²⁸:

- reforma samorządowa przyczyniła się w państwie do stworzenia jednolitego i klarownego systemu władz publicznych, który zyskał miano (charakter) samorządowego, a tym samym wprowadzono standardy wpisujące się we wzorce administracji europejskiej,
- dzięki rozwiązaniom płynącym z reformy samorządu, ustanowiono podmioty charakteryzujące się realizowaniem działań na podstawie zasady pomocniczości, wyróżniające się skutecznym radzeniem sobie z problemami społecznymi,
- wspomniane podmioty posiadają kompetencje do współdziałania między sobą, jak również do współdziałania opartego na bezpośrednich relacjach lub poprzez zrzeszenia międzynarodowe. W efekcie czerpią wiedzę z doświadczeń innych samorządów (krajowych lub zagranicznych), są w stanie efektywniej pracować na rzecz małych ojczyzn.

Reforma samorządu terytorialnego dała początek poszukiwaniom rozwiązań o charakterze systemowym, które stanowiłyby odpowiedź na potrzebę stworzenia instytucji weryfikującej i zarządzającej celami oraz zadaniami jednostek samorządu terytorialnego. Dzięki niej samorząd terytorialny mógłby spełniać założenie o swoim skutecznym funkcjonowaniu i zaspokajaniu potrzeb społecznych. Transformacja spowodowała, że obywatele zwracali coraz większą uwagę na transparentność, legalność, adekwatność i gospodarność działań podejmowanych przez jednostki. Potrzeba stworzenia mechanizmu obejmującego funkcjonowanie całej jednostki uwidaczniała się coraz bardziej. Przełomowym wydarzeniem była akcesja Polski do Unii Europejskiej. Władza publiczna została zobligowana do zmian, zwłaszcza w kwestiach kontroli finansów publicznych. Efektem tego było powołanie nowej instytucji kontroli, która w późniejszych latach stanowiła punkt odniesienia do dalszych przemian kontrolno-zarządczych.

¹²⁷ Program NSZZ „Solidarność” uchwalony przez I. Krajowy Zjazd Delegatów w dniu 7 października 1981 r.

¹²⁸ J. Stępień, *Decentralizacja – 10 lat doświadczeń odrodzonego samorządu terytorialnego* [w:] H. Izdebski, M. Dercz (red.), *Nowe prawo samorządu terytorialnego. Komentarze, wyjaśnienia, przepisy*, t. 5, Warszawa 2000.

2.2. Początki kontroli zarządczej w polskim prawodawstwie

2.2.1. Kontrola zarządcza jako pochodna kontroli finansowej

Zanim w ustawie o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r.¹²⁹ pojawił się termin kontroli zarządczej, funkcjonowało wcześniej pojęcie kontroli finansowej. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r.¹³⁰ sprowadzała ją do standardowo rozumianej formy kontroli, obejmującej sprawdzanie stanu faktycznego, wykrywanie nieprawidłowości, dokonywanie ocen oraz formułowanie wniosków i zaleceń. Należy dodać, że nowelizacja ustawy o finansach publicznych z 1998 r. umiejscowiła kontrolę finansową w systemie kontroli wewnętrznej. Rozwiązanie to zostało następnie utrzymane w ustawie o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r.¹³¹ Impulsem do stworzenia tej instytucji prawnej była potrzeba zwiększenia narzędzi kontrolnych, mających przyczynić się do wzmocnienia transparentności, racjonalności oraz rzetelności w kwestii realizowanych działań na płaszczyźnie gospodarowania środkami publicznymi. Wynikała ona również z niekorzystnych ocen dotyczących skuteczności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej we wspomnianym obszarze, który w niecałkowitym stopniu zapewniał ochronę finansów publicznych. Jednakże pokładane nadzieje w kontroli finansowej nie do końca zostały spełnione, gdyż nie przyniosła ona zadowalającego efektu i zaczęły pojawiać się wobec niej coraz większe wątpliwości¹³².

Przy analizie kontroli finansowej w ustawie o finansach z 2005 r. należy stwierdzić, że ustawodawca zdecydował się na bardzo ogólnikowe jej unormowanie, co spowodowało, że zabrakło jej dokładnej charakterystyki. Ustawa definiowała ją jako kontrolę występującą w jednostkach sektora finansów publicznych, która obejmowała gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych, jak również gospodarowanie mieniem (art. 47 ust. 1)¹³³. Zatem ten rodzaj kontroli obejmował wszystkie (wskazane w ustawie) jednostki, w tym również urzędy administracyjne (pozostałe jednostki aparatu administracyjnego). Jeżeli chodzi o przedmiot kontroli, dotyczył on sfery gospodarki finansowej i mienia publicznego. Wobec tego można stwierdzić, że zasięg kontroli finansowej był bardzo szeroki, obejmujący (w świetle gospodarki finansowej) w głównej mierze politykę finansową (zabezpieczanie

¹²⁹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

¹³⁰ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.).

¹³¹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

¹³² K. Stańczyk, *Od kontroli wewnętrznej do zarządczej. Analiza organizacyjno-prawnych aspektów kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Bezpieczeństwo i Technika Pożarnicza”, nr 4/2011, s. 43.

¹³³ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

środków finansowych na realizację wcześniej ustalonych celów, operacji finansowych), ewidencję prowadzonych czynności finansowych (sprawozdawczość, rachunkowość finansowa) czy bazę analiz, statystyk finansowych dotyczących prowadzonej działalności. Przedmiot (w kontekście gospodarowania mieniem) obejmował pozyskiwanie i zarządzanie składnikami majątkowymi, gromadzenie zapasów czy korzystanie z mienia ruchomego lub nieruchomego¹³⁴.

Należy dodać, że zgodnie z art. 47 ust. u.o.f.p. z 2005 r. kontrola finansowa dotyczyła¹³⁵:

- ustalania początkowej oceny (pod kątem kryterium celowości) dotyczącej realizowanych wydatków przez jednostkę, a także podejmowanych zobowiązań finansowych,
- sprawdzania i zestawiania stanu istniejącego w jednostce ze stanem oczekiwanym w świetle mechanizmów inkasowania oraz przechowywania środków publicznych, realizowania wydatków ze środków publicznych, podejmowania zobowiązań finansowych, zwracania środków publicznych oraz prowadzenia zamówień publicznych,
- zarządzania gospodarką finansową jednostki, a także przestrzegania (realizowania) procedur w odniesieniu do wyżej wspomnianych mechanizmów.

W odniesieniu do przytoczonej charakterystyki kontroli finansowej można stwierdzić, że wyróżniała się przede wszystkim działaniem tożsamym z kontrolą tradycyjnie pojmowaną wraz z elementami kreującymi tę kontrolę jako narzędzie do skutecznego oraz efektywnego kierowania finansami jednostki. Wobec tego na kontrolę finansową należało spoglądać z dwóch perspektyw: instytucji sprawdzającej i zestawiającej stan istniejący ze stanem oczekiwanym we właściwej sferze przedmiotowej (tzn. na wybranych płaszczyznach zarządzania finansami publicznymi oraz mieniem publicznym) oraz instytucji odznaczającej się kontrolą *ex ante*, a więc badaniem, określaniem i ocenianiem planowanej działalności finansowej (w głównej mierze realizacją wydatków, podejmowaniem zobowiązań) danej jednostki i zwracaniem uwagę na ich adekwatność, celowość oraz potencjalne ryzyko, które może wystąpić. Kontrola finansowa w tej kwestii była swoistym mechanizmem ostrzegania, pozwalającym na racjonalną i rzetelną działalność jednostki. Ponadto badała również przestrzeganie wdrożonych norm działania dla realizacji kontroli w obrębie jednostki organizacyjnej, obejmującej płaszczyznę zarządzania finansami i mieniem publicznym. Można więc powiedzieć, że ten rodzaj kontroli wyróżniała integralność z bieżącym

¹³⁴ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 320-321.

¹³⁵ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

funkcjonowaniem jednostki, a także realizowaniem czynności kierowniczych oraz zarządczych. Z jednej strony nie tworzyła nadzwyczajnego mechanizmu, natomiast z drugiej, biorąc pod uwagę jej zasięg względem innych powszechnie znanych rodzajów kontroli, można stwierdzić, że był rozległy. Realizacja tej kontroli była wpisana w bieżące wypełnianie obowiązków przez kierownika jednostki, kierowników wydziałów/referatów, głównego księgowego oraz pozostałych pracowników do tego wyznaczonych¹³⁶.

W przypadku kontroli finansowej mieliśmy również do czynienia ze sformułowanymi standardami kontroli finansowej przez Ministra Finansów¹³⁷. Były one podstawą do opracowywania i wdrażania systemu kontroli finansowej w jednostce. Z punktu widzenia zastąpienia kontroli finansowej przez kontrolę zarządczą warto dodać, że porównanie standardów kontroli finansowej ze standardami kontroli zarządczej, które miały fundamentalne znaczenie dla funkcjonowania obu tych mechanizmów.

W poniższej tabeli można zauważyć, że poszczególne standardy we wszystkich grupach są tożsame albo bardzo do siebie zbliżone. Przez wzgląd na to, iż kontrola finansowa dotyczyła w szczególności kwestii *stricte* związanych z finansami publicznymi, to np. w grupie „C” nastąpiło wyszczególnienie „zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych”, natomiast w przypadku standardów kontroli zarządczej zostało to skomasowane i ujęte jako „szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych”. Tak samo stało się chociażby ze standardami (należącymi również do tej grupy) związanymi z płaszczyzną informatyczną. W standardach kontroli finansowej zostały one bardziej szczegółowo rozpisane, natomiast w standardach kontroli zarządczej zespolone w „mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych”. W przypadku opisów (szczegółowych charakterystyk) poszczególnych standardów także mamy do czynienia z podobieństwem niemal w większości przypadków. Wobec tego można stwierdzić, że kontrola zarządcza „wchłonęła” kontrolę finansową z jej najistotniejszymi uwarunkowaniami, poszerzając katalog swoich możliwości i uprawnień.

¹³⁶ Ibidem, s. 321-322.

¹³⁷ Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7, poz. 58).

Tabela 1. Porównanie standardów kontroli finansowej i kontroli zarządczej

Grupa standardów	W kontroli finansowej	W kontroli zarządczej
A. Środowisko wewnętrzne	– Uczciwość i inne wartości etyczne – Kompetencje zawodowe – Struktura organizacyjna – Identyfikacja zadań wrażliwych – Powierzenie uprawnień	– Przestrzeganie wartości etycznych – Kompetencje zawodowe – Struktura organizacyjna – Delegowanie uprawnień
B. Zarządzanie ryzykiem (w KZ: cele i zarządzanie ryzykiem)	– Określanie celów i monitorowanie realizacji zadań – Identyfikacja ryzyka – Analiza ryzyka – Reakcja na ryzyko i działania zaradcze	– Misja – Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji – Identyfikacja ryzyka – Analiza ryzyka – Reakcja na ryzyko
C. Mechanizmy kontroli	– Dokumentowanie systemu kontroli finansowej – Dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych – Zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych – Podział obowiązków – Weryfikacje – Nadzór – Rejestrowanie odstępstw – Ciągłość działalności – Ochrona zasobów – Kontrola dostępu – Kontrola oprogramowania systemowego – Kontrola tworzenia i zmian w aplikacjach – Podział obowiązków – Ciągłość działalności – Kontrole aplikacyjne	– Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej – Nadzór – Ciągłość działalności – Ochrona zasobów – Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych – Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych
D. Informacja i komunikacja	– Bieżąca informacja – Komunikacja wewnętrzna – Komunikacja zewnętrzna	– Bieżąca informacja – Komunikacja wewnętrzna – Komunikacja zewnętrzna
E. Monitorowanie i ocena	– Monitorowanie systemu kontroli finansowej – Ocena systemu kontroli finansowej	– Monitorowanie systemu kontroli zarządczej – Samoocena – Audyt wewnętrzny – Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Komunikatu nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. (Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7, poz. 58), Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

Ponadto we wstępie standardów kontroli finansowej podkreślono, że są one wyrazem zasadniczych wymogów dotyczących kontroli finansowej, a także stanowią całokształt zaleceń, których stosowanie przez osoby mające do tego uprawnienia powinno służyć

do opracowywania, modyfikowania i oceniania mechanizmu kontroli finansowej. Jako przewodni cel standardów uznano popularyzację wśród jednostek sektora finansów publicznych wprowadzania jednolitego i zorganizowanego modelu kontroli finansowej odpowiadającemu ówczesnie aktualnym normom oraz wzorcom *internal control* (międzynarodowej kontroli wewnętrznej), przy jednoczesnym wzięciu pod uwagę szczególnych zadań wykonywanych przez jednostkę oraz uwarunkowań, w jakich prowadzi swoją działalność¹³⁸. Standardy kontroli finansowej tak naprawdę nie czyniły kontroli finansowej tylko kontrolą tradycyjnie rozumianą, lecz stwarzały propozycję opracowania systemu, który, tak samo jak późniejsza kontrola zarządcza, obejmował całą działalność jednostki. Można powiedzieć, że poprzez swoje standardy kontrola finansowa stała się podwalinami pod mechanizm (kontrolę zarządczą), który miał być podobny do *internal control*.

2.2.2. Zasadnicze uwarunkowania wynikające z Narodowego Programu Przygotowania Polski do Członkostwa w Unii Europejskiej

Szereg przeobrażeń legislacyjnych związanych z wejściem Polski do Unii Europejskiej (UE) był jednym z kluczowych wydarzeń mających wpływ na kształtowanie się kontroli finansowej, co miało oczywiste przełożenie na ostateczną formę kontroli zarządczej. Punktem wyjścia całego procesu był przyjęcie przez Radę Ministrów w dniu 23 czerwca 1998 r. Narodowego Programu Przygotowania Polski do Członkostwa w Unii Europejskiej (NPPC). Powstał w wyniku wymogów stawianych przez Komisję Europejską (KE), zawartych w opracowanym przez nią dokumencie pn. Partnerstwo dla Członkostwa. Dotyczył najistotniejszych kwestii, których wykonywanie miało przyczynić się do zrealizowania wymagań określonych przez Komisję Europejską. Polska co roku przedkładała stosowne raporty (z realizacji Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa) dotyczące podejmowanych działań i występujących zagrożeń. Natomiast NPPC był dokumentem, w którym zostały zawarte czynności dostosowawcze o charakterze priorytetowym, jak również harmonogram ich wykonania obejmujący lata 1998-2002. Ponadto zawierał informacje o instytucjach, które w swoich kompetencjach miały decydować o kwestiach związanych m.in. z wykonywaniem zadań, programowaniem oraz opracowywaniem

¹³⁸ Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7, poz. 58).

możliwych źródeł pozyskiwania funduszy na zadania dostosowawcze (było to wszystko związane z akcesją Polski do Unii Europejskiej)¹³⁹.

Jedną z kluczowych kwestii, na którą Komisja Europejska zwracała uwagę, dotyczyła modyfikacji istniejącej w polskim prawodawstwie wewnętrznej kontroli finansowej do uwarunkowań panujących w UE. Efektem finalnym miało być wdrożenie przepisów prawa europejskiego dotyczących kontroli finansowej obejmującej realizację wydatków publicznych. Wobec tego należało stworzyć na nowo ustawę o finansach publicznych i tym samym zaimplementować regulacje związane z przeprowadzaniem kontroli oraz nadzoru nad zarządzaniem środkami publicznymi. Równie istotne było opracowanie rozwiązań dotyczących odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wobec osób gospodarujących środkami publicznymi. Wśród propozycji pojawiła się jedna dotycząca stworzenia zupełnie nowej instytucji kontroli finansowej, która pomogłaby m.in. w rozstrzyganiu spraw związanych z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych (dzięki ujawnionym nieprawidłowościom). Pozwoliłoby to na dostosowanie się do przyjętych norm dotyczących realizacji kontroli finansowej w krajach UE. Polska przystąpiła do realizacji zamierzeń i podkreśliła, że na lata 1998-1999 przypadnie tworzenie odpowiednich przepisów prawnych dotyczących kontroli finansowej, natomiast w 2000 r. zostanie zaimplementowany jej mechanizm w administracji rządowej¹⁴⁰.

NPPC ulegał w kolejnych latach dalszym modyfikacjom. Z punktu widzenia tworzenia nowej instytucji kontroli finansowej istotną okazała się znowelizowana wersja, która została przyjęta 26 kwietnia 2000 r. przez Radę Ministrów. Komisja Europejska postawiła przed Polską kluczowe wyzwania, tak aby można było zagwarantować prawidłowe funkcjonowanie kontroli finansowej. Były nimi¹⁴¹:

- powołanie jednostek audytowo-kontrolnych usytuowanych strukturalnie w instytucjach zajmujących się realizacją wydatkowania funduszy pomocowych, przyznanych dzięki środkom wynikającym z funduszy przedakcesyjnych,
- stworzenie instytucji o charakterze centralnym w administracji, sprawującej pieczę nad kontrolą resortową, włącznie z możliwością dokonywania kontroli systemu,
- systematyczne wprowadzanie (poszerzanie, uzupełnianie) do prawodawstwa regulacji związanych z kontrolą wewnętrzną i kontrolą zewnętrzną, jak również rozpoczęcie

¹³⁹ M. Król, *Działania dostosowawcze służące przygotowaniu Polski do członkostwa w Unii Europejskiej w dziedzinie harmonizacji technicznej*, „Prace instytutu techniki budowlanej”, nr 2-3/2000, s. 70.

¹⁴⁰ Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty 23 czerwca 1998 r.

¹⁴¹ Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty 26 kwietnia 2000 r.

ich implementowania w sprawach związanych z kontrolą finansową oraz kierowaniem programami przedakcesyjnymi,

- uregulowanie kwestii związanej z niezawisłością państwowych kontrolerów przeprowadzających kontrolę wewnątrzadministracyjną, bez względu na szczebel administracyjny, wliczając w to kontrolę *ex-ante*.

2.2.3. Dostosowanie krajowych regulacji do unijnych i międzynarodowych w kontekście kontroli zarządczej

Wprowadzenie kontroli finansowej do polskiego systemu prawnego wiązało się z dostosowaniem przepisów prawnych do tych istniejących już w UE. W kontekście wdrożenia tej instytucji prawnej należało (zgodnie z ustaleniami z 1998 r. z KE) zmodyfikować ustawę z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe¹⁴² włącznie z jej aktami wykonawczymi. Wobec tego w 1998 r. Ministerstwo Finansów zainicjowało działania mające stworzyć ustawę o finansach publicznych, która zawierałaby normy dotyczące wykonywania kontroli i nadzoru nad zarządzaniem środkami publicznymi, jak również stosowania odpowiednich rozwiązań za naruszenie dyscypliny finansów publicznych względem osób gospodarującymi środkami publicznymi. Aby implementacja nowej instytucji prawnej w jednostkach była skuteczna, zaplanowano szkolenia dla biegłych rewidentów oraz urzędników oddziałów finansowych dotyczące materii najnowszych metod i norm stosowanych w UE¹⁴³.

W kwestii przeglądu oraz oceny wypełnianych założeń (osiąganych postępów) zawartych w NPPC istotne znaczenie miały raporty z NPPC, które przedstawiano Radzie Ministrów oraz Komitetowi Integracji Europejskiej (KIE). Raport przyjęty w 1999 r. zawierał informacje dotyczące tego, że szczegółowe ramy czasowe dostosowania regulacji prawnych związanych z implementacją kontroli finansowej nie zostaną podane, gdyż tworzona ustawa o finansach publicznych uzyskała negatywną opinię (za sprawą pojawiających się rozbieżności względem prawa wspólnotowego) wydaną przez Przewodniczącego KIE¹⁴⁴. W następnym roku został przyjęty kolejny, w którym wskazano, że kontynuowane są czynności w resorcie finansów związane z dostosowywaniem aktów wykonawczych ustawy o finansach publicznych do warunków istniejących w prawie wspólnotowym. Były one związane głównie ze sferą

¹⁴² Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (Dz. U. Nr 72, poz. 344 z późn. zm.).

¹⁴³ Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty 23 czerwca 1998 r.

¹⁴⁴ Raport z realizacji w 1998 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty 25 maja 1999 r.

uprawnień i zadań dla osób legitymizujących się prawem do realizowania kontroli *ex-ante*, a także głównych księgowych. Ponadto wskazano na brak finalizacji prac związanych z działalnością kontroli wewnątrzresortowej. W Raporcie podkreślono potrzebę wydłużenia prac do 2002 r.¹⁴⁵

Istotnym krokiem było przedstawienie NPPC z 26 kwietnia 2000 r. W jego założeniach uwidaczniała się dalsza tendencja do zapewnienia jednolitości pod kątem merytorycznym oraz metodycznym wykonywania kontroli finansowej *ex-ante* i *ex-post*, z wytycznymi wdrożonymi w krajach wspólnoty UE. W tym celu miały zostać przygotowane opracowania dotyczące kontroli, zwłaszcza tej dokonywanej względem funduszy unijnych. Ponadto priorytetem stało się również wprowadzenie (zaplanowane na 30 czerwca 2001 r.) ustawy o przeprowadzaniu kontroli organów administracji rządowej i samorządowej oraz urzędów obsługujących te organy, a także jednostek organizacyjnych podległych, podporządkowanych i nadzorowanych przez organy administracji rządowej i samorządowej, która miała regulować sprawy związane z przeprowadzaniem kontroli wewnętrznej w administracji publicznej, zwłaszcza pod kątem zakresu zadań i kompetencji, procedur zapewniających niezależność, jak również funkcjonowania systemu i metodyki realizacji kontroli¹⁴⁶. Ustawa ostatecznie nie weszła w życie, gdyż została negatywnie zweryfikowana, co przedstawiono w Raporcie z realizacji NPPC z 2000 r. Wybrani członkowie Dyrekcji Generalnej ds. Budżetu w Ministerstwie Finansów w grudniu 2000 r. wskazali wiele niedoskonałości projektu ustawy, chociażby związanych z brakiem zapisu o obligatoryjnym powołaniu niezależnych komórek kontroli wewnętrznej czy niezależnej jednostki koordynującej metodykę realizowania kontroli. Projekt wspomnianej ustawy wywołał również negatywne opinie na obradach Komitetu Stałego Rady Ministrów, a efektem tego było jego nieprzedstawienie Radzie Ministrów i zaprzestanie prowadzenia dalszych prac. KIE zaniepokojona odrzuceniem projektu ustawy, zdecydowała 31 stycznia 2001 r. zobowiązać Ministerstwo Finansów do unormowania audytu zarządzania środkami publicznym poprzez nowelizację ustawy o finansach publicznych, która miałaby doprowadzić do uregulowania sposobu przeprowadzania kontroli finansowej oraz audytu, a także uprawnień i niezależności audytorów. Termin, do którego miała zostać przyjęta, został określony na 30 czerwca 2001 r. przez KIE¹⁴⁷.

¹⁴⁵ Raport z realizacji w 1999 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty 4 kwietnia 2000 r.

¹⁴⁶ Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty w dniu 26 kwietnia 2000 r.

¹⁴⁷ Raport z realizacji w 2000 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty 20 kwietnia 2001 r.

W NPPC z 2001 r. przedstawiono m.in. kwestię związaną z powstaniem komórek audytu wewnętrznego usytuowanych w strukturach jednostek administracji publicznej, a w szczególności w takich jednostkach, które wprowadzają programy finansowe pochodzące z funduszy UE. Za cel postawiono zharmonizowanie wykonywania kontroli finansowej *ex-ante* i *ex-post* pod kątem merytorycznym i proceduralnym, zgodnie ze standardami wdrożonymi w krajach należących do UE. Skutkowało to potrzebą przygotowania opracowań dotyczących kontroli, zwłaszcza tej badającej środki z funduszy europejskich¹⁴⁸.

Założenie o nowelizacji ustawy o finansach zostało spełnione, gdyż Parlament przyjął ustawę zmieniającą ustawę o finansach publicznych, ustawę o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawę o działaniach administracji rządowej oraz ustawę o służbie cywilnej¹⁴⁹. Dzięki temu do krajowego ustawodawstwa został wprowadzony nowy mechanizm - kontrola finansowa, która swoim zasięgiem obejmowała gromadzenie oraz rozdysponowywanie środków publicznych, a także gospodarowanie mieniem. Nowelizacja otworzyła drogę (od 2002 r.) do tworzenia komórek audytu wewnętrznego na podstawie standardów międzynarodowych. W Raporcie z realizacji NPPC z 2001 r. wskazano, że nowelizacja ustanawia nowatorski system, który można opisać jako całokształt działań kontrolnych (przede wszystkim *ex-ante*) służący zbadaniu działalności podejmowanej przez wybraną instytucję, zwłaszcza w obszarze rozporządzania majątkiem. Przywołano również audyt wewnętrzny, który przedstawiono jako narzędzie do monitorowania w zakresie kryteriów gospodarności, zgodności z prawem, rzetelności, celowości, transparentności i przejrzystości. W ten sposób komórka audytu dla kierownika jednostki mogła pełnić rolę doradczą w sprawach dotyczących wewnętrznych systemów zarządzania, które służyły lepszemu funkcjonowaniu jednostki. Ponadto w ramach nowelizacji powołano Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego (miał się przyczynić m.in. do skuteczniejszego działania komórek audytorskich), ustalono odpowiedzialność za opracowywanie planów audytu czy uregulowano wymagania kwalifikacyjne dla audytorów wewnętrznych¹⁵⁰.

W Raporcie zostało również wskazane, że zapoczątkowano działania zmierzające do stworzenia standardów wewnętrznej kontroli finansowej dla jednostek sektora finansów publicznych. Ponadto Ministerstwo Finansów przygotowało opracowanie pn. *Zasady*

¹⁴⁸ Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty 12 czerwca 2001 r.

¹⁴⁹ Ustawa z dnia 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 działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. 2001 Nr 102, poz. 1116 z późn. zm.).

¹⁵⁰ Raport z realizacji w 2001 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty w dniu 22 lutego 2002 r.

wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej, przedstawiające m.in. zaawansowane rozwiązania odnoszące się do kontroli *ex-ante*, ujętej jako komponent zarządzania. Zasady miały być także dokumentem pomocniczym dla jednostek zobligowanych do utworzenia komórek audytu wewnętrznego, gdyż ujednolicały sposób przeprowadzania audytu, zgodnie z międzynarodowymi standardami audytowymi: Instytutem Audytorów Wewnętrznych (IIA) oraz Międzynarodową Organizacją Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Zespół Przygotowawczy KIE 21 stycznia 2001 r. zaakceptował ten dokument. Warto dodać, że Komisja Europejska w Raporcie Okresowym 2001 zwróciła uwagę na progres, który dokonał się dzięki wprowadzeniu zmian na podstawie nowelizacji ustawy o finansach publicznych¹⁵¹.

Komisja Europejska w dokumencie Partnerstwo dla Członkostwa 2002-2003 zaznaczyła, że konieczne są niezwłoczne działania na płaszczyźnie ustawodawczej tj. wzmocnienie możliwości administracyjnych w sferze kontroli finansowej, szczególnie kładąc nacisk na zasadę niezależności funkcjonalnej powstałych komórek ds. audytu wewnętrznego. Wobec tych zaleceń, zdecydowano się na podjęcie działań mających tworzyć wyspecjalizowane instytucje na szczeblach administracji rządowej i samorządowej. Ministerstwo Finansów wskazało, że powstanie Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego (do stycznia 2002 r.), jak również zostanie otwarty konkurs na stanowisko Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Służby Cywilnej¹⁵².

W 2002 r., w wyniku nowelizacji ustawy o finansach publicznych, uchwalono trzy istotne rozporządzenia odnoszące się do zaleceń Komisji Europejskiej zawartych w dokumencie Partnerstwo dla Członkostwa 2002-2003. Były one następujące:

- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego¹⁵³. Stwarzało możliwość do wykonywania audytu wewnętrznego na podstawie jednolitych procedur;
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej¹⁵⁴. Gwarantowało, że wyłącznie po zdaniu egzaminu

¹⁵¹ Ibidem.

¹⁵² Ibidem.

¹⁵³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 111, poz. 973).

¹⁵⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2002 r. w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej (Dz. U. Nr 166, poz. 1364).

przeprowadzanego przez Komisję Egzaminacyjną można zostać audytorem wewnętrznym;

- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych¹⁵⁵. Określa, kiedy jednostki sektora finansów publicznych będą zobligowane do prowadzenia audytu wewnętrznego. Nastąpi to po przekroczeniu odpowiednich kwot przychodów oraz kwot wydatków środków publicznych realizowanych w ciągu roku kalendarzowego.

Pierwsze efekty przemian w zakresie funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego można było zaobserwować z końcem III kwartału 2002 r. Istniały one w jednostkach, które zajmowały się realizacją Funduszu Spójności oraz Funduszy Strukturalnych, a także były przyporządkowane poszczególnym urządnom i ministerstwom. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów, na początku 2003 r. funkcjonowały 172 komórki audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Na podstawie rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego, Ministerstwo Finansów wydało opracowanie pn. *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*. Kolejnym krokiem było stworzenie standardów audytu wewnętrznego, które zostały ogłoszone w Komunikacie Ministra Finansów z 30 stycznia 2003 r.¹⁵⁶ Zasadniczą kwestią było również powołanie 26 listopada 2002 r. pierwszego Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego (GIAW), sprawiając, że Ministerstwo Finansów mogło zapoczątkować przeprowadzanie oceny jakości w sprawach implementacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach. Ponadto GIAW zyskał uprawnienia do przeprowadzania ocen jakościowych, jak również w jego kompetencjach znajdowało się promowanie standardów kontroli i audytu czy procesów zarządzania finansowego, co miało przełożyć się na lepsze funkcjonowanie wewnętrznych systemów kontroli¹⁵⁷.

Stopniowe wprowadzanie kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych kontynuowano do momentu formalnego członkostwa Polski w UE. Warto podkreślić, że zgodność uprawnień z Konstytucją RP wspomnianego GIAW została podważona przez

¹⁵⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 234, poz. 1970).

¹⁵⁶ Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz. Urz. MF z 2003 r. Nr 3, poz. 13).

¹⁵⁷ Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty 29 lipca 2003 r.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 9 listopada 2005 r.¹⁵⁸ Natomiast ustawą o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw został ten urząd zniesiony¹⁵⁹.

2.2.4. Implementacja kontroli zarządczej w ustawie o finansach publicznych

Występująca w ustawie o finansach publicznych z 2005 r. kontrola finansowa, od 1 stycznia 2010 r. została zastąpiona przez kontrolę zarządczą w wyniku wejścia w życie ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.¹⁶⁰ Nowa ustawa poświęca temu zagadnieniu rozdział 6, zatytułowany Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, w którym¹⁶¹:

- art. 68 określa jej definicję - kontrola zarządcza jest zbiorem określonych działań/podejmowanych decyzji, gwarantującym osiągnięcie zaplanowanych przez jednostkę celów i zadań o charakterze publicznym, zgodnie z powszechnie obowiązującym prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Jednakże na tych aspektach rola kontroli zarządczej się nie kończy. Ma ona również zapewnić m.in.: działanie zgodne z prawem, regulaminami wewnętrznymi, statutami itd., system zarządzania ryzykiem, skuteczne i efektywne funkcjonowanie jednostek, rzetelność sprawozdań (finansowych) czy właściwy przebieg informacji. Jest to katalog otwarty, ponieważ ta instytucja prawna ma oddziaływać na każdą aktywność jednostek, a więc gwarantować prawidłowość działania każdego elementu,
- art. 69 wskazuje, jaka ma być kontrola zarządcza: adekwatna, skuteczna i efektywna. Warunkiem takiego funkcjonowania jest jej dopasowanie („uszycie na miarę”) do uwarunkowań panujących w danej jednostce. Ta instytucja prawna ma przede wszystkim służyć do lepszego radzenia sobie z zaplanowanymi celami i zadaniami oraz ich osiągania. Wspomniane składowe: adekwatność - słuszność wyboru w danej kwestii, skuteczność - osiągnięcie tego, co się założyło, efektywność - maksymalne wykorzystanie potencjału danego przedsięwzięcia przy relatywnie jak najmniejszym ponoszeniu kosztów, mają przełożyć się na osiągnięcie celów i zadań, lepsze funkcjonowanie jednostki, a także radzenie sobie z sytuacjami kryzysowymi

¹⁵⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 2005 r. sygn. akt Kp 2/05 (M. P. z 2005 r. Nr 69, poz. 962).

¹⁵⁹ Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1832).

¹⁶⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

¹⁶¹ Ibidem.

(zarządzanie ryzykiem). W tym przepisie prawnym została także określona odpowiedzialność za kontrolę zarządczą, tworząca jednocześnie jej poziomy. Ponoszą ją: a) minister w kierowanych przez niego działach administracji rządowej; b) wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego; c) kierownik jednostki,

- art. 70 zobowiązuje Ministra kierującego działem do przygotowania planu działalności w ramach kontroli zarządczej, sprawozdania z jego wykonania, a także oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Wyjątek od tego stanowi sytuacja, gdy kierownik jednostki w dziale administracji rządowej zostanie wyznaczony do sporządzenia tych dokumentów przez Ministra kierującego działem, w której znajduje się ta jednostka. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego u.o.f.p. nie reguluje omawianej kwestii,
- art. 71 definiuje, że koordynację nad jednostkami sektora finansów publicznych stanowi Minister Finansów, którego zadaniami są: promowanie standardów kontroli zarządczej, sporządzanie wytycznych, podejmowanie współpracy z krajowymi i zagranicznymi instytucjami, a także komitetami audytu.

Zgodnie z art. 69 ust. 3 u.o.f.p. Minister Finansów opracował standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych. Są one wytycznymi, które osoba odpowiedzialna za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinna uwzględniać dla zagwarantowania wspomnianych wcześniej celów tego systemu. Standardy nie stanowią sztywnych ram, ponieważ przy ich opracowywaniu wzięto pod uwagę aspekt posiadania przez każdą jednostkę różnorodnych uwarunkowań. Elastyczność standardów pozwala kierownikom jednostek, aby nie skupiali się wyłącznie na spełnieniu formalnych wymagań (kontrola zarządcza „w dokumentach”), lecz podjęli próbę realnego działania na rzecz lepszego funkcjonowania jednostki (osiągania celów i zadań), która przełoży się również na wymiar społeczny, a więc zaspokoi potrzeby i interesy społeczności¹⁶².

Ministerstwo Finansów, opracowując standardy kontroli zarządczej, czerpało i zapożyczało rozwiązania z międzynarodowych organizacji, którymi były¹⁶³:

- Kontrola wewnętrzna - zintegrowana koncepcja ramowa - COSO I,
- Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie - COSO II,

¹⁶² Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

¹⁶³ Ibidem.

- Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym - INTOSAI,
- Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu - Komisja Europejska.

Standardy kontroli zarządczej zostały podzielone na pięć grup standardów¹⁶⁴:

- środowisko wewnętrzne - przedstawia, że środowisko jest trzonem dla kontroli zarządczej, ponieważ koncentruje się na istotności czynników personalnych, którymi są kompetentność i rozwój pracowników danej jednostki. Przekłada się to na potencjał, który może zostać wykorzystywany przez system kontroli zarządczej w jednostce. Ponadto uwaga zostaje zwrócona na zakresy czynności, podział zadań i strukturę organizacyjną, które łącznie muszą być tak opracowane, aby pomagały w realizacji celów kontroli zarządczej;
- cele i zarządzanie ryzykiem - wskazuje, że sprecyzowanie misji jednostki może przynieść wymierny efekt w postaci dostosowanej hierarchii celów i zadań do działalności jednostki, jak również pomóc w zarządzaniu ryzykiem. W tym standardzie zostaje ukazana istotność określania, monitorowania oraz oceniania celów i zadań, które powinny zostać osiągnięte dzięki odpowiednio dostosowanemu systemowi kontroli zarządczej. Zasadniczymi elementami są także analiza i identyfikacja ryzyk oraz reakcja na nie. System zarządzania ryzykiem zwiększa szansę na skuteczność realizacji wykonywanych czynności;
- mechanizmy kontroli - podkreśla istotność przeprowadzania kontroli przed wykonywaniem celów i zadań, w ich trakcie oraz po nich. Ponadto mechanizmy kontrolne powinny być tak ustanawiane, aby mogły być stosowane w momencie pojawiającego się ryzyka. Standard kładzie także nacisk na ochronę wszelkiego rodzaju zasobów posiadanych przez jednostkę, zarówno tych fizycznych, jak i znajdujących się w przestrzeni wirtualnej;
- informacja i komunikacja - zwraca uwagę na sposób i formę przekazywania informacji między wszystkimi pracownikami danej jednostki. Powinna być płynnie dostarczana, konkretna i zrozumiała. Należy zagwarantować, aby nie powstawały opóźnienia w jej doręczaniu oraz nie stwarzała problemów w interpretacji. Dotyczy to również kontaktów z zewnętrznymi podmiotami;

¹⁶⁴ Ibidem.

- monitorowanie i ocena - wskazuje, że system kontroli zarządczej powinien podlegać ciągłej obserwacji oraz ocenie, gdyż z biegiem zachodzących zmian (zarówno tych zewnętrznych, niezależnych od jednostki, jak i wewnętrznych spowodowanych np. fluktuacją kadr, zmieniającym się prawem) powinno się go dostosowywać (modyfikować) do nowych wyzwań/okoliczności. Monitorowanie ma również na celu zweryfikowanie, czy system tej instytucji prawnej prawidłowo funkcjonuje. Istotne jest także przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej wśród pracowników, będących „w środku” mechanizmu, a następnie wyciąganie wniosków z uzyskanych wyników. Nie należy również zapominać o audycie wewnętrznym jako profesjonalnym, niezależnym i obiektywnym źródle do badania kontroli zarządczej.

Wdrożenie kontroli zarządczej do ustawy o finansach publicznych oraz opracowanie dla niej standardów dało jednostkom możliwość zastosowania tego systemu, który za sprawą swojej elastyczności może (przy odpowiednim jej zrozumieniu i dostosowaniu) oddziaływać na każdy element funkcjonowania jednostki, w tym, co szczególnie zostaje podkreślone w ustawie - na realizację wyznaczonych celów i zadań. Kontrola zarządcza z pewnością przysporzyła wiele znaków zapytania, ponieważ nie można było jej traktować wyłącznie jako tradycyjnie pojmowanej kontroli (mając tutaj na myśli chociażby kontrolę finansową), a także nie była samym mechanizmem zarządczym. Dlatego istotne jest zrozumienie jej istoty, które opiera się na zrównoważeniu kontroli i elementów zaczerpniętych z procesów zarządzania.

2.3. Uwarunkowania prawne i organizacyjne w jednostkach samorządu terytorialnego

2.3.1. Układ strukturalny na poszczególnych szczeblach samorządu

Struktura samorządu terytorialnego, jak już zostało wcześniej wspomniane, składa się z gminy (jako podstawowej jednostki samorządu), powiatu i województwa. Wskazane jednostki są względem siebie równorzędne, a więc nie występuje między nimi jakakolwiek zależność organizacyjna. Rozbieżności mają swoje źródło w realizowanych przez nie różnorodnych zadaniach. W art. 4 ust. 1 u.s.w. ustawodawca określił, że samodzielność powiatu i gminy nie jest naruszana przez działalność samorządu województwa. Ponadto organy samorządu województwa nie są organami kontroli lub nadzoru względem gminy

i powiatu, a także nie są rozpatrywane w postępowaniu administracyjnym jako organy wyższego stopnia (w art. 4 ust. 2 u.s.w.). W art. 4 ust. 6 u.s.p. zostało wskazane, że działalność gminy nie może zostać naruszona przez zadania powiatu¹⁶⁵. Niezależność (brak hierarchii) między JST ukazuje ogólny zarys zasięgu ich zakresów obowiązków. Gmina, jako podstawowa jednostka samorządu, ma uprawnienia do realizacji zadań o wymiarze podstawowym. Powiat wykonuje zadania, które wychodzą poza ramy działalności gminy, co sytuuje go jako jednostkę o funkcji uzupełniającej w stosunku do gminy. Wobec tego prowadzenie działań (poprzez realizację usług o charakterze powszechnym) przez gminy i powiaty ma zagwarantować zaspokajanie potrzeb lokalnej społeczności. Natomiast jednym z głównych priorytetów województwa jest opracowywanie strategii rozwoju regionalnego, a także tworzenie - biorąc pod uwagę specyfikę danego regionu - możliwości (uwarunkowań), aby doszło do tego rozwoju¹⁶⁶. Mimo tego, że jednostki znajdują się blisko siebie, to każda z nich, dzięki odrębnemu zakresowi kompetencji, nie narusza integralności drugiej. Natomiast łączy ich wspólne działanie na rzecz społeczeństwa, dlatego nie raz możemy zobaczyć ich korelację w ramach wspólnych „interesów”.

Samorządy mają możliwość współpracy między sobą, którą wyróżnia dwojaki charakter. Pierwszy z nich - fakultatywny, zachodzi w sytuacjach, kiedy samorządy oddziałują na siebie poprzez np. określone działania. Najczęściej taka sytuacja ma miejsce po zawarciu umów publicznoprawnych między nimi w celu realizacji zaplanowanych zadań. Drugi z nich - obligatoryjny, występuje wtedy, kiedy w grę wchodzi funkcja prawna mająca możliwości, aby zobowiązać dane jednostki do współdziałania, a równocześnie kreować ich wzajemną relację¹⁶⁷. Potwierdzeniem na to są chociażby regulacje ustawowe, np. ustawa o publicznym transporcie zbiorowym¹⁶⁸, określająca relację (kooperacji i konkurencji) w obszarze regionalnych przewozów pasażerskich. Należy zwrócić uwagę, że w przypadku JST współdziałanie między nimi zostało określone przepisami prawnymi tj. art. 10 i rozdz. 7 u.s.g., art. 5 i rozdz. 7 u.s.p. oraz art. 8 ust. 2-4 i art. 8b u.s.w., które regulują kwestie realizacji zadań publicznych w ramach współdziałania. Wskutek tego powstały formy współdziałania wertykalnego (odbywa się wśród jednostek o zróżnicowanym typie) i horyzontalnego (odbywa się wśród jednostek o jednakowym typie), a także formy

¹⁶⁵ J. Jagoda, *Wykonywanie zadań publicznych* [w:] J. Jagoda, *Sądowa ochrona samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 64 i s. 73.

¹⁶⁶ J. Wyporska-Frankiewicz (red.), *Kontrola wykonywania zadań i nadzór nad jednostkami samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 17.

¹⁶⁷ A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, *Związek jednostek samorządu terytorialnego jako struktura sieciowa*, „Samorząd Terytorialny”, nr 1-2/2012, s. 87 i 98.

¹⁶⁸ Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 2778 z późn. zm.).

niepowodujące powstania nowych podmiotów (przez zawieranie umów i porozumień) czy formy kreujące nowe podmioty (m.in. stowarzyszenia lub związki)¹⁶⁹.

Swoboda w przypadku doboru form współdziałania, mimo regulacji ustawowych, nie jest katalogiem całkowicie pełnym. Bezspornie można stwierdzić, że najszerszy zakres różnorodnych rozwiązań stwarzają zawarte umowy, porozumienia, a także utworzone stowarzyszenia, biorąc pod uwagę zwłaszcza to, że każda JST może je stosować oraz mogą mieć one miejsce na poziomie wertykalnym i horyzontalnym. Wszystkie trzy ustawy ustrojowe dają możliwość ustanawiania oraz przyłączania się do stowarzyszeń w ramach promowania idei samorządu terytorialnego, jak również chronienia interesów wspólnoty samorządowej, stosując przepisy prawne o stowarzyszeniach (art. 84 u.s.g., art. 75 u.s.p. i art. 8b u.s.w.)¹⁷⁰. Ponadto o swobodzie możemy mówić w przypadku zawierania umów cywilnoprawnych i administracyjnych, ponieważ w ustawach ustrojowych, poza wskazaniem tych form realizacji zadań przez JST, nie zostały przewidziane dalsze przepisy prawne. Zatem zastosowanie w przypadku zawierania umów pozostawiono regulacjom szczególnym dla określonych rodzajów zadań¹⁷¹.

W kwestii porozumień sprawy wyglądają zgoła inaczej. Należy podkreślić, że porozumienia administracyjne muszą przybierać formę wyznaczoną przez odpowiednie przepisy prawa i nie jest dopuszczalne stosowanie formy dorozumianej. W przypadku porozumień możliwa jest sytuacja, w której określony zostaje wyłącznie przedmiot porozumienia przez przepis prawny albo sam zakres przedmiotowy i za sprawą jego treści wyznaczony zostaje przedmiot porozumienia. Ponadto przepisy prawa określają, które strony mogą występować w porozumieniach, np. tylko JST lub organy administracji rządowej, albo JST i organy administracji rządowej¹⁷². Istnieje również sposobność na zawieranie umów w układzie wertykalnym (w sytuacji, gdy województwo powierza realizację swoich zadań publicznym gminom lub powiatom ze swojego obszaru (art. 8 ust. 2 u.s.w.) albo analogicznie powiat powierza realizację gminom (art. 4 ust. 5 u.s.p.)), jak również w układzie horyzontalnym (porozumienia między miastami na prawach powiatu i gminami,

¹⁶⁹ A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, *op. cit.*, s. 87 i 98.

¹⁷⁰ R. Cieślak, *Partnerstwa z udziałem jednostek samorządu terytorialnego* [w:] E. Kornberger-Sokołowska, J. Zdanukiewicz, R. Cieślak, *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 236.

¹⁷¹ M. Kulesza, M. Bitner, *Zasada legalizmu a zdolność kontraktowa jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, nr 6/2009, s. 17.

¹⁷² J. Korczak, *O nieporozumieniach wokół porozumień w administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny”, nr 6/2009, s. 32.

porozumienia komunalne, porozumienia województw, porozumienia powiatów, porozumienia gmin)¹⁷³.

W sprawie związków JST należy wskazać, że regulacje prawne kształtują ich charakter w sposób homogeniczny. Istnieje możliwość ich zawierania tylko między: gminami - związki międzygminne (art. 64 u.s.g.) oraz powiatami - związki powiatowe (art. 65 ust. 1 u.s.p.). W przypadku województw niemożliwe jest ich zawieranie. Wobec tego wykluczone jest stosowanie rozwiązań w postaci związku wertykalnego (np. gmina i powiat). Jeżeli chodzi o sytuację dotyczącą związku powiatu, miasto na prawach powiatu bierze udział w realizacji zadań powiatu, natomiast w przypadku związku komunalnego uczestnicy biorą udział w wykonywaniu swoich zadań gminnych (art. 92 ust. 2 u.s.p.)¹⁷⁴. Wyjście poza ramy homogeniczności może nastąpić wtedy, gdy związki zawierają porozumienia z organami administracji rządowej, a także z JST nieznajdującymi się w związku. Wtedy możliwy jest układ wertykalny (np. związek między gminami zawiera z powiatem porozumienie na realizację określonych zadań) oraz układ horyzontalny (np. związek między gminami zawiera z gminami niewchodzącymi w skład związku porozumienie na wykonanie ustalonych zadań)¹⁷⁵.

Z punktu widzenia układu strukturalnego JST istotny jest podział na organy stanowiące i organy wykonawcze JST, mające umocowanie w art. 169 Konstytucji RP. Przepis wskazuje, że JST realizują swoje zadania za sprawą tych organów¹⁷⁶. Podział kształtuje się następująco:

- na poziomie gminy organem wykonawczym jest wójt, burmistrz, prezydent miasta (art. 26 ust. 1 u.s.g.), natomiast organem stanowiącym jest rada gminy (art. 41 ust. 1 u.s.g.)¹⁷⁷,
- na poziomie powiatu organem wykonawczym jest zarząd powiatu (art. 26 ust. 1 u.s.p.), natomiast organem stanowiącym jest rada powiatu (art. 42 ust. 1 u.s.p.)¹⁷⁸,
- na poziomie województwa organem wykonawczym jest zarząd województwa (art. 31 ust. 1 u.s.w.), natomiast organem stanowiącym jest sejmik województwa (art. 16 ust. 1 u.s.w.)¹⁷⁹.

¹⁷³ Ibidem, s. 33-37.

¹⁷⁴ P. Lisowski, *Status miasta na prawach powiatu w świetle ustawy o samorządzie powiatowym i ustawy o samorządzie gminnym – uwagi de lege lata i de lege ferenda* [w:] J. Korczak (red.), *Materiały z seminarium „10 lat miast na prawach powiatu”, 14-15 września 2008 r.*, Wrocław 2008, s. 26.

¹⁷⁵ A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, *op. cit.*, s. 99-100.

¹⁷⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

¹⁷⁷ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.).

¹⁷⁸ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1526 z późn. zm.).

¹⁷⁹ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2094 z późn. zm.).

Konstytucja RP nakłada na powyższe organy obowiązek, a zarazem odpowiedzialność, podkreślając, że realizują one zadania w ramach jednostki samorządu terytorialnego, do której należą (art. 169 ust. 1). Warte zaznaczenia jest to, że zgodnie z ustawą o samorządzie gminnym czynności podejmowane przez organy gminy są jawne. Jedynymi wyjątkami mogą być te wynikające z odrębnych przepisów. Organy zostały zobowiązane do przestrzegania i dbania o jawność dotyczącą własnej działalności, w szczególności umożliwiając społeczeństwu prawo do otrzymywania informacji publicznych, o które wnioskuje, czy możliwości wglądu do dokumentacji związanych z wykonywaniem zadań publicznych¹⁸⁰. W przypadku organów powiatu i województwa mamy do czynienia z analogią w tej kwestii. Regulacje ustawowe znajdują się odpowiednio w ustawie o samorządzie powiatowym i ustawie o samorządzie wojewódzkim. Ponadto należy zwrócić uwagę na stanowisko sądów administracyjnych, które wskazują, że regulacje ustawowe na poszczególnych szczeblach JST dotyczące dostępu do dokumentacji (art. 11b u.s.g., art. 8a u.s.p. i art. 15a u.s.w.) zobowiązują jedynie organy stanowiące do podejmowania czynności w tym zakresie poprzez tworzenie procedur dostępu do dokumentacji. Zatem pozostałe organy nie mają mocy wiążącej do stanowienia aktów prawnych w tej sprawie¹⁸¹.

2.3.2. Podział uprawnień zarządczych poszczególnych organów jednostek samorządu terytorialnego

Podział obowiązków dotyczących zarządzania JST na poszczególnych szczeblach samorządu terytorialnego rozkłada się na wspomniane organy wykonawcze i organy stanowiące. Podejmowane przez nie działania wytyczają kierunki rozwoju jednostek, co powinno dawać efekt w postaci zgodnego z prawem, efektywnego, oszczędnego i terminowego wykonywania celów i zadań, jak również prawidłowego ich funkcjonowania oraz świadczenia wysokiej jakości usług. Dlatego w tym kontekście tak istotny jest adekwatny, skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej, który łączy w sobie funkcje kontrolno-zarządcze, obejmując każdą płaszczyznę działalności.

Organy stanowiące wypełniają swoje obowiązki w głównej mierze poprzez przyjmowanie wybranych planów (np. programów), rozdysponowywanie finansów niezbędnych do ich wykonania, a także kontrolowanie i ocenianie osiągniętych planów przez organy

¹⁸⁰ J. Czerw, art. 11 (b) [w:] P. Chmielnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 389.

¹⁸¹ M. Karciarz, *Normatywne podstawy zasady jawności* [w:] Z. Duniewska, A. Krakala, M. Stahl (red.), *Zasady w prawie administracyjnym. Teoria, praktyka, orzecznictwo*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 243-244.

wykonawcze (pełnienie funkcji planistyczno-kontrolnych: z jednej strony wyznaczają kierunki działania jednostki, z drugiej weryfikują czynione postępy). Natomiast organy wykonawcze realizują czynności operacyjne, a mianowicie koordynację/zarządzanie jednostkami organizacyjnymi oraz urzędem JST, aby wykonać określone cele i zadania np. znajdujące się w strategii (skuteczne pełnienie tych funkcji wymaga sprawnie działającego systemu kontroli zarządczej, który zapewnia, aby na etapach organizowania, zarządzania i wykonania podejmowano decyzje prowadzące do osiągnięcia celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy). Wobec tego udział organów stanowiących w czynnościach zarządczych, które w głównej mierze rozpatrują, stanowią i uchwalają akty prawne oraz różnego rodzaju dokumenty, ma fundamentalne znaczenie dla rozwoju jednostki. W przypadku organu wykonawczego jest to podstawa do wypełniania zaplanowanych celów i zadań. Prawidłowo przemyślana i zaimplementowana kontrola zarządcza wzmacnia działalność obydwu organów. Organowi stanowiącemu dostarcza rzetelnych informacji - pozyskanych m.in. z przeprowadzanych kontroli i audytu wewnętrznego - na temat osiągniętych celów i zadań, gospodarowania finansami, skali pojawiających się ryzyk. Organowi wykonawczemu zapewnia z kolei system, który pomoże mu w realizacji wszystkich zaplanowanych przedsięwzięć. Dzięki temu kontrola zarządcza może wspierać radnych w podejmowaniu decyzji opartych na rzetelnych informacjach, a jednocześnie umożliwiać wójtom (burmistrzom, prezydentom miast), zarządowi powiatu (na czele ze starostą) i zarządowi województwa (na czele z marszałkiem) jak najlepsze osiągnięcie celów i zadań.

Określone czynności podejmowane na poszczególnych szczeblach samorządu terytorialnego mają swoje źródło m.in. w trzech ustawach ustrojowych (ustawie o samorządzie gminnym, ustawie o samorządzie powiatowym, ustawie o samorządzie województwa), w których ustawodawca wprost uregulował zakresy właściwości organów. Wśród kompetencji organu stanowiącego gminy należy wyróżnić: podejmowanie uchwał w sprawie statutu i budżetu gminy, programów gospodarczych, udzielenia lub nieudzielenia absolutorium oraz wotum zaufania organowi wykonawczemu, zadań zleconych z zakresu administracji rządowej; rozpatrywanie raportów o stanie gminy oraz sprawozdań z wykonania budżetu; wytyczanie kierunków działalności wójta i przyjmowanie z tego tytułu sprawozdań; określanie granic działalności jednostek pomocniczych i spraw związanych

z powierzaniem im mienia oraz środków finansowych; przyjmowanie programów rozwoju (art. 18 pkt 2 u.s.g.)¹⁸².

Przy wykonywaniu czynności zarządczych istotną rolę pełnią komisje rewizyjne, których głównym zadaniem jest kontrolowanie działalności wójtów, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gmin. Zadaniem tych komisji jest również opiniowanie wykonania budżetów gmin i występowanie z wnioskiem do rad gmin o udzielenie lub nieudzielenie absolutorium wójtom. Ponadto mogą one realizować zadania o charakterze kontrolnym zlecone przez rady¹⁸³.

Uprawnienia zarządcze wójta (jako organu wykonawczego) koncentrują się przede wszystkim na czynnościach związanych z funkcjonowaniem urzędu gminy, a także realizacji uchwał gminy oraz zadań gminy uregulowanych przepisami prawnymi. Zgodnie z ustawą o samorządzie gminnym wójt jest kierownikiem urzędu. Ustala, za sprawą zarządzenia, jego regulamin organizacyjny (strukturę i standardy działania), zarządza jego bieżącą działalnością i reprezentuje gminę. Realizacja zadań wójta odbywa się przy pomocy urzędu. Może on również zlecić swojemu zastępcy albo sekretarzowi wykonanie (w swoim imieniu) wybranych spraw. Do jego kompetencji zalicza się m.in. przygotowywanie projektów uchwał rady gminy i programów rozwoju; ustalanie metod realizacji uchwał i wykonania budżetu; gospodarowanie mieniem komunalnym¹⁸⁴.

Na poziomie samorządu powiatowego organ stanowiący ma w głównej mierze kompetencje do stanowienia, podejmowania i uchwalania uchwał istotnych dla prawidłowego rozwoju i funkcjonowaniu powiatu. Do jego najważniejszych zadań należy m.in.: stanowienie aktów prawa miejscowego, włącznie ze statutem powiatu; wytyczanie kierunków działalności zarządowi powiatu i analizowanie z tego tytułu sprawozdań; podejmowanie uchwał w sprawie budżetu powiatu, zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, zadań przekazywanych do realizacji innym jednostkom, powiatowych programów dotyczących bezpieczeństwa społeczności i wzrostu zatrudnienia, programów rozwoju, udzielenia lub nieudzielenia absolutorium oraz wotum zaufania organowi wykonawczemu; rozpatrywanie raportów o stanie powiatu oraz sprawozdań z wykonania budżetu (art. 12 u.s.p.)¹⁸⁵.

W przypadku szczebla powiatowego mamy również do czynienia z komisją rewizyjną, której celem jest kontrolowanie zarządu powiatu oraz powiatowych jednostek

¹⁸² Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.).

¹⁸³ M. Augustyniak, *Prawa i obowiązki radnego jednostki samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 103-104.

¹⁸⁴ K. Marak, *Ustrój, zadania samorządu terytorialnego oraz gospodarka komunalna*, „Przegląd Prawa i Administracji”, nr 79/2009, s. 135-136.

¹⁸⁵ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1526 z późn. zm.).

organizacyjnych. Ponadto komisja opiniuje zrealizowanie budżetu powiatu i występuje z wnioskiem do rady powiatu o udzielenie lub nieudzielenie absolutorium zarządowi powiatu. Do kompetencji komisji należy również realizacja zadań o charakterze kontrolnym zleconych przez radę (art. 16 u.s.p.)¹⁸⁶.

Organ wykonawczy powiatu w kwestii uprawnień zarządczych zajmuje się funkcjonowaniem starostwa powiatowego, a także realizacją uchwał rady powiatu oraz zadań powiatu uregulowanych przepisami prawnymi. Zgodnie z ustawą o samorządzie powiatowym starosta jako kierownik zarządza działalnością starostwa powiatowego, ustala regulamin organizacyjny (strukturę i standardy działania) starostwa i reprezentuje powiat. Realizacja zadań zarządu odbywa się przy pomocy starostwa oraz jednostek organizacyjnych powiatu, z uwzględnieniem powiatowego urzędu pracy. Do właściwości zarządu należy m.in.: opracowywanie projektów uchwał rady powiatu i programów rozwoju; wykonywanie uchwał oraz wykonania budżetu; gospodarowanie mieniem powiatu oraz przyjmowanie regulaminu organizacyjnego starostwa. Ponadto uprawnienia zarządcze przysługują staroście jako zwierzchnikowi powiatowych służb, inspekcji i straży. Należy do nich przede wszystkim: akceptacja programów działalności jednostek, ustalanie czynności podejmowanych przez nie wspólnie; zarządzanie ich działaniami w sytuacjach nadzwyczajnych oraz nakazywanie przeprowadzenia kontroli w określonych sytuacjach¹⁸⁷.

Na szczeblu wojewódzkim organ stanowiący (sejmik wojewódzki) realizuje swoje uprawnienia w głównej mierze przez rozpatrywanie, stanowienie i uchwalanie wszelkiego rodzaju dokumentów i aktów prawnych. Do jego właściwości należy m.in.: rozpatrywanie sprawozdań z realizacji wieloletnich programów województwa, sprawozdań finansowych województwa, sprawozdań z wykonania budżetu województwa, sprawozdań z działań podejmowanych przez zarząd województwa, raportu o stanie województwa; stanowienie aktów prawa miejscowego, zwłaszcza statutu województwa i standardów gospodarowania mieniem wojewódzkim; podejmowanie uchwał w sprawie budżetu województwa, strategii rozwoju województwa, prac nad projektem uchwały budżetowej, szczegółowością układu wykonawczego budżetu województwa, zadań przekazywanych do realizacji innym JST, udzieleniem lub nieudzieleniem absolutorium oraz wotum zaufania organowi wykonawczemu; uchwalanie regulacji prawnych związanych z organizacją wewnętrzną

¹⁸⁶ M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 654.

¹⁸⁷ L. Dubel, J. Kostrubiec, G. Ławnikowicz i in., *Nauka o państwie i polityce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 322-323.

i systemem pracy organów samorządu województwa; decydowanie o wyborze i odwołaniu zarządu województwa (art. 18 u.s.w.)¹⁸⁸.

Na poziomie województwa działalność komisji rewizyjnej sprowadza się do kontrolowania zarządu województwa oraz wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych. Oprócz tego komisja opiniuje zrealizowanie budżetu województwa i występuje z wnioskiem do sejmiku województwa o udzielenie lub nieudzielenie absolutorium zarządowi województwa (art. 30 u.s.w.)¹⁸⁹.

Zarząd województwa jako organ wykonawczy zajmuje się realizacją zadań województwa. Dzieje się to przy pomocy urzędu marszałkowskiego oraz wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych albo wojewódzkich osób prawnych (art. 45 u.s.w.). Do kompetencji zarządu zalicza się m.in.: a) realizacja uchwał sejmiku województwa; b) zarządzanie mieniem województwa; c) opracowywanie projektów budżetu województwa, strategii rozwoju województwa, regionalnych programów operacyjnych oraz ich realizacja; d) obserwacja i badanie procesów rozwojowych zachodzących w programach rozwoju województwa, regionalnych programach operacyjnych, strategiach rozwoju województwa; e) uchwalanie regulaminu organizacyjnego urzędu marszałkowskiego; f) kontrolowanie, koordynowanie i kierowanie działaniami podejmowanymi przez wojewódzkie samorządowe jednostki organizacyjne (art. 41 u.s.w.)¹⁹⁰.

Status prawny marszałka województwa określa, że jest on kierownikiem urzędu marszałkowskiego, zarządza bieżącą działalnością województwa i reprezentuje go na zewnątrz, a także planuje pracę urzędu marszałkowskiego oraz zarządu województwa. Marszałek, w sytuacjach nadzwyczajnych może zdecydować się na wykonanie działań ze sfery kompetencji zarządu województwa. Ponadto wydaje on decyzje (administracyjne) z zakresu administracji publicznej w sprawach indywidualnych lub w jego imieniu robi to wicemarszałek członkowie zarządu województwa, pracownicy urzędu marszałkowskiego oraz kierownicy wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych. Jednakże muszą oni zostać upoważnieni przez marszałka¹⁹¹.

¹⁸⁸ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2094 z późn. zm.).

¹⁸⁹ H. Izdebski, *Samorząd terytorialny...*, op. cit., s. 272-273.

¹⁹⁰ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2094 z późn. zm.).

¹⁹¹ B. Dolnicki, *Samorząd...*, op. cit., s. 215-216.

2.4. Cele i zadania jednostek samorządu terytorialnego

2.4.1. Charakterystyka celów i zadań na poszczególnych szczeblach samorządu terytorialnego

System kontroli zarządczej ma służyć realizacji celów i zadań w JST. Dlatego istotne jest ich scharakteryzowanie oraz rozróżnienie na poszczególnych poziomach samorządu. Jako punkt wyjścia można wskazać to, że cechą charakterystyczną samorządu terytorialnego jest publiczny charakter zadań przez niego realizowanych. Janusz Niczyporuk twierdzi, że zagwarantowanie przymiotu zadaniom jest wyrazem tego, że są one realizowane w interesie społecznym. Wobec tego jakiegokolwiek ich wykonywanie w interesie prywatnym nie może mieć miejsca¹⁹².

Zgodnie z art. 166 Konstytucji RP wyróżnia się zadania własne i zlecone. Pierwsze z nich dotyczą zaspokajania potrzeb społeczności samorządowej. Natomiast drugie mają miejsce w sytuacji, kiedy wynika to z określonych potrzeb państwa. Taki sam podział zadań publicznych występuje również w art. 7-8 ustawy o samorządzie gminnym. Ustawodawca zastosował klauzulę generalną przy ustalaniu obszaru działalności gminy, dotyczącą domniemania kompetencji gminy w każdej sprawie publicznej mającej charakter lokalny, niezastrzeżonej regulacjami prawnymi dla innych JST¹⁹³.

Wejście w życie dwóch ustaw ustrojowych z 1998 r., tworzących powiat i województwo, spowodowało zakończenie procesu formowania się samorządu terytorialnego. Każdemu z nich zostały przypisane odrębne zadania. W przypadku gmin obejmują one swoim zasięgiem lokalną społeczność, natomiast powiat i województwo ma znacznie większy obszar. Bogdan Dolnicki uważa, że klasyfikacja zadań publicznych w odniesieniu do szczebli samorządu powinna zostać określona w świetle zasady pomocniczości. Należy przez to rozumieć dobór takiego poziomu do podejmowania określonych decyzji, aby odbywało się to najbliżej społeczności samorządowej oraz odznaczało się największą skutecznością. Wobec tego istotne znaczenie będą miały uwarunkowania efektywnościowe czy ekonomiczne. Znaczące przy tej zasadzie jest to, aby oddziaływać (poprzez pomoc) na mniejsze wspólnoty¹⁹⁴.

¹⁹² J. Niczyporuk, *Zadania samorządu terytorialnego* [w:] M. Chmaj (red.), *Ustrój samorządu terytorialnego w Polsce*, WSHiP im. Ryszarda Łazarskiego, Warszawa 2007, s. 99.

¹⁹³ I. Lipowicz, *Reforma samorządowa – ustrój powiatu a ustrój gminy*, „Reforma Administracji Publicznej”, z. 1, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 1998, s. 7.

¹⁹⁴ B. Dolnicki, *Samorząd...*, op. cit., s. 315-316.

Rozpoczynając od zadań na poziomie gminy, ustawodawca w art. 7 ust. 1 u.s.g. wskazał, że zaspokajanie potrzeb lokalnej społeczności jest zadaniem własnym gminy. Następnie w art. 7 ust. 1 pkt 1-20 u.s.g. został wymieniony szereg zadań dotyczących np. lokalnego transportu zbiorowego, edukacji publicznej, porządku publicznego czy ochrony zdrowia¹⁹⁵. Określone przez ustawodawcę zadania można podzielić na cztery grupy: infrastrukturę techniczną (kanalizacje, drogi, elektrownie), infrastrukturę społeczną (kultura, ochrona zdrowia, edukacja), bezpieczeństwo i porządek publiczny (ochrona przeciwpożarowa, obrona cywilna, bezpieczeństwo sanitarne), ład przestrzenny i ekologię (gospodarka terenami, ochrona środowiska, planowanie przestrzenne)¹⁹⁶.

Z wyżej wspomnianych zadań wyodrębnia się kategorie obligatoryjnych i fakultatywnych. Rozstrzygnięcie dotyczące tego, do jakiej z nich zostanie zaliczone konkretne zadanie wynika z ustaw określających poszczególne sprawy, a także ustawy o podziale zadań i kompetencji określonych w ustawach szczególnych między organami gminy a organami administracji rządowej oraz o zmianie niektórych ustaw¹⁹⁷. Oprócz zadań własnych gminy wyróżnia się również zadania zlecone (jako drugi typ). Charakteryzują się tym, że zaliczane są do właściwości administracji rządowej, jednakże ze względu na brak występowania jej organów w gminie realizowane są przez organy samorządu. Tak jak w przypadku zadań własnych wyróżnia się kategorie zadań obligatoryjnych (wywodzących się z określonych ustaw) i fakultatywnych (wynikających z porozumień zawartych między administracją rządową a gminą)¹⁹⁸.

Ponadto do powyższego należy dodać jedną z powszechnie stosowanych form dotyczących wykonywania zadań, a mianowicie rozwiązanie wynikające z art. 8 ust. 2a u.s.g., polegające na możliwości realizacji zadań o właściwościach powiatu lub województwa przez gminę. Sposobem na to jest zawarcie porozumień pomiędzy JST. Gminie zapewniane są środki finansowe niezbędne do wykonywania zadań. Ponadto w określonych przypadkach (np. ze względu na rozległy zakres zadań) istnieje możliwość współdziałania pomiędzy JST, tworzenia jednostek organizacyjnych przez gminę, a także zawierania umów z wybranymi podmiotami¹⁹⁹.

¹⁹⁵ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.).

¹⁹⁶ A. Sekuła, *Meandry zarządzania*, Wyd. Politechniki Gdańskiej, Gdańsk 2016, s. 71.

¹⁹⁷ Ustawa z dnia 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.).

¹⁹⁸ T. Bojar-Fijałkowski, *Ustawowe zadania gminy w polskim modelu samorządu terytorialnego*, „Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo”, nr 4/II/2013, s. 43-44.

¹⁹⁹ H. Szczechowicz, *Wykonywanie zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Zbliżenia Cywilizacyjne”, nr 11/2015, s. 261.

Powiat jako jednostka szczebla pośredniego wykonuje zadania o charakterze lokalnym, przewyższające zdolności realizacyjne gminy. W art. 4 u.s.p. ustawodawca określił to „zadaniami ponadgminnymi”²⁰⁰. Ich katalog jest szeroki (art. 4 ust. 1 pkt 1-23 u.s.p.). Przykładowymi są: promocja powiatu, obronność, polityka prorodzinna czy gospodarka wodna²⁰¹. Ponadto można je podzielić na następujące rodzaje: ponadpodstawowe społeczne (np. zarządzanie podmiotami leczniczymi), ponadpodstawowe techniczne (np. modernizacja dróg wychodzących poza skalę gminną), bezpieczeństwo obywateli i porządek publiczny o skali ponadgminnej (np. przeciwdziałanie powodziom), zagospodarowanie przestrzenne i ochrona środowiska o skali ponadgminnej (np. gospodarowanie powiatowym zasobem nieruchomości), działalność związana ze wspomaganiem w lokalnych problemach (np. pomoc niepełnosprawnym, bezrobotnym, ubogim)²⁰².

Ustawodawca za sprawą art. 4 ust. 2-6 u.s.p. określił, że do zadań powiatu należy zakwalifikować również te z tytułu ustaw szczególnych, uprawnień kierowników powiatowych służb, straży i inspekcji, a także zleconych (poprzez ustawy) z zakresu administracji rządowej. Na poziomie powiatu pojawiają się porozumienia administracyjne, które służą do powierzania zadań publicznych organowi województwa (musi występować na obszarze powiatu), jednostkom lokalnym samorządu lub mogą dotyczyć wykonywania zadań z zakresu administracji rządowej (art. 5 u.s.p.). Ponadto powiat ma możliwość tworzenia jednostek organizacyjnych, a także zawierania umów z wybranymi podmiotami (art. 6 u.s.p.)²⁰³.

Samorząd wojewódzki jako szczebel regionalny koncentruje się na zadaniach mających na celu ulepszanie uwarunkowań regionalnych (w tym społecznych). Główny obszar działalności skupia na czynnikach gospodarczych oraz ekonomicznych, czego efektem ma być poprawa życia społeczności regionu. Wobec tego opracowuje on strategię rozwoju województwa, zawierającą cele, mające prowadzić do wzmocnienia identyfikowania się, rozwijania i dbania o wartości narodowe, społeczne oraz kulturowe (w tym lokalne) społeczeństwa; ożywienia działalności gospodarczej; zwiększenia innowacyjności i konkurencyjności w sferze gospodarczej województwa; utrzymania dorobku przyrodniczego oraz kulturowego dla przyszłych pokoleń; wprowadzania i pilnowania o ładu przestrzennego (art. 11 ust. 1 u.s.w.). Cele występujące w strategii rozwoju województwa są wpisywane

²⁰⁰ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1526 z późn. zm.).

²⁰¹ M. Karlikowski, *Zadania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego”, nr 27/2013, s. 331-333.

²⁰² Z. Niewiadomski (red.), *Samorząd terytorialny. Ustrój i gospodarka*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz-Warszawa 2001, s. 61-62.

²⁰³ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1526 z późn. zm.).

m.in. do programów wojewódzkich, przyjmowanych przez sejmik województwa, a kolejno wykonywane w ramach polityki rozwoju województwa²⁰⁴.

Skonkretyzowanie powyższej polityki stanowi art. 11 ust. 2 u.s.w., z którego można wydzielić następujące sfery działania²⁰⁵:

- ekonomiczną - kształtowanie rynku pracy; zachowanie oraz ulepszanie infrastruktury technicznej i społecznej; zdobywanie i łączenie funduszy finansowych potrzebnych do wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej;
- społeczną - wspieranie i tworzenie możliwości do zwiększania kompetencji (wykształcenia) mieszkańców; wspieranie rozwoju nauki, a także współdziałania między obszarami gospodarki i nauki, popieranie zmian technologicznych i innowacyjnych; wspieranie rozwoju kultury oraz chronienie i właściwe korzystanie z dziedzictwa kulturowego; promocja walorów województwa; zapobieganie i walka z wykluczeniem społecznym oraz integrowanie ludności;
- środowiskową - kierowanie się zasadą zrównoważonego rozwoju przy kształtowaniu środowiska naturalnego oraz korzystanie z niego w sposób racjonalny.

W ramach opracowywania strategii rozwoju województwa i realizowania polityki rozwoju województwa ustawodawca wskazał szereg podmiotów, z którymi organy województwa mogą współpracować. Są nimi m.in.: jednostki lokalnego samorządu terytorialnego (występujące na terenie województwa); samorząd gospodarczy i zawodowy; administracja rządowa (zwłaszcza wojewoda); pozostałe województwa; organizacje pozarządowe; szkoły wyższe; jednostki naukowo-badawcze (art. 12 ust. 1 pkt 1-5 u.s.w.). Ponadto istnieje możliwość współpracy zagranicznej z organizacjami międzynarodowymi czy regionami wybranych krajów (art. 12 ust. 2 u.s.w.)²⁰⁶.

Ustawodawca w art. 14 ust. 1 u.s.w. określił zadania o charakterze wojewódzkim realizowane przez samorząd województwa. Są one zadaniami publicznymi, co ma wyraz w art. 6 ust. 1 pkt 1 u.s.w., stanowiącym, że samorząd realizuje zadania publiczne wyznaczone w ustawach w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Zbiór tych zadań wymienionych w art. 14 ust. 1 pkt 1-16 u.s.w. jest bardzo rozległy, przede wszystkim ze względu na skalę wielkości obszaru województwa. Zalicza się do nich np. pomoc społeczną, ochronę środowiska, bezpieczeństwo publiczne czy politykę prorodziną. Katalog tych zadań nie został zamknięty, gdyż ustawy szczególne mogą nakładać dodatkowe

²⁰⁴ M. Stec, *Podział zadań i kompetencji w nowym ustroju terytorialnym Polski: (kryteria i ich normatywna realizacja)*, „Samorząd Terytorialny”, nr 11/1998, s. 9-10.

²⁰⁵ Ibidem, s. 10.

²⁰⁶ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2094 z późn. zm.).

zadania²⁰⁷. Ponadto ustawodawca wskazał, że za sprawą wybranych ustaw zadania znajdujące się we właściwości samorządu województwa mogą być realizowane przez zarząd województwa jako zadania z zakresu administracji rządowej (art. 14 ust. 2 u.s.w.). Wobec tego jedynym rozwiązaniem dotyczącym zlecania zadań z zakresu administracji rządowej są ustawy. Ustawodawca nie wskazał możliwości zawierania np. porozumień między wojewodą a samorządem województwa. Za sprawą art. 8 u.s.w. samorząd województwa w celu realizacji zadań może tworzyć wojewódzkie samorządowe jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z wybranymi podmiotami oraz porozumienia z innymi województwami i jednostkami lokalnego samorządu terytorialnego (znajdującymi się na terenie województwa)²⁰⁸.

2.4.2. Inne podmioty upoważnione do realizowania celów i zadań

W kwestii wykonywania celów i zadań przez samorząd terytorialny Eugeniusz Wojciechowski stwierdził, że jest on swego rodzaju państwem funkcjonującym na szczeblu lokalnym i regionalnym²⁰⁹. Natomiast Zbigniew Leoński wskazał zasadniczy podział ich realizacji według²¹⁰:

- kryterium odbiorcy - kto ma być grupą docelową: społeczność oraz jednostki organizacyjne nie wchodzące w skład samorządu lub jednostki organizacyjne i organy samorządu,
- kryterium form np. prawnych - stosowanych przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), radę powiatu, zarząd powiatu, zarząd województwa itd.,
- kryterium podziału aktów prawnych - dotyczących konkretnie danego adresata (akty indywidualne) lub wyznaczonego w sposób ogólnikowy (akty normatywne),
- kryterium występującego rodzaju prawa - prawo cywilne reguluje np. zawieranie różnego rodzaju umów, a prawo administracyjno-publiczne określa decyzje administracyjne.

W świetle wykonywania celów i zadań zostały wcześniej wspomniane organy stanowiąco-kontrolne i organy wykonawcze na poszczególnych szczeblach samorządu terytorialnego. Oprócz nich występują również inne formy organizacyjno-prawne w JST upoważnione do ich realizacji. Hanna Szczechowicz do najczęstszych zalicza: jednostki budżetowe,

²⁰⁷ Ibidem.

²⁰⁸ B. Dolnicki (red.), *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 525.

²⁰⁹ E. Wojciechowski, *Gospodarka samorządu terytorialnego*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2012, s. 27.

²¹⁰ Z. Leoński, *Samorząd terytorialny w RP*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 43-44.

zakłady budżetowe, spółki komunalne. Tworzy się je za sprawą organów stanowiących JST (w drodze uchwały), a więc rady gminy (art. 9 ust. 1 u.s.g.), rady powiatu (art. 6 ust. 1 u.s.p.) i sejmiku województwa (art. 8 ust. 1 u.s.w.). Ponadto ustawa może zobowiązać organ do ich powołania, jak to ma miejsce w przypadku urzędu gminy, ośrodka pomocy społecznej czy starostwa powiatowego²¹¹.

Jednostka budżetowa cechuje się brakiem osobowości prawnej oraz ekonomicznej, jak również ograniczoną samodzielnością organizacyjną. Jest ona ściśle powiązana z budżetem JST na danym poziomie, ponieważ jej wydatki pokrywane są z budżetu JST, natomiast uzyskane dochody do niego odprowadzane. Jak już zostało wspomniane, tworzy ją organ stanowiący z danego szczebla samorządowego, jednocześnie ustanawiając statut, a także mienie, przekazując w zarząd. Realizacja zadań jednostki budżetowej odbywa się na podstawie planu finansowego, w którym znajdują się wydatki i dochody. Do najczęstszych obszarów jej działalności zalicza się: pomoc społeczną, lasy miejskie, oświatę, drogi i oświetlania. Obszary, na których realizuje wyznaczone cele i zadania, charakteryzują się całkowitym brakiem rentowności lub cena za usługę jej nie gwarantuje²¹².

Samorządowy zakład budżetowy nie ma osobowości prawnej, natomiast korzysta z osobowości prawnej (np. gminy) oraz wyróżnia się większymi możliwościami w podejmowaniu decyzji dotyczących kwestii organizacyjnych, co sytuuje go wyżej w hierarchii od jednostki budżetowej. Jego działalność jest zbudowana na zasadzie gospodarowania netto, a więc odpłatnie realizuje zadania własne JST, natomiast uzyskane dotacje (z budżetu JST) i przychody służą do spłaty powstałych kosztów z działalności. Zakłady posiadają również prawo, aby osiągnięte dochody przeznaczać na finansowanie połowy własnych wydatków. Realizacja celów i zadań odbywa się na podstawie rocznego planu dochodów i wydatków, a także nie może wychodzić poza granice zadań użyteczności publicznej. W art. 14 u.o.f.p. ustawodawca wskazał szereg zadań, jakie mogą wykonywać samorządowe zakłady budżetowe. Należą do nich m.in.: gospodarka mieszkaniowa, wodociągi, transport zbiorowy, pomoc społeczna, kultura fizyczna i sport²¹³. Ustawa o gospodarce komunalnej (u.g.k.)²¹⁴ umożliwia przekształcenie samorządowego zakładu budżetowego na spółkę prawa handlowego (spółkę akcyjną lub spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością). Może się tak stać w wyniku likwidacji zakładu przez organ stanowiący

²¹¹ H. Szczechowicz, *op. cit.*, s. 276.

²¹² M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 37-38.

²¹³ M. Jastrzębska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 78-79.

²¹⁴ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 679 z późn. zm.).

(za sprawą uchwały), celem zawiązania wybranej spółki. W takiej sytuacji organ stanowiący wnosi mienie zlikwidowanego wcześniej samorządowego zakładu budżetowego na poczet pokrycia kapitału spółki²¹⁵.

Spółki kapitałowe mogą być tworzone przez JST (organy stanowiące) lub istnieje możliwość przystępowania do nich. Dopuszczalnymi formami są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne (art. 9 ust. 1 u.g.k.). Ustawodawca wskazał w art. 1 ust. 2 u.g.k., że realizacja zadań (użyteczności publicznej) przez spółki ma prowadzić do zaspokajania potrzeb zbiorowych mieszkańców. Problematyka wykonywania tych zadań jest analogiczna jak w przypadku samorządowych zakładów budżetowych, a więc sięga sfery gospodarowania lokalami użytkowymi, gospodarki mieszkaniowej, dróg, wodociągów czy obszarów zieleni (katalog zadań komunalnych spółek kapitałowych jest bliski temu występującemu w art. 14 u.o.f.p.)²¹⁶. Zasady funkcjonowania i tworzenia spółek są rozwiązywane na podstawie przepisów prawnych zawartych w ustawie Kodeks spółek handlowych (k.s.h.)²¹⁷, a także u.g.k., będące *lex specialis* w odniesieniu do przepisów kodeksowych.

Spółki kapitałowe wyróżnia działalność za sprawą swoich organów. W ich składzie znajduje się: zarząd spółki (prowadzi czynności wykonawcze), zgromadzenie wspólników (prowadzi czynności uchwałodawcze), rada nadzorcza oraz komisja rewizyjna (obie pełnią czynności nadzorcze). Zasadniczą kwestią jest strukturalne dokonanie podziału kapitału od bieżącego zarządzania. Rozdzielnie kompetencji ma pomóc w ochronie bieżącego zarządzania przed władczą ingerencją wspólników. W praktyce skutkuje to brakiem możliwości wpływania przez JST na to zarządzenie oraz zaciąganie zobowiązań przez spółkę. W u.g.k. zostały wprowadzone rozwiązania szczególne w odniesieniu do k.s.h., w obszarze działalności organów spółek wraz z JST²¹⁸. Ponadto spółka jest zobowiązana w regulaminie do ustalenia reguł korzystania z usług publicznych realizowanych przez nią, jak również uregulowania jej obowiązków względem beneficjentów usług. Regulamin oraz wszelkie jego modyfikacje są zatwierdzane przez organy wykonawcze JST występujące na terenie jego obowiązywania (art. 13 ust. 1-2 u.g.k.)²¹⁹.

²¹⁵ J. Jagoda, *Mienie samorządowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 177.

²¹⁶ Ibidem, s. 178-179.

²¹⁷ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).

²¹⁸ C. Banasiński, M. Kulesza, D. Szafrński, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz i przepisy towarzyszące*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1997, s. 70.

²¹⁹ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 679 z późn. zm.).

2.5. Podsumowanie

Pierwszoplanową kwestią dla kontroli zarządczej jest realizacja celów i zadań, w sposób zgodny z zamierzeniami ustawodawcy, wskazanymi w art. 68 u.o.f.p. Wraz z ewolucją samorządu terytorialnego ukształtowały się zadania organów JST na poszczególnych szczeblach, których realizacja ma prowadzić do zaspokojenia potrzeb społeczności samorządowej. Widoczny jest zróżnicowany zasięg działania, począwszy od gminy jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego, przez powiat, a skończywszy na województwie. Dzięki organom stanowiącym i wykonawczym uchwalane są wszelkiego rodzaju plany oraz strategie, określone kierunki działań (inwestycji), a następnie dokonywana jest próba ich wykonania. Kontrola zarządcza stanowi tego nieodłączny proces. Powinna być ona „uszyta” na miarę uwarunkowań jednostki i prowadzonych działań oraz wyposażona w adekwatne narzędzia gwarantujące skuteczność. Ta instytucja prawna, podobnie jak samorząd, przeszła proces zmian, aby ostatecznie w 2010 r. przyjąć formę, która trwa do chwili obecnej. Początki sięgają wejścia Polski do UE i kontroli finansowej. Można powiedzieć, że był to czas przeobrażeń od kontroli (finansowej) tradycyjnie rozumianej do systemu oddziaływującego na każdą aktywność jednostek.

Rozdział III

NORMATYWNE UJĘCIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

3.1. Rozbieżności definicyjne w kontroli zarządczej

3.1.1. Kontrola zarządcza a termin „kontrola”

Kontrola zarządcza zawierająca w sobie wiele elementów kontrolno-zarządczych jest rozbudowanym systemem. Swoją złożonością przyczyniła się do powstania rozbieżności definicyjnych. Źródłem jest podobieństwo kontroli zarządczej do zakorzenionej w polskiej administracji kontroli wewnętrznej oraz proces przemian, który następował począwszy od stworzenia instytucji kontroli finansowej. Jako przykład można podać to, że według Waldemara Witalca definicja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych została stworzona dla wyeksponowania funkcji, jaką ta instytucja prawna ma do spełnienia w systemie finansów publicznych²²⁰. Ryszard Szostak patrzy na kontrolę zarządczą znacznie szerzej i nie ogranicza jej wyłącznie do zagwarantowania odpowiedniego funkcjonowania systemu finansów publicznych. Autor uważa, że ma ona wpływać na odpowiednie wykonywanie celów i zadań przez jednostkę. Ponadto zaznacza, że określenie istoty kontroli zarządczej i w efekcie ustalenie jej ram wymaga zaakcentowania złożonego charakteru tej instytucji prawnej²²¹. W kontekście tego stanowiska można przywołać wypowiedź Doroty Fleszer, która stwierdza, że obecność kontroli zarządczej oddziałującej na całą działalność jednostki nie może być zaniedbywana, ani tym bardziej pomijana, gdyż wykładnia przepisów prawnych dotyczących tej instytucji nie przewiduje jej fakultatywnego charakteru, a także zwolnień podmiotowych czy przedmiotowych. Dlatego kierownik danej jednostki jest zobligowany do „wdrożenia i monitorowania elementów kontroli, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy”²²².

Do powyższego warto dodać wypowiedź Cezarego Kosikowskiego, który wskazuje, że kontrola zarządcza stanowi dopełnienie tradycyjnie rozumianego kierowania, ale o znacznie szerszym kręgu osób do tego upoważnionych, ponieważ nie obejmuje ona wyłącznie kierownika JSFP, lecz również ministra kierującego danym działem administracji rządowej, wójta, burmistrza, prezydenta miasta czy przewodniczącego zarządu

²²⁰ W. Witalc, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne”, nr 4/2012, s. 53.

²²¹ R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa”, nr 5/2010, s. 5-6.

²²² D. Fleszer, *Zarządzanie ryzykiem...*, op. cit., s. 102-103.

jednostki samorządu terytorialnego²²³. W tym duchu ocenia kontrolę zarządczą również Mariusz Matysek. Używa sformułowania, w świetle którego jest ona procesem „ciągłego lub cyklicznego wykonywania działań kierowniczych”²²⁴.

Jacek Jagielski zwraca uwagę, że kontrola zarządcza nie jest kolejnym rodzajem kontroli, ani funkcją kontroli kierowniczej, lecz zbiorem działań silnie powiązanych z procesami zarządzania. Ponadto autor podkreśla, że kontrola zarządcza odzwierciedla w istocie kontrolę wewnętrzną, którą można spotkać w międzynarodowych dokumentach (i standardach), tj. COSO czy INTOSAI²²⁵. Ten pogląd uzupełnia Ewa Chojna-Duch, zwracając uwagę, że w ustawie o finansach publicznych przepisy dotyczące kontroli zarządczej są powiązane z występującą w prawie międzynarodowym instytucją kontroli wewnętrznej. Dodaje, że wynika to z odwołań do międzynarodowych standardów kontroli wewnętrznej, którymi kierował się Minister Finansów przy opracowywaniu standardów dla kontroli zarządczej²²⁶. W odniesieniu do przytoczonego poglądu można stwierdzić, że terminy „kontrola zarządcza” i „kontrola wewnętrzna” mogą być naprzemiennie używane. Podobne stanowisko prezentuje Ludmiła Lipiec-Warzecha, która utożsamia kontrolę zarządczą z kontrolą wewnętrzną występującą w międzynarodowych standardach. Podkreśla, że opracowany przez INTOSAI system kontroli wewnętrznej służy m.in. sprawdzeniu/zweryfikowaniu (zdobyciu racjonalnej pewności) czy zaplanowane cele i zadania zostały zrealizowane. Autorka upatruje w kontroli wewnętrznej występowanie środków funkcjonalnych, które pomagają kierownictwu jednostki uzyskać informacje (zapewnić je), że czynności podejmowane przez jednostkę przekładają się na jej m.in. uporządkowaną, adekwatną, skuteczną, zgodną z prawem działalność²²⁷. Istnieje również odmienne stanowisko w tej kwestii, które przedstawia Ryszard Szostak, wskazując, że kontrola zarządcza wchodzi w skład szeroko pojętej kontroli wewnętrznej (funkcjonalnej i instytucjonalnej), a więc sprowadza ją jako funkcję sprawdzania (weryfikowania) działalności całej jednostki. Uważa, że jedynie zmienia się przedmiot, a w głównej mierze sposób sprawowania kontroli powszechnie funkcjonującej. Jednakże według autora kontrola zarządcza jest tylko częścią większej całości, jaką jest tradycyjnie rozumiana kontrola wewnętrzna, co skutkuje tym, że nazw obu tych kontroli nie można

²²³ C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo”, nr 12/2009, s. 14-15.

²²⁴ M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola państwowa”, nr 2/2011, s. 40.

²²⁵ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 323-324.

²²⁶ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć...*, op. cit., s. 59-60.

²²⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 363-364.

używać naprzemiennie²²⁸. Przedstawione zróżnicowania w pojmowaniu kontroli zarządczej są skupione wokół tego, czy należy ją rozpatrywać jako funkcję kierowniczą, funkcję zarządzania jednostką, wzorowaną na międzynarodowej kontroli wewnętrznej (*internal control*), czy funkcję silnie powiązaną z instytucjonalną kontrolą wewnętrzną zakorzenioną w polskiej administracji publicznej.

Podejmując próbę analizy powyższej problematyki, należy zacząć od tego, czym jest międzynarodowa kontrola wewnętrzna (*internal control*). Dyrekcja Generalna ds. Budżetu Komisji Europejskiej stworzyła uniwersalny model systemu kontroli wewnętrznej, który pierwotnie był nazwany *Public Internal Financial Control* (PIFC), a obecnie *Public Internal Control* (PIC). Państwa członkowskie UE wdrażają i rozwijają go, natomiast akronim PIC stał się wspólnym mianownikiem dla systemów *internal control* występujących w administracjach publicznych poszczególnych krajów²²⁹. Jednakże należy wziąć pod uwagę to, że koncepcja PIC może być rozumiana różnorodnie, w zależności od obowiązującego modelu zorganizowania sektora publicznego w danym państwie²³⁰.

Internal control na samym początku odnosiła się do finansów publicznych i była określana jako mechanizm organizacyjny, norm, procedur, kontroli oraz regulacji przyjęty w celu zagwarantowania ekonomicznego, wydajnego i efektywnego przeznaczania środków finansowych na określone cele i zadania²³¹. Artur Dmowski, Sylwester Bogacki i Tomasz Wołowicz kompleksowo przeanalizowali każde ze słów akronimu PIFC, które jednocześnie można przenieść na płaszczyznę znaczeniową PIC, w którym zrezygnowano z zawężenia odnoszącego się wyłącznie do finansów publicznych i ukierunkowano system *internal control* na całą działalność jednostek. Analogię (przy zachowaniu odpowiednich proporcji) można dostrzec w naszym krajowym dorobku, gdzie kontrolę finansową zastąpiła kontrola zarządcza.

W kwestii analizy wyrażenia PIFC słowo „*public*” odnosi się do sektora publicznego, który ramach swojej działalności podlega kontroli. „*Internal*” wyraża obowiązujące w administracji publicznej mechanizmy i działalność kontroli wewnętrznej. Słowo „*control*” utożsamia wszelkie przejawy działalności władzy i administracji dotyczące kontroli nad gospodarowaniem środkami publicznymi, natomiast „*financial*” wskazuje, że pierwotny

²²⁸ R. Szostak, *Na czym polega kontrola zarządcza*, „Kontrola Państwowa”, nr 1/2011, s. 129-131.

²²⁹ European Commission, *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States. Second edition*, Luxembourg 2014, s. 1.

²³⁰ *Public Internal Control Systems in the European Union. Illustrating essential Internal Control elements*, „Discussion Paper”, nr 8/2017, s. 4-5.

²³¹ R. de Koning, *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, „Public Management Forum”, nr 6/1999, s. 4.

model systemu kontroli był ukierunkowany na finanse²³². Warto dodać, że na poziomie unijnym PIC jest uznawany za zasadniczy model w tworzeniu *good public governance*, mając szczególnie na uwadze *transparency* (transparentność), *accountability* (rozliczalność) i *integrity* (spójność)²³³.

Przy analizie międzynarodowej kontroli wewnętrznej należy również spojrzeć na zagadnienie dotyczące zakorzenionej w naszej administracji publicznej kontroli wewnętrznej, która także pojawia się w rozbieżnościach związanych z kontrolą zarządcą. W tym kontekście kluczowy jest podział kontroli wewnętrznej na kontrolę wewnętrzną instytucjonalną i kontrolę wewnętrzną funkcjonalną. Według Jacka Jagielskiego pierwszą z nich wyróżnia „powierzenie wykonywania funkcji kontrolnych w ramach danej jednostki organizacyjnej powołanym specjalnie do tego celu mniejszym komórkom organizacyjnym, zespołom, stanowiskom pracy itd.”²³⁴. Zatem instytucjonalność ma swój wyraz w utworzeniu „swoistego miniaparatu kontrolnego”, najczęściej podlegającemu kierownikowi jednostki²³⁵. Potwierdza to również Jacek Lang, wskazując, że ten rodzaj kontroli wewnętrznej może być wykonywany przez pracownika mającego odpowiednie upoważnienie, zespół pracowników albo komórkę organizacyjną²³⁶. Dorota Fleszer określa to bardziej ogólnie - jako przeprowadzanie kontroli przez „wyspecjalizowany podmiot (np. komórkę organizacyjną kontroli wewnętrznej)”²³⁷. Natomiast kontrola wewnętrzna funkcjonalna jest - zdaniem Jacka Jagielskiego - „sprawowana na bieżąco w trakcie realizowania funkcji zarządzania daną jednostką (bądź jej częścią) i zespołami pracowniczymi (stanowiskami pracy) przez osoby na stanowiskach kierowniczych”²³⁸. Tę interpretację podziela również Jacek Lang i Dorota Fleszer, którzy podkreślają, że ten rodzaj kontroli jest przeprowadzany przez kierowników danego szczebla na wszystkich etapach zarządzania względem podległych im pracowników²³⁹.

Wobec przedstawionych typów kontroli wewnętrznej (międzynarodowej i krajowej) można stwierdzić, że kontrola zarządcza zawiera w sobie zarówno cechy kontroli wewnętrznej międzynarodowej (jest odzwierciedleniem *internal control*), jak i kontroli

²³² A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowicz, *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „International Journal of Legal Studies”, nr 2/2019, s. 139-140.

²³³ *Public Internal Control...*, op. cit., s. 2.

²³⁴ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 311.

²³⁵ Ibidem.

²³⁶ J. Lang, *Kontrola administracji* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 350.

²³⁷ D. Fleszer, *Kontrola zarządcza jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 72.

²³⁸ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 311.

²³⁹ J. Lang, op. cit., s. 311; D. Fleszer, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 72.

wewnętrznej instytucjonalnej (sprawdzanie działalności jednostki przez upoważnionych do tego pracowników) oraz kontroli wewnętrznej funkcjonalnej (sprawowanej z poziomu kierowników). Pojawiające się rozbieżności na płaszczyźnie powiązań kontroli zarządczej z kontrolą wewnętrzną (zakorzenioną w polskiej administracji) mają źródło głównie w formie sprawowania obu tych kontroli. Z jednej strony mamy do czynienia z kontrolą zarządczą, która jest procesem i nie wykonuje się jej standardowo, jak inne kontrole, a z drugiej strony występuje w jej ramach typowa kontrola (wewnętrzna instytucjonalna i funkcjonalna), która jest przeprowadzana w określonym momencie czasowym. W tym kontekście warto przytoczyć uwagę, że „z dzisiejszym stanem rzeczy pojęcie kontroli zarządczej zastąpiło pojęcie kontroli wewnętrznej oraz „skonsumowało” pojęcie kontroli finansowej. Zgodnie z nową filozofią kontrola zarządcza ma obejmować wszelkie procesy kontrolne w jednostce, w tym kontrolę finansową, traktowaną jako szczególny rodzaj kontroli (najczęściej wewnętrznej)”²⁴⁰. Można rzec, że ten fragment uzupełnia obraz kontroli zarządczej, która łączy w sobie uprawnienia do przeprowadzania kontroli (wewnętrznej) w określonym czasie, jak i funkcję (system) stwarzającą możliwości do prawidłowej realizacji celów i zadań publicznych, rozciągniętą w czasie, zawierającą elementy zarządzania jednostką. Wobec tego do założenia, którym jest osiągnięcie celów i zadań zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo (art. 68 ust. 1 u.o.f.p.), niezbędne będzie traktowanie kontroli zarządczej jako tej instytucji prawnej, która zawiera w sobie możliwość realizowania kontroli wewnętrznej. Ma ona przede wszystkim służyć kierownikowi w zarządzaniu działalnością jednostki, oddziałując na każdy jej element funkcjonowania, a także sprawdzać stopień czynionych postępów i wykrywać wszelkie nieprawidłowości.

Rozbieżności pojawiające się w kwestii zasięgu oddziaływania kontroli zarządczej mogą wynikać przede wszystkim z podobieństwa dawnych standardów kontroli finansowej i obecnych standardów kontroli zarządczej, a także samego procesu zastąpienia kontroli finansowej przez kontrolę zarządczą w ustawie o finansach publicznych. Dlatego też w niektórych przypadkach funkcjonowanie mechanizmu kontroli zarządczej sprowadzane jest wyłącznie do sfery finansów publicznych jednostek. W tym kontekście warto również zwrócić uwagę na kwestię międzynarodowej kontroli wewnętrznej (*internal control*) oraz standardów międzynarodowych (COSO), na podstawie których zostały stworzone standardy kontroli zarządczej. Jak już zostało wcześniej wspomniane, *internal control* w pierwotnym kształcie odnosiła się wyłącznie do finansów publicznych, a następnie zasięg

²⁴⁰ A. Dmowski, S. Bogacki, T. Wołowicz, *op. cit.*, s. 142.

jej oddziaływania został przeniesiony na całą aktywność jednostki, a więc objęła wszystkie zachodzące w niej procesy. Jednocześnie z nią ewoluowały międzynarodowe standardy. Dla przykładu warto zestawić (w poniższej tabeli nr 2) uaktualnione w 2013 r.²⁴¹ przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO) standardy COSO II dla oceny *internal control* i standardy kontroli zarządczej. Analiza porównawcza wskazuje na wiele podobieństw między nimi. Wobec podniesionych kwestii należy stwierdzić, że pomimo pojawiających się rozbieżności wynikających ze zmiany zakresu oddziaływania (początkowo ograniczonego do finansów, a następnie rozszerzonego na całość działalności), kontrola zarządcza znajduje zastosowanie we wszystkich obszarach funkcjonowania jednostki. Potwierdzają to m.in. obowiązujące standardy, które uwzględniają narzędzia kontrolno-zarządcze pozwalające zbadać wszystkie sfery funkcjonowania jednostek.

Tabela 2. Porównanie standardów COSO II i kontroli zarządczej

Grupa standardów	W COSO II	W kontroli zarządczej
A. Kontrola środowiska (w KZ: środowisko wewnętrzne)	– Promowanie i zaangażowanie w zapewnienie uczciwości i etycznego postępowania – Zapewnienie nadzoru – Określenie struktury, uprawnień, odpowiedzialności – Zapewnienie kompetencji zawodowych – Zapewnienie i egzekwowanie rozliczalności	– Przestrzeganie wartości etycznych – Kompetencje zawodowe – Struktura organizacyjna – Delegowanie uprawnień
B. Ocena ryzyka (w KZ: cele i zarządzanie ryzykiem)	– Określenie celów – Identyfikacja i analiza ryzyka – Ocena ryzyka oszustwa – Identyfikacja i analiza istotnych zmian	– Misja – Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji – Identyfikacja ryzyka – Analiza ryzyka – Reakcja na ryzyko
C. Mechanizmy kontroli	– Wybór i rozwój mechanizmów kontroli – Wybór i rozwój mechanizmów kontroli obszarów technologicznych – Wdrożenie, zasady i procedury	– Dokumentowanie systemu KZ – Nadzór – Ciągłość działalności – Ochrona zasobów – Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych – Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych

²⁴¹ W pierwotnej wersji COSO I z 1992 r. wyróżniono pięć głównych komponentów („standardów”): środowisko kontroli, ocenę ryzyka, działania kontrolne, informację i komunikację oraz monitorowanie. Choć każdy z tych komponentów został szczegółowo opisany, w ówczesnym dokumencie nie przewidywano dodatkowych, uszczegółowionych zasad (tzw. *principles*). Dopiero w 2013 r., w zaktualizowanej wersji - COSO II, wprowadzono 17 szczegółowych zasad przyporządkowanych do wymienionych komponentów.

D. Informacja i komunikacja	– Wykorzystanie istotnych informacji – Komunikacja wewnętrzna – Komunikacja zewnętrzna	– Bieżąca informacja – Komunikacja wewnętrzna – Komunikacja zewnętrzna
E. Monitorowanie (w KZ: monitorowanie i ocena)	– Prowadzenie bieżących i/lub dodatkowych odrębnych ocen funkcjonowania systemu – Ocena i przedstawienie niedociągnięć w systemie	– Monitorowanie systemu kontroli zarządczej – Samoocena – Audyt wewnętrzny – Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: COSO, *Internal Control - Integrated Framework*, 2013; Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

3.1.2. Kontrola zarządcza w kontekście modelu zarządzania

Patrząc przez pryzmat przedstawionych wcześniej rozbieżności w pojmowaniu kontroli zarządczej jako modelu zarządzania, należy spojrzeć na sferę nauki o zarządzaniu, wskazując istotne elementy dla mechanizmu kontroli zarządczej. Henri Fayol w 1916 r. użył pięciu funkcji zarządzania (planowanie, organizowanie, rozkazywanie, koordynowanie, kontrolowanie) do zdefiniowania terminu zarządzania²⁴². Z biegiem lat nastąpiła ich ewolucja i współcześnie zostały sprowadzone (na podstawie publikacji z zakresu organizacji i zarządzania) do czterech zasadniczych: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania²⁴³. Planowanie dotyczy wyznaczania celów oraz określania metod do ich najlepszego wykonania. Można powiedzieć, że jest ono swego rodzaju projektowaniem przyszłości jednostki. Organizowanie to definiowanie działań/zasobów, porządkowanie i klasyfikowanie ich, a także wyznaczanie odpowiednich pracowników do ich realizacji. Motywowanie wiąże się z podejmowaniem takich czynności, które wpłyną na wykonanie założonych celów oraz zachowania i postawy pracowników. Istotne jest stworzenie takich uwarunkowań, które przyczyniłyby się do mobilizacji pracowników, czego skutkiem byłoby podejmowanie przez nich skutecznych i optymalnych rozwiązań prowadzących do osiągnięcia celów, a zarazem zaspokoiliłyby ich oczekiwania. Kontrolowanie przejawia się poprzez monitorowanie oraz ocenę realizowanych czynności. Innymi słowy jest to proces sprawdzania postępów w wykonywaniu celów²⁴⁴. Wobec tak przyjętej reguły zasadne wydaje się przytoczenie definicji zarządzania Rickiego Griffina, zawierającej przedstawione funkcje

²⁴² A. K. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), *Zarządzanie. Teoria i Praktyka*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 646-647.

²⁴³ S. Sokołowska, *Organizacja i zarządzanie. Ujęcie teoretyczne*, Wyd. Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2004, s. 137.

²⁴⁴ J. Penc, *Podstawy nowoczesnego zarządzania, projektowanie warunków rozwoju i strategii organizacji*, Łódź 2005, s. 28-29.

zarządzania. Według niego zarządzanie to „zestaw działań (obejmujący planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie, tj. kierowanie ludźmi, i kontrolowanie), skierowanych na zasoby organizacji (ludzkie, finansowe, rzeczowe i informacyjne) i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny”²⁴⁵. Warto zwrócić uwagę, że pojawiają się wspólne elementy z kontrolą zarządczą, takie jak: definiowanie misji jednostki, określanie celów, dobór instrumentów do ich realizacji, projektowanie przebiegu wykonania celów, weryfikowanie postępów oraz motywowanie pracowników. Przedstawione aspekty ukazują zbiór funkcji zarządzania, w których występuje kontrola, co nadaje jej szczególnego charakteru w świetle prawidłowego przebiegu cyklu zarządzania. Andrzej Krysiak podkreśla, że coraz bardziej widoczne staje się znaczenie kontroli podczas procesu podejmowania decyzji. Stanowi ona metodę pozyskiwania informacji, które przyczyniają się do wyboru właściwych decyzji²⁴⁶. Natomiast Bolesław Kuc wskazuje, że kontrola w cyklu zarządzania stanowi jego ostatni etap. Upraszczając cały cykl - w pierwszej kolejności mamy do czynienia z określeniem celów, zadań i metod ich wykonania, następnie prowadzone są działania zmierzające do ich zrealizowania, a funkcja kontroli umiejscawiana jest jako ta zamykająca cykl. Jednocześnie Bolesław Kuc zauważa, że „kontrola jako proces przenika i łączy wszystkie funkcje zarządzania”²⁴⁷.

Zbysław Dobrowolski odnalazł wzajemne powiązania funkcji kontroli ze wspomnianymi powyżej pozostałymi funkcjami zarządzania. W odniesieniu do funkcji planowania funkcja kontrolowania pozwala zbadać, czy i w jaki sposób wykonywane są założenia. Występuje tu również rola kontroli jako „dostarczyciela” informacji, będącej pomocą przy modyfikowaniu celów na wczesnym etapie działań. Zmiany mogą być spowodowane m.in. nowopowstałymi czynnikami wewnętrznymi, zewnętrznymi albo stawianymi warunkami. Funkcja kontroli w odniesieniu do funkcji organizowania pomaga w weryfikowaniu i analizowaniu stopnia zorganizowania jednostek, co przekłada się na wprowadzanie koniecznych korekt w obszarze uprawnień oraz zadań. Wobec funkcji motywowania funkcja kontroli pozwala zbadać stopień wpływu czynników mających zagwarantować zgodność zachowań z oczekiwaniami. Ponadto prowadzi do zweryfikowania, czy zastosowane mechanizmy dotyczące motywowania pracowników są zgodne z prawem,

²⁴⁵ R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 6.

²⁴⁶ A. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa”, nr 1/2006, s. 140.

²⁴⁷ B.R. Kuc, *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, Wyd. WSZiM, Warszawa 2002, s. 6.

celowe, rzetelne itd.²⁴⁸ Warto również dodać, że na gruncie nauk o zarządzaniu występuje pojęcie „zarządzania przez kontrolę”. Sprowadza się ono do wyróżnienia takiego procesu decyzyjnego w zarządzaniu, który pozwala jednostce zagwarantować eliminację wykrytych zagrożeń, stosowanie w sposób efektywny funkcji niezbędnych do realizowania założonych celów oraz wykorzystanie pojawiających się szans²⁴⁹. Wobec przedstawionych rozważań poszczególnych autorów na temat funkcji kontroli w zarządzaniu zauważalne jest jej podobieństwo do kontroli zarządczej, którą wyróżnia sprawdzanie działalności jednostki i podejmowanie decyzji zarządczych, dążąc przy tym do osiągnięcia założonych celów i zadań. Można również stwierdzić, że zasadnicze funkcje zarządzania (planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie) składające się na system (model) zarządzania są zbieżne z zasadniczymi „funkcjami” (standardami) kontroli zarządczej tj.: określaniem celów i zadań, monitorowaniem i oceną ich realizacji (standard B.6.), kompetencjami zawodowymi i strukturą organizacyjną (standardy A.2. i A.3.), samooceną (standard E.20.), nadzorem i szczegółowymi mechanizmami kontroli dotyczącymi operacji finansowych i gospodarczych (standardy C.11. i C.14.). W obu przypadkach mamy do czynienia z wytyczaniem celów i zadań jednostki, wyznaczaniem pracowników i dostosowywaniem struktury organizacyjnej, motywowaniem (w przypadku kontroli zarządczej poprzez „wysłuchanie” się w głos pracowników za sprawą przeprowadzania samooceny), a także kontrolą/nadzorem nad realizowaną działalnością. Patrycja Szulin zwraca uwagę, że dzięki bogatemu wachlarzowi standardów kontroli zarządczej możemy mówić o powiązaniu kontroli zarządczej z modelem zarządzania²⁵⁰.

W kontekście zarządzania Andrzej Szpor wskazuje, że podłoże ideowe kontroli zarządczej ma swoje źródło w doktrynie *New Public Management* (NPM), której występowanie jest również widoczne w całej ustawie o finansach publicznych, a wyrazem tego są budżety zadaniowe²⁵¹. Cezary Kosikowski dochodzi do tych samych konstatacji, podkreślając, że wyeksponowanie kontroli zarządczej miało miejsce z uwagi na jej powiązanie z menedżerskim podejściem do finansów publicznych, szczególnie na płaszczyźnie efektywnego wydatkowania środków publicznych. Uważa również, że przyczyniła się do tego sfera oddziaływania kontroli zarządczej na m.in. zasoby finansowe, rzeczowe, ludzkie,

²⁴⁸ Z. Dobrowolski, *Proglomena, epistemologia oraz metodologia...*, op. cit., s. 59-60.

²⁴⁹ J. Sławińska, *Wdrażanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Seria: Administracja i Zarządzanie”, nr 97/2013, s. 434-435.

²⁵⁰ P. Szulin, *Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 115.

²⁵¹ A. Szpor, op. cit., s. 14-15.

a także czynniki wpływające na sprawne działanie jednostki. Ponadto dodaje, że kontrola zarządza pozwala kompleksowo zbadać i ocenić sprawność zarządzania jednostką, naprawiając/udoskonalając - w razie zaistniałych okoliczności - elementy ze sfery zarządzania²⁵².

Alicja Gębczyńska zauważa, że kontrola zarządcza poprzez swój kompleksowy i uniwersalny charakter, a także prawne unormowanie może wspomagać system zarządzania jednostką, będąc zbiorem zaleceń/wytycznych dla pracowników szczebla kierowniczego, pomocnych do udoskonalania mechanizmów jednostki²⁵³. Można rzec, że powiązania kontroli zarządczej z zarządzaniem pozwalają na wzajemne zapożyczanie rozwiązań (elementów zarządzania) do prawidłowego funkcjonowania jednostki, w tym realizacji celów i zadań publicznych.

Wobec powstających rozbieżności na gruncie tego, czy kontrola zarządcza jest tylko mechanizmem zarządzania lub mechanizmem kontrolnym, należy podkreślić, że nie da się jej wyłącznie podporządkować do jednej z tych kategorii. Kontrola zarządcza jest systemem, który czerpie rozwiązania zarówno z zakorzenionej w polskiej administracji publicznej kontroli wewnętrznej (instytucjonalnej i funkcjonalnej), międzynarodowej kontroli wewnętrznej (*internal control*), jak i modeli zarządzania. Równie istotne jest to, że tradycyjna kontrola występuje w funkcjach zarządzania, co pozwala stwierdzić, że elementy kontrolno-zarządcze, pojawiające się także w kontroli zarządczej, współgrają ze sobą, tworząc warunki do prawidłowego funkcjonowania jednostki, w tym realizacji zadań i celów. Kontrola zarządcza czerpie z tego dorobku, co w sytuacji „szycia jej na miarę” jednostki, pozwala na stworzenie adekwatnego, efektywnego i skutecznego systemu.

3.2. Charakterystyka kontroli zarządczej

3.2.1. Cele kontroli zarządczej

Ustawodawca zdecydował się na stworzenie ogólnych celów (korzyści), które mają przyświecać kontroli zarządczej. Zawarte w art. 68 ust. 2 pkt 1-7 nie stanowią katalogu zamkniętego, za sprawą użytego wyrażenia „w szczególności”. Należą do nich: „zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; skuteczność i efektywność działania; wiarygodność sprawozdań; ochrona zasobów; przestrzeganie i promowanie zasad

²⁵² C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 5.

²⁵³ A. Gębczyńska, *Dojrzałość procesowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce a realizacja standardów kontroli zarządczej i uzyskane efekty*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2021, s. 72.

etycznego postępowania; efektywność i skuteczność przepływu informacji; zarządzanie ryzykiem”²⁵⁴. Warto zwrócić uwagę, że możemy je pogrupować, przypisując konkretny obszar, w którym kontrola zarządcza może zapewnić jednostce prawidłowe funkcjonowanie. Zatem należy wyszczególnić: obszar formalnoprawny (zgodność z prawem oraz procedurami wewnętrznymi); obszar zarządczo-ekonomiczny (zarządzanie ryzykiem, przepływ informacji, skuteczność i efektywność działania, ochrona zasobów, prawdziwość sprawozdań); obszar etyczny (zasady etycznego postępowania)²⁵⁵. Tomasz Kica i Jacek Strojny zwracają uwagę na fakt, że powstanie katalogu celów przyczyniło się do zmian w samorządowej gospodarce finansowej oraz wydatkowaniu środków publicznych, przeorientowując je w stronę zarządzania planami finansowymi i budżetami jednostek, a jednocześnie optymalizując wykonanie wcześniej zaplanowanych celów²⁵⁶.

Powstałe cele kontroli zarządczej niosą za sobą konkretne rozwiązania, które powinny służyć jednostce do lepszego prowadzenia swojej działalności (w tym realizowania zaplanowanych celów i zadań). Zatem istotna jest analiza każdego z nich²⁵⁷:

- zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami - wiąże się to z kulturą przestrzegania obowiązujących regulacji prawnych, w relacji z kulturą osiągania założeń. Jest to również zrozumienie zasad i zachowań etycznych, a także ich stosowanie w praktyce;
- skuteczność i efektywność działania - wiąże się to z opracowywaniem strategii, określaniem mierników/wskaźników, wyjaśnianiem procesów, kaskadowaniem celów oraz zarządzaniem strategicznym, procesowym i projektowym;
- wiarygodność sprawozdań - wiąże się to z przeprowadzaniem kontroli finansowej pod kątem prawidłowości procesów i zjawisk związanych z gospodarowaniem finansami publicznymi jednostki. Istotne jest również opracowywanie i wdrażanie budżetów zadaniowych;
- ochrona zasobów - wiąże się to z należytą ochroną zasobów o specyfice finansowej, intelektualnej, technicznej czy ludzkiej. Jest to również nieustanny monitoring zasobów pod kątem występowania ryzyka;

²⁵⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.).

²⁵⁵ M. Salachna, D. Perło, M. Poniatończ, *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.

²⁵⁶ T. Kica, J. Strojny, *Orientacja projektowa jako systemowe wspieranie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, nr 4/2013, s. 51.

²⁵⁷ A. Sulikowska, *Ocena stanu wdrożenia standardów kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 53/2012, s. 129.

- efektywność i skuteczność przepływu informacji - wiąże się to z kompletnymi, zrozumiałymi oraz terminowo wysyłanymi informacjami/komunikatami. Jest to także upraszczanie procedur w systemie komunikacyjnym;
- zarządzanie ryzykiem - wiąże się to z opracowywaniem i implementowaniem takiego modelu zarządzania ryzykiem, który znajduje swoje zastosowanie w wewnętrznych procedurach.

Cele (korzyści), które sformułował ustawodawca mają spowodować m.in. wzrost zaufania (pracowników) w jednostce i (obywateli) do jednostki, którego zbudowanie można nazwać unikatowym kapitałem. Pozwala to przenieść współpracę, komunikację czy decyzyjność na wyższy poziom. Jednym z takich przykładów, w którym jednostka może zapewnić sobie wiarygodność, jest sfera finansów, która zazwyczaj jest brana pod uwagę jako pierwsza lub jedna z pierwszych przy przeprowadzanej kontroli. Również społeczeństwo ocenia działalność jednostki przez jej pryzmat. Uwaga zostaje skupiona m.in. na różnego rodzaju sprawozdaniach, ukazujących koncepcję i zakres realizowanych zadań²⁵⁸.

Andrzej Szpor definiuje cele kontroli zarządczej w skali mikro i makro. Według niego pierwsze z nich skupiają się wokół art. 68 ust. 1 u.o.f.p., w którym zostało określone, że jednostka ma osiągnąć cele i zrealizować zadania zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Autor przenosi to na płaszczyznę zarządzania publicznego, twierdząc, że wykonywanie ich w taki sposób pozwala na osiągnięcie wcześniej oczekiwanych rezultatów. Natomiast w skali makro upatruje zwiększoną transparentność finansów jednostki oraz racjonalność w ich gospodarowaniu²⁵⁹.

Aby osiągnąć cele, należy prawidłowo je sformułować. Jednym z instrumentów do tego służących jest metoda SMART, stosowana przez wiele jednostek i organizacji, zarówno z sektora publicznego, jak i prywatnego. Rozwinięcie jej skrótu pozwala zrozumieć, w jaki sposób powinno się wyznaczać cele: S (*Specific* - prosty, konkretny. Cel powinien być sformułowany w sposób zrozumiały, nie pozostawiający pola do interpretacji); M (*Measurable* - mierzalny. Cel powinien być sformułowany w taki sposób, aby można było określić poziom jego realizacji, np. w formie liczbowej, albo w jakikolwiek inny sposób pozwalający dokonać weryfikacji); A (*Achievable* - osiągalny, realistyczny. Cel powinien być sformułowany tak, aby był możliwy do osiągnięcia, czyli należy wziąć pod uwagę czas, zasoby ludzkie, materialne itd. Inaczej mówiąc, powinien być określony na możliwości jednostki); R (*Relevant* - istotny. Cel powinien służyć rozwojowi, otwierać nowe

²⁵⁸ Z. Dobrowolski, *Proglomena, epistemologia oraz metodologia...*, op. cit., s. 73.

²⁵⁹ A. Szpor, op. cit., s. 84.

możliwości/horyzonty, a zarazem stanowić wartość dla jednostki realizującej); T (*Timely defined* - określony w czasie. Cel powinien mieć opracowany horyzont czasowy np. poprzez harmonogram, który będzie określał czas/termin jego osiągnięcia)²⁶⁰.

Tabela 3. Zestawienie standardów kontroli zarządczej i metody SMART

Standardy kontroli zarządczej	Metoda SMART
Cele i zadania powinny być zrozumiałe.	Cel powinien być prosty, konkretny.
Realizacja celów i zadań powinna być sprawdzana za pomocą mierników.	Cel powinien być mierzalny.
Do wyznaczanych celów i zadań powinno się przypisać osoby, komórki, jednostki odpowiedzialne za ich realizację, a także środki służące ich wykonaniu.	Cel powinien być osiągalny, realny, czyli sformułowany tak, aby był możliwy do osiągnięcia. Należy przy tym wziąć pod uwagę czas, zasoby ludzkie, materialne itd.
Ocena realizacji celów i zadań powinna odbywać się w oparciu o kryteria m.in. oszczędności, efektywności i skuteczności.	Cel powinien być istotny dla działalności (korzyści) podmiotu oraz przyczynić się do rozwoju pracowników.
Cele i zadania należy opracować co najmniej w rocznej perspektywie.	Cel powinien być określony w czasie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie na podstawie: R. Cybulska, *Metoda SMART jako element prawidłowej kontroli zarządczej*, „Finanse Komunalne”, nr 11-12/2019, s. 80.

Warte uwagi jest podobieństwo w kwestii określania celów między standardami kontroli zarządczej a metodą SMART. Wyrazem tego jest powyższa tabela nr 3²⁶¹. Dodatkowo cele są możliwe do zoperacjonalizowania, za sprawą określonych zadań przyczyniających się do osiągnięcia celu, wyboru odpowiednich wskaźników oraz mierników, terminu realizacji, a także wyznaczonego pracownika, odpowiedzialnego za przebieg realizacji celu²⁶². Należy jednak podkreślić, że w przypadku podziału celów na np. operacyjne, strategiczne, operacyjne, zauważalne są różnice w stopniu ich adaptowalności między sektorem prywatnym (łatwość w przystosowywaniu) a sektorem publicznym (trudność w przystosowywaniu)²⁶³. Dzieje się tak ze względu na m.in. obowiązujące przepisy prawne regulujące sferę realizacji zadań, obowiązujące akty wewnętrzne w jednostce, oczekiwania społeczności lokalnej, czy posiadane fundusze. Dlatego kluczowa jest przy tym rola

²⁶⁰ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 1/2011, Warszawa 2011, s. 4.

²⁶¹ R. Cybulska, *Metoda SMART jako element prawidłowej kontroli zarządczej*, „Finanse Komunalne”, nr 11-12/2019, s. 79.

²⁶² R. Gawłowski, K. Makowski, *Organizacja i zarządzanie w administracji publicznej*, C.H. Beck, Warszawa 2022, s. 151.

²⁶³ A. Mituś, *Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji* [w:] M. Ćwiklicki (red.), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015, s. 88.

kierowników jednostek, którzy określając cele powinni mieć na uwadze wskazane uwarunkowania²⁶⁴.

Nie należy również zapominać, w jaki sposób cele i zadania mają zostać osiągnięte. Wobec tego ustawodawca w art. 68 ust. 1 u.o.f.p. wskazał, że ich realizacja ma się odbywać „zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo”²⁶⁵. Wyjaśnienie problematyki dotyczącej działalności zgodnej z przepisami prawa nastąpiło już wcześniej, jednakże warto w tym kontekście przytoczyć jeszcze art. 7 Konstytucji RP, definiujący konstytucyjną zasadę legalizmu, za sprawą której „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”²⁶⁶. Efektywność należy interpretować jako osiągnięcie możliwie najkorzystniejszych efektów przy wykorzystaniu posiadanych nakładów. Dlatego zasadniczą rolę w tej kwestii odgrywa wielkość środków przeznaczonych na daną inwestycję/przedsięwzięcie. Oszczędność należy upatrywać w działaniach zmierzających do zmniejszania kosztów lub powiększania przychodów. Terminowość jest związana z wykonywaniem działań zgodnie z przyjętymi ustaleniami, regulacjami wewnętrznymi (aktami wewnętrznymi jednostki) lub terminami wynikającymi z aktów prawa powszechnie obowiązującego²⁶⁷.

3.2.2. Cechy kontroli zarządczej

Ustawodawca w art. 69 ust. 1 u.o.f.p. określił, jakimi cechami ma się wyróżniać kontrola zarządcza stanowiąca ogół działań podejmowanych przez jednostkę. Wskazał on na „adekwatność, skuteczność i efektywność”²⁶⁸. Wobec tego należy zadać sobie pytanie, co mogło kierować ustawodawcą przy ich wyborze, a więc, czym charakteryzują się z punktu widzenia przydatności dla funkcjonowania jednostki i realizacji przez nią celów oraz zadań.

W pojęciu „adekwatność” napotykamy na problem niejednoznaczności pod względem zakresu przedmiotowego. W prakseologii termin ten oznacza odpowiedniość zachodzącą między aktywnością ludzką (zachowania, reagowania, decydowania, myślenia itd.) a powstałą sytuacją²⁶⁹. Adekwatność jest również interpretowana jako „zgodność z czymś czy jako dokładne odpowiadanie czemuś”²⁷⁰. Wobec tego adekwatność kontroli zarządczej należy

²⁶⁴ R. Gawłowski, K. Makowski, *op. cit.*, s. 151.

²⁶⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.).

²⁶⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

²⁶⁷ R. Gawłowski, K. Makowski, *op. cit.*, s. 151.

²⁶⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.).

²⁶⁹ Z. Dobrowolski, *Proglomena, epistemologia oraz metodologia...*, *op. cit.*, s. 70-71.

²⁷⁰ M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 100.

odbierać jako zgodność tej kontroli z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, dyrektywami, regulaminami, instrukcjami itd., dokładnie odpowiadającej wyznaczonym celom²⁷¹. W kwestii rozumienia adekwatności kontroli zarządczej należy przytoczyć stanowisko Ministerstwa Finansów w opracowanym przez siebie kompendium wiedzy, które utożsamia adekwatność z dopasowaniem określonych rozwiązań do stopnia wielkości jednostki i zakresem zadań przez nią realizowanych: „Adekwatność kontroli zarządczej oznacza dostosowanie funkcjonujących rozwiązań, przede wszystkim, do rozmiaru organizacji i zakresu wykonywanych zadań”²⁷².

Jeżeli chodzi o skuteczność, to jest ona łączona z ekonomicznością oraz korzystnością działania. Razem stanowią w prakseologii zasadnicze formy sprawnego działania. Pozostałymi są m.in. niezawodność, dokładność czy prostota²⁷³. Aldona Frąckiewicz-Wronka łączy skuteczność z osiąganiem celów. W pojęciu „skuteczność” upatruje odpowiednik pojęcia „*effectiveness*”, przedstawiający poziom osiągnięcia zaplanowanych efektów, na którego składają się wyniki osiąganych celów (problem operacyjny), a także słuszność wyboru określonego celu działania (problem strategiczny)²⁷⁴.

Skuteczność jest również postrzegana jako umiejętność gospodarowania zasobami, sprowadzająca się do powiązania osiąganych rezultatów z wykonywaniem celów i zadań jednostki uwzględniających potrzeby ze sfery użyteczności publicznej²⁷⁵. Do tego można dodać spojrzenie Ewy Bonasiuk, która we wpływie na skuteczność kontroli zarządczej dopatruje się nie tylko pracownika bezpośrednio wykonującego zadanie (cel), lecz także osobę ułatwiającą lub stwarzającą możliwości jej osiągnięcia w przyszłości²⁷⁶.

Dorota Fleszer zauważa, że o skuteczności kontroli zarządczej może decydować wiele czynników, a więc zachodzi możliwość wystąpienia problemu w jej jednoznacznej identyfikacji. Skuteczność może być interpretowana jako m.in. koncentracja na zagwarantowaniu realizowania celów przez jednostkę; zabezpieczenie przed pojawieniem

²⁷¹ Ibidem.

²⁷² Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *op. cit.*, s. 20.

²⁷³ B. Ziębicki, *Ocena efektywności organizacyjnej w kontekście kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] M. Ćwiklicki (red.), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015, s. 266-267.

²⁷⁴ A. Frąckiewicz-Wronka (red.), *Pomiar efektywności organizacji publicznych na przykładzie sektora ochrony zdrowia*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2010, s. 63.

²⁷⁵ M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *op. cit.*, s. 100.

²⁷⁶ E. Bonasiuk, *Sprawną administracją z punktu widzenia nauki prakseologii* [w:] M. Domagała, E. Jasiuk, K. Sikora (red.), *Wpływ prakseologii na organizację i zarządzanie w administracji publicznej*, Wyższa Szkoła Handlowa w Radomiu, Radom 2010, s. 46.

się danego ryzyka albo jego potencjalnymi konsekwencjami; opracowanie i wdrożenie strategii, metod, zasad, które przyczynią się do osiągnięcia zaplanowanego celu²⁷⁷.

Mając na uwadze powyższe rozważania o pojęciu skuteczności w kontroli zarządczej, należy stwierdzić, że będziemy mogli o niej powiedzieć w chwili, gdy podjęte przez jednostkę czynności zakończą się realizacją wyznaczonych celów i zadań. Ministerstwo Finansów w kompendium wiedzy wskazało, że „skuteczność kontroli zarządczej oznacza koncentrację na zapewnianiu osiągnięcia przez organizację jej celów”²⁷⁸.

W przypadku słowa „efektywność” należy zacząć od tego, że jest ono łączone ze słowem „*effectus*”, które należy rozumieć jako wynik, realizacja lub skutek. Po części oddaje to istotę efektywności, która nastawiona jest na osiągnięcie celu. Efektywność jest także zestawiana z wartościowaniem, zwłaszcza w naukach ekonomicznych. Wyjaśnia się ją jako stosunek osiągniętych celów do kosztów poniesionych na ich realizację. Tak interpretowana efektywność spełnia zasadę należytego zarządzania finansami (*sound financial management*) występującą w Unii Europejskiej. Stanowi ona połączenie skuteczności (*effectiveness*), oszczędności (*economy*) i wydajności (*efficiency*). Osiągnięcie tych składowych wiąże się z zagwarantowaniem podejmowania korzystnych działań, będących różnicą między uzyskiwanymi efektami użytkowymi a wydatkowanymi środkami koniecznymi²⁷⁹.

Mniej ekonomiczne spojrzenie na termin „efektywności” przedstawia Agnieszka Skoczyła. Uważa, że efektywność wiąże się z podejmowaniem czynności zmierzających do wzmocnienia potencjału administracyjnego w sferze sprawnego oraz skutecznego wykonywania zaplanowanych celów i zadań. Wskazuje, że składają się na to dwa zasadnicze czynniki: proporcjonalność (narzędzia dopasowane do celów - racjonalność i oszczędność doboru) oraz subsydiarność (działania na niższych szczeblach zarządzania nie są podejmowane przez pracowników wyższych szczebli, jedynie mogą być pomocą/wsparciem)²⁸⁰. W efekcie można stwierdzić, iż efektywność kontroli zarządczej powinna przejawiać się w realizowaniu zaplanowanych celów i zadań, minimalizowaniu lub całkowitym eliminowaniu ryzyka, przy jednoczesnym przeznaczaniu możliwie jak najmniejszych środków²⁸¹. Warto ponownie przywołać kompendium wiedzy opracowane przez Ministerstwo Finansów, które potwierdza powyższe rozważania dotyczące rozumienia

²⁷⁷ D. Fleszer, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 36-37.

²⁷⁸ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, op. cit., s. 20.

²⁷⁹ A. J. Kożuch, *Standaryzacja jako warunek sprawności jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2014, s. 23.

²⁸⁰ A. Skoczyła, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – innowacja czy komplikacja?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług”, nr 93/2012, s. 297.

²⁸¹ M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, op. cit., s. 100.

efektywności kontroli zarządczej. Zostało w nim wskazane, że „efektywność kontroli zarządczej oznacza jej sprawność - dobre działanie wszystkich jej elementów opisanych w standardach kontroli zarządczej połączone z minimalizowaniem poświęconych temu nakładów”²⁸².

3.2.3. Poziomy kontroli zarządczej oraz jednostki odpowiedzialne za jej wdrażanie

Ustawodawca tworząc instytucję kontroli zarządczej zdecydował się na ustanowienie dwóch poziomów jej funkcjonowania. Uregulowanie tej kwestii znajduje się w art. 69 u.o.f.p. oraz standardach kontroli zarządczej. Pierwszy poziom (określany mianem podstawowego) obejmuje jednostki sektora finansów publicznych, a osobami odpowiedzialnymi za jej funkcjonowanie są ich kierownicy. Na drugim poziomie wyróżnia się dwie płaszczyzny w ramach administracji publicznej: administrację rządową - osobami odpowiedzialnymi są ministrowie w kierowanych przez nich działach; administrację samorządową - osobami odpowiedzialnymi w gminach są wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast), w powiatach starostowie, w województwach marszałkowie województw. I poziom kontroli zarządczej jest podrzędny strukturalnie względem II poziomu²⁸³.

Tabela 4. Zestawienie I i II poziomu kontroli zarządczej

Obszary kontroli zarządczej	Poziomy kontroli zarządczej	
	I poziom	II poziom
Obszar administracji samorządowej		
Urząd gminy (miasta), starostwo powiatowe, urząd marszałkowski	Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa odpowiedzialny za kontrolę zarządczą w urzędzie gminy (miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim	
Jednostki podległe i nadzorowane z tytułu struktury organizacyjnej JST	Kierownik jednostki odpowiedzialny za kontrolę zarządczą w jednostce samorządu terytorialnego	Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa odpowiedzialny za kontrolę zarządczą w JST

²⁸² Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *op. cit.*, s. 20-21.

²⁸³ M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2011, s. 89

Obszar administracji rządowej		
Ministerstwo	Minister (jako kierownik) odpowiedzialny za kontrolę zarządczą w ministerstwie	
Jednostki sektora finansów publicznych działające w ramach administracji rządowej	Kierownik jednostki odpowiedzialny za kontrolę zarządczą w jednostce sektora finansów publicznych	Minister kierujący danym działem administracji rządowej odpowiedzialny za kontrolę zarządczą w dziale administracji rządowej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie na podstawie: I. Ładziak, *Zarządzanie przez kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Służb Pożarniczych”, nr 54/2015, s. 77.

Poza uregulowaniami zawartymi w ustawie o finansach publicznych pojawiają się kwestie związane z kompetencjami o szczególnym charakterze dotyczące właściwych ministrów, wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), starostów oraz marszałków województw względem jednostek im podległych i przez nich nadzorowanych. Jest to spowodowane ponoszeniem przez nich odpowiedzialności za właściwe działanie kontroli zarządczej, odpowiednio w dziale administracji rządowej albo jednostce samorządu terytorialnego. Wobec tego w standardach kontroli zarządczej Minister Finansów wskazał, że właściwi ministrowie, wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast), starostowie i marszałkowie województw, powinni (w odniesieniu do podniesionej problematyki) realizować cele oraz zadania w ramach nadanych im uprawnień w odrębnych regulacjach prawnych²⁸⁴.

Tabela 5. Odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej

Odpowiedzialny	Obszar odpowiedzialności	Zadanie
Minister (jako kierownik)	Ministerstwo	Minister zapewnia adekwatny, skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej
Minister (kierujący działem)	Dział administracji rządowej	Minister kierujący działem zapewnia adekwatny, skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej
Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa	Urząd gminy (miasta), starostwo powiatowe, urząd marszałkowski	Osoba zarządzająca w JST zapewnia adekwatny, skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej
Kierownik jednostki	Jednostka sektora finansów publicznych	Kierownik jednostki sektora finansów publicznych zapewnia adekwatny, skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie na podstawie: I. Ładziak, *Zarządzanie przez kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Służb Pożarniczych”, nr 54/2015, s. 78.

²⁸⁴ W. Bożek, Art. 69 [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 484-486.

11 lutego 2012 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (u.n.d.f.p.)²⁸⁵. W art. 18c u.n.d.f.p. został sformułowany nowy katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych za niewykonanie lub niewłaściwe wykonanie obowiązków w sferze kontroli zarządczej przez kierownika²⁸⁶. Ten przepis prawny podnosi rangę istotności kontroli zarządczej i daje jasny sygnał, że nie jest ona systemem wyłącznie wpisanym do ustawy o finansach publicznych, który można potraktować zdawkowo. Za brak podejmowania należytych decyzji lub ich zaniechanie ustawodawca przewidział stosowne sankcje. Z interpretacji wprowadzonych regulacji prawnych wynika, że kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność z art. 18c, niezależnie, czy miało miejsce inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dodatkowo nie jest konieczne udowodnienie relacji przyczynowo-skutkowej, lecz istotne jest wykazanie wpływu niewykonania lub niewłaściwego wykonania zadań w sferze kontroli zarządczej na powstanie zdarzeń, które negatywnie oddziaływały na zgodne z prawem funkcjonowanie jednostki. Inaczej sprawa odpowiedzialności wygląda z punktu widzenia czynności sprawczych. W takiej sytuacji kierownik jednostki ponosi konsekwencje za brak realizacji lub nienależyte zrealizowanie obowiązków związanych z kontrolą zarządczą, a nie za ich zaniedbanie bądź niewypełnienie²⁸⁷.

Ustawodawca w art. 18c ust. 1 pkt. 1-13 u.n.d.f.p. wymienił szeroki katalog zdarzeń ocenianych jako negatywne dla sfery finansów publicznych. Przede wszystkim są one związane z gospodarką finansową, udzielaniem zamówień publicznych czy zawieraniem umów koncesji na roboty budowlane lub usługi. Występują one również w innych aktach normatywnych, co nie zmienia faktu, że do dochodzenia odpowiedzialności w ramach art. 18c u.n.d.f.p. należy jedynie ustalenie faktu pojawienia się nieprawidłowości. Sprawa związana z rozpoznaniem odpowiedzialnych za określone naruszenia, a także wymierzeniem kary nie wpływa na bieg toczącego się postępowania w kwestii kontroli zarządczej²⁸⁸. Warto również dodać, że w wyroku z 2018 r. Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, że nie ma podstaw do tego, aby odpowiedzialność kierownika jednostki za błędy była uzależniona od odpowiedzialności przypisanej danemu pracownikowi jednostki.

²⁸⁵ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 240, poz. 1429 z późn. zm.).

²⁸⁶ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289 z późn. zm.).

²⁸⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 296-297.

²⁸⁸ A. Kościńska-Paszkowska (red.), *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 303-304.

Konieczne jest jedynie dowiedzenie nieprawidłowości w zakresie kontroli zarządczej oraz rezultatu, powodującego np. przekroczenie limitu wydatków ustanowionych w planie²⁸⁹.

3.3. Kontrola zarządcza w koncepcjach zarządzania publicznego

3.3.1. Kontrola zarządcza w kontekście Nowego zarządzania publicznego (*New Public Management*)

W latach 70. i 80. XX wieku zaczął coraz bardziej dominować nowy nurt, zakładający zmienioną rolę państwa, jak również jego sferę zadań oraz metody ich realizacji. Przyczyną wzrostu znaczenia modelu *New Public Management* (NPM) były negatywne oceny/spostrzeżenia dotyczące modelu biurokratycznego, uważanego za nieadekwatny do współczesnych czasów. Zasadniczym celem NPM (jako koncepcji zarządzania publicznego) było przełamanie utrzymującej się niskiej efektywności działań administracji publicznej²⁹⁰. Leszek Balcerowicz, w świetle NPM, określił obszar wpływu władzy publicznej, jednocześnie przekładając to na działalność administracji publicznej. Sprowadził to do koncepcji państwa minimalnego, wyróżniającego się niewielkimi rozmiarami, odgrywaniem ograniczonej roli. Wskazał, że takie państwo musi wyłącznie zagwarantować swoim obywatelom ochronę przed przemocą, kradzieżami, oszustwami, jak również egzekwować umowy²⁹¹.

NPM zakłada, że procesy zarządzania oraz zasady rynkowe występujące w sektorze prywatnym można przenieść na sektor publiczny²⁹². Względem tego warto uwagi są opracowane przez Marka Bugdola założenia NPM. Należą do nich: zmierzanie do redukcji kosztów działalności; dążenie do doskonałości poprzez stosowanie najbardziej optymalnych rozwiązań; monitorowanie rezultatów i ponoszenie odpowiedzialności za ich osiągnięcie; decentralizacja; wysoka jakość obsługi klientów; zorientowanie na realizację celów i przestrzeganie standardów; dopasowywanie (uelastycznianie) struktury organizacyjnej

²⁸⁹ Orzeczenie GKO z 28.06.2018 r., BDF1.4800.33.2018, LEX nr 2614016.

²⁹⁰ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna i zarządzanie publiczne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 59-60.

²⁹¹ L. Balcerowicz, *W kierunku ograniczonego państwa*, Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju, Warszawa 2007, s. 17.

²⁹² B. Glinka, M. Kostera (red.), *Nowe kierunki w organizacji i zarządzaniu. Organizacje, konteksty, procesy zarządzania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 172.

oraz metod działania do uwarunkowań panujących w organizacji²⁹³. W ramach NPM zostały również stworzone cztery modele koncepcyjne dla sektora publicznego²⁹⁴:

- model 1 - pobudzenie efektywności (np. za sprawą: przekształcenia sektora publicznego na podobieństwo sektora prywatnego; planowania celów oraz monitorowania postępów/rezultatów; dążenia do działań efektywnych i skutecznych; podnoszenia znaczenia benchmarkingu oraz audytu wewnętrznego);
- model 2 - decentralizacja oraz „uszczuplenie” sektora publicznego (np. za sprawą: zwiększonej liczby form współdziałania między jednostkami publicznymi; stworzenia warunków do większej elastyczności w udzielaniu usług publicznych; przekazywania uprawnień oraz odpowiedzialności; ograniczenia sektora usług publicznych, rezygnując z usług mało popularnych);
- model 3 - dążenie do doskonałości (np. za sprawą: promowania i wspierania inicjatyw w podnoszeniu kompetencji poprzez kursy, szkolenia, studia itd.; oceniania działalności w świetle stopnia realizacji założeń; przywiązywania większej uwagi do strategii i misji);
- model 4 - skupienie na usługach publicznych (np. za sprawą: przeprowadzania badań na temat postrzegania i zapotrzebowania na realizowane usługi; postaw proklienckich; podwyższania jakości usług publicznych).

W kontekście przenikania założeń NPM w kontroli zarządczej istotny jest zapis art. 68 ust. 1 u.o.f.p., w którym ustawodawca przedstawił definicję kontroli zarządczej. Określił, że ma ona służyć zagwarantowaniu realizacji celów i zadań, przy czym ma się to odbywać w sposób skuteczny, efektywny, oszczędny, terminowy i zgodny z prawem. Tym samym pobudził jednostki do stosowania różnorodnych instrumentów/rozwiązań nastawionych na osiągnięcie zaplanowanych działań we wskazany przez ustawodawcę sposób. Gdy dodamy do tego standardy kontroli zarządczej, zauważalne staje się, że system tej instytucji prawnej jest w dużym stopniu odzwierciedleniem założeń/narzędzi wynikających z NPM²⁹⁵.

Podobnie jak w sektorze prywatnym (i zgodnie z duchem NPM) kierownicy jednostek otrzymali (dzięki kontroli zarządczej) możliwość elastycznej selekcji instrumentów/metod

²⁹³ M. Bugdol, *Zarządzanie jakością w urzędach administracji publicznej*, Difin, Warszawa 2008, s. 157.

²⁹⁴ P. Laskowski (red.), *Samorząd terytorialny a polityka lokalna*, „Prace Naukowe Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości z siedzibą w Wałbrzychu”, nr 3/2015, s. 9.

²⁹⁵ M. Ćwiklicki, M. Golanko, *Rola kontroli zarządczej z perspektywy New Public Management*, badania pt. „Metody doskonalenia systemu zarządzania w instytucjach sektora publicznego”, Katedra Metod Organizacji i Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, s. 14.

w zarządzaniu jednostkami, aby osiągnąć główny cel kontroli zarządczej. Według Marka Ćwiklickiego i Mirosława Golanki kadra kierownicza prowadząca kontrolę zarządczą w świetle NPM powinna przede wszystkim podejmować kreatywne decyzje, a także być świadoma służebnej funkcji procedur wobec funkcjonalności ustanawianych norm. Autorzy stwierdzają, że poziom funkcjonowania kontroli zarządczej będzie odzwierciedleniem formy wypełniania obowiązków przez pracowników jednostki. Natomiast efektywność działania tej instytucji prawnej będzie wymagała stworzenia takich zadań kontroli zarządczej, które będą związane z codziennym funkcjonowaniem jednostki, a więc ich realizacja przez pracowników każdego szczebla będzie stanowiła pewną część ich bieżących obowiązków²⁹⁶. Bogdan Dolnicki dodaje, że koncentracja na efektywności, zapożyczona bezpośrednio z idei NPM, nie narusza swoistości celów i zadań sektora publicznego, umożliwiając zastosowanie rozwiązań typowych dla sektora rynkowego, których istotą jest zagwarantowanie sprawnego funkcjonowania jednostek, szczególnie pod kątem przeznaczania finansów publicznych na realizację zaplanowanych celów i zadań²⁹⁷.

Marek Ćwiklicki i Mirosław Golanko opracowali również katalog założeń dotyczących idei NPM przenikających w kontrolę zarządczą. Należą do nich m.in.: sprawdzanie środowiska wewnętrznego równocześnie z definiowaniem celów; regularne weryfikowanie środowiska zewnętrznego, celem doboru najkorzystniejszych metod realizacji celów; zarządzanie ryzykiem zorientowane na bieżącą obserwację każdego poziomu jednostki; tworzenie uwarunkowań do reagowania na ryzyko w chwili otrzymania informacji zwrotnej; zagwarantowanie oceny kontroli zarządczej w przedmiocie audytu wewnętrznego oraz wypracowywanie nowych lub udoskonalanie istniejących instrumentów i mechanizmów poprzez nieustające badanie występującego w jednostce systemu kontroli zarządczej; podnoszenie znaczenia samooceny jako zasadniczego czynnika w ocenie poziomu funkcjonowania kontroli zarządczej. Ostatnie założenie jest wskazywane jako jedno z kluczowych, gdyż im bardziej szczegółowa i regularna jest samokontrola, tym mniejsza się stopień zapotrzebowania na kontrolę (zewnętrzną oraz wewnętrzną)²⁹⁸.

²⁹⁶ Ibidem, s. 14-15.

²⁹⁷ B. Dolnicki, *Samorząd...*, op. cit., s. 65.

²⁹⁸ M. Ćwiklicki, M. Golanko, op. cit., s. 15-16.

3.3.2. Kontrola zarządcza w kontekście Współzarządzania publicznego (*Public Governance*)

Jednym z zasadniczych powodów powstania koncepcji *public governance* były dylematy występujące w koncepcji NPM związane ze sposobem oceny efektywności (społecznej oraz ekonomicznej) funkcjonowania sektora publicznego oraz potencjalnymi pracownikami, którzy mieliby ją przeprowadzać. W odpowiedzi na to powstała koncepcja *public governance*. Katarzyna Owsiak wskazała, że została ona oparta na czterech następujących instrumentach: partnerstwie publiczno-prywatnym, ocenie skutków regulacji, konsultacjach społecznych i budżecie partycypacyjnym²⁹⁹.

Hubert Izdebski zauważa, że w NPM zwracano szczególną uwagę na mierzenie efektów (indywidualnych oraz zbiorowych) przez pryzmat wyników, natomiast w *public governance* nastąpił zwrot w kierunku spojrzenia na interakcje organizacji, czego skutkiem miał być wyższy poziom oczekiwanych rezultatów osiągniętych przez społeczeństwo i interesariuszy. Ponadto *public governance* podkreślało istotę interakcji zachodzącą w drodze ustalania decyzji przez interesariuszy, jako wartość samą dla siebie³⁰⁰. Inaczej mówiąc, ta koncepcja koncentrowała się na utartej zasadzie, że „nie jest ważne, co robimy, ważne jest, co ludzie odczuwają co do tego, co robimy” albo „cele nie usprawiedliwiają środków”³⁰¹. Zbysław Dobrowolski dodaje, że obok działań skupionych na obywatelach (interesariuszach) i osiąganiu założeń ekonomicznych, w *public governance* podkreślono również sprawy związane z transparentnością, etycznymi zachowaniami czy rozliczalnością³⁰².

Aneta Kargol-Wasiluk stwierdza że, „*public governance* stanowi teoretyczny paradygmat instytucjonalny koordynacji działań zbiorowych (funkcjonowania państwa i sfery publicznej)”³⁰³. Zauważa również w tej koncepcji istotność partnerstwa i dialogu nad czynnikiem władzy hierarchicznej, a więc w administracji i sferze publicznej następuje odejście od *homo hierarchicus* (człowieka podporządkowanego) na rzecz *homo politicus* (człowieka zainteresowanego)³⁰⁴. Koncepcję *public governance* można powiązać z zasadami

²⁹⁹ K. Owsiak, *Wykorzystanie wybranych narzędzi public governance przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce a wzrost partycypacji społecznej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 294/2016, s. 111.

³⁰⁰ H. Izdebski, *Od administracji publicznej do public governance*, „Zarządzanie Publiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie”, nr 1/2007, s. 16.

³⁰¹ E. Löffler (wyd.), *Public Management and Governance*, Routledge, London 2003, s. 8.

³⁰² Z. Dobrowolski, *Proglomena, epistemologia oraz metodologia...*, op. cit., s. 67.

³⁰³ A. Kargol-Wasiluk, *Public governance jako wyzwanie dla współczesnego państwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 166/2011, s. 252.

³⁰⁴ Ibidem.

liberalnej demokracji (administracja publiczna jako jedna ze składowych demokracji uczestniczącej) oraz zasadą subsydiarności, zawierającą w sobie wskazanie o zlecaniu zadań publicznych podmiotom społeczeństwa obywatelskiego³⁰⁵.

W idei *public governance* wskazuje się, że skuteczność i efektywność jednostek administracji publicznej zależy w głównej mierze od wzajemnych działań z podmiotami zewnętrznymi. Dlatego wśród zadań znajduje się zarządzanie relacjami z podmiotami zewnętrznymi (sektor prywatny) i wewnętrznymi (sektor publiczny). Celem tego jest doprowadzenie do możliwości czerpania (korzystania) z ich zasobów, co sprawi, że beneficjentami będą mieszkańcy. Również podkreśla się, że jednostki administracji publicznej powinny większą wagę przywiązywać do swoich zasadniczych interesariuszy, a więc m.in. miejscowych przedsiębiorców i społeczności lokalnej. Innymi słowy, do tych, których reprezentuje i dba o ich interesy wspólne (lokalne)³⁰⁶. Założenia koncepcji *public governance* widoczne są również w systemie kontroli zarządczej. Można to zauważyć, przywołując konkretne standardy kontroli zarządczej, tj. „komunikacja wewnętrzna”, „komunikacja zewnętrzna” czy „przestrzeganie wartości etycznych”. W standardach, tak samo jak w *public governance*, podkreślana jest rola komunikacji pomiędzy pracownikami w jednostce oraz komunikacja z organizacjami zewnętrznymi, która ma służyć osiągnięciu celów i zadań. Komunikacja wpływa na dalszy rozwój jednostki, gdyż budowanie relacji i wzajemnego zaufania może przynieść efekt, np. w postaci realizacji kolejnych inwestycji. JST, wzmacniając i uwiarygodniając swoją działalność, mogą przyciągać inwestorów³⁰⁷. Przykładem jest wieś Staniątki (gmina Niepołomice, woj. Małopolskie), w której firma Coca-Cola HBC Polska najpierw otworzyła swoją fabrykę, a następnie centrum logistyczne. Zapewniło to przede wszystkim dużo miejsc pracy, a także zwróciło uwagę innych potencjalnych inwestorów. Kontrola zarządcza przywiązuje również uwagę do spraw związanych z etyką, ochroną praw pracowników, a więc tzw. podejściem propracowniczym, występującym także w *public governance*. W odniesieniu do tego można wyróżnić działania związane z tworzeniem w jednostce zasad etycznego postępowania, zasad

³⁰⁵ S. Sikorski, *Administracja ochrony zdrowia w Polsce – między świadczeniem a reglamentacją*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 124-125.

³⁰⁶ W. Szumowski, *Zarządzanie publiczne – próba systematyzacji koncepcji*, „Nauki o Zarządzaniu = Management Sciences”, nr 4 (21)/2014, s. 97.

³⁰⁷ B. Nadolna, *Informacja i komunikacja jako element kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 42/2011, s. 89-91.

postępowania w sytuacji nieetycznego postępowania czy możliwości do anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem³⁰⁸.

W kontekście *public governance* Roderick Rhodes wyróżnił następujące jej fazy: a) *network governance* (współrzędzenie sieciowe) - zastosowanie powiązań sieciowych rynkowych i quasi-rynkowych, służących realizowaniu usług publicznych. Władza publiczna znajdująca się w sieci powiązań jest rozproszona; b) *meta governance* (metawspółrzędzenie) - podkreślanie kluczowej roli państwa, gwarantującej koordynację w sieci, za sprawą dyplomacji, negocjacji czy mechanizmów sterowania; c) *interpretive governance* (współrzędzenie sytuacyjne) - pierwszym działaniem władzy publicznej powinno być zbadanie potrzeb uczestników sieci, celem zagwarantowania im odpowiednich działań (decyzji), a także wprowadzenia norm i reguł funkcjonowania administracji³⁰⁹. Koncepcja *public governance* zakłada również poznanie wartości i zasad właściwych władzy publicznej. Zostały one przedstawione w trzech kategoriach: a) skuteczność i efektywność działalności administracji publicznej oraz tworzenia i dostarczania dóbr publicznych; b) prawa obywateli oraz adekwatność mechanizmów zarządzania względem relacji zachodzącej na linii obywatele - rządzący; c) wyniki kontroli społecznej (obywatelskiej) działalności władzy publicznej³¹⁰.

Jeżeli chodzi o aspekt organizacyjny jednostki, *public governance* skupia się na tworzeniu takich struktur, które pozwolą na skuteczne przewodzenie i współdziałanie, zwłaszcza wobec podmiotów zewnętrznych, a także zagwarantują ład organizacyjny. Jest to spowodowane koncepcją współrzędzenia traktowanego jako polubowną i negocjacyjną metodę działania, a także zwiększoną koncentracją na racjonalności politycznej (pierwszą rzeczą jest dążenie do społecznej i politycznej akceptacji stosowanych rozwiązań)³¹¹.

W kontroli zarządczej możemy dostrzec sieci powiązań na wzór *public governance*, które nastawione są na osiągnięcie/realizowanie zaplanowanych celów i zadań. Zachodzą one przede wszystkim pomiędzy pracownikami jednostki (osobami piastującymi stanowiska kierownicze urzędnicze a pracownikami zatrudnionymi na stanowiskach urzędniczych). W kontroli zarządczej podkreśla się rolę kierowników jednostek, którzy koordynują działania (sieci),

³⁰⁸ B. Nadolna, *Przestrzeganie zasad etycznego postępowania jako przedmiot kontroli zarządczej w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych: wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 72/2014, s. 122-123.

³⁰⁹ R.A.W. Rhodes, *Waves of governance* [w:] D. Levi-Faur (red.), *The Oxford Handbook of Governance*, Oxford University Press, New York 2014, s. 34-41.

³¹⁰ M. Zawicki, *New Public Management i Public Governance* [w:] J. Hausner, M. Kukiełka (red.), *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Kraków 2002, s. 83-85.

³¹¹ B. Plawgo, *Zarządzanie publiczne* [w:] B. Kudrycka, B. Guy Peters, P.J. Suwaj (red.), *Nauka administracji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 185.

za sprawą różnego rodzaju instrumentów kontrolno-zarządczych. Podobnie, jak *public governance*, w kontroli zarządczej podkreśla się, że do osiągnięcia celów kierownicy jednostek muszą poznawać potrzeby pracowników, przeprowadzać samoocenę, aby dostosowywać schematy, procedury działania. Jako że system kontroli zarządczej oddziałuje na każdy element funkcjonowania jednostki, pozwala on uwidocznic m.in. sposób działalności zarządzających jednostką, np. pod kątem skuteczności, efektywności i adekwatności podejmowanych decyzji, czy współdziałanie zachodzące pomiędzy kadrą kierowniczą a pracownikami (ich relacje). Również, jak w przypadku *public governance*, kontrola zarządcza skupia się na sprawach organizacyjnych, w tym tworzeniu struktur pozwalających na sprawne, uporządkowane funkcjonowanie jednostki. Ponadto, jak wskazuje się w standardach, struktury powinny uwzględniać realizowane cele i zadania.

3.3.3. Kontrola zarządcza w kontekście Dobrego rządzenia (*Good Governance*)

Koncepcja *good governance* ujrzała światło dzienne w raporcie „*Governance and Development*” opracowanym przez Bank Światowy. Jej istotę wyrażono w tzw. wskaźnikach *good governance*. Stanowią one zarazem narzędzie do monitorowania i oceniania postępów we wdrażaniu zasad tej koncepcji. Są one następujące: 1) głos i rozliczalność (partycypacja społeczeństwa w pracach organów administracji rządowej i samorządowej, wolność środków masowego przekazu i wypowiedzi, demokratyczne wybory, wolność zrzeszania); 2) stabilność polityczna i brak przemocy (ugruntowana pozycja władzy, pokój i bezpieczeństwo obywateli, zapobieganie zagrożeniom np. militarnym); 3) efektywność rządów (stosunek możliwości administracyjnych władzy do efektywnego prowadzenia polityk publicznych); 4) jakość regulacyjna (tworzenie i uchwalanie przepisów, w szczególności dotyczących udziału sektora prywatnego w gospodarce publicznej); 5) rządy prawa (istnienie odpowiednich uwarunkowań do prowadzenia działalności gospodarczej, szczególnie poprzez przestrzeganie praw własności, wywiązywanie się z kontraktów, czy sprawność organów ścigania i sądów); 6) kontrola korupcji (monitorowanie, weryfikowanie i ocenianie zagrożeń korupcyjnych)³¹².

Założenia *Good governance* zostały również przedstawione za pomocą kryteriów, w Białej Księdze Komisji Europejskiej. W przypadku kryterium otwartości wskazano na pełną transparentność administracji publicznej wobec społeczeństwa. Za kryterium

³¹² J. Berniak-Woźny, *Good governance – narzędzie czy fundament zrównoważonego rozwoju?*, „Zeszyty Naukowe Uczelni Vistula”, nr 55 (4)/2017, s. 11.

partycypacji kryło się uczestnictwo obywateli w wykonywaniu zadań publicznych na każdym szczeblu władzy publicznej, wliczając w to system uspołecznienia administracji (umożliwiający organizacjom społecznym udział w wykonywaniu zadań publicznych). Kryterium efektywności zakładało zastosowanie zasady subsydiarności i proporcjonalności przy realizacji założeń polityk publicznych. Poprzez kryterium koherencji rozumiano działania podejmowane przez władze na różnych szczeblach (państwowym, regionalnym i lokalnym) zmierzające do integracji zarządzania między nimi. Kryterium odpowiedzialności nawiązywało do właściwego sprawowania władzy publicznej³¹³.

Wskazuje się, że istotnym czynnikiem dla *good governance* było przywrócenie w 1990 r. samorządu terytorialnego. Transformacja zakładała dostosowanie kierunków rozwoju do potrzeb określonej społeczności samorządowej. Jednym z przykładów pozytywnych zmian, wpisujących się w ideę *good governance* jest polityka gmin. Dostrzegalny jest w niej zwrot ku zauważaniu indywidualnych problemów, wskazując metody ich rozwiązania. Ponadto istniejące instrumenty demokracji bezpośredniej są do tego nieodzowną pomocą³¹⁴.

Przedstawiona koncepcja kładzie nacisk na szeroki zakres udziału społeczeństwa (partycypacji obywateli) w funkcjonowanie administracji publicznej, która powinna wsłuchiwać się w ich głos i podejmować należyte kroki w podnoszonych sprawach (celem zaspokojenia ich potrzeb). Odpowiedzią kontroli zarządczej na to zagadnienie jest próba osiągnięcia celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, terminowy oraz oszczędny, tak aby ich ukończenie było odzwierciedleniem oczekiwań lokalnej społeczności i zaspokajało ich potrzeby. Kompleksowość tego systemu ma pomóc na każdym etapie podejmowanych przedsięwzięć, celem ich prawidłowego wykonania. Kryteria sposobu realizacji celów i zadań stanowią podstawę do wystawiania opinii/ocen przez społeczeństwo, a dla władzy publicznej informację, która w przyszłości może stanowić wartość dodaną przy planowaniu kolejnych przedsięwzięć. Stopień zadowolenia można zmierzyć w następujący sposób: odpowiednie i adekwatne wydatkowanie środków obywateli (efektywność i oszczędność), równość wszystkich wobec prawa, przestrzeganie obowiązujących regulacji prawnych, zawartych umów (zgodność z prawem) oraz realizowanie inwestycji w zaplanowanym czasie (terminowość).

³¹³ J. Blicharz, L. Zacharko, *Idea good governance w administracji publicznej – kilka refleksji*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne”, nr 1 (2)/2018, s. 63.

³¹⁴ Ibidem, s. 66.

Warte uwagi są również kluczowe idee *good governance* określone przez Huberta Izdebskiego w kontekście społeczeństwa. Przedstawiają się następująco³¹⁵:

- społeczeństwo obywatelskie, które określane jest mianem sieci organizacji społecznych. Rządzący w tej koncepcji odgrywają rolę zarządzających sieciami, stwarzając możliwości i upraszczając mechanizmy interakcyjne w sieciach przeznaczonych do rozwiązywania problemów. Istotę stanowi również koordynowanie realizowanych czynności przez podmioty (z różnych sektorów), służące zarządzaniu społecznościami;
- nadawanie nowego kierunku demokracji, za sprawą rozwijania społeczeństwa demokratycznego i rezygnacji z demokracji wyborczej. Społeczeństwo jest postrzegane nie tylko w kategoriach „głosu w wyborach”, lecz także traktowane jako współtworzące i współkreujące wspólne dobro;
- zmiana kierunku zaangażowania społeczeństwa, z konsumenckiego na interesariuszy;
- zagwarantowanie równego traktowania i transparentności;
- podkreślanie udziału etyki w życiu społecznym, dążenie do demokracji uczestniczącej, dialogu społecznego;
- angażowanie podmiotów społeczeństwa obywatelskiego, celem realizacji przez nich zadań publicznych. Na władzy ciąży odpowiedzialność w kwestii dostarczenia usług publicznych.

Warte uwagi jest powiązanie koncepcji *good governance* z kontrolą zarządczą w kontekście spraw związanych z etyką. Analogiczna sytuacja wystąpiła przy omawianiu kontroli zarządczej z koncepcją *public governance*. W tym przypadku również zachodzą wspólne odwołania do tworzenia i przestrzegania zasad etycznych przez jednostki. Ma to przede wszystkim gwarantować poczucie bezpieczeństwa pracownikom, którzy w sytuacjach doświadczania nieetycznego postępowania powinni mieć warunki do zgłaszania takich zdarzeń i otrzymywania pomocy.

3.4. Podsumowanie

Kontrola zarządcza jako rozbudowany system obejmujący całą działalność jednostki może powodować rozbieżności w jej pojmowaniu. Przykładem tego są zróżnicowane stanowiska dotyczące tego, czy ta instytucja prawna jest wyłącznie formą kontroli lub modelem

³¹⁵ H. Izdebski, *Od administracji publicznej...*, op. cit., s. 14-18.

zarządzania. Należy jasno stwierdzić, że kontrola zarządcza jest mechanizmem naczyń połączonych (elementów ze sfery kontroli i zarządzania), która ma przede wszystkim wpływać na realizację celów i zadań, aby były wykonywane zgodnie z celami ustawowymi. Do tego nieodzowne jest użycie wszelkich instrumentów kontrolno-zarządczych, obejmujących całe funkcjonowanie jednostki (każdego pracownika). O tak szerokim zakresie mówimy, dlatego, że ustawodawca w art. 68 ust 2 pkt 1-7 wskazał katalog (otwarty) celów, które mają przyświecać kontroli zarządczej (od działania zgodnego z prawem przez ochronę zasobów, działania etyczne, efektywność i skuteczność, a na zarządzaniu ryzykiem kończąc). Za prawidłowość jej funkcjonowania odpowiadają kierownicy jednostek, zgodnie z ustalonym poziomem (pierwszy poziom to jednostki sektora finansów publicznych, drugi to administracja rządowa lub samorządowa). Nie można również pominąć tego, że kontrola zarządcza wpisuje się w poszczególne elementy trzech koncepcji zarządzania publicznego (*New Public Management*, *Public Governance*, *Good Governance*), które stanowią zbiór rozwiązań dla administracji publicznej. Ukazuje to elastyczność tej instytucji prawnej, pozwalającej na dostosowanie się do zmieniających się uwarunkowań.

Rozdział IV

WYZNACZANIE CELÓW I ZADAŃ, ZARZĄDZANIE RYZYKIEM ORAZ OCENA STANU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

4.1. Wyznaczanie celów i zadań w mechanizmie kontroli zarządczej

4.1.1. Istota wyznaczania celów w administracji publicznej

Stworzenie instytucji prawnej, jaką jest kontrola zarządcza, zostało przez ustawodawcę nierozdzielnie powiązane z celami i zadaniami. Należy podkreślić, że „kontrola zarządcza (...) zwraca uwagę kierowników na efekty funkcjonowania ich jednostek, wskazując w jaki sposób należy zarządzać, aby jednostka osiągała swoje cele i zadania zgodnie z prawem, oszczędnie i w terminie”³¹⁶. W tym aspekcie istotna staje się problematyka związana z procesem kształtowania celów oraz zadań, od których realizacji zależy m.in. skuteczność i płynność funkcjonowania jednostki.

Na początku rozważań warto zwrócić uwagę na pojęcie „celu”. Odnosi się ono przede wszystkim do tego, co zamierzamy osiągnąć, do ukierunkowanego działania, a także do tego, czemu dane działanie ma służyć oraz kogo lub czego ma dotyczyć³¹⁷. Bardzo często cel znajduje swoje miejsce w przyszłości, jest odzwierciedleniem pożądanego rezultatu, wyrazem efektu końcowego, posiada pewną wartość oraz ważność, a także istnieje sposobność do jego osiągnięcia³¹⁸. Ponadto cel można wyrażać jako podejmowanie określonych działań, które to działania, za sprawą dokonanych zmian, mają doprowadzić do planowanego stanu. Skrupulatnie wykonana identyfikacja stanu wyjściowego danej jednostki jest fundamentem do opracowywania jej celów³¹⁹. Jako że administracja publiczna wykonuje cele o charakterze publicznym, istotne jest również rozumienie terminu „celu publicznego”. Franciszek Longchamps de Brier łączy cel publiczny z bezpośrednim lub pośrednim zaspokajaniem interesów obywateli³²⁰. W podobnym tonie wyraża się Iwona Sierpowska, która wskazuje, że „cel publiczny jest celem społecznie doniosłym, a jego

³¹⁶ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 1/2012, Warszawa 2012, s. 3.

³¹⁷ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://www.sjp.pwn.pl/slowniki/cel.html> (dostęp 10.07.2023 r.).

³¹⁸ R. Klamut, *Cel – czas – sens życia*, Wyd. Naukowe KUL, Lublin 2002, s. 53.

³¹⁹ A. Wróblewska, M. Gochnio, *Zarządzanie przez cele*, Gamma, s. 6.

³²⁰ F. Longchamps, *Założenia nauki administracji*, Wyd. Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1949, s. 155.

realizacja jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli”³²¹. Według niej cel publiczny może być realizowany za sprawą zaspokajania powtarzających się (typowych) interesów społeczności. Czynności mogą być podejmowane w ramach interesu każdego obywatela lub ich źródło może stanowić poczucie obowiązku udzielenia pomocy. Te działania wynikają m.in. z konstytucyjnych i ustawowych regulacji, nakładających obowiązki na organy administracji publicznej³²². Marta Woźniak podkreśliła, że cel publiczny wyróżnia charakter użytkowy, a więc przynosi obywatelom określono dobro (np. powstawanie żłobków, rozbudowa placów zabaw lub remont dróg) oraz stanowi on sedno działalności administracji publicznej³²³.

Pojęcie „zadania” określa się głównie jako czynność, którą należy zrealizować³²⁴ oraz jest przedstawiane zazwyczaj w relacji z celem³²⁵. Zadanie jest również określane jako stan rzeczy, który powinien pozostać zachowany albo osiągnięty. Wskazuje się, że jest ono przyszłym zdarzeniem, określonym (opisanym) przez uprawnioną do tego osobę (przeważnie kierownika jednostki) i powierzone do zrealizowania pracownikowi bądź zespołowi³²⁶. W odniesieniu do zadań „można także przyjąć bardziej ogólne określenie i przez „zadania” rozumieć ustalone cele i kierunki działania konkretnych podmiotów”³²⁷. Dorota Fleszer wskazuje, że zadaniem jest każde działanie zgodne z powszechnie obowiązującym prawem oraz przyczynia się do zrealizowania celu³²⁸. Tak jak w przypadku terminu „celu publicznego” należy się przyjrzeć terminowi „zadania publicznego”. Hanna Wolska definiuje zadanie publiczne jako obowiązek będący konkretyzacją celu czynności podejmowanych przez administrację publiczną w danym momencie czasowym oraz przestrzeni, finansowany ze środków publicznych i wykonywany w interesie publicznym³²⁹. Zadanie publiczne jest również traktowane jako całokształt działań realizowanych przez władzę publiczną, którego istotą jest rozwiązanie problemu

³²¹ I. Sierpowska, *Pomoc społeczna jako administracja świadcząca. Studium administracyjnoprawne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 168.

³²² Ibidem.

³²³ M. Woźniak (red.), *Administracja dóbr i usług publicznych*, Difin, Warszawa 2013, s. 21.

³²⁴ *Wielki słownik języka polskiego*, <https://www.wsjp.pl/haslo/podglad/27682/zadanie/5146644/powazne> (dostęp 10.07.2023 r.).

³²⁵ T. Bąkowski (red.), *Organizacja administracji publicznej z perspektywy powierzanych jej zadań*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 47.

³²⁶ A. Barczak, *Ochrona środowiska. Organizacja i kontrola*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, s. 60.

³²⁷ Stahl M. (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

³²⁸ D. Fleszer, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 168.

³²⁹ H. Wolska, *Realizacja zadań publicznych przez spółkę komunalną w systemie zamówień publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 10-12.

społecznego³³⁰. Sławomir Fundowicz interpretuje je jako formę zaspokajania indywidualnych i zbiorowych potrzeb ludności przez państwo, których źródłem jest współzycie obywateli w społecznościach³³¹. Magdalena Tabernacka przyjmuje zadania publiczne jako formę obowiązku określonego przepisami prawa. Zakłada, że są one „określonym normatywnie obowiązkiem działania, do realizacji którego, na podstawie kompetencji określonej prawem, właściwemu organowi przysługują przyznane prawem prawne formy działania”³³². Rafał Stasikowski zwraca uwagę, że za zadania publiczne należy uważać te, których realizacja znajduje się w kręgu zainteresowań ustawodawcy i organów administracji publicznej, za sprawą przyjętych celów społecznych występujących w określonym miejscu oraz czasie³³³.

Należy również zwrócić uwagę na podobne przedstawianie celów i zadań przez niektórych autorów. Ernest Knosala wskazuje, że „cele wyznaczone przez obowiązujące prawo będą (...) zadaniami”³³⁴. Zbigniew Cieślak wyraża cel jako formę kierunkową (zmierzanie do uzyskania określonego stanu rzeczy), natomiast zadanie interpretuje jako stan rzeczy, który należy zachować lub osiągnąć³³⁵. Ambroży Mituś podnosi dwie kwestie związane z rozróżnianiem celów i zadań: a) każdy cel może służyć do wykonywania innego celu (tzn. celu wyższego rzędu) oraz cel można skategoryzować jako zadanie przeznaczone do wykonywania celu wyższego; b) zadania administracji publicznej wyznaczane są przez ustawy, ponieważ ustawodawca dzięki zadaniom ma lepszą możliwość określania realizacji celów, szczególnie metod ich osiągnięcia³³⁶.

Przechodząc do problematyki wyznaczania celów i zadań w jednostkach samorządu terytorialnego, na wstępie warto przytoczyć pkt 2.6. Standardów kontroli zarządczej, w którym Minister Finansów wskazał, że w świetle art. 68 ust. 1 u.o.f.p. „za najistotniejszy element kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej i jednostce samorządu terytorialnego należy uznać system wyznaczania celów i zadań dla jednostek w danym dziale administracji rządowej lub samorządowych jednostek organizacyjnych,

³³⁰ J. Gąciarz, *System administracji publicznej w Polsce* [w:] M. Benio (red.), *Wybór tekstów do ekonomiki sektora publicznego*, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 1999, s. 38.

³³¹ S. Fundowicz, *Dynamiczne rozumienie zadania publicznego* [w:] J. Supernat (red.), *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, Wyd. Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2009, s. 158.

³³² M. Tabernacka, *Zakres wykonywania zadań publicznych przez organy samorządów zawodowych*, Kolonia Limited, Wrocław 2007, s. 82.

³³³ R. Stasikowski, *O pojęciu zadań publicznych (studium z zakresu nauki administracji i nauki prawa administracyjnego)*, „Samorząd Terytorialny”, nr 7-8/2009, s. 11.

³³⁴ E. Knosala, *Zarys teorii decyzji w nauce administracji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 52.

³³⁵ Z. Cieślak, *Podstawowe instytucje prawa administracyjnego* [w:] Z. Niewiadomski (red.), *Prawo administracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 80–81.

³³⁶ A. Mituś, *Cele a wzorce i zasady działania administracji samorządowej* [w:] B. Jaworska-Dębska, P. Kledzik, J. Sługocki, *Wzorce i zasady działania współczesnej administracji publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 187.

a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań”³³⁷. Podkreślenie istotności wyznaczania celów i zadań ustala oś główną systemu kontroli zarządczej w jednostkach. Ten proces pozwala na ustalenie kierunków działań jednostek, jak również przyczynia się do wyboru obszaru oraz komórek organizacyjnych, których stopień zaangażowania musi być bardziej zintensyfikowany. Powoduje to efektywniejsze zarządzanie zasobami, szczególnie ludzkimi³³⁸.

Swoboda (elastyczność) i sposobność wyznaczania celów przez JST wiąże się z obszarem ich działalności (celami związanymi z aktywnością organizatorską albo wykonywaniem zadań publicznych), a także sformułowanymi celami i zadaniami w przepisach prawa. Sfera organizatorska dotycząca usprawnienia osiągnięcia celów i zadań umożliwia JST największą swobodę przy ich wyznaczaniu. Sferę wykonywania zadań publicznych cechuje przywiązanie do celów i zadań uregulowanych przez ustawodawcę, a więc mamy tu do czynienia z mniejszą elastycznością w ich wyznaczaniu. Jednakże mimo to JST ustalają cele i zadania, niezależnie od tego, czy są wyrażone *expressis verbis*, czy też nie. Określone przez ustawodawcę mają zazwyczaj formę ogólną, co skutkuje ich rozwinięciem (konkretyzacją) przez jednostki. W efekcie wyznaczane zostają cele szczegółowe, niewychodzące poza ramy celu ogólnego, oraz zadania przyczyniające się do ich zrealizowania³³⁹.

Aby cel szczegółowy został prawidłowo wyznaczony w danej sferze funkcjonowania jednostki, należy zacząć od ustalenia podstawowego celu jego obowiązywania. W przypadku JST istotne jest określenie znaczenia i skali ich celu podstawowego, który został zawarty w art. 166 ust. 1 Konstytucji RP i polega na zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej (cel główny JST). Kolejno, biorąc pod uwagę ustawy samorządowe, należy określić znaczenie i skalę celu związanego z danym stopniem samorządu terytorialnego. Przykładowo dla gminy wynika on z art. 7 ust. 1 u.s.g. i polega na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty (cel główny gminy). Rozwinięcie tego celu występuje w przepisach ogólnych określonego obszaru funkcjonowania administracji publicznej, a następnie w przepisach szczegółowych. Jednym z przykładów, który można wskazać to obszar gospodarki komunalnej³⁴⁰. Z art. 1 ust. 2 u.g.k. wynika, że celem wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej jest bieżące i nieprzerwane „zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze

³³⁷ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

³³⁸ M. Małecka-Łyszczyk, *Wprowadzenie do problematyki...*, op. cit., s. 17.

³³⁹ A. Mituś, *Cel w administracji publicznej i prawie administracyjnym. Studium teoretycznoprawne*, Wyd. Naukowe Scholar, Warszawa 2018, s. 241.

³⁴⁰ Ibidem, s. 241-242.

świadczenia usług powszechnie dostępnych”³⁴¹. Nie jest to jednak dostateczne, gdyż w przypadku gminy istotne jest również określenie znaczenia takich pojęć szczegółowych. Wzięcie tego pod uwagę przyczyni się do należytej interpretacji celu szczegółowego występującego w przepisach szczegółowych dotyczących określonego obszaru funkcjonowania administracji samorządowej (np. w kwestii publicznego transportu zbiorowego), jak również pozwoli na ustalenie należytego zakresu i metody wykonania określonego zadania publicznego³⁴².

Do wyznaczania celów można stosować różnorodne metody, takie jak np. SMART (została ona już wcześniej omówiona) albo pięć zasad Petera Druckera, wskazujące, w jaki sposób jednostka może prawidłowo sformułować cele. Są one następujące: 1) Istotność - źródłem celów szczegółowych powinny być cele istnienia i misji jednostki. Przeznaczeniem celów szczegółowych jest doprowadzenie do osiągnięcia celu głównego; 2) Operacyjność - cele szczegółowe powinny dawać możliwość przekształcania ich w określone zadania, przy czym efekty powinny być mierzalne, co z kolei pozwoli na ustalenie stopnia realizacji celów; 3) Koncentracja sił - cele szczegółowe powinny umożliwiać selekcję celów najistotniejszych, kosztem mało istotnych; 4) Zrównoważenie potrzeb - powinna występować taka liczba celów szczegółowych, aby istniała możliwość zrównoważenia zakresu i potrzeb działań jednostki; 5) Kompleksowość - powinna występować taka liczba celów szczegółowych, aby została objęta każda płaszczyzna działalności jednostki³⁴³.

Należy również zwrócić uwagę na aspekt monitorowania wyznaczonych celów. Do tego przeznaczone są wskaźniki albo mierniki, które mogą być wyrażone w sposób ilościowy, jakościowy bądź inny, stosownie do określonych celów, którym służą. Muszą one pozwolić na ocenę skuteczności osiągania celów. Warto przy tym wskazać, że monitorowanie to proces regularnego gromadzenia i analizowania danych jakościowych oraz ilościowych. Służy do zagwarantowania wykonania zadań zgodnie z określonymi wcześniej celami. Właściwie stworzony mechanizm monitorowania umożliwia m.in. bieżące obserwowanie postępów; wykrycie błędów i zareagowanie na nie; uzyskanie informacji potrzebnych do oceny³⁴⁴.

Na prawidłowe wyznaczanie, realizowanie oraz monitorowanie celów i zadań pozwala skuteczna, efektywna oraz adekwatna kontrola zarządcza. Uszyty na miarę system pomaga

³⁴¹ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 679 z późn. zm.).

³⁴² A. Mituś, *Cel w administracji...*, op. cit., s. 241-242.

³⁴³ W. M. Orłowski, *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, wydanie II (poprawione), Warszawa 2010, s. 90-91.

³⁴⁴ A. Wójtowicz-Dawid, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych w praktyce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 105-106.

je uporządkować oraz dostosować do uwarunkowań i możliwości jednostki, a także przypisać do konkretnych pracowników, którzy będą je wykonywać oraz monitorować. Przyczyni się to do zmniejszenia ryzyk w kwestii niewykonania lub błędnego wykonania celów i zadań.

4.1.2. Planowanie strategiczne dla jednostek organizacyjnych

Planowanie jest określane jako pierwszy etap cyklu zarządzania. Jest jego istotną częścią, ponieważ od przyjętych planów zależy w głównej mierze sprawność funkcjonowania jednostki oraz formułowanie i wykonywanie zaplanowanych celów i zadań. Planowanie ma przyczyniać się do kształtowania rozwoju społeczno-gospodarczego, które przede wszystkim ma przynosić efekty w postaci: utrzymania i ulepszania posiadanych zasobów; polepszania jakości życia (zaspokajania potrzeb lokalnej społeczności); powstawania uwarunkowań do wzrostu przedsiębiorczości³⁴⁵.

Planowanie powinno dotyczyć całej działalności jednostki. W tym kontekście istotne jest przeanalizowanie: celów i zadań w świetle przepisów prawa powszechnie obowiązujących; celów i zadań ustalonych w dokumentach strategicznych; celów i zadań niewykonanych w latach poprzednich; potrzeb i oczekiwań społeczeństwa, pracowników jednostki; otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego; ważnych problemów rozpoznanych podczas funkcjonowania jednostki. Podkreśla się, że podczas planowania „celem nie powinno być samo działanie czy czynność, ale rezultat/efekt tego działania/czynności”³⁴⁶. Planowanie w kontekście kontroli zarządczej zostało określone w art. 70 ust. 1-7 u.o.f.p. Ustawodawca zobowiązał ministra kierującego działem administracji rządowej do sporządzenia (corocznie do listopada) planu działalności (na rok następny), w ramach kontroli zarządczej dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej³⁴⁷. W planie działalności powinny znajdować się przede wszystkim „cele w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości”³⁴⁸. Mimo że JST nie zostały zobowiązane do sporządzania planu działalności, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby był on realizowany dla najistotniejszego elementu w kontroli zarządczej, a więc celów

³⁴⁵ J. Sierak, *Zarządzanie strategiczne w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Myśl Ekonomiczna i Polityczna”, nr 4/2013, s. 194.

³⁴⁶ 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).

³⁴⁷ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

³⁴⁸ Ibidem.

i zadań. Plan jest swego rodzaju zestawieniem celów i zadań (występujących w programach, planach, strategiach), służącym ich zrealizowaniu w wyznaczonym terminie. Pomaga kierownikowi jednostki w kontrolowaniu postępów m.in. w jednostkach podległych, za sprawą ciągłego lub okresowego monitorowania. Umożliwia także reakcję w trakcie realizacji, w postaci zmiany (modyfikacji) sposobów oraz kierunków działania. Przy przeprowadzaniu kontroli i dokonywaniu oceny punktem wyjścia są ustalone (zaplanowane) założenia dotyczące wykonywania celów i zadań, a także stopień/stan ich osiągnięcia³⁴⁹.

Metodą stosowaną w kontroli zarządczej, służącą osiągnięciu zaplanowanych celów i zadań może zostać planowanie strategiczne, które wyróżnia trzy horyzonty czasowe: krótkoterminowy, średnioterminowy i długoterminowy³⁵⁰. Wpisuje się ono w istotę tej instytucji prawnej, która jest systemem ciągłym, znacząco rozciągniętym w czasie, skupiającym się na celach i zadaniach. Planowanie strategiczne jest metodą, która również pozwala kierownikowi jednostki zaplanować, monitorować i kontrolować osiągnięte rezultaty, korygować działania, pozwalając na skuteczne wykonanie celów i zadań.

Planowanie strategiczne można wyrazić jako wyobrażenie przyszłości jednostki, dzięki której otwiera się możliwość wprowadzenia kontroli nad rozwojem organizacji. Pozwala ono na zrozumienie misji (dążenia) jednostki oraz określenie jej celów. Podkreśla się, że jest to również istotne narzędzie przy występujących zachwianiach społecznych, gospodarczych, globalnych kryzysach, których negatywne konsekwencje mogą objąć każdą JST. Argumentem za stworzeniem planu strategicznego jest również to, że sposób spoglądania i definiowania przyszłości determinuje teraźniejszość. Określenie koncepcji przyszłości, jaką chciałaby jednostka, przyczyni się do podjęcia takich działań (stworzenia planów) w teraźniejszości, które pozwolą na próbę zrealizowania swojej wizji. Ponadto rozwiązaniem jest także zdefiniowanie teraźniejszości i na podstawie tego stworzenie koncepcji (wizji) przyszłości. Określanie przyszłości w konfrontacji z jej teraźniejszością umożliwia wykrycie nieprawidłowości i braków teraźniejszości, które uniemożliwiają zasadniczy cel JST, jakim jest zaspokojenie teraźniejszych i przyszłych potrzeb wspólnoty samorządowej³⁵¹.

Planowanie strategiczne pomaga w ustaleniu zasobów niezbędnych do zrealizowania zaplanowanych celów i zadań oraz narzędzi, metod do ich pozyskiwania, rozdysponowywania, a także użytkowania. W tym rodzaju planowania pierwszorzędą

³⁴⁹ A. Mituś, *Cel w administracji...*, op. cit., s. 300-301.

³⁵⁰ M. Górski, *Strategie, plany, programy* [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System prawa administracyjnego, t. 7, Prawo administracyjne materialne*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 188.

³⁵¹ P. Laskowski, *op. cit.*, s. 109.

kwestią jest określenie najogólniejszych i najszerzych celów, wykonywanych w wyniku decyzji podjętych przez kierowników jednostek. Wobec tego plany strategiczne można nazwać hierarchią planów określonej jednostki, przy czym stopień rozbudowania ich wzajemnych zależności zależy od złożoności struktury jednostki. Ponadto plany strategiczne pomagają w wyznaczaniu realizacji zadań na poszczególnych szczeblach: najwyższym, pośrednim i niższym³⁵².

Planowanie strategiczne pozwala kierownikom określić hierarchię ważności spraw kluczowych dla prawidłowej działalności jednostki. Zasadniczą kwestią są pytania, będące odzwierciedleniem istniejących lub potencjalnych problemów, na które powinni odpowiedzieć precyzyjnie. Należą do nich:³⁵³

- jaka jest misja, cel oraz kierunki działania i rozwoju jednostki (wizja określonego horyzontu czasowego);
- jakie problemy rozwoju i celów rozpoznano (analiza problemów w postaci np. drzew problemów i celów);
- jak wygląda bieżący stan jednostki, co jest powodem do jej rozwoju, a co zagrożeniem (analiza bieżącej sytuacji np. w postaci analizy SWOT);
- jakie formy działania zostaną zastosowane, aby zrealizować plany, cele (tworzenie alternatywnych strategii, poddanie ich analizie i wybór najbardziej optymalnego wariantu; określenie planów i programów wykonania założeń strategicznych);
- czy lokalna społeczność akceptuje rozwiązania dotyczące działalności i rozwoju jednostki.

Z planowania strategicznego może powstać plan strategiczny, który przede wszystkim byłby fundamentem do kreowania polityk, programów JST oraz źródłem informacji o warunkach działalności; wzmacniałby wiarygodność w środowisku zewnętrznym i jednocześnie byłby ofertą lub podstawą do jej przygotowania dla inwestorów; stanowiłby podstawę (faktyczną i formalną) wniosków dotyczących dofinansowania otrzymywanego z krajowych i międzynarodowych instytucji pomocy³⁵⁴.

Planowanie strategiczne skupione na wyznaczaniu (planowaniu) zarówno podstawowych, jak i szczegółowych celów, zadań w różnych perspektywach czasowych oraz przyporządkowywaniu ich do odpowiednich szczebli (stanowisk) jednostki może stać

³⁵² M. Pomykała, *Formy prawne planowania strategicznego w systemie bezpieczeństwa państwa*, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 9/2016, s. 45.

³⁵³ J. Sierak, *op. cit.*, s. 194-195.

³⁵⁴ Ibidem, s. 195.

się dla kontroli zarządczej narzędziem skutecznego, adekwatnego i efektywnego wyznaczania celów i zadań.

4.1.3. Budżet zadaniowy jako narzędzie wyznaczania celów

Budżety jednostek są narzędziami spinającymi całą ich działalność. Opracowywanie budżetu JST, w którym dokonywane jest ustalanie najbardziej efektywnych wydatków przeznaczonych na wybrane działania, staje się narzędziem racjonalizacji celów i zadań. W świetle tego budżet zadaniowy jest instrumentem realizacji standardów kontroli zarządczej, zwłaszcza standardu „Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji”, gdyż ustalone w takim budżecie zadania zwiększają szansę na osiągnięcie zaplanowanych celów. Ponadto cele i zadania znajdujące się w budżecie zadaniowym mają wyznaczoną hierarchę - cele niższego rzędu i cele wyższego rzędu, jak również występują mierniki osiągania celów i zadań oraz wskaźniki docelowe i bazowe³⁵⁵.

Cechą wyróżniającą budżet zadaniowy jest nieustanna kontrola wykonywania celów oraz pomiar efektywności otrzymanych efektów w świetle ponoszonych wydatków. Dzięki temu możemy mówić o maksymalnym wykorzystaniu środków finansowych. Kontrola zarządcza pomaga w realizacji tych celów, za sprawą ciągłego monitoringu wykonywania zadań, a także metodycznego dokonywania oceny. Zatem należy powiedzieć, że ta instytucja prawna może stanowić skuteczne powiązanie z realizacją budżetu zadaniowego³⁵⁶.

W polskim ustawodawstwie nie została wyjaśniona definicja „budżetu zadaniowego”. Jednakże ustawodawca w art. 2 ust. 3 u.o.f.p. przedstawił, czym jest „układ zadaniowy”, który jest identyfikowany jako budżet zadaniowy. Należy go rozumieć jako zestawienie wydatków budżetu państwa albo kosztów ponoszonych przez jednostkę sektora finansów publicznych. Jest ono opracowywane zgodnie z funkcjami państwa, oznaczającymi dane sfery jego działalności, a także zadaniami budżetowymi określającymi wydatki według celów albo podzadań budżetowych klasyfikujących działania dające możliwość wykonania celów zadania, według którego podzadania te zostały wydzielone³⁵⁷. Budżet zadaniowy jest rozumiany jako narzędzie do zarządzania finansami publicznymi przez cele, które muszą zostać skonkretyzowane i zhierarchizowane dla zrealizowania zaplanowanych wyników.

³⁵⁵ R. Niemiec, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Zadania skarbnika i głównego księgowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 173.

³⁵⁶ M. Kołodziej-Hajdo, *Budżet zadaniowy jako narzędzie wspomagające wdrożenie kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego*, „Studia ekonomiczne”, nr 299/2016, s. 151.

³⁵⁷ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

Ich ocena jest dokonywana za sprawą wdrożonego systemu mierników. To rozwiązanie pozwala na określenie najistotniejszych zadań do osiągnięcia założonych celów, a mierniki stanowią swoistą weryfikację stopnia wykonania celów³⁵⁸. Budżet zadaniowy sprzyja również rozwojowi skuteczności i efektywności w zarządzaniu środkami publicznymi (planowanie finansowo-rzeczowe). Ten rodzaj budżetu umożliwia menadżerom sektora publicznego większą swobodę w podejmowaniu decyzji, która przede wszystkim powinna przekładać się na elastyczność gospodarowania zasobami zgodnie z potrzebami oraz realizację celów określonych w budżecie. Ponadto budżet zadaniowy przyczynia się do większej transparentności alokowania środków finansowych, jednocześnie stając się efektywnym narzędziem kontroli obywatelskiej ośrodków władzy (poziom odpowiedzialności zarządzających finansami publicznymi będzie wyznaczał sprawność przeprowadzania kontroli obywatelskiej)³⁵⁹. Przejrzystość budżetu zadaniowego jest istotna z punktu widzenia akceptacji społecznej, ponieważ to obywatele są jego głównym beneficjentem. Oceną przejrzystości nie powinien zajmować się wyłącznie pracownik posiadający doświadczenie księgowe (np. główna księgowa), posiadający specjalistyczną wiedzę, lecz także przeciętny obywatel, który ma prawo do jasnej i czytelnej informacji o wydatkowaniu środków publicznych. Budżet zadaniowy umożliwia również obywatelowi uzyskanie szerszej informacji o danym celu, zadaniu, a więc nie tylko finansowej (np. o odsetku dobrej jakości wody, a nie wyłącznie o finansach przeznaczonych dla podmiotów zajmujących się oczyszczaniem wód)³⁶⁰.

Według Stanisław Owsiaka budżet zadaniowy można charakteryzować jako plan finansowy jednostki, w którym występują zadania wyróżniające się jednorodnością. Te zadania mają określony cel, wskaźniki oraz koszt. Ponadto Stanisław Owsiak wskazuje, że niezbędne jest wyznaczenie pracownika odpowiedzialnego za jego wykonanie³⁶¹. Marta Postuła i Michał Perczyński upatrują w budżecie zadaniowym skonsolidowany plan wydatków JSFP opracowywany w perspektywie powyżej jednego roku, w postaci zadań i podzadań, włącznie z miernikami wskazującymi stopień wykonania celu³⁶². Należy przy

³⁵⁸ T. Lubińska, *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa 2007, s. 10.

³⁵⁹ M. Jastrzębska, *Kontrola zarządcza czy budżet zadaniowy?*, „Finanse Komunalne”, nr 11/2015, s. 40.

³⁶⁰ U. Zawadzka-Pąk, *Racjonalizacja procesu wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce na podstawie wybranych rozwiązań zagranicznych* [w:] R. Przygodzka (red.), *Instrumenty i metody racjonalizacji finansów publicznych*, Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2012, s. 103.

³⁶¹ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 294.

³⁶² M. Postuła, P. Perczyński, *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania* [w:] M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, wydanie II (poprawione), Warszawa 2010, s. 26.

tym dodać, że zgodnie z art. 211 ust. 1 u.o.f.p. budżety jednostek samorządu terytorialnego są określane „rocznym planem (...) wydatków”³⁶³. Standardowe konstruowanie budżetu JST opiera się o podziałki klasyfikacji budżetowej obejmujące podział (wydatków) na działy, rozdziały i paragrafy, które zostały określone przez Ministra Finansów w rozporządzeniu w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych³⁶⁴. Jednakże sytuacja wygląda inaczej podczas tworzenia budżetu zadaniowego. W tym przypadku dochodzi do zmiany z obecnie obowiązującej klasyfikacji budżetowej z podziałem wyróżniającym działy, rozdziały, paragrafy na klasyfikację opartą na zadaniach. W tym rodzaju budżetu atutem jest występująca część zwana sprawnościową, która ustala dla wszystkich zadań cele ich wykonania, a także mierniki umożliwiające monitorowanie osiągania celów. Część sprawnościowa wskazuje, na które cele przeznaczane są wydatki publiczne i jakie powstają rezultaty z poniesionych nakładów publicznych³⁶⁵.

Można stwierdzić, że fundamentem budżetu zadaniowego są zadania, cele i mierniki. Poniższa tabela przedstawia ich zestawienie oraz kluczowe informacje, które również mają swoje odzwierciedlenie w kontroli zarządczej.

Tabela 6. Najistotniejsze elementy budżetu zadaniowego

Elementy budżetu zadaniowego	Zadania	Cele	Mierniki
Charakterystyka	Klasyfikują wydatki według celów. Przeznacza się na nie środki finansowe służące osiągnięciu celów.	Formułowane są dla wszystkich zadań, podzadań i działań, prowadzących do ich osiągnięcia.	Tworzone są do oceny stopnia osiągnięcia celu. Mogą występować w postaci ilościowej lub jakościowej.
Cechy wyróżniające	Adekwatność, łatwość w monitorowaniu, wiarygodność, niepodatność na manipulacje.	Precyzyjność opisu (cel, sposoby na jego osiągnięcie, efekty, harmonogram, czas realizacji, koszty, mierniki).	Konkretność, mierzalność, realistyczność, istotność, określoność w czasie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: W. Miemiec, P. Zawadzka (red.), *Prawo finansów publicznych z kasusami i pytaniami*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, s. 139.

³⁶³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

³⁶⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513).

³⁶⁵ R. Niemiec, *op. cit.*, s. 174.

Podstawą wprowadzenia budżetu zadaniowego powinny być następujące zasady sprawnego zarządzania: a) zasada przejrzystości (zastosowanie nowej klasyfikacji budżetowej oraz opracowanie przejrzystych i porównywalnych sprawozdań finansowych); b) zasada efektywności i skuteczności (przyporządkowanie celów i mierników do zadań, ocenianie poniesionych wydatków do uzyskanych rezultatów); c) zasada wieloletniości (prognozowanie wydatków w perspektywie wieloletniej dla określonych zadań); d) zasada konsolidacji (konsolidacja w sferze wydatków publicznych)³⁶⁶.

Według Marii Jastrzębskiej istnieją czynniki, które muszą zostać spełnione, aby budżet zadaniowy i kontrola zarządcza skutecznie funkcjonowały w jednostkach. Należą do nich: a) zwiększenie elastyczności w prowadzeniu gospodarki finansowej, w tym dyscypliny finansów publicznych, celem rozszerzenia uprawnień pracowników odpowiedzialnych za koordynację zadań w zestawieniu z uprawnieniami dysponentów budżetowych; b) przeniesienie odpowiedzialności za realizację zadań na odpowiedni stopień decydentów; c) istotność roli koordynatora wyznaczającego priorytety działania i nadzorującego ich wykonanie; d) stworzenie klarownego i czytelnego budżetu oraz zagwarantowanie możliwości oceny (przez społeczeństwo) wdrożonych założeń; e) dobór metodyki w selekcji najistotniejszych działań, a także wybór sposobu wykonywania zadań oraz motywowania pracowników opracowujących i realizujących budżet; f) selekcja odpowiednich programów (zadań) potrzebnych do ewaluacji, zgodnie z ustaloną hierarchią priorytetów działań; g) podstawą projektu budżetu muszą być szczegółowe plany zadań, sporządzone zgodnie z jednolitymi zasadami; h) zadania muszą posiadać określone mierniki, które powinny być czytelne, proste oraz mogą zostać poddane ewaluacji w przypadku zachodzących zmian, nowych zdarzeń; i) niedopuszczalne jest „zamienianie” wcześniej ustalonych celów miernikami wykonania celów, gdyż mierniki przynoszą wyłącznie dane liczbowe do oceny wykonania celów. Położenie większego akcentu w stronę spełnienia planowanego poziomu miernika, a nie wykonania celu, przynosi efekt w postaci zniekształcenia celu oraz oceny stopnia ryzyka dotyczącego osiągnięcia celu; j) budżet zadaniowy powinien być powiązany z planowaniem wieloletnim (co najmniej 4-letnim - JST są zobligowane dla takiego okresu przygotowywać wieloletnią prognozę finansową)³⁶⁷.

Budżet zadaniowy można uczynić jednym z narzędzi zarządzania jednostką. Sformułowanie i zastosowanie właściwych mierników może przyczynić się do wzmocnienia

³⁶⁶ E. Posmyk, *Budżet zadaniowy jako skuteczne narzędzie zarządzania finansami JST, ze szczególnym uwzględnieniem funduszy Unii Europejskiej*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, nr 4/2013, s. 52.

³⁶⁷ M. Jastrzębska, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 41-42.

procesu przydziału środków finansowych, które powinny być przeznaczane na realne potrzeby danej jednostki. Ta koncepcja może np. ograniczyć tzw. efekt grudniowy, a więc mało racjonalne lub nieracjonalne wykorzystanie środków publicznych pozostałych na koniec roku. Wobec tego budżet zadaniowy może stać się istotnym instrumentem w planowaniu wydatków. Zaplanowane środki finansowe powinny być przeznaczane na zadania podejmowane przez dysponentów wykonawczych. Zwiększy to stopień zaangażowania i odpowiedzialności pracowników oraz mieszkańców podczas tworzenia i realizacji budżetu zadaniowego³⁶⁸.

4.2. Zarządzanie ryzykiem w mechanizmie kontroli zarządczej

4.2.1. Istota zarządzania ryzykiem

Z wyznaczeniem, monitorowaniem oraz osiąganiem celów i zadań ściśle powiązane jest zarządzanie ryzykiem. Zostało ono wskazane w art. 68 ust. 2 pkt 7 u.o.f.p. jako jeden z celów, który musi zagwarantować kontrola zarządcza³⁶⁹. Ponadto w standardach kontroli zarządczej Minister Finansów stworzył grupę B - „Cele i zarządzanie ryzykiem”. W odniesieniu do niej, wskazał, że zarządzanie ryzykiem ma prowadzić do zwiększenia prawdopodobieństwa realizacji celów i zadań oraz powinno być ono dokumentowane. W tej grupie standardów zostały stworzone trzy standardy *stricte* odnoszące się do zarządzania ryzykiem: „Identyfikacja ryzyka”, „Analiza ryzyka”, „Reakcja na ryzyko”. Traktując je łącznie, tworzą one podstawowy schemat działania w zarządzaniu ryzykiem, począwszy od odkrycia, rozpoznania danego ryzyka, następnie jego analizę (ustalenie prawdopodobieństwa jego pojawienia się, potencjalnych skutków oraz przyjęcie akceptowanego poziomu ryzyka), a kończąc na określonych działaniach - w przypadku pojawienia się istotnego ryzyka - zmierzających ku zmniejszeniu ryzyka do akceptowanego poziomu albo jego likwidacji³⁷⁰.

Pojęcie „ryzyka” jest złożone, wieloznaczne, co powoduje, że nie została przyjęta jego dokładna i jednoznaczna definicja. Analiza tego terminu sprowadza się do rozpatrywania go z punktu widzenia przyczyn lub skutków. Jeżeli chodzi o pierwszy z nich, wskazuje się, że ryzyko pojawia się podczas obliczania prawdopodobieństwa statystycznego, matematycznego oraz szacunkowego. W drugim przypadku mamy do czynienia z dwoma

³⁶⁸ W. Miemiec, P. Zawadzka (red.), *Prawo finansów publicznych z kasami i pytaniami*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, s. 143.

³⁶⁹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

³⁷⁰ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

metodami interpretacji ryzyka: koncepcją negatywną oraz neutralną. W koncepcji negatywnej ryzyko postrzegane jest jako zagrożenie, a więc prawdopodobieństwo niezrealizowania zakładanego efektu. Natomiast koncepcja neutralna upatruje w ryzyku szansę i zagrożenie - sposobność na osiągnięcie innego efektu niż zakładano. Można powiedzieć, że w funkcjonowaniu danej jednostki ryzyko jest zagrożeniem, co stanowi to, że z jednej strony jednostka dokonuje czynności prowadzących do zmniejszenia ryzyka, a z drugiej strony traktuje ryzyko jako pozytywne zjawisko, za sprawą którego pojawia się możliwość osiągnięcia większych korzyści podczas podjęcia - obarczonych ryzykiem - czynności³⁷¹.

W ryzyku upatruje się następujących właściwości: obiektywność (występowanie ryzyka w funkcjonowaniu jednostki); kwantyfikowalność (mierzalność prawdopodobieństwa pojawienia się ryzyka); symetryczność (ryzyko odbiera się jako negatywne zagrożenie oraz pozytywną szansę); oddziaływanie (wywieranie wpływu na funkcjonowanie podmiotu). Należy również wskazać, że ryzyko występuje wtedy, gdy zostanie określony cel. Jednocześnie wszystkie cele niosą za sobą ryzyko dotyczące niezrealizowania celu albo jego przekroczenia. Przyjmując, że ryzyko jest traktowane jako możliwość pojawienia się zdarzenia mogącego wpłynąć na osiąganie zaplanowanych celów, należy dokonać hierarchizacji i oceny ryzyka z poziomu celów. Powinni zostać w to włączeni: pracownicy danej jednostki, kadra kierownicza oraz jednostka jako organizacja. Należy także przywiązać szczególną uwagę do zidentyfikowania ryzyka ogólnego, oddziałującego na określone cele działalności danej jednostki, co nie zawsze praktykuje się w analizach nad celami jednostki. W sytuacji, gdy to ryzyko zostanie wykryte, może stać się istotne dla jednego lub większej ilości celów, a jego potencjalne oddziaływanie zróżnicowane³⁷².

W przypadku terminu „zarządzania ryzykiem” Minister Finansów w komunikacie w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem podjął się próby jego zdefiniowania. Określił go jako zbiór procedur, polityk, a także skoordynowanych czynności, podejmowanych przez pracowników i kierownictwo danej jednostki, które za sprawą identyfikacji i analizy ryzyka oraz reakcji na ryzyko przyczyniają się do zwiększenia możliwości osiągnięcia zaplanowanych celów i zadań. Minister Finansów wskazał również, że ze względu na duże

³⁷¹ M. Jastrzębska, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego i jego związki z kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2010, s. 5-6.

³⁷² Ibidem, s. 6.

rozbudowanie zarządzania ryzykiem (przejawiające się w zależnościach i przenikaniu między sobą poszczególnych elementów) można określić go systemem³⁷³.

Dostosowanie zarządzania ryzykiem może wiązać się z wieloma trudnościami, szczególnie z punktu widzenia zmiany filozofii spojrzenia na działalność danej jednostki. Za sprawą zarządzania ryzykiem zaplanowane cele i zadania jednostki stają się punktem odniesienia do procedur, schematów działań, struktury organizacyjnej. Ten system nie może występować w sytuacji, kiedy cele i zadania nie są znane. Jest to spowodowane tym, że przy ich ustalaniu konieczne jest dokonanie analizy potencjalnych zdarzeń (ryzyk), które mogą doprowadzić do ich niezrealizowania. Po tym istotne jest określenie działań, procedur, które powinny zostać zastosowane, aby ograniczyć możliwość oddziaływania ryzyka na wykonanie celów i zadań. Dlatego kluczem do skutecznego zarządzania ryzykiem jest jego odpowiednie dostosowanie do warunków (struktury, podziału obowiązków, celów i zadań itd.) występujących w jednostce. Dopelnienie tego stanowi zaznajomienie pracowników z tym rozwiązaniem i jego akceptacja wyrażona przez kierownictwo³⁷⁴.

Zarządzanie ryzykiem powinno wyróżniać się ciągłością, regularnością działań, konkretnym i sprawnym przepływem informacji dotyczącym rozpoznanego ryzyka, a także zastosowaniem narzędzi kontrolnych względem ryzyka. Podkreśla się, że funkcjonowanie skutecznego i efektywnego zarządzania ryzykiem zależy od decyzji podjętych przez kierownika danej jednostki. Należy do tego przede wszystkim: a) stworzenie środowiska dla działalności systemu zarządzania ryzykiem, a więc wdrożenia w jednostkach instrumentów zarządzania zorientowanego na efekty np. wieloletniej prognozy finansowej, budżetu zadaniowego; b) wyznaczenie pracownika ponoszącego odpowiedzialność za opracowanie systemu zarządzania ryzykiem i powołanie zespołu lub pełnomocnika/koordynatora do spraw zarządzania ryzykiem; c) stworzenie schematu przepływu informacji o ryzyku (od pracowników posiadających wiedzę z zakresu ryzyka do pracowników odpowiedzialnych za zarządzanie ryzykiem); d) opracowanie systemu podejmowania decyzji związanego z wdrażaniem działań zaradczych oraz stworzenie polityki zarządzania ryzykiem³⁷⁵.

W kontekście skutecznego systemu zarządzania ryzykiem przedstawia się koncepcję tzw. trzech linii obrony (*the three lines of defence*). Pierwsza linia obrony (zarządzanie

³⁷³ 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).

³⁷⁴ Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 1/2012, Warszawa 2012, s. 6.

³⁷⁵ M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *op. cit.*, s. 144.

operacyjne) cechuje się działaniami związanymi z kontrolą, identyfikacją, analizą (oceną) i zwalczaniem ryzyka, a także tworzeniem i implementacją wewnętrznych procedur i polityk oraz dążeniem do spójności pomiędzy celami i podejmowanymi działaniami. W drugiej linii obrony (zarządzanie ryzykiem i funkcja zgodności z obowiązującymi przepisami) stawia się na proces zarządzania ryzykiem oraz monitorowanie zagrożeń związanych z nieprzestrzeganiem przepisów prawnych. Przy tym należy dodać, że wprowadzane do jednostek rozwiązania szczegółowe będą się od siebie różnić ze względu na panujące uwarunkowania, co czyni to założenie elastycznym. Trzecia linia obrony (audyt wewnętrzny) jest skupiona wokół niezależności, obiektywizmu i profesjonalizmu audytorów wewnętrznych, którzy przede wszystkim swoje działania powinni skupiać na kontroli i przedstawianiu kierownictwu jednostki propozycji wzmocnień, udoskonaleń systemów zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej. Dla tej koncepcji pojawiły się również zalecane praktyki, które jednostki mogą zastosować dla lepszego radzenia sobie w zarządzaniu ryzykiem. Zalicza się do nich: wsparcie - w ramach właściwych polityk - każdej linii obrony; ustanowienie koordynacji pomiędzy liniami obrony; wprowadzenie mechanizmu sprawnego przekazywania informacji pomiędzy liniami obrony; rezygnację z wprowadzania/obowiązywania koordynacji i powiązania ze sobą lin obrony, w sytuacji utraty ich skuteczności³⁷⁶.

W zarządzaniu ryzykiem wyróżnia się sześć faz, w których podejmowane są działania składające się na ograniczenie/wyeliminowanie ryzyka: 1) identyfikacja ryzyka, w tym system wczesnego ostrzegania (określenie źródeł ryzyka; ustalenie potencjalnych następstw; identyfikacja obszaru wystąpienia ryzyka); 2) analiza ryzyka (oszacowanie prawdopodobieństwa pojawienia się zdarzenia; określenie skutków tego zdarzenia); 3) sformułowanie wariantów (określenie możliwych rozwiązań; analiza wydatków tych rozwiązań); 4) ocena ryzyka (zbadanie możliwości jednostki do podejmowania ryzyka; określenie rzeczywistego stopnia ryzyka; dokonanie wyboru rozwiązań związanych z ograniczeniem/wyeliminowaniem ryzyka); 5) decyzje i działania w obszarze ryzyka, sterowanie ryzykiem (wybór instrumentów; określenie priorytetów; wdrożenie najskuteczniejszej kombinacji); 6) kontrola, monitoring i ocena podjętych działań (kontrola *ex post* i ocena rezultatów zastosowanych działań; stworzenie - w sytuacji nieprawidłowości -

³⁷⁶ The Institute of Internal Auditors, *The three lines of defense in effective risk management and control*, Florida 2013, s. 3-7.

nowego procesu zarządzania ryzykiem; kontynuacja stosowania instrumentów przynoszących korzyści w zarządzaniu ryzykiem)³⁷⁷.

Beata Sadowska zaznacza, że wprowadzenie systemu zarządzania ryzykiem wiąże się z następującymi korzyściami dla JST: ustaleniem grupy zasadniczych ryzyk, które mogą pojawić się w funkcjonowaniu danej jednostki; oszacowaniem prawdopodobieństwa pojawiania się określonych ryzyk; ustaleniem prawdopodobieństwa oddziaływania ryzyk na realizację zaplanowanych celów i zadań; stworzeniem procedur postępowania w sytuacji wystąpienia określonych ryzyk; opracowaniem mechanizmu bieżącego monitorowania zagrożeń w osiąganiu celów i zadań³⁷⁸.

4.2.2. Zarządzanie ryzykiem w kontekście osiągania celów

Janusz Sasak wskazuje, że system zarządzania ryzykiem powinien gwarantować równowagę celów oraz możliwość ich wykonywania we wszystkich obszarach działalności danej jednostki. Podkreśla, że zasadniczym zadaniem tego systemu powinno być zagwarantowanie osiągania zaplanowanych celów. Skuteczność tego zadania uzależnia od właściwie ustalonych celów, przy czym ich planowanie musi być konkretne oraz klarowne dla wszystkich pracowników³⁷⁹.

Gwarancją osiągania zaplanowanych celów w zarządzaniu ryzykiem jest właściwa identyfikacja ryzyka. Dorota Fleszer uznała, że „immamentną cechą zarządzania ryzykiem jest powiązanie procesu zarządzania nim z celami jednostki, co wymusza oddolną identyfikację ryzyka oraz źródeł jego pochodzenia”³⁸⁰. To w identyfikacji ryzyka należy upatrywać najistotniejszego czynnika dla dalszej, skutecznej realizacji celu i jego osiągnięcia. Identyfikacja ma za zadanie wykryć i ocenić prawdopodobieństwo wystąpienia zagrożeń, jak również określić stopień prawdopodobieństwa pojawienia się danego zdarzenia i rozmiar ryzyka. Jej główne założenie dotyczy możliwie jak najwcześniejszego stwierdzenia zagrożenia. Na identyfikację składają się trzy elementy: wykrywanie, rozpoznawanie oraz rejestrowanie ryzyk³⁸¹.

³⁷⁷ T. T. Kaczmarek, *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*, Difin, Warszawa 2008, s. 98.

³⁷⁸ B. Sadowska, *Ryzyko w jednostkach samorządu terytorialnego jako element kontroli zarządczej*, „Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 4/2017, s. 240.

³⁷⁹ J. Sasak, *Zarządzanie ryzykiem w placówkach ochrony zdrowia*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 75.

³⁸⁰ D. Fleszer, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 190.

³⁸¹ L. Wiatrak, *Zarządzanie ryzykiem wewnętrznym w organach administracji publicznej*, „Studia Ekonomiczne”, nr 298/2016, s. 118.

Niezbędne jest ustalenie rodzajów ryzyka dla wszystkich celów działania, przyczyn i skutków zidentyfikowanych ryzyk, jak również pracowników odpowiedzialnych za każde zidentyfikowane ryzyko. Wskutek identyfikacji powinien powstać wykaz opisanych rodzajów ryzyka, które mogą zagrażać danej jednostce w realizacji i osiągnięciu celów³⁸². Należy ją przeprowadzać co najmniej raz do roku, a jej podstawę powinny stanowić takie metody, jak m.in. analiza SWOT, analiza SWIFT czy burza mózgów. W przypadku słowa SWOT mamy do czynienia z akronimem pierwszych liter angielskich wskazujących na cechy zasobów danej jednostki, a także jego otoczenia: *strenghts* - silne strony; *weaknesses* - słabe strony; *opportunities* - szanse; *threats* - zagrożenia. Ta metoda pomaga zestawić mocne i słabe strony danej jednostki z szansami i zagrożeniami pojawiającymi się z otoczenia. Skrzyżowanie wymienionych podziałów daje efekt w postaci czterech rodzajów czynników: wewnętrzne pozytywne - mocne strony; wewnętrzne negatywne - słabe strony; zewnętrzne pozytywne - szanse; zewnętrzne negatywne - zagrożenia. Dzięki uzyskanym wynikom badania jednostka może dokonać oceny wzajemnych oddziaływań³⁸³. Ostateczne rezultaty analizy SWOT mogą pomóc w zdiagnozowaniu problemów (ryzyk) będących przeszkodą w działalności, w tym w realizacji celów i zadań. Ważne jest też to, że dokonana analiza SWOT nie musi w efekcie przekładać się na powstanie długofalowej strategii. Może ona również być uwzględniana przy planach, politykach, strategiach krótkookresowych, a tym samym krótkofalowych celach i zadaniach. Ponadto dzięki zasięgowi, jaki obejmuje analiza SWOT, czyli sytuację wewnętrzną i otoczenie zewnętrzne, dana jednostka podczas badania może uniknąć pominięcia niektórych ważnych obszarów³⁸⁴.

Analiza SWIFT (*Structured What If Technique* - ustrukturyzowana metoda „co, jeśli”, zwana analizą „*what if*”) jest metodą, w której używany jest określony zbiór słów, zdań mający na celu pobudzić pracowników do identyfikacji ryzyk, zagrożeń. Zadanie pytań typu „co, jeśli?” pomaga w zbadaniu, jak dany mechanizm czy określona metoda/procedura będą funkcjonowały po pojawieniu się niepożądanego zdarzenia, jakie wystąpią odstępstwa od normy. Zanim w danej jednostce podjęta zostanie analiza „*what if*” należy zapoznać się (posiadać wiedzę) na temat: przeszłych oraz występujących ryzyk, zdarzeń, zagrożeń; obowiązujących systemów, procesów zabezpieczeń, a także wymogów i zobowiązań prawnych. Zastosowanie zapytań „co, jeśli?”, „co może potencjalnie się wydarzyć?”,

³⁸² M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *op. cit.*, s. 183.

³⁸³ K. Czajkowska, *Metody identyfikacji ryzyka w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, „Journal of Modern Management Process”, nr 1/2017, s. 44.

³⁸⁴ M. Asejczyk-Woroniecka, *Zastosowanie analizy SWOT w doskonaleniu zarządzania jednostkami administracji terytorialnej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 6/2016, s. 315-316.

„czy kiedykolwiek?” ma wzbudzić w zespole chęć do zbadania potencjalnych zjawisk (mogących wystąpić w działalności danej jednostki), ich przyczyn oraz skutków. Zbiór pytań powinien być opracowywany każdorazowo przed rozpoczęciem badania. Analiza SWIFT może być przeprowadzana w formie: analizy jakościowej (z uwzględnieniem uwarunkowań danej jednostki oraz doświadczeń w radzeniu sobie z problemami w tym obszarze) oraz analizy ilościowej (z określeniem właściwych wartości liczbowych i prawdopodobieństwa)³⁸⁵.

Burza mózgów jest dyskusją podczas której pracownicy mają możliwość swobodnego przedstawiania wszystkich możliwych ryzyk, zagrożeń, niezgodności, które w dalszej kolejności są weryfikowane i kategoryzowane³⁸⁶. Sednem tej metody jest pobudzanie pracowników do określenia potencjalnych zdarzeń (w jak największej liczbie), mogących oddziaływać na wykonywanie celów i zadań³⁸⁷. W burzy mózgów istotna jest ocena każdego źródła ryzyka wywodzącego się ze środowiska wewnętrznego i zewnętrznego. Przed dyskusją należy przede wszystkim zapewnić pracowników o braku reperkusji ze względu na ocenianie, zadawanie pytań, określanie ryzyk. Każde spotkanie powinno cechować się swobodą w przedstawianiu stanowisk³⁸⁸. Ponadto prowadzona dyskusja nie powinna posiadać sztywnych ram, co zwiększy jej elastyczność i otwartość. W spotkaniu powinni uczestniczyć pracownicy mający wiedzę na temat codziennych problemów występujących w danym obszarze funkcjonowania jednostki, jak również ci dysponujący kompleksową wiedzą o działalności. Elastyczność burzy mózgów pozwala na stosowanie jej na wszystkich etapach procesu zarządzania ryzykiem oraz w różnych warunkach³⁸⁹.

W kontekście osiągania celów i zadań przez zarządzanie ryzykiem, należy również zwrócić uwagę na dwa wspomniane wcześniej standardy kontroli zarządczej dotyczące analizy ryzyka oraz reakcji na ryzyko. W pierwszym z nich uwaga koncentruje się na poznaniu skali ryzyka, która wskazuje możliwy stopień oddziaływania ryzyka na realizację celów. Uzyskana informacja pozwala na hierarchizację ryzyk oraz ustalenie, jakie czynności należy wobec nich podjąć. Zatem tę analizę wyróżnia szereg czynności

³⁸⁵ D. Wróblewski (red.), *Zarządzanie ryzykiem. Przegląd wybranych metodyk. Wydanie rozszerzone*, CNBOP-PIB, Józefów 2018, s. 151.

³⁸⁶ A. Piszko, *Kontrola zarządcza w placówkach oświatowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 80.

³⁸⁷ Z. Ciekankowski, H. Wyrębek, *Zarządzanie ryzykiem*, „De Securitate et Defensione. O Bezpieczeństwie i Obronności”, nr 2/2016, s. 17.

³⁸⁸ Ministerstwo Finansów Rzeczypospolitej Polskiej (2004), *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Bentley Jennison, Warszawa 2004, s. 22-23.

³⁸⁹ A. Kumpiałowska, *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C.H. Beck, Warszawa 2011.

zmierzających do określenia istotności ryzyka poprzez oszacowanie prawdopodobieństwa jego pojawienia się i możliwych rezultatów, czyli stopnia wpływu ryzyka na osiągnięcie celów danej jednostki³⁹⁰. Dzięki tej analizie można podzielić zidentyfikowane ryzyka na dwa główne rodzaje: ryzyka istotne (konieczna jest reakcja) oraz ryzyka nieistotne (reakcja nie jest konieczna)³⁹¹. Zaliczenie ryzyka do któregoś z tych rodzajów odbywa się przy pomocy następujących działań: 1) określenia minimalnych oraz maksymalnych zakresów punktowych (liczbowych) prawdopodobieństwa pojawienia się i wpływu ryzyka; 2) przyporządkowania przez pracowników badających ryzyko należytej punktacji zgodnie ze skalą prawdopodobieństwa pojawienia się i wpływu ryzyka; 3) wyznaczenia poziomu ryzyka jako iloczynu nadanej punktacji w skali prawdopodobieństwa pojawienia się i wpływu ryzyka; 4) zestawienia określonego poziomu ryzyka z akceptowalnym jego poziomem dla ustalenia poziomu istotności³⁹².

Przy badaniu ryzyka należy wziąć pod uwagę wiele okoliczności. Zbysław Dobrowolski podkreśla, że stopień nieodłącznego ryzyka uzależniony jest od kierunków i obszarów działalności danych jednostek; zdobytych umiejętności, wiedzy, doświadczenia i uczciwości kierowników jednostek; typów realizowanych operacji gospodarczych, a także podatności aktywów na przestępstwa. Do tego dodaje jeszcze jeden ważny czynnik z punktu widzenia kontroli zarządczej, a więc ryzyko kontroli, które dotyczy tego, że system kontroli wewnętrznej danej jednostki nie jest skuteczny, czyli nie przeciwdziała powstawaniu znaczących uchybień oraz ich nie wykrywa³⁹³.

Wartością dodaną jest prowadzenie całościowego rejestru ryzyk (nie tylko dla danego wydziału, komórki organizacyjnej, lecz całej jednostki) w postaci dokumentu. Pozwalałoby to na wgląd w ryzyka pojawiające się na poziomie całego funkcjonowania jednostki, a nie wyłącznie w określonych sferach jej występowania. Zazwyczaj do tego potrzebne jest utworzenie stanowiska koordynatora. W rejestrze powinny znajdować się informacje o każdym zidentyfikowanym ryzyku. Charakterystyka ryzyka nie może być opisana w sposób skrótowy, hasłowy. Należy dokładnie, starannie przedstawić najbardziej możliwe powody oddziałujące na sytuację. Rejestr jest o tyle dobry, o ile występują w nim jakościowe informacje. Natomiast sednem rejestru nie jest tworzenie, gromadzenie wielkiej ilości

³⁹⁰ E. Młodzik, Ocena ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 77/2015, s. 261.

³⁹¹ P. Sołtyk, Wybrane problemy zarządzania ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 485/2017, s. 424.

³⁹² E. Młodzik, op. cit., s. 264.

³⁹³ Z. Dobrowolski, Proglomena, epistemologia oraz metodologia..., op. cit., s. 125-126.

informacji, lecz skupienie się na identyfikacji oraz analizie zidentyfikowanego ryzyka³⁹⁴. Często практикуje się tworzenie tabeli (arkuszy), w których występuje możliwość prowadzenia takiego rejestru. Powinny wyróżniać się one przejrzystą i prostą do modyfikacji strukturą, dostosowaną do potrzeb danej jednostki. Tabela powinna zawierać informacje o zidentyfikowanych rodzajach ryzyk; prawdopodobieństwach pojawienia się ryzyk; rezultatach pojawienia się ryzyk w świetle osiągania zaplanowanych celów i zadań; działaniach zapobiegających pojawianiu się ryzyk; kosztach ryzyka; metodach monitorowania ryzyk; właścicielach ryzyk³⁹⁵.

Przechodząc do kolejnego standardu dotyczącego reakcji na ryzyko, należy zaznaczyć, że zasadniczą rolę odgrywa w niej sam sposób reakcji. Wymienia się cztery główne rodzaje reakcji: 1) tolerowanie - dopuszczenie, włącznie z brakiem czynności zapobiegających, zmniejszających; 2) przeniesienie - obciążenie innego podmiotu poprzez zobligowanie go (np. ubezpieczenie od pożaru i innych zdarzeń losowych). W tym sposobie reakcji wskazuje się również partnerstwo publiczno-prywatne, którego założeniem jest wspólne wykonanie zaplanowanego projektu (celu) na podstawie przydzielonych każdej stronie zadań oraz ryzyk. Zatem jest to ograniczenie ryzyka wykonania projektu za sprawą właściwej alokacji; 3) wycofanie się - zrezygnowanie z działań, planowanych zamierzeń; 4) działanie - ciągłe, nieustanne dążenie do ograniczenia ryzyka i zakwalifikowania go do ryzyk akceptowalnych³⁹⁶. Decyzja kierownictwa danej jednostki powinna być świadoma podczas stosowania metod reakcji na ryzyko oraz zależna od stosunku kosztów zastosowania wybranych metod postępowania z ryzykiem - będących reakcją na ryzyko - do pozytywnych rezultatów osiągniętych z dokonanych działań, a także stopnia akceptowalnego ryzyka³⁹⁷. Jednakże należy zwrócić uwagę, że wobec przedstawionych sposobów reakcji na ryzyko występują obostrzenia. Przykładowo tolerowanie ryzyka jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy nie występują sposoby na ograniczenie ryzyka przez przeniesienie lub działanie. Jeżeli chodzi o wycofanie się, nie może być ono stosowane wobec obligatoryjnych celów i zadań, a w przypadku fakultatywnych możliwe jest tylko wycofanie się czasowe lub definitywne³⁹⁸.

³⁹⁴ A. Wójtowicz-Dawid, *Kontrola zarządcza w jednostkach...*, op. cit., s. 81.

³⁹⁵ M. Jastrzębska, *Polityka zarządzania ryzykiem jednostki samorządu terytorialnego – zasady zarządzania ryzykiem*, „Finanse Komunalne”, nr 10/2013, s. 15.

³⁹⁶ L. Wiatrak, *Istota ryzyka i jego identyfikacja jako kluczowy element zarządzania ryzykiem w administracji skarbowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 471/2017, s. 435.

³⁹⁷ E.I. Szczepankiewicz, A. Wójtowicz, *Model rejestru ryzyka w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76/2015, s. 222.

³⁹⁸ M. Jastrzębska, *Polityka zarządzania ryzykiem...*, op. cit., s. 15.

Osoba odpowiedzialna za reakcję na ryzyko przyjmuje wobec ryzyka określone postawy, co czyni tę sytuację subiektywną i jednostkową. W literaturze wymienia się trzy główne postawy gotowości na podjęcie ryzyka: 1) awersję do ryzyka - pracownik ponosi ryzyko wyłącznie w sytuacji, gdy chce otrzymać rekompensatę w przedmiocie premii za ryzyko; 2) obojętność (neutralność) wobec ryzyka - podczas stosowania określonych rozwiązań nie jest przywiązywana uwaga do rozmiarów ryzyka; 3) skłonność do ryzyka - pracownik podejmujący decyzje jest gotowy do przeznaczenia dodatkowych środków, celem zastosowania rozwiązań o wyższym ryzyku. Zazwyczaj takie rozwiązania są podejmowane wtedy, gdy ryzyko rekompensowane jest oczekiwanymi korzyściami³⁹⁹.

4.2.3. Działania sprawdzające w procesie zarządzania ryzykiem

W standardach kontroli zarządczej grupa C - „Mechanizmy kontroli” wyróżnia instrumenty, które mogą występować w systemie kontroli zarządczej: dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów, szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych. Proponowane przez Ministra Finansów narzędzia mogą stanowić rozwiązanie w radzeniu sobie z ryzykami przez jednostkę. Jeżeli chodzi o nadzór, jest on swoistym rozszerzeniem kontroli (posiada charakter władczy, a więc może zobligować dany podmiot do podjęcia określonych czynności). Ma przede wszystkim sprawdzać działalność jednostki, celem wykrycia ryzyk przeszkadzających, uniemożliwiających realizację celów i zadań, jak również stanowić instrument prewencyjny. Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej sprowadza się do działań w postaci tworzenia aktów (dokumentów) wewnętrznych danej jednostki, (wymienionych w standardach kontroli zarządczej, tj. procedur wewnętrznych, instrukcji, wytycznych, dokumentów określających zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników), które zawierają regulacje kształtujące funkcjonowanie danej jednostki w określonych obszarach, a zarazem stanowią swoisty zbiór norm (przepisów) przeciwdziałających niewłaściwym praktykom, działaniom, w tym ryzykom⁴⁰⁰.

³⁹⁹ K. Jajuga (red.), *Zarządzanie ryzykiem*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 14.

⁴⁰⁰ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84), Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7, poz. 58).

W przypadku ciągłości działalności należy mówić o mechanizmach kontrolnych wobec aspektów gwarantujących nieustanną oraz prawidłową realizację celów i zadań. Przede wszystkim należy zwrócić szczególną uwagę na prowadzenie polityki kadrowej danej jednostki, a więc sposób zarządzania zasobami ludzkimi. W świetle tego mechanizmami kontroli mogą zostać: plany urlopowe; plany zastępstw w razie nieobecności pracowników; plany następstw w sytuacji tzw. zmian pokoleniowych⁴⁰¹. Plany te pozwalają uniknąć takich ryzyk, jak dezorganizacja czy zastoje w funkcjonowaniu jednostki, gdyż opracowany zostaje schemat przejmowania obowiązków w sytuacji planowanej lub nagłej nieobecności pracowników. Do wymienionych mechanizmów można dodać jeszcze tzw. zakresy obowiązków (czynności), w których pracodawcy mogą wskazać określonego pracownika, który zastąpi nieobecnego, wykonując wskazany zakres zadań. W standardzie pojawia się również mowa o planach działalności danej jednostki. Zatem w tym przypadku mechanizmy kontroli mogą wystąpić w planach awaryjnych przeciwpożarowych, informatycznych; planach kryzysowych (klęsk żywiołowych); planach dostępu do budynków; planach dostępu do informacji; politykach ochrony informacji⁴⁰².

Jeżeli chodzi o ochronę zasobów, mamy do czynienia z następującymi obszarami: ochroną zasobów materialnych oraz środków finansowych, ochroną fizyczną danej jednostki i pracowników, a także ochroną informacji. Ministerstwo Finansów podkreśliło, że „gospodarowanie zasobami materialnymi jednostki również powinno być nadzorowane. Ważne, aby pracownicy zdawali sobie sprawę z przeznaczenia przekazanego im mienia oraz jasnych i przejrzystych reguł gospodarowania nimi. Trzeba również zapewnić pracownikom możliwość prawidłowego używania rzeczy oraz jej zabezpieczenia”⁴⁰³. Ochrona środków finansowych to przede wszystkim odpowiedzialne gospodarowanie nimi, a także zabezpieczenie przed próbą ich kradzieży, defraudacji, manipulacji itd. Ochrona fizyczna dotyczy zabezpieczenia dostępu do urzędów, budynków, pomieszczeń o szczególnym znaczeniu, jak np. kancelarie tajne, kasy, magazyny. Ochronę informacji z ochroną fizyczną wiąże kwestia właściwego zabezpieczenia pomieszczeń, w których przechowywane są istotne, tajne informacje⁴⁰⁴. Ponadto ochrona informacji wskazuje na właściwe zabezpieczanie wszelkich powstałych i przechowywanych informacji

⁴⁰¹ A. Mazurek, K. Knedler, *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Handikap, Warszawa 2010, s. 57.

⁴⁰² 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).

⁴⁰³ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *op. cit.*, s. 58-59.

⁴⁰⁴ E. Jankowska, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – zarys problemu*, „Zeszyty Naukowe Zbliżenia Cywilizacyjne”, nr 14 (1)/2018, s. 92-93.

na nośnikach typu dyski CD, pendrive, w sieci Internet czy utrwalonych w formie papierowej. Główne ryzyko, które wiąże się z wymienionymi obszarami to utrata chronionego dobra (materialnego, finansowego, fizycznego, informacyjnego)⁴⁰⁵. Zasadniczym mechanizmem kontroli w tym przypadku jest inwentaryzacja. Pracownicy, którzy odpowiadają za powierzone im dobro (mienie) materialne są zobowiązani do rozliczenia się z niego. W wyniku inwentaryzacji dana jednostka otrzymuje kompleksowy obraz (spis z natury) stanu posiadanych dóbr⁴⁰⁶. Wśród innych mechanizmów kontroli dotyczących ochrony zasobów wyróżnia się: weryfikację osób wchodzących do budynku danej jednostki; wskazanie odpowiedzialności za określona dobra; ustalenie podziału dostępu do informacji, pomieszczeń, zasobów itd.⁴⁰⁷

W standardzie związanym ze szczegółowymi mechanizmami kontroli dotyczącymi operacji finansowych i gospodarczych mamy do czynienia z następującymi ryzykami: defraudacją mienia; nieterminowymi płatnościami; wydatkowaniem niezgodnym z planem wydatków; problemami w ustaleniu pracowników odpowiedzialnych za dokonanie operacji finansowych i gospodarczych; błędnie prowadzonymi księgami rachunkowymi; nieodpowiednią kwalifikacją wydatku budżetowego; brakiem spójności w dokumentach dotyczących księgowania⁴⁰⁸. Często wskazuje się, że nieprawidłowości pojawiające się w operacjach gospodarczych i finansowych mogą naruszać dyscyplinę finansów publicznych. W ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ustawodawca wymienił szereg osób odpowiedzialnych za naruszenia oraz rodzaje naruszeń, które podlegają sankcjom. Wśród nich znajduje się analizowany już wcześniej art. 18c., w którym przedstawione zostało naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej⁴⁰⁹. Mechanizmami kontroli w tym zakresie ryzyk mogą zostać: 1) weryfikacje przed realizacją operacji finansowych, w ich trakcie oraz po nich (osoby upoważnione m.in. kierownik jednostki, główny księgowy, którzy weryfikują przez np. porównanie kwot za poszczególne składniki znajdujące się na fakturze z kwotami w księgach rachunkowych; porównanie danych na fakturze dotyczących dostawy z danymi przyjętej dostawy; sprawdzenie posiadanych zapasów za sprawą przeprowadzenia

⁴⁰⁵ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *op. cit.*, s. 58-59.

⁴⁰⁶ D. Adamek-Hyska, *Inwentaryzacja jako istotny element kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76/2015, s. 177.

⁴⁰⁷ M. Małecka-Lyszczek, *Standardy kontroli zarządczej* [w:] M. Ćwiklicki (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015 s. 53-54.

⁴⁰⁸ E.I. Szczepankiewicz, A. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 231-236.

⁴⁰⁹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289 z późn. zm.).

inwentaryzacji); 2) zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub pracowników przez niego upoważnionych; 3) rzetelne oraz pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych (wszelkie operacje oraz istotne zdarzenia powinny być dokumentowane w sposób kompletny, wolny od błędów, zgodny z rzeczywistością; dostęp do dokumentacji dla pracowników upoważnionych powinien być łatwy; pełna dokumentacja powinna przejawiać się tym, że możliwe jest zbadanie każdej operacji bądź zdarzenia od początku aż do zakończenia); 4) podział kluczowych obowiązków (autoryzacje; rejestrowanie i wykonywanie operacji finansowych oraz gospodarczych powinno być przydzielone określonym pracownikom, z uwzględnieniem ich zakresów (podziału) obowiązków. Warte uwagi jest wprowadzenie dostępnego dla wszystkich pracowników zestawienia obowiązków celem transparentnego przedstawienia odpowiedzialności za realizację poszczególnych operacji)⁴¹⁰.

Ostatni obszar stanowią mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych. W obecnych czasach nieskończone są ryzyka płynące z Internetu. Przestępcy chcący wyłudzić, wykraść wszelkiego rodzaju informacje, dane itd. używają coraz to nowszych, nieznanych metod. Dla danej jednostki istotne jest przede wszystkim zabezpieczenie dokumentów i danych utrwalonych w systemach informatycznych, bazach danych (informacje zawarte w formie elektronicznej są częściej udostępniane oraz powielane niż te w formie papierowej ze względu na łatwiejszy dostęp do nich)⁴¹¹. Zatem wśród zasadniczych ryzyk w tym obszarze wymienia się: naruszenie integralności informacji (przypadkowe lub nieuprawnione modyfikacje danych); ograniczenie dostępności (przerwy w dostęпах do danych spowodowane losowymi zdarzeniami lub celowymi działaniami) oraz utratę poufności (przypadkowe lub nieuprawnione ujawnienie danych; uzyskanie przez osobę nieuprawnioną dostępu do danych)⁴¹². Do ograniczenia lub wyeliminowania ryzyka mają zastosowanie następujące mechanizmy kontrolne: 1) kontrola dostępu (ochrona zasobów informatycznych m.in. danych, systemu, sprzętu przed nieautoryzowanymi modyfikacjami, uzewnętrznieniem lub utratą, za sprawą obowiązywania logicznych, fizycznych mechanizmów wykrywających lub ograniczających nieuprawniony dostęp do zasobów); 2) kontrola oprogramowania systemowego (mechanizmy monitorowania oraz ograniczania

⁴¹⁰ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84), Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7, poz. 58).

⁴¹¹ Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *op. cit.*, s. 59.

⁴¹² Najwyższa Izba Kontroli, *Bezpieczeństwo elektronicznych zasobów informacyjnych w jednostkach samorządu terytorialnego w Województwie Podlaskim*, Warszawa 2018 r., s. 6, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/17/062/LBI> (dostęp 01.09.2023 r.).

dostępu do oprogramowania systemowego); 3) kontrola tworzenia i zmian w aplikacjach (mechanizmy przeciwdziałające zdarzeniom związanym z wdrożeniem nieautoryzowanych aplikacji lub modyfikacji w obowiązujących aplikacjach, a także mechanizmy wykrywające tego typu zdarzenia); 4) podział zasobów (rozdzielenie uprawnień dotyczących systemów informatycznych między pracowników posiadających odpowiednie kompetencje); 5) ciągłość działalności (zastosowanie mechanizmów zapewniających bezpieczeństwo danych oraz prowadzenie lub wznowianie czynności informatycznych, w sytuacji pojawienia się niespodziewanych zdarzeń); 6) kontrole aplikacyjne (mechanizmy zawarte w aplikacjach użytkowych powinny przeciwdziałać, korygować i wykrywać błędy dotyczące przepływu i przetwarzania danych)⁴¹³.

Wymienione w grupie C standardów kontroli zarządczej obszary ryzyk i mechanizmy kontroli (przeciwdziałające, wpływające i ograniczające ryzyka) mają za zadanie umożliwić osiągnięcie zasadniczego celu kontroli zarządczej, którym jest realizacja celów i zadań. Mechanizmy kontroli w JST muszą być skuteczną metodą w radzeniu sobie z czynnikami utrudniającymi oraz uniemożliwiającymi pracę jednostek. W tej kwestii szczególnie można zobaczyć, jak ważną rolę odgrywa elastyczność kształtowania kontroli zarządczej. Przy tylu potencjalnych ryzykach i różnorodnych uwarunkowaniach jednostek trudno byłoby sobie wyobrazić narzucone przez ustawodawcę instrumenty (sztywne; jednakowe dla wszystkich; z góry ustalone) radzenia sobie z ryzykami. Dowolność pozwala na optymalny ich wybór, zgodnie ze specyfiką występujących celów i zadań.

4.3. Ocena stanu kontroli zarządczej

4.3.1. Monitorowanie kontroli zarządczej

Adekwatne wyznaczanie celów i zadań, doskonałe przeprowadzanie planowania działalności jednostki, czy należycie dostosowany system zarządzania ryzykiem stanowią jedynie część (istotną) całego systemu kontroli zarządczej. Tę instytucję prawną charakteryzuje tzw. system naczyń połączonych, co oznacza, że aby mogła spełniać swoją docelową funkcję, wszystkie jej elementy muszą prawidłowo funkcjonować. Z tego powodu kluczowe jest badanie systemu kontroli zarządczej.

W standardzie kontroli zarządczej „Monitorowanie systemu kontroli zarządczej” została podkreślona istotność mechanizmu monitorowania każdego z elementów wchodzącego

⁴¹³ Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7, poz. 58).

w system kontroli zarządczej, co ma pozwalać na identyfikowanie problemów⁴¹⁴. Monitorowanie można określić jako narzędzie regularnego śledzenia i analizy ilościowej, jakościowej określonych danych, którego celem jest zdobywanie informacji m.in. o stopniu osiągnięcia zaplanowanych celów i zadań. W efekcie wyniki monitorowania mogą stać się powodem do dokonywania ewentualnych zmian w podejmowanych czynnościach. Wskazuje się, że regularne monitorowanie pozwala kierownictwu i pozostałym pracownikom na: identyfikację zagrożeń w realizacji celów i zadań; identyfikację rozbieżności, błędów; przeciwdziałanie ryzykom; określanie, wypracowywanie systemów udoskonalających, wzmacniających system realizacji celów i zadań⁴¹⁵. Monitorowanie określane jest również jako zorganizowany, systematyczny, długoterminowy rodzaj obserwacji, który ma sygnalizować pojawiające się problemy. Monitorowanie każdego elementu kontroli zarządczej pozwala na bieżące podejmowanie czynności wobec zidentyfikowanych zagrożeń, a zarazem może przyczynić się do stworzenia przez daną jednostkę strategii działań prewencyjnych. Istotne jest, aby nie ograniczać monitorowania wyłącznie na poziomie zadań, celów czy ryzyk. Mechanizm ten powinien być prowadzony pod kątem sprawdzania określonych prawidłowości (terminowość, efektywność, skuteczność, legalność itd.), jak również powinna następować analiza w kwestii możliwych ulepszeń, popraw. Chodzi o wypracowywanie w jednostkach nastawienia na ciągłe wzmacnianie i dostosowywanie zarządzania i kontroli do pojawiających się zmian. Ma to odniesienie do istoty kontroli zarządczej, która poprzez rozwijanie instrumentów znajdujących dysfunkcje powstające podczas realizacji celów i zadań, pozwala na sprawną i dostosowaną do określonego zagrożenia reakcję. Zatem uwaga zostaje nie tylko skupiona na efektach, lecz także na przebiegu, wszystkich etapach, które torują drogę do osiągnięcia zaplanowanych celów i zadań⁴¹⁶.

W procesie monitorowania znaczącą wartość ma informacja, która jest dostarczana w trakcie całego procesu. Istotność otrzymanej informacji jest przede wszystkim zależna od następujących czynników: adekwatności, precyzyjności, podatności na zmienność, czasu dostarczenia. Kierownictwu jednostki informacja ma dać wiedzę na temat tego, czy przestrzegane są wprowadzone normy (schematy) działania oraz czy te normy (schematy) prawidłowo funkcjonują, są dostosowane do obowiązujących warunków i tworzą skuteczną

⁴¹⁴ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

⁴¹⁵ M. Asejczyk-Woroniecka, *Metody oceny systemu kontroli zarządczej na przykładzie wybranych jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76/2015, s. 275.

⁴¹⁶ B. Dolnicki, *Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 247.

ochronę przed niepożądanymi zdarzeniami. W procesie monitorowania istotnym narzędziem dostarczającym kierownictwu informacji o osiągniętych wynikach jest raportowanie. Przedstawione dane służą m.in. do określenia stanu faktycznego działalności jednostki oraz potencjału związanego z zarządzaniem ryzykiem. Raportowanie można określić jako wewnętrzną formę komunikacji między pracownikami a kierownictwem⁴¹⁷.

Decyzja o wdrożeniu systemu monitorowania powinna zostać podjęta przez pracownika odpowiedzialnego za funkcjonowanie kontroli zarządczej w danej jednostce (przede wszystkim kierownika). Czynnikiem determinującym kształt systemu monitorowania są przede wszystkim wielkość jednostki i panujące w niej uwarunkowania. W świetle podziału kompetencji nad monitorowaniem wyróżnia się dwa rozwiązania: 1) scentralizowanie uprawnień dotyczących monitorowania w ręce pracownika odpowiedzialnego za kontrolę zarządczą; 2) zdecentralizowanie uprawnień dotyczących monitorowania w ręce pracowników (przede wszystkim kadry kierowniczej oraz pracowników zajmujących się kontrolą określonych obszarów jednostki). Z uwagi na rozbudowany charakter kontroli zarządczej słusznym wyborem zdaje się drugie rozwiązanie, ponieważ na funkcjonowanie tej instytucji prawnej składa się rozległy proces monitorowania obejmujący m.in. mechanizmy kontrolne związane z realizacją celów i zadań oraz monitorowaniem wewnętrznej struktury organizacyjnej, sposób komunikacji czy przepływ informacji⁴¹⁸. Kontrola zarządcza oddziałuje na każdy element działalności jednostki i wiąże się z dużym wyzwaniem, zwłaszcza w rozbudowanej strukturalnie JST. Niejednokrotnie zaangażowana (pośrednio, bezpośrednio) jest w nią znaczna liczba urzędników. Wybór drugiego rozwiązania pozwala rozłożyć obowiązki związane z monitorowaniem, w zależności od potrzeb danej JST.

Podczas analizowanej problematyki monitorowania kontroli zarządczej należy zwrócić uwagę na wzajemną zależność występującą między procesem monitorowania a zarządzaniem ryzykiem. Podstawową kwestią w niej jest monitorowanie ryzyk, które mogą uniemożliwić realizację celów i zadań. Zatem potrzebna jest identyfikacja ryzyk, a następnie wyłonienie najgroźniejszych z nich. Znajomość potencjalnych ryzyk sprawi, że będzie można ustalić i zastosować rozwiązania ograniczające wybrane z nich. Niemniej osiągnięcie tego założenia wymaga otrzymywania aktualnych, rzetelnych i adekwatnych informacji, które będą przedstawiały dane dotyczące obowiązującego poziomu ryzyka oraz skuteczności, sprawności

⁴¹⁷ A. Skoczyła-Tworek, *Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej organizacji na podstawie modelu COSO III*, „Studia Ekonomiczne”, nr 174/2013, s. 371 i 379.

⁴¹⁸ M. Małecka-Łyszczyk, *Standardy...*, op. cit., s. 63.

przeprowadzanych czynności kontrolnych. Bieżące, ciągle dostarczanie tych informacji może mieć miejsce, za sprawą implementacji i stosowania procedur monitorowania ryzyka oraz objęcia kontrolą wszystkich płaszczyzn aktywności jednostki. Monitoring powiązany z określonymi ryzykami jest jedną z metod zwiększającą skuteczność realizowania celów i zadań oraz spełniania określonych założeń (ustawowych, organizacyjnych, ekonomicznych itd.)⁴¹⁹.

4.3.2. Kontrole wewnętrzne

Podobnie jak w przypadku zasadniczego podziału kontroli na kontrolę wewnętrzną i kontrolę zewnętrzną administracji publicznej (w tym JST) możemy też mówić o kontroli wewnętrznej i kontroli zewnętrznej względem kontroli zarządczej. System kontroli zarządczej jest na tyle rozbudowany (obejmuje każdą płaszczyznę działalności JST), że powinien być on kontrolowany (badany, weryfikowany, oceniany) przez pracowników oraz zewnętrzne instytucje, organy. W temacie kontroli wewnętrznej kontroli zarządczej należy powiedzieć o samoocenie kontroli zarządczej, która w standardach kontroli zarządczej występuje jako standard „Samoocena”. Minister Finansów wskazał, że powinna być ona przeprowadzana przynajmniej raz w roku przez pracowników zatrudnionych na stanowiskach urzędniczych oraz pracowników piastujących stanowiska kierownicze. Ponadto „samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana”⁴²⁰.

Samoocena jest określana jako instrument, który w krótkim czasie może dostarczyć obiektywnych, rzetelnych informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w jednostce, ponieważ jest oceniana przez czynnik ludzki - pracowników, którzy na co dzień mają z nią do czynienia⁴²¹. Jako powszechne narzędzia do przeprowadzenia samooceny wskazuje się dwie metody (PRI oraz CAF). Metoda PRI (Program Rozwoju Instytucjonalnego) jest opracowana *stricte* dla gmin oraz powiatów i uwzględnia uwarunkowania wynikające z polskiego prawodawstwa. Koncentruje się na przekonaniu, że efektywna i sprawna administracja samorządowa przyczynia się do wzrostu pozytywnych zjawisk (rozwojowych)

⁴¹⁹ A. Skoczyła-Tworek, *Monitorowanie systemu...*, op. cit., s. 397-400.

⁴²⁰ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

⁴²¹ M. Małecka-Łyszczyk, *Kontrola zarządcza* [w:] I. Lipowicz (red.), *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom 3. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 233.

na terenach obszarów wiejskich⁴²². Określa się ją jako analityczne, kompleksowe narzędzie umożliwiające planowanie działań doskonalących, przy ich wieloletnich i długookresowych ramach czasowych. Ta metoda zwiera cztery etapy, które można przedstawić w postaci dwóch najistotniejszych części: 1) analizy poziomu rozwoju instytucjonalnego (samoocena PRI): 19 kryteriów zarządzania podzielonych na 5 obszarów zarządzania, które charakteryzują stadia rozwoju instytucjonalnego; charakterystyka stanów modelowych, poziomu rozwoju instytucjonalnego dla wszystkich kryteriów zarządzania; kwestionariusze diagnostyczne, odrębne dla gmin oraz powiatów, które pomagają w ustaleniu poziomu rozwoju instytucjonalnego; 2) planowania rozwoju instytucjonalnego: plany rozwoju instytucjonalnego składające się z propozycji projektów, które pozwalają przyczynić się do zwiększenia możliwości instytucjonalnych danej jednostki; narzędzia rozwoju instytucjonalnego służące do stosowania w jednostce jako metody zarządcze; zbiory dobrych praktyk stanowiące charakterystykę usprawnień określonych projektów⁴²³.

Metoda PRI przynosi określonej jednostce informacje o jej miejscu w pięciostopniowej skali stadiów rozwoju. W skali brany jest pod uwagę stopień zaawansowania, trudności oraz złożoność wykorzystywanych instrumentów jako narzędzi zarządzania. Stadium pierwsze oznacza, że występujące w danej jednostce procedury i instrumenty są zgodne z obowiązującym prawem, a zarazem nie pojawiają się żadne dodatkowe, ulepszające mechanizm zarządzania działania. Stadium piąte jest traktowane jako wzorcowe, do którego jednostka powinna dążyć. Osiąganie poszczególnych stadiów jest traktowane jako zdobywanie wyższych poziomów rozwoju instytucjonalnego. Aby zdobyć wyższy poziom niezbędne jest osiągnięcie wszystkich warunków stadiów niższych. Ocena warunków ustalonych dla każdego stadium jest zero-jedynkowa (spełniony lub niespełniony)⁴²⁴. Dzięki samoocenie przeprowadzonej metodą PRI kierownictwo jednostki uzyskuje korzyści w postaci: 1) uporządkowanego przeprowadzenia samooceny i zyskania podstaw do realizacji „zapewnienia o stanie kontroli zarządczej”; 2) zdobycia informacji o poziomie rozwoju instytucjonalnego; 3) zdobycia informacji o sferach zarządzania jednostką, w których

⁴²² M. Zawicki, S. Mazur (red.), *Analiza instytucjonalna urzędu gminy: przewodnik dla samorządów*, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej w Krakowie, wyd. II, Kraków 2004, s. 7.

⁴²³ M. Żabiński, *Samoocena systemu zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego. Porównanie metody „Planowania Rozwoju Instytucjonalnego” i „Wspólnej Metody Oceny CAF”*, „Zarządzanie Publiczne / Public Governance”, nr 2 (20)/2012, s. 61-62.

⁴²⁴ I. Majchrzak, *Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego przy wykorzystaniu metody PRI*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 6/2016, s. 116.

niezbędna jest poprawa (wzmocnienie, ulepszenie), jednocześnie planując następne fazy rozwoju; 4) możliwości porównywania się z innymi jednostkami⁴²⁵.

Druga z metod - metoda CAF (Wspólna Metoda Oceny) jest europejskim instrumentem kompleksowego zarządzania jakością, która została opracowana *stricto* dla sektora publicznego. Jego istotę stanowi założenie, w którym dana jednostka osiąga idealne wyniki przez przywództwo nastawione na planowanie, strategię, pracowników, procesy, zasoby i partnerstwo. Narzędzie to stwarza możliwości do spojrzenia na działalność jednostki z wielu perspektyw w jednym czasie⁴²⁶. Jako atuty można wskazać włączenie pracowników jednostki w samoocenę, co może przynieść korzyści w postaci przedstawiania ich własnych wniosków, spostrzeżeń na temat funkcjonowania jednostki, a także śledzenie postępów rozwoju jednostki przy pomocy cyklicznych badań samooceny przeprowadzanych z ich udziałem⁴²⁷. Na metodę CAF składają się dwa zasadnicze obszary (kryteria potencjału i kryteria wyników). W skład obszaru potencjału wchodzi pięć kryteriów (przywództwo, strategia i planowanie, zarządzanie zasobami ludzkimi, partnerstwo i zasoby, zarządzanie procesami i zmianą), natomiast obszaru wyników - cztery kryteria (wyniki w relacjach z klientami/obywatelami, wyniki w relacjach z pracownikami, wyniki w zakresie społecznym, kluczowe wyniki działalności). Do każdego z kryteriów podporządkowane są podkryteria - ich łączna suma wynosi 28 i są punktowane (skala 0-100 pkt.). Wszystkie kryteria i podkryteria posiadają charakterystykę i przykłady praktyczne, co stanowi pomoc w dokonywaniu ich oceny⁴²⁸. Obszar potencjału dotyczy zakresu działalności danej jednostki oraz metod osiągnięcia zaplanowanych celów i zadań. Natomiast obszar wyników jest związany z analizami instytucjonalnymi rezultatów osiągniętych przez jednostkę. Pomędzy tymi obszarami występuje relacja, która może przyczyniać się do wzmacniania innowacji i uczenia się jednostki, czego efektem może być zwiększenie jej możliwości (potencjału)⁴²⁹.

Samoocena składa się z analizy poszczególnych kryteriów w wyniku gromadzenia dokumentów dotyczących stosowania określonych metod (rozwiązań) zarządczych

⁴²⁵ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 2 (11)/2014, Warszawa 2014, s. 7.

⁴²⁶ P. Czyżyk, *Cloud computing w administracji publicznej, czyli innowacyjne podejście do tradycyjnych metod zarządczych na przykładzie samooceny i doskonalenia według modelu CAF* [w:] M. Ćwiklicki, M. Jabłoński, S. Mazur (red.), *Współczesne koncepcje zarządzania publicznego. Wyzwania modernizacyjne sektora publicznego*, Fundacja Gospodarki i Administracji Publicznej, Kraków 2016, s. 167.

⁴²⁷ P. Nowocień, *Wspólna metoda oceny (CAF) jako narzędzie zarządzania jakością w jednostkach administracji publicznej*, „Społeczeństwo i Edukacja. Międzynarodowe Studia Humanistyczne”, nr 2/2012, s. 517.

⁴²⁸ J.M. Radwan, *Wdrażanie powszechnego modelu oceny CAF (Common Assessment Framework) w Urzędach administracji publicznej – spojrzenie konsultanta*, „Zarządzanie Publiczne”, nr 2/2011, s. 44-46.

⁴²⁹ M. Kowalczyk, *Metoda CAF a zrównoważona karta wyników w organizacjach sektora publicznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 182/2011, s. 240.

oraz z oceny tych instrumentów. Powinna być przeprowadzana cyklicznie i pomagać w regularnym podnoszeniu poziomu funkcjonowania jednostek dzięki nieustannemu doskonaleniu jakości⁴³⁰. Samoocena realizowana metodą CAF ma przynosić korzyści w postaci: 1) wprowadzenia JST w kulturę zarządzania jakością i doskonalenia; 2) ułatwienia przeprowadzania samooceny dla wprowadzania, udoskonalania czynności usprawniających; 3) sukcesywnego wdrażania cyklu „planuj - wykonaj - sprawdź - popraw”; 4) możliwości porównywania się ze sobą JST⁴³¹.

Obie metody jako narzędzia przeprowadzanej samooceny umożliwiają odtworzenie dokładnego obrazu urzędu oraz wprowadzenie adekwatnych usprawnień zarządczych, bez udziału ekspertów zewnętrznych. Do prawidłowo przeprowadzonej samooceny kluczowe jest położenie nacisku na samokrytykę i uczciwość pracowników w niej uczestniczących. Podkreśla się, że pełna rzetelność badania następuje wtedy, kiedy pracownicy każdego szczebla, wszystkich komórek organizacyjnych wezmą udział w samoocenie albo przynajmniej ich reprezentanci. Dwie przedstawione metody przyczyniają się do poprawy jakości funkcjonowania jednostek, jednakże każda z nich posiada odmienną filozofię. Metoda PRI skupia się na ocenie rozwoju instytucjonalnego jakości, natomiast metoda CAF na ocenie jakości wykorzystywanych instrumentów zarządzania. Istotny jest świadomy wybór określonej metody do samooceny, dlatego za zasadne uznaje się zestawienie czynników (organizacyjnych, społecznych, ekonomicznych i technicznych) wyróżniających CAF i PRI⁴³².

Samoocena kontroli zarządczej może być również przeprowadzana w formie standardowego kwestionariusza ankiety, bez wykorzystania specjalistycznych narzędzi typu PRI czy CAF. W komunikacie nr 3 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych Minister Finansów wskazał możliwość zawarcia w kwestionariuszu pytań otwartych i zamkniętych, a także stawiania tez, które pracownicy będą potwierdzać lub im zaprzeczać. Należy również rozważyć kwestię jednolitości ankiet. Czy będą one jednakowe dla wszystkich pracowników, czy też dla każdego szczebla/wydziału/komórki organizacyjnej inne, np. dla pracowników zatrudnionych na stanowiskach urzędniczych oraz pracowników piastujących stanowiska kierownicze. Można również jeszcze bardziej rozszerzyć zakres kwestionariusza o zakres obowiązków, np. ankietę dla pracowników zajmujących się sprawami finansowymi,

⁴³⁰ Żabiński, *op. cit.*, s. 60-61.

⁴³¹ European Institute of Public Administration, *The Common Assessment Framework (CAF) Improving Public Organisations through Self-Assessment*, 2013, s. 9.

⁴³² Żabiński, *op. cit.*, s. 72-73.

organizacyjnymi, kadrowymi czy informatycznymi. Ponadto Minister Finansów podkreślił, aby pytania były sformułowane w sposób prosty, czytelny, zrozumiały, bez stosowania zaawansowanego słownictwa pochodzącego z kontroli zarządczej. Gdyby tego nie dało się uniknąć, to zalecane jest stworzenie słowniczka do kwestionariusza⁴³³.

W standardach kontroli zarządczej Minister Finansów wskazał audyt wewnętrzny jako narzędzie „obiektywnej i niezależnej oceny kontroli zarządczej”⁴³⁴. Wobec tego można go zakwalifikować jako mechanizm występujący w strukturach JST, badający system kontroli zarządczej. W art. 272 ust. 1 u.o.f.p. ustawodawca określił audyt wewnętrzny jako „działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze”⁴³⁵. Warto zwrócić uwagę, że ten przepis prawny, podobnie jak art. 68 ust. 1 u.o.f.p. i standardy kontroli zarządczej, wskazuje pośrednio na kontrolę zarządczą jako mechanizm wspomagający wykonywanie zaplanowanych celów i zadań jednostki, dlatego podlega ocenie audytowi wewnętrznemu. Audyt wewnętrzny może być prowadzony obligatoryjnie („jeżeli 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.) oraz fakultatywnie (kiedy „kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego” - art. 274 ust. 4 u.o.f.p.)⁴³⁶. Audyt wewnętrzny w jednostkach administracji publicznej wyróżnia: 1) niezależność audytora - uzyskiwana w głównej mierze przez umiejscowienie w strukturze organizacyjnej (samodzielne stanowisko); 2) dokonywanie oceny ryzyka - staje się to punktem wyjścia w pracy audytora. Za sprawą badań nad słabymi stronami i potencjalnymi zagrożeniami, wzmacnia on jednostki w realizacji zaplanowanych celów i zadań; 3) „wartość dodana” - wkład audytora w działalność jednostki. Wartością dodaną są usługi realizowane przez audytora, które podnoszą, wzmacniają jakość procesów nadzoru, kontroli, zarządzania ryzykiem itd.; 4) charakter wewnętrzny rezultatów pracy audytora - rezultaty działalności audytora nie podlegają upublicznieniu i służą wyłącznie potrzebom danej jednostki⁴³⁷.

⁴³³ Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 11).

⁴³⁴ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

⁴³⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

⁴³⁶ Ibidem.

⁴³⁷ R. Goryszewski, E. Kotowska, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, „Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego”, nr 1/2012, s. 171.

Zasadniczym zadaniem audytora jest znalezienie sposobu, który ogranicza ryzyko pojawienia się danego zdarzenia. Ma on również dokonać obiektywnego badania, przeanalizować przyczyny i skutki nieprawidłowości, poinformować kierownika jednostki o wynikach oraz wskazać czynności doradcze (w formie analiz, raportów) wzmacniające, ulepszające procesy zarządzania i kontroli⁴³⁸. Audyt nie bada wyłącznie operacji finansowych, gdyż skupia się on również na mechanizmach z zakresu zarządzania i kontroli, włącznie z oceną występującego systemu kontroli wewnętrznej⁴³⁹. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wskazał, że audyt wewnętrzny jest wsparciem dla JST w realizowaniu jej celów i zadań przez ciągłe (bieżące) oraz metodologiczne dokonywanie oceny i ulepszanie skuteczności procesów kontrolnych, zarządzania ryzykiem oraz zarządzania organizacją⁴⁴⁰. Ponadto w przypadku audytu wewnętrznego zasadne wydaje się stwierdzenie o braku rozdziału funkcji kontrolnych oraz doradczych. Czynności podejmowane w ramach tych obszarów przenikają się i nie byłoby możliwe realizowanie funkcji doradczych bez dokonania uprzednio funkcji kontrolnych w wybranej sferze. Zbadanie stanu istniejącego (funkcja kontrolna) przynosi wiedzę na temat faktycznych nieprawidłowości, rozbieżności itd., co w dalszym kroku pozwala określić wnioski doradcze (funkcja doradcza), które zostają przedstawiane kierownikom JST⁴⁴¹. Zatem audyt wewnętrzny, badając poszczególne mechanizmy zarządcze i kontrolne (w tym elementy kontroli zarządczej), weryfikuje również system kontroli zarządczej, a dodatkowo (na bazie uzyskanych analiz) składa postulaty naprawcze, wzmacniające, usprawniające m.in. ten system, do kierowników.

Zbadanie stanu kontroli zarządczej przez audyt wewnętrzny może odbyć się również w drodze samooceny. Dzięki niej istnieje możliwość efektywniejszego, skuteczniejszego, adekwatniejszego skorzystania z możliwości audytu, ponieważ zdobycie szerszej wiedzy na temat funkcjonowania kontroli zarządczej może być sygnałem dla audytora do zmian w planie swojej pracy np. przez zwracanie szczególnej uwagi na obszary, w których zostały wskazane kluczowe problemy systemu. Minister Finansów zdecydował się na wyróżnienie trzech stopni zaangażowania audytora w proces samooceny kontroli zarządczej: 1) bardzo duże zaangażowanie - opracowanie samooceny i jej przeprowadzenie; 2) mniejsze, ale wciąż czynne zaangażowanie - wspomaganie pracowników koordynujących i przeprowadzających

⁴³⁸ E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, LexisNexis, Warszawa 2012, s. 86.

⁴³⁹ A. Skoczylas, *System kontroli i audytu w polskiej administracji publicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 67 (123)/2012, s. 103-104.

⁴⁴⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z 20 czerwca 2013 r., II SA/Po 509/13, LEX nr 1361819.

⁴⁴¹ D. Fleszer, *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa”, nr XVIII (2)/2018, s. 83.

samoocenę, organizowanie szkoleń, angażowanie kadry kierowniczej w proces samooceny; 3) niewielkie zaangażowanie - audytor pełni rolę konsultanta i weryfikatora ocen dokonywanych przez pracowników odpowiedzialnych za przeprowadzenie samooceny. Ponadto audytor może analizować wyniki badań z poszczególnych obszarów objętych samooceną⁴⁴². Zaangażowanie audytora ma wpływ na jakość przeprowadzonej samooceny i jej wyniki, które stają się kluczową informacją dla kierownictwa jednostki, jak i samego audytora.

Zasadniczym mechanizmem (z punktu widzenia wewnętrznego usytuowania w jednostce) badającym kontrolę zarządczą jest również kontrola wewnętrzna. Wyróżnia ją sprawdzenie stanu istniejącego, zestawienie go ze stanem oczekiwanym (prawnym, postulowanym, zakładanym itd.), wykrycie ewentualnych nieprawidłowości oraz sformułowanie wniosków i zaleceń (wystąpienie pokontrolne), które mają pomóc w wyeliminowaniu rozbieżności i zapobiec ich wystąpieniu w przyszłości⁴⁴³. Kontrola wewnątrzadministracyjna ma bardzo szeroki zasięg, gdyż może obejmować wszystkie płaszczyzny działalności jednostki, a dodatkowo dysponuje szerokim wachlarzem kryteriów ocen. Dzięki wykrywaniu negatywnych zjawisk ma ona istotne znaczenie dla zagwarantowania racjonalności oraz ładu w działalności jednostek, a także przyczynia się do wzmocnienia, usprawnienia ich funkcjonowania⁴⁴⁴. Warte dodania jest, że kontrola wewnętrzna składa się z kilku elementów: 1) samokontroli (realizowana wśród kadry kierowniczej oraz pracowników); 2) kontroli instytucjonalnej (wykonywana przez upoważnioną komórkę kontroli wewnętrznej); 3) kontroli funkcjonalnej (wykonywana przez zwierzchników wobec podwładnych); 4) kontroli społecznej (wykonywanej przez samorząd pracowników, związki zawodowe)⁴⁴⁵. Zatem kontrola wewnętrzna, podobnie jak audyt wewnętrzny, również sprawdza, weryfikuje obszary działalności jednostki, a więc i poszczególne mechanizmy składające się na całokształt kontroli zarządczej. Kluczowym punktem dla kadry kierowniczej jest zwrócenie uwagi na treści (wnioski, zalecenia) zawarte w wystąpieniu pokontrolnym, ich analiza oraz zastosowanie. Kontrola wewnętrzna powinna przede wszystkim stanowić pomost dla kontroli zarządczej w zgodnej z prawem, efektywnej, oszczędnej oraz terminowej realizacji celów i zadań.

⁴⁴² Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 11).

⁴⁴³ J. Stelmasiak, M. Zdyb (red.), *Prawo administracyjne. Część ogólna, ustrojowe prawo administracyjne, wybrane zagadnienia materialnego prawa administracyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 559

⁴⁴⁴ J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 238.

⁴⁴⁵ W.M. Hrynicki, *Kontrola wewnętrzna w administracji publicznej jako instrument sprawnego zarządzania*, „Ius Novum”, nr 3/2021, s. 150-151.

4.3.3. Kontrole zewnętrzne

Kontrola zewnętrzna badająca system kontroli zarządczej (np. zarządzanie ryzykiem, realizację celów i zadań, ochronę zasobów, operacje finansowe oraz gospodarcze itd.) w JST jest sprawowana przez instytucje znajdujące się poza ich strukturą. Wśród zasadniczych wyróżnia się Najwyższą Izbę Kontroli jako naczelny organ kontroli administracji publicznej oraz Regionalną Izbę Obrachunkową (RIO) skupiającą się głównie na gospodarce finansowej jednostek (w tym m.in. na naruszeniach dyscypliny finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej).

Punktem wyjścia do rozważań nad kontrolą NIK są: art. 203 ust. 2 Konstytucji RP, art. 2 ust. 2 i art. 5 ust. 2 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (dalej: ustawy o NIK), które wskazują, że NIK może przeprowadzać kontrolę organów samorządu terytorialnego pod kątem legalności, gospodarności i rzetelności⁴⁴⁶. NIK przez przeprowadzenie kontroli w JST sprawdza przede wszystkim wykonanie ich budżetu, „realizację ustaw i innych aktów prawnych w zakresie działalności finansowej, gospodarczej i organizacyjno-administracyjnej, w tym realizację zadań audytu wewnętrznego” (art. 3 ustawy o NIK)⁴⁴⁷. NIK może zażądać od organów kontroli, rewizji, inspekcji funkcjonujących w JST: 1) przedstawienia wyników kontroli przeprowadzonych przez nich; 2) przeprowadzenia wspólnych kontroli pod przewodnictwem NIK; 3) przeprowadzenia kontroli doraźnych wskutek ich zlecenia przez NIK (art. 12 ustawy o NIK). W przypadku postępowania kontrolnego zastosowanie mają przepisy ustawy o NIK (art. 27 ustawy o NIK). Ma ono za zadanie określić stan istniejący działalności JST, rzetelnie go udokumentować oraz ocenić zgodnie z kryteriami legalności, gospodarności i rzetelności (art. 28 ust. 1 ustawy o NIK). Po przeprowadzeniu kontroli opracowywane jest wystąpienie pokontrolne, w którym pojawia się m.in. opis wykrytego stanu faktycznego i ocena kontrolowanej działalności (w tym wskazane zostają rozbieżności, błędy, ich przyczyny, skutki oraz zakres, osoby za nie odpowiedzialne), uwagi oraz wnioski dotyczące wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości (art. 53 ust. 1 pkt 4-5 ustawy o NIK). Ponadto wystąpienie pokontrolne może zawierać ocenę „wskazującą na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę

⁴⁴⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483), Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623 z późn. zm.).

⁴⁴⁷ Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623 z późn. zm.).

odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości w jednostkach” (art. 53 ust. 2 ustawy o NIK)⁴⁴⁸.

Istotną odpowiedzią na pytanie - jakie nieprawidłowości, rozbieżności pojawiają się w systemie kontroli zarządczej jednostek administracji publicznej (w tym JST) kontrolowanych przez NIK - są dwa wystąpienia pokontrolne NIK: *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*⁴⁴⁹ z 2011 r. oraz *Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej*⁴⁵⁰ z 2015 r. Należy zaznaczyć, że w wystąpieniu pokontrolnym z 2015 r. kontrola nie została przeprowadzona w jednostkach samorządu terytorialnego, lecz Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, wybranych ministerstwach oraz Głównym Urzędzie Statystycznym. Jednakże problemy, nieprawidłowości związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej są w wielu elementach (wyznaczanie oraz realizacja celów i zadań, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, samoocena itd.) podobne, nierzadko tożsame, do tych pojawiających się w JST.

W kwestii wystąpienia pokontrolnego z 2011 r. należy podkreślić, że NIK kontrolowała, w jaki sposób JST (gminy) zaimplementowały system kontroli zarządczej oraz jak wójtowie (burmistrzowie, prezydenci) wypełniali obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Dodatkowo przedmiotem kontroli była próba odpowiedzi na następujące pytania: 1) czy kontrola zarządcza została wdrożona zgodnie z obowiązującym prawem i standardami kontroli zarządczej; 2) czy kontrola zarządcza stanowiła skuteczne i adekwatne narzędzie gwarantujące efektywne, oszczędne oraz wydajne wykonywanie zadań w obszarze przygotowywania, udzielania i realizacji zamówień publicznych; 3) czy organizacja i działalność audytu wewnętrznego odbywały się zgodnie z obowiązującym prawem oraz standardami audytu wewnętrznego; 4) czy audyt wewnętrzny stanowił wydajne i efektywne narzędzie oraz w jakim stopniu prowadził do poprawy funkcjonowania jednostek⁴⁵¹. NIK oceniła negatywnie implementację i funkcjonowanie kontroli zarządczej w gminach, wskazując na szereg nieprawidłowości, którymi były m.in.: 1) wyrywkowe uwzględnianie standardów kontroli zarządczej podczas implementacji systemów kontroli zarządczej

⁴⁴⁸ Ibidem.

⁴⁴⁹ Najwyższa Izba Kontroli, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, P/10/132, Gdańsk 2011 r., https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz_lgd~p_10_132_201111151228061321356486~01,typ,kk.pdf (dostęp 18.09.2023 r.).

⁴⁵⁰ Najwyższa Izba Kontroli, *Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej*, P/14/011, Warszawa 2015 r., <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8392,vp,10458.pdf> (dostęp 18.09.2023 r.).

⁴⁵¹ Najwyższa Izba Kontroli, *Funkcjonowanie kontroli...*, op. cit., s. 5-6.

(niepełny opis kontroli zarządczej, który wskazywałby, że kierownicy jednostek gwarantują zgodność z obowiązującym prawem i procedurami wewnętrznymi, a także efektywność i skuteczność realizacji zadań; brak zarządzania ryzykiem; brak zasad etycznego postępowania; brak regularnych, utrwalonych czynności monitorowania i oceny wdrożonych mechanizmów kontrolnych, umożliwiających zagwarantowanie skuteczności i efektywności przepływu informacji; niedostateczne przygotowanie pracowników do funkcjonowania kontroli zarządczej); 2) kierownicy jednostek podejmowali ograniczone czynności - w ramach nadzoru - aby w podległych jednostkach organizacyjnych obowiązywały należycie funkcjonujące systemy kontroli zarządczej. Efektem był zróżnicowany stopień implementacji tej instytucji prawnej; 3) audyt wewnętrzny w niewielkim stopniu był narzędziem do usprawniania funkcjonowania jednostek, a także do implementacji kontroli zarządczej. Pojawiły się także naruszenia związane ze sposobem i trybem prowadzenia audytu; 4) wdrożone mechanizmy kontrolne dla sfery zamówień publicznych nie były adekwatne do pojawiających się ryzyk. Ponadto wykryto naruszenia przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759), przepisów wewnętrznych, a także nie realizowano ustaleń wynikających z zawartych umów. NIK jako przyczynę tych nieprawidłowości uznała brak obowiązywania jednolitej metodyki implementacji kontroli zarządczej, a także często niedostateczne przygotowanie jednostek do wykonywania obowiązków narzuconych przez ustawodawcę. Dodatkowo problem pojawił się również na płaszczyźnie personalnej, gdyż występowały braki wykwalifikowanych pracowników do występujących w jednostce potrzeb⁴⁵².

Na podstawie wykrytych nieprawidłowości i analiz NIK wystosowała (w wystąpienia pokontrolnych) do wójtów (burmistrzów, prezydentów) postulaty m.in. o: 1) udoskonalenie udokumentowanego nadzoru nad realizacją zadań z obszaru kontroli zarządczej w podległych jednostkach organizacyjnych; 2) uaktualnienie dokumentacji wewnętrznej jednostek; 3) większe uspojnienie rozwiązań organizacyjnych ze standardami kontroli zarządczej; 4) przeszkolenie kadry pracowniczej w zakresie kontroli zarządczej; 5) zagwarantowanie regularnego, ciągłego audytu wewnętrznego zgodnie z regulacjami wynikającymi z u.o.f.p. oraz standardami audytu wewnętrznego, a także wzmocnienie jego efektywności; 6) zastosowanie kontroli zarządczej do całego obszaru zamówień publicznych od planowania przez zarządzenie ryzykiem, a skończywszy na realizacji zawartych w umowie postanowień⁴⁵³. Wyniki kontroli NIK są potwierdzeniem (odzwierciedleniem) realnych

⁴⁵² Ibidem, s. 7-11.

⁴⁵³ Ibidem, s. 42-43.

problemów, które występują ze zrozumieniem, implementowaniem, stosowaniem i ulepszaniem systemu kontroli zarządczej w JST. NIK zweryfikowała zasadnicze elementy tej instytucji prawnej, które są trzonem do jego dalszego wzmocnienia. Ich negatywna ocena prowadzi do wniosku, że rozwijanie tego systemu nie jest możliwe, dopóki nie nastąpi rozwiązanie zasadniczych problemów, szczególnie przy wyznaczaniu, realizowaniu oraz monitorowaniu celów i zadań, zarządzaniu ryzykiem, stosowaniu mechanizmów kontroli, audytu wewnętrznego, posiadaniu wyspecjalizowanych kadr.

Kontynuacją rozważań na temat problemów występujących w kontroli zarządczej jest wystąpienie pokontrolne NIK z 2015 r. Kontrola miała na celu ocenić zagwarantowanie przez jednostki efektywności i adekwatności systemowi kontroli zarządczej, jak również: 1) wdrożone rozwiązania organizacyjne do kontroli zarządczej z obowiązującym prawem i standardami kontroli zarządczej; 2) adekwatność i efektywność mechanizmów kontroli zarządczej z perspektywy reakcji na ryzyko; 3) funkcjonowanie kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego z punktu widzenia usprawniania systemu kontroli zarządczej. NIK oceniła, że kierownicy jednostek wdrożyli elementy tworzące system kontroli zarządczej, jednakże system ten był nieskuteczny, nie gwarantował realizacji celów i zadań zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Jako zasadniczy problem uznano „brak właściwej i spójnej definicji celów i zadań oraz mierników monitorujących stopień ich osiągnięcia, jak również nieprawidłową metodę przeprowadzania analizy ryzyk związanych z osiągnięciem wyznaczonych celów, w tym określenia akceptowanego poziomu zidentyfikowanych ryzyk”⁴⁵⁴. Ponadto zostało wskazane, że kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny przyczyniły się do usprawnienia mechanizmów kontroli zarządczej, natomiast ze względu na brak danych koniecznych do oceny efektywności kontroli zarządczej, NIK zdecydowała o rezygnacji z jej dokonania⁴⁵⁵. Na podkreślenie zasługuje fakt, że jak sama NIK zwróciła uwagę, wyłączenie wdrożenia (formalne, w dokumentach) poszczególnych elementów kontroli zarządczej nie spowodowało prawidłowego funkcjonowania tej instytucji prawnej. Zatem jest to jeden z przykładów, w którym była realizowana kontrola zarządcza „w dokumentach”, bez kontroli zarządczej „w działaniu”.

W wyniku kontroli zwrócono uwagę m.in. na: 1) trudności z odpowiednim wykorzystaniem mierników (nie mierzyły one postępu w osiągnięciu celu albo nie gwarantowały odpowiedniego pomiaru stopnia realizacji celu); 2) brak dokumentów zarządzania ryzykiem (w ocenie NIK opracowanie formalnej identyfikacji ryzyk

⁴⁵⁴ Najwyższa Izba Kontroli, *Adekwatność i ...*, op. cit., s. 7 i 9.

⁴⁵⁵ Ibidem, s. 9.

oraz metod zarządzania ryzykiem oddziałuje pozytywnie na działalność systemu kontroli zarządczej); 3) niewłaściwe szacowanie ryzyk; 4) brak uzgodnień komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za opracowanie planu budżetu z komórkami organizacyjnymi bądź jednostkami odpowiedzialnymi za realizację zadań, czego efektem był brak bezpośredniego przełożenia celów i mierników na wykonywane zadania; 5) brak skutecznych mechanizmów kontroli, które zabezpieczałyby jednostkę przed pojawianiem się ryzyk lub je identyfikowały. NIK zasadnicze problemy upatrywała w metodach i spójności określania celów działania. Podkreślono, że mierniki jako instrumenty zarządzania realizacją celów, a także służące do opisu wyników osiągniętych celów nie pozwalały na obiektywne i rzetelne wskazanie stopnia ich wykonania. Miało to swoje źródło w nieodpowiednim zastosowaniu mierników i przez to w niepełnej ocenie poziomu wykonania celów działania. Oceny, które zostały określone przy tak przyjętych miernikach stały się nieadekwatne do faktycznego zrealizowania celów. Jako drugą przyczynę tego stanu rzeczy wskazano nieuwzględnianie - podczas wyznaczania celów i mierników - określonych składowych oddziałujących na kształtowanie się wartości mierników. Ponadto na podstawie przeprowadzonej kontroli NIK zauważyła, że należyta identyfikacja ryzyk, ustalanie istotności oraz metod zarządzania ryzykami, monitorowanie mierników wykonywanych celów i zadań pozwalają na skuteczne działanie kontroli zarządczej. Istotne w tym wszystkim jest również to, aby nie poprzestać na przyjętych pierwotnie mechanizmach, narzędziach, lecz ciągle je wzmacniać, udoskonalać⁴⁵⁶. Na podstawie wykrytych nieprawidłowości NIK przedstawiła, że sprawy związane m.in. z ustalaniem mierników, uaktualnianiem procedur kontroli zarządczej, łączeniem zarządzania ryzykiem z realizacją celów, analizą zakresów czynności kadry pracowniczej, stosowaniem i dokumentowaniem identyfikacji oraz analizy ryzyk, powinny ulec zmianie⁴⁵⁷.

Przedstawione wyniki kontroli wskazują, że jednostkom potrzebne jest dodatkowe wsparcie w radzeniu sobie z systemem kontroli zarządczej. Receptą mogłyby być skuteczne mechanizmy audytu wewnętrznego oraz kontroli wewnętrznej. Pozwoliłyby na rozpoznawanie problemów i wskazywałyby metody/techniki, aby je ograniczać/eliminować oraz im przeciwdziałać (przyczyniałyby się do zmian zachodzących w materii radzenia sobie z wykrytymi problemami). Ponadto byłyby dodatkowymi elementami w walce z nieprawidłowościami wykazanymi dzięki kontroli NIK (błędnej interpretacji istoty kontroli zarządczej, pomijaniu poszczególnych standardów

⁴⁵⁶ Ibidem, s. 9-13.

⁴⁵⁷ Ibidem, s. 37.

kontroli zarządczej, niestosowaniu lub błędnym stosowaniu mierników, braku zarządzania ryzykiem czy nieskutecznym wdrażaniu mechanizmów kontroli itd.). Dodatkowo należy podkreślić, że NIK zauważyła tendencję realizowania kontroli zarządczej „w dokumentach”, która polega na tworzeniu aktów wewnętrznych (np. regulaminów, procedur, instrukcji), niemających faktycznego odzwierciedlenia w praktyce.

W przypadku regionalnych izb obrachunkowych mamy do czynienia z organami nadzoru i kontroli w zakresie spraw finansowych JST, a więc gospodarki finansowej JST (art. 171 ust. 2 Konstytucji RP, art. 1 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych (dalej: ustawy o RIO))⁴⁵⁸. Jeżeli chodzi o kryteria kontroli, występuje podział, w którym gospodarka finansowa, w tym wykonanie zobowiązań podatkowych oraz zamówienia publiczne, jest kontrolowana według kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym, natomiast gospodarka finansowa w zakresie zadań administracji rządowej realizowanych (na podstawie ustaw lub porozumień) przez JST jest kontrolowana według kryterium celowości, rzetelności i gospodarności (art. 5 ustawy o RIO). RIO sprawuje nadzór nad - istotnymi z punktu widzenia kontroli zarządczej (szczególnie w zakresie wyznaczania, realizacji celów i zadań) - uchwałami i zarządzeniami m.in. w sprawach: 1) procedur uchwalania budżetu i jego zmian; 2) budżetu i jego zmian; 3) absolutorium; 4) wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian (art. 11 ust. 1 pkt 1-7 ustawy o RIO). Organ ten przeprowadza również kontrolę (pod kątem rachunkowym i formalnym) kwartalnych sprawozdań z wykonania budżetów JST i wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencję ogólną (art. 9a ustawy o RIO). Ponadto sprawuje działalność informacyjną, instruktażową i szkoleniową w kwestiach objętych nadzorem i kontrolą (art. 1 ust. 4 ustawy o RIO)⁴⁵⁹.

Po dokonanej kontroli opracowywane jest wystąpienie pokontrolne, w którym pojawiają się źródła i powody powstania błędów, ich zakres, osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości, wnioski wskazujące na likwidację błędów i udoskonalenie kontrolowanej działalności (art. 9 ust. 2 ustawy o RIO). W sytuacji, gdy wyniki działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej wskazują na powtarzające się błędy bądź zagrożenia w nierealizowaniu zadań wynikających z ustaw, RIO przygotowuje i przedstawia raport

⁴⁵⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483), Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325 z późn. zm.).

⁴⁵⁹ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325 z późn. zm.).

o stanie gospodarki finansowej jednostki (art. 10a ust. 1 ustawy o RIO)⁴⁶⁰. Raporty są zróżnicowane i tworzone zgodnie z problematyką występującą w jednostce. Jednakże najczęściej pojawiającymi się w nich elementami są: 1) ogólna charakterystyka jednostki; 2) sytuacja finansowa (w określonych latach); 3) wyniki działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej (w obszarze sprawozdawczości); 4) wyniki kontroli gospodarki finansowej; 5) podsumowanie i wnioski⁴⁶¹.

Odpowiedzią na pytanie, jakie nieprawidłowości może wykryć RIO w kontekście kontroli zarządczej, będą wybrane wystąpienia pokontrolne gmin województwa małopolskiego, w których zaakcentowana została ta instytucja prawna. Należą do nich: wystąpienie pokontrolne z 2020 r. - Gmina Łukowica; wystąpienie pokontrolne z 2020 r. - Gmina Lipinki; wystąpienie pokontrolne z 2021 r. - Miasto i Gmina Rabka-Zdrój; wystąpienie pokontrolne z 2021 r. - Gmina Jordanów; wystąpienie pokontrolne z 2021 r. - Gmina Gromnik; wystąpienie pokontrolne z 2022 r. - Gmina Stryszawa. W kontekście analizy pierwszego z nich RIO w opisie nieprawidłowości wskazała, że jednostka nie zagwarantowała skutecznego działania mechanizmów kontroli zarządczej, w myśl art. 68 i art. 69 u.o.f.p., co spowodowało, że były sekretarz Gminy nie wykorzystał swojego urlopu wypoczynkowego w postaci 50 dni (za okres 2 lat). Spowodowało to, że budżet Gminy został obciążony z tytułu konieczności wypłacenia ekwiwalentu za nieskorzystanie z urlopu. Jako osobę odpowiedzialną za powstały błąd wskazano byłego Wójta Gminy. We wniosku pokontrolnym podkreślono, że przeciwdziałanie takiej nieprawidłowości może być realizowane poprzez zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w jednostce. Również wskazano na przestrzeganie przepisów działu VIII ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2019 r., poz. 1040 z późn. zm.), w kwestii udzielania urlopów⁴⁶². Podobny przypadek pojawił się w wystąpieniach pokontrolnych dla Gminy Lipinki oraz Miasta i Gminy Rabka-Zdrój. W Gminie Lipinki dopuszczono do niewykorzystania przez Wójta Gminy urlopu wypoczynkowego w liczbie 66 dni (za okres 3 lat), czego rezultatem było wypłacenie ekwiwalentu z budżetu Gminy. Osobą odpowiedzialną za ten stan rzeczy był Wójt Gminy⁴⁶³. Natomiast w przypadku Miasta

⁴⁶⁰ Ibidem.

⁴⁶¹ B. Cybulski, art. 10a [w:] M. Stec (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010 s. 305.

⁴⁶² Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 13.11.2020 r. - Gmina Łukowica*, WK-613-37/20, s. 16, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7668&bar_id=7331 (dostęp 03.10.2023 r.).

⁴⁶³ Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 16.12.2020 r. - Gmina Lipinki*, WK-613-44/20, s. 17, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7665&bar_id=7329 (dostęp 03.10.2023 r.).

i Gminy Rabka-Zdrój zostało niewykorzystane 36 dni i 5 godzin (w okresie 2 lat) urlopu wypoczynkowego przez Burmistrza Miasta i Gminy. Analogicznie, jak w poprzednich przypadkach, został obciążony budżet Miasta i Gminy. Osobą odpowiedzialną za popełnienie tego błędu był Burmistrz Rabki-Zdroju⁴⁶⁴. We wnioskach pokontrolnych obu tych przypadków został przywołany art. 68 ust. 1 w związku z art. 69 ust. 1 pkt 2 u.o.f.p., poprzez który RIO wskazała, że funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest rozwiązaniem w przeciwdziałaniu wykrytym nieprawidłowościom⁴⁶⁵.

RIO w badaniu działalności Gminy Jordanów wykryła błędy dotyczące braku opracowywania rejestrów celów i ryzyk, rocznych planów kontroli oraz oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, przez okres dwóch lat. Jednostka była zobligowana do ich sporządzania zgodnie z przepisami wynikającymi z Regulaminu Kontroli Zarządczej, będącego załącznikiem do zarządzenia Wójta Gminy Jordanów. Osobami odpowiedzialnymi za dopuszczenie się tych błędów byli Wójt Gminy oraz Sekretarz Gminy. We wniosku pokontrolnym podkreślono, że realizowanie założeń wynikających z dokumentów wewnętrznych jednostki, mających swoje źródło w przepisach prawnych (dotyczących kontroli zarządczej) zawartych w Dziale I Rozdziale 6 u.o.f.p., odbywa się poprzez m.in. opracowywanie rejestru celów i ryzyk, rocznego planu kontroli oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej⁴⁶⁶. W kolejnym wystąpieniu pokontrolnym (dot. Gminy Gromnik) mamy do czynienia z nieprawidłowościami związanymi z ochroną zasobów. RIO wskazała na trzy błędy: 1) nieustalenie szczegółowych procedur dotyczących realizacji poboru opłaty targowej, w kwestii rozliczania z druków i z pobranej gotówki; 2) brak oznaczania nominałami bloczków wspomnianej opłaty; 3) brak podziału na określone nominały podczas ewidencjonowania bloczków opłaty targowej w księdze druków ścisłego zarachowania. Odpowiedzialność za dopuszczenie się tych nieprawidłowości ciążyła na byłych Wójtach Gminy, a także obecnym Wójcie Gminy. RIO we wniosku pokontrolnym wskazała, że gwarancja ochrony zasobów ma swoje źródło w odpowiednich mechanizmach kontroli zarządczej, wynikających z art. 68 ust. 2 pkt 4 u.o.f.p., które w tym przypadku powinny

⁴⁶⁴ Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 20.08.2021 r. - Miasto i Gmina Rabka-Zdrój*, WK.6130.20.21, s. 6, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7821&bar_id=7485 (dostęp 03.10.2023 r.).

⁴⁶⁵ Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 16.12.2020 r. - Gmina Lipinki*, WK-613-44/20, s. 17, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7665&bar_id=7329 (dostęp 03.10.2023 r.), Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 20.08.2021 r. - Miasto i Gmina Rabka-Zdrój*, WK.6130.20.21, s. 6, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7821&bar_id=7485 (dostęp 03.10.2023 r.).

⁴⁶⁶ Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 30.11.2021 r. - Gmina Jordanów*, WK.6130.34.21, s. 18, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7909&bar_id=7541 (dostęp 03.10.2023 r.).

być związane z: 1) procedurami dotyczącymi pojawiającego się ryzyka mającego związek z wpłacaniem opłat targowych, zwłaszcza rozliczaniem z druków i pobieraniem gotówki; 2) systemem nadawania nominałów na wszystkich blochkach opłaty targowej; 3) prowadzeniem rzetelnej ewidencji blochków opłaty targowej⁴⁶⁷. Ostatnie z wybranych wystąpień pokontrolnych (dotyczące Gminy Stryszawy) przedstawia nieprawidłowość w postaci braku przeprowadzenia samooceny kontroli zarządczej w okresie dwóch lat. Niedotrzymane zostały postanowienia o corocznej samoocenie kontroli zarządczej, wpisane w Zasady funkcjonowania kontroli zarządczej będące załącznikiem zarządzenia Wójta Gminy Stryszawa w sprawie funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Gminy Stryszawa. Sekretarz Gminy został wskazany jako osoba odpowiedzialna za powstałą nieprawidłowość. Z wniosku pokontrolnego dowiadujemy się, że nieprzestrzeganie przepisów wewnętrznych jednostki, w omawianej sprawie, jest również niespełnieniem istoty kontroli zarządczej wynikającej z Działu I Rozdziału 6 u.f.o.p.⁴⁶⁸

Przedstawione wystąpienia pokontrolne obejmują wiele płaszczyzn nieprawidłowości związanych z kontrolą zarządczą, od tych podstawowych (np. niewykorzystane urlopy) do coraz bardziej zaawansowanych, szczegółowych (np. brak zarządzania ryzykiem oraz samooceny kontroli zarządczej, nienależyta ochrona zasobów jednostki, nieskuteczność mechanizmów kontroli zarządczej). Można powiedzieć, że te wystąpienia pokontrolne RIO ukazują, jak w pigułce, że kontrola zarządcza to system, który dotyka każdej płaszczyzny działalności/aktywności danej jednostki, począwszy od zasobów ludzkich, przez uporządkowaną organizację wewnętrzną, a skończywszy na realizacji celów i zadań. Z wystąpień pokontrolnych NIK i RIO wyłania się obraz jednostek, które często pomijają zasadnicze elementy kontroli zarządczej (m.in. zarządzanie ryzykiem, stosowanie mierników, samoocenę kontroli zarządczej) albo tworzą wyłącznie podstawy formalne (kontrola zarządcza „w dokumentach”) nie stosując ich w praktyce.

⁴⁶⁷ Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 14.12.2021 r. - Gmina Gromnik*, WK.6130.36.21, s. 11-12, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7915&bar_id=7544 (dostęp 03.10.2023 r.).

⁴⁶⁸ Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 14.07.2022 r. - Gmina Stryszawa*, WK.6130.13.22, s. 19, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=8220&bar_id=7807 (dostęp 03.10.2023 r.).

4.4. Podsumowanie

Wyznaczanie (monitorowanie, realizowanie) celów i zadań, zarządzanie ryzykiem, ocenianie stanu systemu kontroli zarządczej - to trzy filary (elementy) kontroli zarządczej, które decydują o działaniach podejmowanych przez jednostki, chronią je przed zagrożeniami, wykrywają błędy, a także wskazują kierunki rozwoju. Analiza każdego z nich wyłoniła obraz tego, jak zaawansowany, obszerny, a zarazem detaliczny powinien być system kontroli zarządczej w jednostce, aby można było stwierdzić jego adekwatność, efektywność i skuteczność. Wystąpienia NIK i RIO udowodniły, że jednostki mają różnego rodzaju problemy w radzeniu sobie z kontrolą zarządczą. Są one spowodowane błędnym rozumieniem tej instytucji prawnej, jak również niewypełnianiem albo wypełnianiem w ograniczonym zakresie jej podstawowych założeń. Również należy zaznaczyć, że niekiedy jednostki skupiają się bardziej na spełnieniu formalnego obowiązku (kontroli zarządczej „w dokumentach”) niż na faktycznym korzystaniu z walorów tego systemu (kontroli zarządczej „w działaniu”).

Rozdział V

STOSOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ W GMINACH WOJEWÓDZTWA MAŁOPOLSKIEGO

5.1. Istota badania

Brak kompleksowej analizy kontroli zarządczej, która nadal nie została całościowo opisana i oceniona w kontekście praktycznych doświadczeń, wskazuje na istnienie luki badawczej w tym obszarze. Dodatkowo krytyczna analiza literatury przedmiotu (zob. podrozdział 3.1 Rozbieżności definicyjne w kontroli zarządczej) ujawniła, że rozbieżności interpretacyjne dotyczące istoty kontroli zarządczej, zwłaszcza w zakresie jej postrzegania wyłącznie jako formy kontroli lub modelu zarządzania, nie zostały dotąd w pełni ujednolicone.

Analiza spornych kwestii interpretacyjnych, przeprowadzona w części teoretycznej, służyła wypracowaniu spójnych założeń teoretycznych, stanowiących podstawę dla prawidłowego przeprowadzenia badań empirycznych oraz sformułowania końcowych postulatów usprawniających. W związku z tym niniejsza praca ma na celu wypełnienie wskazanej luki badawczej, łącząc analizę teoretyczną z analizą empiryczną.

Celem badań empirycznych było przeprowadzenie analizy funkcjonowania kontroli zarządczej - w latach 2010-2022 - w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie gmin województwa małopolskiego. Realizacja tego celu miała pozwolić na dokonanie wszechstronnej oceny tej instytucji prawnej poprzez zdiagnozowanie zarówno pozytywnych, jak i negatywnych aspektów jej funkcjonowania, a w konsekwencji na sformułowanie postulatów usprawniających przeznaczonych dla jednostek samorządu terytorialnego.

W celu weryfikacji praktycznych aspektów kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego przeprowadzono badania empiryczne, oparte na trzech hipotezach i trzech pytaniach badawczych. Hipotezy sformułowano następująco:

- I hipoteza: Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego województwa małopolskiego jest realizowana w sposób minimalny;
- II hipoteza: Nawet duże jednostki samorządu terytorialnego, które realizują inwestycje o wysokiej wartości (próg unijny), nie mają kontroli zarządczej w działaniu;
- III hipoteza: Instytucjonalna kontrola wewnętrzna jest warunkiem realizacji kontroli zarządczej w działaniu.

W pierwszej hipotezie założono, że gminy województwa małopolskiego traktują kontrolę zarządczą wyłącznie jako wypełnienie obowiązku ustawowego (spełnienie warunku formalnego wskazanego przez ustawodawcę) i tym samym nie ma ona urzeczywistnienia w działaniu (*control in action*), czyli nie jest skutecznym, efektywnym, adekwatnym narzędziem do realizacji celów i zadań (zob. art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych) - kontrola prowadzona w sposób minimalny. Kontrola zarządcza miała stać się mechanizmem, który odchodzi od zbytniego przywiązania do tworzenia dokumentów na rzecz realnego podejmowania czynności kontrolno-zarządczych pozwalających na właściwe wyznaczanie, monitorowanie oraz realizowanie celów i zadań. Choć jednostki nie miały rezygnować z tworzenia aktów wewnętrznych (zarządzeń, wzorców, schematów działania), będących szczegółową podstawą do podejmowanych działań, to też ich wydanie/przyjęcie nie mogło oznaczać realizacji kontroli zarządczej. Gdyż wyłączenie ustanowienie określonych norm wymaganych przez ustawodawcę, bez wcielenia ich w życie tworzy, kontrolę zarządczą w dokumentach.

W drugiej hipotezie założono, że nawet w dużych gminach⁴⁶⁹ województwa małopolskiego o wysokich inwestycjach (próg unijny - 23 969 275,00 zł⁴⁷⁰), gdzie kontrola zarządcza w działaniu jest jeszcze bardziej potrzebna ze względu na liczbę zaplanowanych celów i zadań, podejmowanych działań, pojawiających się ryzyk itd., występuje ona tylko w dokumentach, czyli sprowadza się wyłącznie do wypełnienia ustawowego obowiązku. Można założyć, że im większe nakłady na inwestycje ponosi jednostka, tym pojawia się więcej czynności do zrealizowania (osiągnięcia celów i zadań), a obecność systemu kontroli zarządczej spajającego całą działalność jednostki powinna być widoczna w prowadzonych mechanizmach kontrolno-zarządczych (kontrola zarządcza w działaniu).

W trzeciej hipotezie założono, że jeżeli gminy województwa małopolskiego nie posiadają kontroli wewnętrznej w rozumieniu instytucjonalnym⁴⁷¹, to również jest małe prawdopodobieństwo występowania w nich kontroli zarządczej w działaniu. Brak tego rodzaju kontroli wewnętrznej, która jest kluczowym elementem kontroli zarządczej (ze względu na to, że jej celem jest badanie prawidłowości funkcjonowania całej jednostki,

⁴⁶⁹ Dualny podział na małe gminy (poniżej 20 tysięcy mieszkańców) i duże gminy (powyżej 20 tysięcy mieszkańców) został opracowany na podstawie art. 28aa ust. 7 pkt 1-2 u.o.g. (Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.)).

⁴⁷⁰ Próg unijny na roboty budowlane udzielane przez zamawiających publicznych ustalony w Obwieszczeniu Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z dnia 3 grudnia 2021 r. w sprawie aktualnych progów unijnych, ich równowartości w złotych, równowartości w złotych kwot wyrażonych w euro oraz średniego kursu złotego w stosunku do euro stanowiącego podstawę przeliczania wartości zamówień publicznych lub konkursów (M. P. z 2021 r. poz. 1177).

⁴⁷¹ Kontrola wewnętrzna instytucjonalna została omówiona w podrozdziale 3.1.1. na s. 88.

w tym głównie realizacji celów i zadań) rodzi podejrzenia, że organ spełnił jedynie to, co jest konieczne, aby pod względem formalnym było wszystko prawidłowe (kontrola zarządcza w dokumentach). Istotność kontroli wewnętrznej podkreśla Jacek Jagielski, stwierdzając, że ma ona na „celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania całego urzędu, jak i poszczególnych jego części składowych oraz zagwarantowanie efektywnego i skutecznego realizowania zadań w skali urzędu, komórek organizacyjnych, zespołów pracowniczych, stanowisk pracy. Kontrola ta służy nie tylko kierownikom, lecz także jest instrumentem oddziaływania zespołów pracowniczych na sprawność kierownictwa”⁴⁷². Jej brak może negatywnie wpłynąć na przebieg całego zaplanowanego procesu. Między innymi dlatego w kontroli zarządczej występują elementy kontrolne, aby można było prowadzić tzw. zarządzanie przez kontrolę.

Pytania badawcze dotyczyły następujących kwestii:

- Czy kontrola zarządcza jest traktowana jako system przynoszący korzyści jednostce?
- Czy samoocena kontroli zarządczej stanowi źródło wiedzy do weryfikacji, oceny tej instytucji prawnej w jednostce?
- Czy rozumienie kontroli zarządczej nie sprowadza się wyłącznie do traktowania jej jako kontroli finansowej, która występowała przed wejściem w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.)?

Pierwsze pytanie było punktem wyjścia wobec dalszych podejmowanych działań dotyczących kontroli zarządczej w jednostkach. Jeżeli kierownik jednostki nie upatruje w tej instytucji prawnej pozytywnych aspektów, które mogą przynieść jednostce, to występuje duże prawdopodobieństwo, że będzie ona traktowana na zasadzie kolejnej „sprawy”, która musi zostać załatwiona. Jeśli w kontroli zarządczej nie ma systemu wspierającego, łączącego kontrolowanie i zarządzanie działaniami jednostki (w tym realizacją celów i zadań), nie można jej dalej rozwijać. Takie podejście może doprowadzić do efektu odwrotnego od zakładanego przez ustawodawcę, a więc coraz większego marginalizowania kontroli zarządczej.

Drugie pytanie było związane z wykorzystywaniem potencjału instrumentu samooceny kontroli zarządczej, który niesie za sobą możliwość jej przeprowadzenia i analizy wyników. Punktem wyjścia staje się to, czy w jednostce jest ona przeprowadzana, a jeżeli „tak”, to „kto”, „na podstawie czego” i „dla jakich grup pracowniczych” tworzy arkusze

⁴⁷² J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, op. cit., s. 311.

ankietowe (taka forma dominuje w JST) lub stosuje inną formę. Dzięki samoocenie kierownik jednostki może poznać, jakie problemy i w jakich obszarach funkcjonowania pojawiają się w jednostce. W następstwie może stanowić to podstawę do podjęcia kolejnych działań, aby poznać źródło problemów i je ograniczyć/wyeliminować. Jednakże, aby tak się stało, muszą zostać podjęte kroki zmierzające do przygotowania i przeprowadzenia samooceny. W tej kwestii pojawia się sprawa znajomości funkcjonowania jednostki, ponieważ pracownik opracowujący arkusz ankietowy powinien posiadać wiedzę nt. kontroli zarządczej oraz mechanizmów zachodzących w jednostce. Nie są na tym etapie wykluczone konsultacje z kierownikami wydziałów/referatów, w celu pozyskania od nich opinii, jakie pytania - na podstawie ich obserwacji - mogą znaleźć się w arkuszu. Istotne wydaje się również spersonalizowanie pytań dla określonych grup pracowników, gdyż pracownicy piastujący stanowiska kierownicze mogą mieć zupełnie inne problemy, spostrzeżenia, niż pracownicy zatrudnieni na stanowiskach urzędniczych. Po przeprowadzeniu samooceny należyte jest przeanalizowanie uzyskanych odpowiedzi, reakcja (poznawanie źródeł) na newralgiczne aspekty wyniku z badania oraz podjęcie działań zmierzających do ich zmiany - wyeliminowania/ograniczenia i przeciwdziałania.

Trzecie pytanie było związane z kontrolą finansową, która istniała w ustawie o finansach publicznych z 2005 r. przed wprowadzeniem kontroli zarządczej (w 2010 r. została włączona do kontroli zarządczej w wyniku wejścia w życie ustawy o finansach publicznych z 2009 r.). Sprowadzała się do realizacji standardowych funkcji kontrolnych wyłącznie w sferze finansów publicznych oraz prowadzenia gospodarki finansowej. Jednakże stworzone dla niej standardy, jak to już wcześniej zostało przeanalizowane, były niemal podobne do standardów kontroli zarządczej (dzięki temu jednostki otrzymały możliwość stworzenia systemu, a nie tylko instrumentu kontrolnego). Wobec tego należało zbadać, czy w niektórych jednostkach nie przeniesiono rozwiązań związanych z systemem kontroli finansowej na grunt systemu kontroli zarządczej, tym samym ograniczając ją tylko do działań w sferze finansów.

5.2. Metodologia badawcza

Badanie stanu funkcjonowania kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego koncentrowało się na działaniach kontrolno-zarządczych, uwzględniając tym samym instrumenty o takiej specyfice, wynikające ze standardów kontroli zarządczej.

Perspektywa (opinia) pracowników piastujących stanowiska kierownicze oraz pracowników zatrudnionych na stanowiskach urzędniczych stała się jednym ze źródeł danych do zdobywania informacji o występującym stanie rzeczy w gminach.

Wybór gmin jako przedmiotu badań był podyktowany kilkoma istotnymi względami. Przede wszystkim należy wskazać, że są one podstawowymi jednostkami samorządu terytorialnego (najbliżej obywatela), a poprzez to realizują wiele celów i zadań o zróżnicowanej charakterystyce (szereg usług został wymieniony w ustawie o samorządzie gminnym). W przypadku powiatów (zadania o charakterze ponadgminnym) i województw (zadania o charakterze strategiczno-koordynacyjnym) zakres zadań jest relatywnie węższy. Kolejnym argumentem jest liczebność gmin. W Polsce funkcjonują 2479 gminy, w tym 183 na terenie województwa małopolskiego (w tym 3 miasta na prawach powiatu). Dla porównania, liczba powiatów w skali kraju wynosi 314 (z czego 19 jest w województwie małopolskim), zaś województw - jedynie 16⁴⁷³. Wybór gmin daje szansę na uzyskanie bogatszej i bardziej różnorodnej próby badawczej. Do tego należy dodać, że wykazują one znaczące różnice w zakresie wielkości (liczba mieszkańców), struktury (gminy wiejskie, miejsko-wiejskie, miejskie), wydatków na cele i zadania (inwestycje).

Gminy mogą także stanowić „laboratoria” dobrych praktyk w zakresie kontroli zarządczej - to tu najłatwiej zaobserwować wdrożenie nowych rozwiązań organizacyjnych oraz prześledzić efekty w krótszym czasie, ponieważ są najbliżej odbiorców usług (intensywność przepływu informacji zwrotnej między urzędem a społecznością sprawia, że wszystkie mankamenty ujawniają się stosunkowo szybko). Ponadto potencjalne rozwiązania wypracowane w gminach mogą być z powodzeniem adaptowane (rozwijane, dostosowywane) na wyższych szczeblach samorządu (powiatowym i wojewódzkim), dzięki czemu badania przeprowadzone w najbardziej lokalnym wymiarze mają wysoki potencjał aplikacyjny i rozwojowy.

Wybór województwa małopolskiego wynikał z różnorodności jego gmin pod względem społeczno-gospodarczym. Wartością dodaną była bliskość geograficzna - region zamieszkania autora. Dostępność gmin pod względem lokalizacji (np. w sytuacji wyjazdu na przeprowadzenie wywiadu) była istotnym aspektem, chociażby pod kątem dostosowania się do możliwości czasowych urzędników. Przy tym wątku należy dodać, że nie można porównać w 100% wszystkich gmin z poszczególnych województw w kontekście ich doboru do badania. Dzieje się tak dlatego, że Polska pod względem stosowania kontroli zarządczej

⁴⁷³ Stan na 1 stycznia 2025 r. - dane opublikowane przez Główny Urząd Statystyczny.

nie jest jednorodna, nie ma jednego, określonego wzorca. Dlatego też nie jest możliwe porównanie gmin z różnych województw, tym bardziej, że każda z nich posiada/powinna posiadać system kontroli zarządczej dostosowany do własnych uwarunkowań.

Pierwszy etap badania empirycznego służył do ustalenia, w jakich obszarach pojawiają się największe problemy z funkcjonowaniem kontroli zarządczej. Uzyskane odpowiedzi miały odkryć obszary, pojedyncze składowe systemu kontroli zarządczej, które nie funkcjonują lub funkcjonują w sposób niewłaściwy, a więc wymagają dalszych, pogłębionych badań dla znalezienia przyczyn takiego stanu rzeczy. Kwestionariusze ankiet zostały przygotowane i skierowane do pracowników (piastujących stanowiska kierownicze oraz pracowników zatrudnionych na stanowiskach urzędniczych) wszystkich gmin województwa małopolskiego. Aby uzyskać szersze informacje o respondentach, każdy z nich musiał, w pytaniach wprowadzających, obligatoryjnie wybrać: rodzaj zajmowanego stanowiska (stanowisko kierownicze urzędnicze albo stanowisko pracownicze); zajmowane stanowisko (dla stanowisk kierowniczych urzędniczych był to m.in. wójt, burmistrz, prezydent miasta, sekretarz, skarbnik, główny księgowy, naczelnik/kierownik wydziału/referatu, audytor wewnętrzny, natomiast w przypadku stanowisk urzędniczych był to m.in. referent, inspektor, specjalista)⁴⁷⁴; gminę, w której pełni swoje obowiązki, a także obszar realizacji zadań składający się z⁴⁷⁵:

- infrastruktury technicznej (dróg, ulic, mostów, placów, wodociągów, zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, ścieków, wysypisk i odpadów, utrzymania czystości i porządku, energii elektrycznej, ciepłej i gazu, budownictwa mieszkaniowego, lokalnego transportu zbiorowego, targowisk, cmentarzy, utrzymania obiektów gminnych/użyteczności publicznej/administracyjnych);
- infrastruktury społecznej (edukacji publicznej, kultury, ochrony zdrowia, pomocy społecznej, wspierania rodzin i systemu pieczy zastępczej, polityki prorodzinnej, wspierania i upowszechniania idei samorządowej, promocji gminy, współudziału i działalności na rzecz organizacji pozarządowych, współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw);

⁴⁷⁴ Przepisanie do kategorii stanowisk kierowniczych urzędniczych i stanowisk pracowniczych nastąpiło na podstawie wykazu zawartego w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 15 maja 2018 r. w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (Dz. U. poz. 936).

⁴⁷⁵ Z. Niewiadomski, *Teoretyczne podstawy samorządu, w tym samorządu terytorialnego* [w:] I. Lipowicz (red.), *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom 1. Samorząd terytorialny: pojęcia podstawowe i podstawy prawne funkcjonowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 52.

- porządku publicznego i bezpieczeństwa (organizacji ruchu drogowego, obrony cywilnej, ochrony przeciwpożarowej/przeciwpowodziowej, bezpieczeństwa sanitarnego);
- ładu przestrzennego i ekologii (gospodarki nieruchomościami, planowania przestrzennego, ochrony środowiska/przyrody/gospodarki wodnej, przeciwdziałania klęskom żywiołowym).

Wszystkie pytania wprowadzające - poza ostatnim, z uwagi na specyfikę pracy urzędników oraz nierzadko rozległe zadania - były jednokrotnego wyboru. Stworzony podział na dwie grupy ankietowanych miał na przedstawić, jak oceniane są określone składowe kontroli zarządczej, z perspektywy urzędnika, pełniącego funkcję kierowniczą oraz urzędnika, któremu zostały powierzone do realizacji określone cele i zadania.

Następnie respondenci odpowiadali na pytania związane z poszczególnymi składowymi kontroli zarządczej. Został stworzony podział na obszary kontroli zarządczej: dla stanowisk kierowniczych urzędniczych było 7 obszarów (cele i zadania; ryzyka; kontrola; organizacja wewnętrzna; komunikacja; bezpieczeństwo; zasady etyczne) składających się z 41 pytań, natomiast dla stanowisk urzędniczych 6 obszarów (cele i zadania; ryzyka; organizacja wewnętrzna; komunikacja; bezpieczeństwo; zasady etyczne) składających się z 32 pytań. Udzielenie odpowiedzi na każde z pytań było obligatoryjne, przy czym występowała możliwość wyłącznie jednokrotnego wyboru spośród trzech wariantów odpowiedzi: „tak”, „nie”, „nie wiem”.

Sformułowane pytania były wynikiem wniosków uzyskanych z dokonanej analizy literatury, konsultacji przeprowadzonych na temat funkcjonowania kontroli zarządczej z urzędnikami pracującymi w jednostkach samorządu terytorialnego, a także wytycznych i stworzonego kwestionariusza ankiety będących załącznikiem do komunikatu Ministra Finansów w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych⁴⁷⁶. Aby zostały zbadane najistotniejsze elementy działalności jednostek z perspektywy kontroli zarządczej, punktem wyjścia (podstawą) stały się uwarunkowania wynikające z uregulowań dla kontroli zarządczej zawarte w ustawie o finansach publicznych oraz standardach kontroli zarządczej. Przy formułowaniu pytań zostało wzięte pod uwagę ryzyko, które może wystąpić w badaniu, a więc brak obiektywizmu ze strony urzędników gmin. Dlatego w kwestionariuszach ankiet zostały

⁴⁷⁶ Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 11).

zadane pytania pośrednie. Większość z nich została ułożona w taki sposób, aby istniała możliwość porównania ze sobą wyników obu grup respondentów.

Pytania z obszaru „Cele i zadania” miały pozwolić na zdobycie informacji o tym, jak praktykowana w gminach jest polityka dotycząca wyznaczania, organizacji oraz kontroli realizacji celów i zadań, a także podziału kluczowych stanowisk w tym zakresie. Jak wskazał Minister Finansów w standardach kontroli zarządczej: „za najistotniejszy element kontroli zarządczej w (...) jednostce samorządu terytorialnego należy uznać system wyznaczania celów i zadań (...), a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań”⁴⁷⁷. Celem zdobycia niezbędnych informacji zostały stworzone pytania m.in. na temat zapoznawania pracowników ze strategią/działaniami (celami i zadaniami), opracowywania form samokontroli przy realizacji celów i zadań, określania szczegółowego przebiegu osiągnięcia celów i zadań oraz weryfikowania czynionych postępów.

W obszarze „Ryzyka” pytania miały doprowadzić do odpowiedzi, czy w jednostkach występuje system zarządzania ryzykiem oraz w jakim stopniu jest on zaawansowany (rozbudowany). Podczas realizacji celów i zadań mogą pojawić się negatywne zdarzenia skutkujące problemami w ich osiągnięciu. Dlatego Minister Finansów w standardach kontroli zarządczej wskazał trzy rozwiązania (standardy) związane z identyfikacją ryzyk, ich analizą oraz reakcją na nie. Pytania m.in. o procedury ryzyk, dokumentację potwierdzającą podejmowanie działań wobec ryzyk oraz formę systemu zgłoszeń ryzyk miały wskazać skalę realizacji wspomnianych standardów w jednostkach.

Obszar „Organizacja wewnętrzna” zawierał pytania, których celem było pozyskanie informacji na temat podziału obowiązków, zastępowalności i oceniania pracowników, prowadzenia konsultacji, a także podnoszenia kompetencji. Uporządkowanie środowiska wewnętrznego skutkuje dobrym zorganizowaniem jednostki oraz „w sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli zarządczej”⁴⁷⁸. Dlatego procedury wewnętrzne, wymagania kompetencyjne na określone stanowiska, opisy stanowisk, delegowanie uprawnień, konsultacje nt. zmian organizacyjnych, oceny okresowe, podnoszenie kwalifikacji oraz system zastępstw, to jedne z zagadnień, które zostały poruszone w pytaniach w tym obszarze.

Informacja w funkcjonowaniu jednostki odgrywa znaczącą rolę; ma to miejsce również podczas realizacji celów i zadań, gdy pracownicy chcą omówić określone sprawy,

⁴⁷⁷ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

⁴⁷⁸ Ibidem.

powiadomić o zaistniałych zdarzeniach/ryzykach, przekazać niezbędne dane itd. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej „system komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki. (...) Efektywny system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców”⁴⁷⁹. Pytania w obszarze „Komunikacja” miały na celu zbadanie przedstawionej problematyki, a więc dotyczyły kwestii związanych z terminowością przekazywanych informacji, zrozumiałym przekazem, systemem, przez który są przekazywane informacje, oraz ich formalnym/nieformalnym charakterem.

Ochrona oraz dostępność do danych/informacji zarówno tych znajdujących się w formie papierowej, jak i elektronicznej wymaga w obecnych czasach coraz większego zabezpieczenia oraz ponoszenia nakładów, szczególnie w kwestii niebezpieczeństw pojawiających się w Internecie (zagrożenia przy istnieniu tzw. e-urzędów, które m.in. umożliwiają załatwianie spraw internetowo na stronie gminy, wykorzystują system elektronicznego zarządzania dokumentacją, prowadzą konwersację pocztą służbową itd.). Dlatego w obszarze „Bezpieczeństwo” pytania dotyczyły kwestii związanych z m.in. dostępem do dokumentów wewnętrznych jednostki, podziałem uprawnień do zasobów, czy zakupem oprogramowań do ochrony danych w sieci.

W środowisku pracowniczym, oprócz szerokiego wachlarza narzędzi służących do właściwej realizacji swoich obowiązków, powinny obowiązywać wartości etyczne, aby stworzyć warunki zapewniające poczucie komfortu psychicznego i przeciwdziałać negatywnym zachowaniom. W przypadku jakichkolwiek nieetycznych zdarzeń, pracownik powinien mieć możliwość ich zgłaszania. Dlatego w obszarze „Zasady etyczne” pytania dotyczyły obowiązywania zasad etycznego postępowania, zasad postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania oraz anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem.

Dodatkowo w formularzu ankiety dla grupy pracowników piastujących stanowiska kierownicze urzędnicze powstał obszar „Kontrola”. Ze względu na to, że w gminach kadra kierownicza (m.in. wójt/burmistrz/prezydent miasta, sekretarz, kierownicy wydziałów/referatów) prowadzi nadzór/kontrolę nad realizacją celów i zadań poszczególnych pracowników, to pytania dotyczyły zagadnień związanych z okresowymi kontrolami faktycznego stanu zasobów z zapisami w rejestrach i księgach, kontrolą/nadzorem nad terminowością realizowanych celów i zadań, przeglądem procedur wraz z odnotowaniem

⁴⁷⁹ Ibidem.

tęgo faktu we właściwych dokumentach, uaktualnianiem procedur związanych z kontrolą zarządczą, przeprowadzaniem w jednostce audytu wewnętrznego. Mechanizm nadzoru/kontroli powinien być kluczowym elementem kontroli zarządczej służącym m.in. do sprawdzania wykonywanych zadań „w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji”⁴⁸⁰.

Po analizie wyników z ankiet zaplanowano drugi etap badań mający na celu głębsze poznanie funkcjonowania systemów kontroli zarządczej w wybranych gminach. W jego ramach przeprowadzono: 1) analizę aktów wewnętrznych - zarządzenia, strategię rozwoju oraz pozostałe dokumenty wewnętrzne związane z kontrolą zarządczą pozyskano ze stron Biuletynu Informacji Publicznej. W przypadku ich nieopublikowania zastosowano wnioski dostępu do informacji publicznej. Ponadto przy analizie aktów wewnętrznych nastąpiła weryfikacja występowania kontroli wewnętrznej instytucjonalnej (na podstawie regulaminów wewnętrznych oraz schematów organizacyjnych); 2) wywiady pogłębione - tę formę użyto w celu pozyskania nowych informacji i uzupełnienia już zdobytych na podstawie analizy aktów wewnętrznych oraz ankiet.

Na potrzebę analizy aktów wewnętrznych powstała matryca funkcjonowania kontroli zarządczej, która zawierała wszystkie jej standardy, znajdujące się w Komunikacie Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych⁴⁸¹. Służyła do określania, którego elementu z działalności należy szukać w aktach wewnętrznych oraz czy on w nich występuje (jeżeli „tak”, to w którym jest dokumencie). Dzięki matrycy istniała możliwość wskazania, czy pojawiają się podstawy (formalne) kontroli zarządczej (zarządzenia, normy, wzorce itd.), które mogłyby stać się instrumentami w aktywnym prowadzeniu tej instytucji prawnej w jednostce (kontrola zarządcza w działaniu). Ponadto dawała sposobność na porównanie wskazanych kwestii między poszczególnymi jednostkami, gdyż każda z nich miała odrębną matrycę.

Pierwszy krok do przeprowadzenia badania był związany z wyłonieniem gmin województwa małopolskiego. Wyboru dokonano na podstawie kryterium największej liczby ludności⁴⁸² i kryterium największych wydatków budżetowych na inwestycje⁴⁸³ w danym

⁴⁸⁰ Ibidem.

⁴⁸¹ Ibidem.

⁴⁸² Na podstawie opublikowanych danych przez Bank Danych Lokalnych Głównego Urzędu Statystycznego wzięta pod uwagę została cecha statystyczna dotycząca „ludności wg grup wieku i płci” za 2022 r., z grupy „stan ludności”, w kategorii „ludność”.

⁴⁸³ Na podstawie opublikowanych danych przez Bank Danych Lokalnych Głównego Urzędu Statystycznego wzięta pod uwagę została cecha statystyczna dotycząca „wydatków majątkowych inwestycyjnych” za 2022 r., z grupy „wydatki budżetów gmin i miast na prawach powiatu”, w kategorii „finanse publiczne”. Z pozyskanych danych od Głównego Urzędu Statystycznego, w skład tej cechy wchodzi następujące paragrafy

rodzaju gminy tj. gminie miejskiej, miejsko-wiejskiej, wiejskiej, występującej w każdym z 19 powiatów ziemskich województwa małopolskiego, w tym uwzględniono 3 miasta na prawach powiatu. Pierwsze kryterium posłużyło do podziału gmin pod względem liczby ludności oraz stanowiło przyszłe narzędzie do porównywania podczas analizy zebranego materiału z przeprowadzonych badań. Powstał następujący podział: 1) gminy do 10 tysięcy ludności; 2) gminy od 10 do 20 tysięcy ludności; 3) gminy od 20 do 30 tysięcy ludności; 4) gminy powyżej 30 tysięcy ludności; 5) miasta na prawach powiatu. Wybór kryterium liczby ludności pomagał w określaniu wielkości danej gminy i sprawdzaniu pod tym kątem funkcjonowania kontroli zarządczej w mniejszych i większych gminach.

Zastosowanie drugiego kryterium wiązało się z myślą o możliwości zbadania II hipotezy (duże jednostki, które prowadzą inwestycje o wysokiej wartości, nie mają kontroli zarządczej w działaniu). Przyjmując, że w kontroli zarządczej na pierwszy plan wysuwa się realizacja celów i zadań, to duże gminy wykorzystujące na nie spore nakłady finansowe oraz nierzadko angażujące przy tym liczny kapitał ludzki powinny tym bardziej posiadać „uszyty na miarę” system kontroli zarządczej, pozwalający na osiągnięcie celów i zadań zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo. Niejednokrotnie wydatkowanie znacznych kwot niesie za sobą złożoność oraz mnogość czynności, dlatego kontrola zarządcza powinna być „kompasem” w podejmowanych działaniach.

Po przyjęciu wskazanych kryteriów dokonano wyboru gmin. W I etapie, gminy znajdujące się w określonych powiatach przyporządkowano do utworzonych grup według liczby ludności. Następnie w II etapie wybrano po jednej gminie mającej największą wartość poniesionych wydatków budżetowych na inwestycje, w każdej z grup. Dzięki temu powstała grupa gmin, która w pierwszej kolejności została objęta analizą aktów wewnętrznych, w tym zbadana pod kątem występowania kontroli wewnętrznej instytucjonalnej. Kolejno, na podstawie uzyskanych wyników z ankiet i analizy aktów wewnętrznych nastąpiło stworzenie pytań do wywiadów pogłębionych, ich przeprowadzenie oraz analiza pozyskanego materiału.

5.3. Przebieg badania

Badanie empiryczne obejmowało gromadzenie, agregowanie i analizę danych. Jego pierwsza część polegała na przeprowadzeniu dwóch ankiet w formie elektronicznej -

klasyfikacji budżetowej: § 605, 606, 610, 613-615, 617, 619-623, 625, 630, 637, 647-649, 656-659, 661-666, 669, 672, 680.

jednej dla pracowników zajmujących stanowiska kierownicze urzędnicze, a drugiej dla pracowników na stanowiskach urzędniczych. Każdy z 182 wójtów (burmistrzów, prezydentów miast)⁴⁸⁴ otrzymał wiadomość e-mail (zazwyczaj na dedykowane dla nich gminne adresy e-mail) zawierającą spersonalizowane pismo zachęcające do wypełnienia ankiety oraz do jej rozpowszechnienia wśród pracowników jednostki. Dodatkowo na adresy e-mail 182 gmin przesłano odrębne wiadomości zawierające adres internetowy do ankiet.

Po wypełnieniu ankiet przez pracowników gmin, dokonaniu agregacji oraz analizie zgromadzonych danych przystąpiono do drugiego etapu badań, w ramach którego wybrano do zbadania 61 gmin. Badanie rozpoczęto od analizy – z lat 2010-2022 – strategii rozwoju gmin, raportów o stanie gminy (obowiązek ich przygotowywania od 2018 r.), regulaminów organizacyjnych, schematów organizacyjnych oraz wszelkich dokumentów związanych z organizacją kontroli zarządczej (regulaminów, procedur, standardów itd.), w tym procedur zarządzania ryzykiem. Dokumenty wewnętrzne pozyskano ze stron Biuletynu Informacji Publicznej oraz poprzez wnioski o dostęp do informacji publicznej. Po ich analizie – obejmującej także ustalenie, które gminy posiadają kontrolę wewnętrzną instytucjonalną – oraz opracowaniu pytań badawczych (na podstawie wyników uzyskanych z ankiet i aktów wewnętrznych jednostek) przystąpiono do realizacji wywiadów pogłębionych. Na tym etapie dostrzeżono zbliżone do siebie tendencje dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej, widoczne niemal we wszystkich badanych gminach (w tym miastach na prawach powiatu). Podczas przeprowadzania wywiadów pogłębionych wyłonił się obraz kontroli zarządczej w dokumentach (ta kwestia będzie omawiana w następnym podrozdziale związanym z rezultatami badań), która przede wszystkim polegała na tworzeniu aktów wewnętrznych i niewykorzystywaniu ich założeń (uregulowań) w praktyce. Badaniu zostały poddane gminy o różnej liczbie ludności, ze wszystkich grup wskazanych w metodologii badawczej, w tym miasta na prawach powiatu. W momencie objęcia wywiadem pogłębionym 46 gmin, w tym 11 gmin do 10 tysięcy ludności, 16 gmin od 10 do 20 tysięcy ludności, 12 gmin od 20 do 30 tysięcy ludności, 4 gmin powyżej 30 tysięcy ludności, 3 miast na prawach powiatu⁴⁸⁵ (przy czym 13 z tych gmin spełniało warunek II hipotezy, a więc były to duże gminy, realizujące jednocześnie inwestycje o wysokiej wartości (próg unijny)⁴⁸⁶),

⁴⁸⁴ Badanie przeprowadzono przed utworzeniem 183 gminy w województwie małopolskim. W momencie jego rozpoczęcia województwo liczyło 182 gminy (według danych GUS z dnia 1 stycznia 2022 r.).

⁴⁸⁵ Łącznie 27 gmin dużych oraz 19 gmin małych (4 gminy miejskie, 22 gminy wiejskie, 17 gmin miejsko-wiejskich i 3 miasta na prawach powiatu).

⁴⁸⁶ W sumie było to 7 gmin od 20 do 30 tysięcy ludności, 3 gminy powyżej 30 tysięcy ludności i 3 miasta na prawach powiatu (3 gminy miejskie, 3 gminy wiejskie, 4 gminy miejsko-wiejskie i 3 miasta na prawach powiatu).

dostrzegalne stało się powielanie informacji o stosowaniu (funkcjonowaniu) kontroli zarządczej w jednostkach. Możliwe było określenie, w jakim kierunku ona podąża, oraz podanie różnych przykładów obrazujących stan faktyczny. Wobec tego zauważalne stało się zjawisko tzw. „nasylenia teoretycznego”. Anselm Strauss i Barney Glaser określili je jako sytuację, w której „nie są odnajdywane żadne dodatkowe dane, poprzez które socjolog może rozwinąć własności kategorii. Widząc raz za razem podobne przykłady, badacz staje się empirycznie przekonany, że kategoria jest nasycona. Zadaje sobie trud szukania grup, które rozszerzają różnorodność tak dalece, jak to jest możliwe, aby właśnie być pewnym, że nasylenie jest oparte na najszerszym możliwym zakresie danych odnoszących się do kategorii”⁴⁸⁷. Analiza przeprowadzonych wywiadów, w gminach o różnej liczbie ludności i miastach na prawach powiatu, dawała jednoznaczne wnioski, że dominuje jedna tendencja, którą można ukazać za pomocą wielu przykładów. W odniesieniu do przytoczonego fragmentu autorów można przywołać słowa Krzysztofa Koneckiego stwierdzającego, że „teoretyczne nasylenie odbywa się poprzez formułowanie własności kategorii (...). Własności te można skompletować tylko wtedy, gdy pobierzemy różnorodne grupy porównawcze, umożliwiające wykrycie różnorodnych warunków funkcjonowania kategorii”⁴⁸⁸. Co do samej wielkości badanej próby Sławomir Pasikowski uznaje, że „granice teoretycznego nasylenia daje się określić rozmiarem próby, ale też rozmiar ten wyznaczany jest możliwościami, które dostarcza teoretyczne nasylenie w zakresie zapewniania trafności rezultatów badawczych”⁴⁸⁹. Ponadto „pośrednich wskazówek udzielają też badania nad wielkością próby najczęściej wybieraną przez badaczy jakościowych. Wykazują one, że w praktyce przeciętna wielkość, na jaką decydują się badacze, mieści się w granicach 20-30 jednostek. Jednakże w określeniu satysfakcjonującego dla badacza rozmiaru próby decydujące znaczenie ma zastosowana metoda oraz schemat badania”⁴⁹⁰. Wywiady pogłębione pozwoliły na tyle uwidocznić kierunek funkcjonowania kontroli zarządczej, że możliwe stało się nie tylko określenie dominujących schematów działań, lecz także zidentyfikowanie kluczowych czynników mających wpływ na ten system.

⁴⁸⁷ A. Strauss, B. Glaser, *Odkrywanie teorii ugruntowanej*, Nomos, Kraków 2009, s. 53.

⁴⁸⁸ K. Konecki, *Studia z metodologii badań jakościowych. Teoria ugruntowana*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2000, s. 31.

⁴⁸⁹ S. Pasikowski, *Granice teoretycznego nasylenia*, „Rocznik Lubuski”, t. 41, 2015, s. 37.

⁴⁹⁰ Ibidem, s. 35.

5.4. Rezultat badania i spostrzeżenia *ex post*

Badania ankietowe

W pierwszej kolejności zostaną przedstawione wyniki badań ankietowych, które miały postać dwóch kwestionariuszy ankiet i zostały rozesłane do gmin województwa małopolskiego. Jeżeli chodzi o grupę pracowników na stanowiskach urzędniczych, to w ankiecie udział wzięło 365 pracowników (249 inspektorów, 45 na samodzielnych stanowiskach, 36 referentów, 22 specjalistów, 9 księgowych, 4 informatyków) ze 105 gmin⁴⁹¹. Najczęściej wybieranym obszarem realizacji zadań była infrastruktura społeczna - 151 odpowiedzi, kolejno infrastruktura techniczna - 130 odpowiedzi, ład przestrzenny i ekologia - 107 odpowiedzi, porządek publiczny i bezpieczeństwo - 46 odpowiedzi. W przypadku grupy pracowników na stanowiskach kierowniczych urzędniczych udział wzięło 189 pracowników z 95 gmin⁴⁹² (71 sekretarzy, 49 kierowników referatów/wydziałów, 16 skarbników, 9 wójtów (burmistrzów, prezydentów miasta), 7 zastępców wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), 6 audytorów wewnętrznych, 6 naczelników wydziałów, 5 zastępców kierowników referatów/wydziałów, 4 zastępców kierowników urzędów stanu cywilnego, 4 dyrektorów/kierowników biur, 3 głównych księgowych, 2 pełnomocników wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), 2 kierowników urzędów stanu cywilnego, 2 zastępców dyrektorów/kierowników biur, 1 zastępca skarbnika, 1 dyrektor/kierownik departamentu, 1 pełnomocnik do spraw ochrony informacji niejawnych). W tej grupie również infrastruktura społeczna jako obszar realizacji zadań uzyskała najwięcej - 135 odpowiedzi, następnie była infrastruktura techniczna - 115 odpowiedzi, ład przestrzenny i ekologia - 93 odpowiedzi, porządek publiczny i bezpieczeństwo - 83 odpowiedzi. Zdecydowana większość pytań dla obydwu grup była tożsama, dlatego w pierwszej kolejności przy każdym obszarze zostaną przeanalizowane wyniki dla pytań wspólnych, a następnie odrębne dla konkretnej grupy ankietowanych.

Pierwsze wspólne pytanie dla obszaru „cele i zadania” dotyczyło tego, czy w komórce organizacyjnej/jednostce obowiązuje zasada przedstawiania celów i zadań na dany rok. Zadanie tego pytania miało na celu sprawdzenie, czy w jednostkach kadra pracownicza jest

⁴⁹¹ W sumie było to 87 gmin małych i 18 gmin dużych (7 gmin miejskich, 69 gmin wiejskich, 27 gmin miejsko-wiejskich, 2 miasta na prawach powiatu). Z czego 14 z nich spełniało warunek II hipotezy - duże gminy realizujące inwestycje o wysokiej wartości (próg unijny).

⁴⁹² W sumie było to 76 gmin małych i 19 gmin dużych (7 gmin miejskich, 62 gminy wiejskie, 24 gminy miejsko-wiejskie, 2 miasta na prawach powiatu). Z czego 13 z nich spełniało warunek II hipotezy - duże gminy realizujące inwestycje o wysokiej wartości (próg unijny).

zaznajamiana z tematem wyzwań (oczekiwań), z jakimi spotkają się w określonym roku swojej pracy. Jest to istotne z punktu widzenia planowania oraz ciągłości działalności, gdyż świadomość na temat nadchodzących obowiązków może pomóc w odpowiednim rozłożeniu czasu pracy, podziale obowiązków itd.

Tabela 7. Pytanie dotyczące przedstawiania celów i zadań

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce obowiązuje zasada przedstawiania celów i zadań na dany rok?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	238	101	26
Stanowiska kierownicze urzędnicze	150	34	5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W przypadku grupy stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 238 pracowników, na „nie” - 101, a na „nie wiem” - 26. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 150 odpowiedzi na „tak”, 34 na „nie” i 5 na „nie wiem”. Wśród pozytywnych wyników dla obydwu grup - odpowiednio 65% i 79% odpowiedzi „tak” - uwagę przykuwa liczba 101 odpowiedzi „nie” z pierwszej grupy. Dodając do tego 26 odpowiedzi „nie wiem”, otrzymujemy informację, że ponad 1/3 (35%) nie potwierdziła sytuacji przedstawiania celów i zadań jednostki na dany rok.

Drugie pytanie wiązało się z tym, czy w komórce organizacyjnej/jednostce cele i zadania mają określone mierniki/wskaźniki, za pomocą których można sprawdzić czy są one realizowane. Głównym założeniem tak zadanego pytanie miało być sprawdzenie, czy następuje swoista forma weryfikacji osiąganych rezultatów. Mierniki mogą być pomocą w realizowaniu określonych etapów oraz sprawdzaniu, czy wszystko przebiega zgodnie z założonym planem. Ponadto mogą stanowić formę samokontroli i planowania działań.

Tabela 8. Pytanie dotyczące mierników/wskaźników przy celach i zadaniach

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce cele i zadania mają określone mierniki/wskaźniki, za pomocą których można sprawdzić czy są one realizowane?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	194	108	63
Stanowiska kierownicze urzędnicze	117	60	12

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 194 pracowników, na „nie” - 108, a na „nie wiem” - 63. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych

udzielono 117 odpowiedzi na „tak”, 60 na „nie” i 12 na „nie wiem”. W obydwu grupach ponad połowa pracowników - odpowiednio 53% i 62% potwierdziła obowiązywanie mierników/wskaźników dla celów i zadań. W pierwszej grupie badawczej należy zauważyć, że blisko połowa pracowników (47% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziła występowania mierników/wskaźników. Analogiczna sytuacja miała miejsce w przypadku drugiej grupy, z tym, że wynik był nieco niższy - 38% (ponad 1/3 pracowników).

Trzecie pytanie nawiązywało do tego, czy w komórce organizacyjnej/jednostce praktykowane jest ustalanie dokładnych terminów realizacji poszczególnych etapów służących osiągnięciu założonych celów i zadań. Ta kwestia jest jednym z kluczowych elementów planowania, gdyż dzięki temu pracownik dokładnie wie, m.in. do jakiego terminu musi zrealizować określone założenia. Pozwala mu to przede wszystkim zorganizować czas pracy oraz kontrolować osiąganie efektów.

Tabela 9. Pytanie dotyczące ustalania terminów wykonania określonych etapów zadań

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce praktykowane jest ustalanie dokładnych terminów realizacji poszczególnych etapów służących osiągnięciu założonych celów i zadań?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	224	103	38
Stanowiska kierownicze urzędnicze	132	50	7

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 224 pracowników, na „nie” - 103, a na „nie wiem” - 38. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 132 odpowiedzi na „tak”, 50 na „nie” i 7 na „nie wiem”. Pozytywny wydźwięk tego pytania przejawia się w odpowiedziach na „tak” w obydwu grupach - odpowiednio 61% i 70%. Jednakże w grupie stanowisk urzędniczych, ponad 1/3 pracowników (39% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie była w stanie wskazać, że w ramach pełnienia obowiązków występował system określania terminów realizacji etapów dla celów i zadań.

Czwarte pytanie dotyczyło tego, czy w komórce organizacyjnej weryfikowane są postępy realizacji celów i zadań (stanowiska urzędnicze)/czy w jednostce w ramach hierarchii służbowej prowadzona jest kontrola, nadzór postępów w realizacji celów i zadań (stanowiska kierownicze urzędnicze). Praca, której celem jest osiągnięcie zaplanowanych celów i zadań powinna być kontrolowana/nadzorowana w określonych odstępach czasowych, aby sprawdzić, czy wszystko przebiega zgodnie z założeniami. Taka weryfikacja pozwala

przede wszystkim na wczesne wykrycie błędów, wskutek czego można dokonać zmiany sposobu wykonywania określonych czynności. W przypadku kontroli/nadzoru zrealizowanego już celu i zadania nie ma możliwości wprowadzania jakichkolwiek modyfikacji. Zatem istotna wydaje się, co najmniej okresowa weryfikacja osiąganych rezultatów.

Tabela 10. Pytanie dotyczące sprawdzania wykonywania celów i zadań

Czy w komórce organizacyjnej weryfikowane są postępy realizacji celów i zadań?/ Czy w jednostce w ramach hierarchii służbowej, prowadzona jest kontrola, nadzór postępów w realizacji celów i zadań?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	252	71	42
Stanowiska kierownicze urzędnicze	173	10	6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 252 pracowników, na „nie” - 71, a na „nie wiem” - 42. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 173 odpowiedzi na „tak”, 10 na „nie” i 6 na „nie wiem”. Zdecydowana większość pracowników z obydwu grup - odpowiednio 69% i 92% odpowiedzi na „tak”, wskazała, że w jednostkach przeprowadza się kontrolę/nadzór, których celem jest weryfikacja osiąganych celów i zadań.

Dodatkowo dla grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych zostały zadane odrębne pytania. Pierwsze dotyczyło tego, czy w jednostce ocena realizacji celów i zadań odbywa się na podstawie kryteriów m.in. oszczędności, efektywności i skuteczności. To pytanie jest powiązane z odpowiednim gospodarowaniem zasobami finansowymi jednostki. Bez zastosowania wskazanych kryteriów istnieje ryzyko nieracjonalnego i niegospodarnego wykorzystania środków publicznych. Równie istotne jest, aby podczas dokonywania oceny osiągniętego celu i zadania następowało zestawianie z zastosowanymi kryteriami oraz zweryfikowanie, czy zostały one spełnione. Wyniki dla tego pytania były następujące: odpowiedzi na „tak” udzieliło - 154 pracowników, na „nie” - 20, a na „nie wiem” - 15. Zdecydowana większość respondentów (81%) wskazała, że wykonanie celów i zadań odbywa się w świetle kryteriów m.in. oszczędności, efektywności, skuteczności. Drugie pytanie wiązało się z tym, czy w jednostce została określona grupa kluczowych stanowisk pracy, które w sytuacji wakatu mogą stanowić istotne ryzyko w realizacji celów i zadań. Kadra kierownicza, znając system pracy jednostki i podział kompetencji, powinna wskazać najistotniejsze stanowiska, które w przypadku nieobsadzenia mogą spowodować znaczące

problemy w ciągłości działalności jednostki (w tym osiągnięcie zaplanowanych celów i zadań). Przygotowanie się na taką ewentualność pozwala na lepszą koordynację działań oraz sprawniejsze przekazanie obowiązków. Dla tego pytania udzielono 61 odpowiedzi na „tak”, 91 na „nie” i 37 na „nie wiem”. Tylko 1/3 pracowników (32%) wskazała, że jednostki przygotowały się na ewentualny wakat na kluczowych stanowiskach. Większość pracowników (68% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziła takiego stanu rzeczy.

Przechodząc do następnego obszaru „ryzyk”, pierwsze pytanie dla obydwu grup dotyczyło tego, czy w jednostce opracowane są procedury zarządzania ryzykiem. Było to tzw. pytanie wprowadzające, aby pozyskać wiedzę na temat ustanowionych podstaw systemu zarządzania ryzykiem. Stworzone procedury są podwalinami do m.in. tworzenia wzorców obliczania ryzyka, ustanawiania odpowiednich poziomów ryzyka akceptowalnego i nieakceptowalnego, jak również podziału obowiązków w sprawach związanych z identyfikacją i analizą ryzyk, reagowaniem na ryzyko.

Tabela 11. Pytanie dotyczące procedur zarządzania ryzykiem

Czy w jednostce opracowane są procedury zarządzania ryzykiem?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	198	46	121
Stanowiska kierownicze urzędnicze	163	17	9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 198 pracowników, na „nie” - 46, a na „nie wiem” - 121. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 163 odpowiedzi na „tak”, 17 na „nie” i 9 na „nie wiem”. W obydwu grupach ponad połowa pracowników - odpowiednio 54% i 86%, wskazała, że istnieją stworzone procedury zarządzania ryzykiem. Jednakże w przypadku pierwszej grupy prawie połowa pracowników (46% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie miała wiedzy w zakresie takich procedur.

Drugie pytanie nawiązywało do tego, czy w jednostce został wprowadzony rejestr ryzyk. Rejestr jest formalną częścią zarządzania ryzykiem, który może przedstawiać, z jakimi ryzykami zmaga się jednostka jako całość (ogólne ryzyka) lub jakie ryzyka występują przy konkretnym celu/zadaniu. Opracowane rejestry mogą stać się zasobem wiedzy dla jednostki, gdyż informacje o ryzykach, które się w nim znajdują mogą posłużyć np. podczas dalszego planowania działalności jednostki, a także do identyfikacji ryzyk przyszłych celów i zadań o określonym charakterze/uwarunkowaniach.

Tabela 12. Pytanie dotyczące rejestru ryzyk

Czy w jednostce został wprowadzony rejestr ryzyk?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	145	65	155
Stanowiska kierownicze urzędnicze	130	38	21

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 145 pracowników, na „nie” - 65, a na „nie wiem” - 155. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 130 odpowiedzi na „tak”, 38 na „nie” i 21 na „nie wiem”. Widoczna jest tutaj różnica w odpowiedziach między dwoma grupami. W pierwszej grupie ponad 1/3 pracowników (40%) wskazała, że w ich jednostce istnieje rejestr ryzyk, natomiast pozostali - 60% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdzili jego obowiązywania. W przypadku drugiej grupy wynik był zgoła inny, gdyż ponad 2/3 pracowników (69%) wskazało na występowanie rejestru ryzyk.

Trzecie pytanie poruszało kwestię tego, czy w komórce organizacyjnej/jednostce identyfikuje się pojawiające się ryzyka. Należy wskazać, że ten aspekt jest kluczowy dla całego procesu zarządzania ryzykiem, ponieważ ryzyka, które nie zostaną wykryte w tej fazie, nie pojawią się w kolejnych etapach (oczywiście jeżeli takie etapy nastąpią). Identyfikacja ryzyk pozwala pracownikom jednostki na odkrycie potencjalnych zagrożeń, które mogą wystąpić podczas wykonywania zaplanowanych celów i zadań. Dzięki temu otwiera się możliwość na szybszą reakcję na pojawiające się ryzyka.

Tabela 13. Pytanie dotyczące identyfikacji ryzyk

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce identyfikuje się pojawiające się ryzyka?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	179	58	128
Stanowiska kierownicze urzędnicze	147	18	24

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 179 pracowników, na „nie” - 58, a na „nie wiem” - 128. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 147 odpowiedzi na „tak”, 18 na „nie” i 24 na „nie wiem”. W pierwszej grupie prawie połowa respondentów (49%) wskazała, że w jednostkach praktykowana jest identyfikacja ryzyk, natomiast 51% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziła, że ona występuje. W drugiej grupie respondentów pojawiła się zdecydowana przewaga głosów - ponad 2/3 (78%), że ryzyka są identyfikowane.

Czwarte pytanie było kontynuacją poprzedniego i dotyczyło tego, czy w jednostce istnieje dokumentacja potwierdzająca dokonywanie identyfikacji ryzyk. Sytuacja jest tożsama z omawianą wyżej kwestią dokumentacji rejestru ryzyk. Zachowane informacje mogą stać się wzorcem lub pomocą podczas kolejnych prób rozpoznawania ryzyk.

Tabela 14. Pytanie dotyczące dokumentowania identyfikacji ryzyk

Czy w jednostce istnieje dokumentacja potwierdzająca dokonywanie identyfikacji ryzyk?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	135	61	169
Stanowiska kierownicze urzędnicze	118	39	32

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 135 pracowników, na „nie” - 61, a na „nie wiem” - 169. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 118 odpowiedzi na „tak”, 39 na „nie” i 32 na „nie wiem”. Jeżeli chodzi o pierwszą grupę urzędników, tylko 37% wskazało na istnienie dokumentacji, natomiast pozostała część - 63% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) - nie potwierdziła, że ona występuje. W drugiej grupie urzędników niemal 2/3 (62%) stwierdziło, że identyfikacja ryzyk jest dokumentowana.

Piąte pytanie dotyczyło tego, czy w jednostce w sposób formalny określono działania związane z eliminacją istotnych ryzyk. Opracowana strategia radzenia sobie z zagrożeniami może przyczynić się do szybszej reakcji i ich zlikwidowania lub ograniczenia. Dzięki strategii pracownicy mają podstawy w podejmowaniu decyzji. Formalnie stworzony katalog działań zawsze można modyfikować, poszerzać, w zależności od pojawiających się nowych informacji.

Tabela 15. Pytanie dotyczące strategii radzenia sobie z ryzykami

Czy w jednostce w sposób formalny określono działania związane z eliminacją istotnych ryzyk?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	129	68	168
Stanowiska kierownicze urzędnicze	105	48	36

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 129 pracowników, na „nie” - 68, a na „nie wiem” - 168. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 105 odpowiedzi na „tak”, 48 na „nie” i 36 na „nie wiem”. Tylko 35% pracowników

z pierwszej grupy ankietowej wskazało, że w jednostkach zostały opracowane formalne sposoby radzenia sobie z ryzykami, natomiast prawie 2/3 (65% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło obowiązywania takich metod. W drugiej grupie ankietowej ponad połowa badanych (56%) odpowiedziała, że istnieją sporządzone formalnie czynności dotyczące eliminacji istotnych ryzyk, a 44% nie było w stanie potwierdzić ich występowania.

Szóste pytanie dotyczyło tego, czy w jednostce został określony akceptowalny poziom ryzyka. Wskazuje się, że poziom ryzyka odzwierciedla filozofię zarządzania ryzykiem w podmiocie oraz podejście jej kierownictwa do kwestii ryzyka. Określone poziomy akceptowalności ryzyka umożliwiają pracownikom ocenę skali zagrożenia związanego z realizacją konkretnego celu lub zadania.

Tabela 16. Pytanie dotyczące akceptowalnego poziomu ryzyka

Czy w jednostce został określony akceptowalny poziom ryzyka?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	126	52	187
Stanowiska kierownicze urzędnicze	113	39	37

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 126 pracowników, na „nie” - 52, a na „nie wiem” - 187. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 113 odpowiedzi na „tak”, 39 na „nie” i 37 na „nie wiem”. Wyniki z pierwszej grupy ukazują, że prawie 2/3 pracowników (65% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło istnienia ustalonego akceptowalnego poziomu, a tylko 35% wskazało na jego obowiązywanie. Jeżeli chodzi o drugą grupę, ponad połowa pracowników (60%) potwierdziła, że w jednostkach został ustalonych akceptowalny poziom ryzyka.

Ostatnie pytanie odnosiło się do tego, czy w jednostce obowiązuje system zgłoszeń (przez powiadomienie) w razie zaistnienia ryzyka. W jednostkach powinien istnieć system, który gwarantuje sprawny przepływ informacji do pracowników zajmujących się zarządzaniem ryzykiem, co przede wszystkim pozwoli na szybszą reakcję na ryzyko. Taki mechanizm nie tylko minimalizuje potencjalne straty, ale również zwiększa świadomość pracowników na temat istotności zagrożeń. Skuteczny system zgłaszania ryzyka sprzyja również budowaniu kultury bezpieczeństwa w organizacji.

Tabela 17. Pytanie dotyczące systemu zgłoszeń ryzyk

Czy w jednostce obowiązuje system zgłoszeń (przez powiadomienie) w razie zaistnienia ryzyka?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	150	61	154
Stanowiska kierownicze urzędnicze	99	67	23

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 150 pracowników, na „nie” - 61, a na „nie wiem” - 154. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 99 odpowiedzi na „tak”, 67 na „nie” i 23 na „nie wiem”. Z pierwszej grupy badanych powstał wynik, w którym 41% pracowników odpowiedziała twierdząco w kwestii systemu zgłoszeń, natomiast ponad połowa (59% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziła obowiązywania takiego systemu. W drugiej grupie badanych, nieco ponad połowa (52%) wskazała, że w jednostkach występuje system zgłoszeń, a pozostali (48% - łącząc odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdzili tego.

Trzeci obszar „organizacja wewnętrzna” rozpoczynał się od pytania dla obydwu grup dotyczącego tego, czy przedstawiana jest pracownikom misja jednostki. Wskazanie pracownikom wspólnego kierunku, którym będzie podążała jednostka powinno wzbudzić odpowiedzialności za powierzone im zdania, jak również zbudować wspólnotę, która swoimi działaniami dąży do określonego celu - zaspokojenia potrzeb lokalnej społeczności. Pracownik powinien być świadomy specyfiki i wizji działalności jednostki, zwłaszcza, jeżeli chodzi o JST, które realizują cele i zadania o charakterze publicznym.

Tabela 18. Pytanie dotyczące misji jednostki

Czy przedstawiana jest pracownikom misja jednostki?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	279	66	20
Stanowiska kierownicze urzędnicze	147	30	12

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 279 pracowników, na „nie” - 66, a na „nie wiem” - 20. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 147 odpowiedzi na „tak”, 30 na „nie” i 12 na „nie wiem”. Zdecydowana większość respondentów z obydwu grup wskazała - odpowiednio 76% i 78% - że w jednostkach praktykuje się przedstawianie misji jednostki.

Drugie pytanie miało wskazać, czy w jednostce procedury wewnętrzne są udokumentowane. Stworzenie dokumentacji pozwala na uporządkowanie organizacji i wyznaczenie jej podstaw oraz kierunków działania. Ponadto stanowi narzędzie dla pracowników, którzy podczas swojej działalności chcieliby skorzystać z niezbędnej dla nich wiedzy.

Tabela 19. Pytanie dotyczące dokumentacji procedur

Czy w jednostce procedury wewnętrzne są udokumentowane?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	317	16	32
Stanowiska kierownicze urzędnicze	167	9	13

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 317 pracowników, na „nie” - 16, a na „nie wiem” - 32. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 167 odpowiedzi na „tak”, 9 na „nie” i 13 na „nie wiem”. W obydwu grupach zdecydowana większość pracowników (odpowiednio 87% i 88%) potwierdziła, że w jednostkach występują udokumentowane procedury wewnętrzne.

Głównym celem trzeciego pytania było zbadanie, czy w komórce organizacyjnej/jednostce istnieją wytyczne w zakresie wiedzy, umiejętności i doświadczenia wymagane na danym stanowisku pracy. Prawidłowa realizacja celów i zadań zależy od czynnika ludzkiego, a więc odpowiednich umiejętności, wiedzy i doświadczenia. Zatem określenie w stosownym dokumencie wymaganych kompetencji i doświadczenia na danym stanowisku wydaje się niezbędne, chociażby na potrzeby naboru na stanowiska urzędnicze czy przy podziale obowiązków.

Tabela 20. Pytanie dotyczące wytycznych na określonych stanowiskach pracy

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce istnieją wytyczne w zakresie wiedzy, umiejętności i doświadczenia wymagane na danym stanowisku pracy?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	313	24	28
Stanowiska kierownicze urzędnicze	156	24	9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 313 pracowników, na „nie” - 24, a na „nie wiem” - 28. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono

156 odpowiedzi na „tak”, 24 na „nie” i 9 na „nie wiem”. Pracownicy z obydwu grup jednoznacznie wskazali (odpowiednio 86% i 83% głosów twierdzących), że w jednostkach obowiązują wytyczne w zakresie wiedzy, umiejętności i doświadczenia dla określonych stanowisk pracy.

Czwarte pytanie miało ustalić, czy w komórce organizacyjnej/jednostce w przypadku zmiany zadań wykonywanych na określonych stanowiskach uaktualniane są opisy tych stanowisk pracy. Modyfikacje powinny wynikać nie tylko ze słownej informacji, lecz przede wszystkim z wewnętrznego dokumentu, który stanowi formalną podstawę do podejmowania nowych działań. Dotyczy to również opisów stanowisk pracy, które określają zakres obowiązków oraz wymagane kompetencje. Aktualizowanie tych dokumentów jest kluczowe, aby pracownicy mieli jasny punkt odniesienia do swoich obowiązków.

Tabela 21. Pytanie dotyczące uaktualniania procedur

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce w przypadku zmiany zadań wykonywanych na określonych stanowiskach uaktualniane są opisy tych stanowisk pracy?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	273	41	51
Stanowiska kierownicze urzędnicze	162	17	10

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 273 pracowników, na „nie” - 41, a na „nie wiem” - 51. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 162 odpowiedzi na „tak”, 17 na „nie” i 10 na „nie wiem”. Zdecydowana większość urzędników z obydwu grup potwierdziła, że w jednostkach uaktualniane są opisy stanowisk pracy, czego wyrazem są wyniki o wartości odpowiednio 75% i 86% na „tak”.

Piąte pytanie miało na celu sprawdzenie, czy w komórce organizacyjnej/jednostce delegowanie uprawnień odbywa się w formie pisemnej (np. w formie indywidualnego upoważnienia). Kwestia ta wymaga sporządzania odpowiednich dokumentów, które precyzyjnie określają zakres delegowanych uprawnień dla poszczególnych pracowników. Takie dokumenty stanowiłyby formalną podstawę do podejmowania określonych działań.

Tabela 22. Pytanie dotyczące formalnego delegowania uprawnień

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce delegowanie uprawnień odbywa się w formie pisemnej (np. w formie indywidualnego upoważnienia)?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	295	33	37
Stanowiska kierownicze urzędnicze	179	8	2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 295 pracowników, na „nie” - 33, a na „nie wiem” - 37. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 179 odpowiedzi na „tak”, 8 na „nie” i 2 na „nie wiem”. Wyniki jasno wskazują, że delegowanie uprawnień odbywa się w sposób formalny, gdyż odpowiednio 81% i 95% respondentów z obydwu grup twierdząco odpowiedziało na zadane pytanie.

W szóstym pytaniu była wymagana odpowiedź na pytanie, czy w jednostce prowadzone są konsultacje z pracownikami w kwestiach zmian organizacyjnych, np. przenoszenia zadań pomiędzy komórkami organizacyjnymi, zmian uprawnień/kompetencji. Dialog kadry kierowniczej z pracownikami pozwala na lepsze zrozumienie sytuacji w danym wydziale lub komórce organizacyjnej oraz poznanie perspektywy osób realizujących wyznaczone cele i zadania. Dlatego prowadzenie otwartej komunikacji jest szczególnie istotne, zwłaszcza podczas wprowadzania zmian organizacyjnych. Brak dialogu może prowadzić do sytuacji, w której pojawią się przeszkody utrudniające terminowe rozpoczęcie zaplanowanych działań lub zakłócające realizację już trwających procesów.

Tabela 23. Pytanie dotyczące konsultacji w sprawie zmian organizacyjnych

Czy w jednostce prowadzone są konsultacje z pracownikami w kwestiach zmian organizacyjnych np. przenoszenia zadań pomiędzy komórkami organizacyjnymi, zmian uprawnień/kompetencji?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	194	114	57
Stanowiska kierownicze urzędnicze	138	36	15

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 194 pracowników, na „nie” - 114, a na „nie wiem” - 57. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 138 odpowiedzi na „tak”, 36 na „nie” i 15 na „nie wiem”. Ponad połowa urzędników (53%) z pierwszej grupy wskazała na przeprowadzanie konsultacji w jednostkach, natomiast 47% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło tego. W drugiej grupie zdecydowana większość - 72% urzędników - odpowiedziała twierdząco wobec zadanego im pytania.

Siódme pytanie odnosiło się do tego, czy w komórce organizacyjnej/jednostce przeprowadzana jest okresowa ocena pracownicza. Działalność pracownika powinna być oceniana kompleksowo, ponieważ pozwala to na uzyskanie informacji zwrotnej na temat zarówno pozytywnych, jak i wymagających poprawy aspektów jego pracy. Dzięki temu pracownik ma możliwość wyciągnięcia wniosków na przyszłość i doskonalenia swoich

działań. Podsumowanie wyników pracy powinno również stanowić okazję do rozmowy na temat bieżącej działalności oraz przyszłych kierunków rozwoju.

Tabela 24. Pytanie dotyczące oceny okresowej

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce przeprowadzana jest okresowa ocena pracownicza?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	277	36	52
Stanowiska kierownicze urzędnicze	167	18	4

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 277 pracowników, na „nie” - 36, a na „nie wiem” - 52. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 167 odpowiedzi na „tak”, 18 na „nie” i 4 na „nie wiem”. Zdecydowana większość respondentów w obydwu grupach odpowiedziała twierdząco na pytanie - odpowiednio 76% i 88%, co wskazuje, że w jednostkach dokonywana jest ocena okresowa.

Ósme pytanie dotyczyło tego, czy jednostka zachęca do podnoszenia kwalifikacji, udzielając wsparcia poprzez m.in. dofinansowania czy urlopy. Współczesne realia wymagają od pracowników nie tylko wszechstronnej wiedzy, ale także umiejętności dostosowania się do dynamicznie zmieniających się warunków. Wyzwania, takie jak zmiany w ustawodawstwie czy rosnące oczekiwania społeczne wobec profesjonalizmu i merytorycznego przygotowania urzędników, powinny stanowić sygnał dla kierowników jednostek do systematycznego rozwoju kadry pracowniczej.

Tabela 25. Pytanie dotyczące podnoszenia kwalifikacji

Czy jednostka zachęca do podnoszenia kwalifikacji udzielając wsparcia poprzez m.in. dofinansowania czy urlopy?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	223	99	43
Stanowiska kierownicze urzędnicze	144	33	12

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 223 pracowników, na „nie” - 99, a na „nie wiem” - 43. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 144 odpowiedzi na „tak”, 33 na „nie” i 12 na „nie wiem”. W obydwu grupach ponad połowa urzędników - odpowiednio 61% i 76% - wskazała, że w jednostkach występują możliwości

do rozwijania kompetencji. Warto jednak zauważyć, że w pierwszej grupie ponad jedna trzecia pracowników (39%, łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziła tego.

W dziewiątym pytaniu respondenci musieli odpowiedzieć, czy w komórce organizacyjnej/jednostce zostały opracowane środki zaradcze w sytuacji nagłej nieobecności pracowników wypełniających istotne zadania. Pytanie dotyczyło poziomu przygotowania jednostki na sytuacje kryzysowe związane z absencją pracowników. Aby zapewnić ciągłość działania, jednostka powinna mieć jasno określone procedury postępowania w przypadku niespodziewanych absencji, które mogą zakłócić realizację celów i zadań. Za opracowanie i wdrożenie tych rozwiązań odpowiada przede wszystkim kierownik jednostki oraz kierownicy referatów/wydziałów, którzy ponoszą odpowiedzialność za zapewnienie ciągłości pracy podległych im zespołów. Brak odpowiednich mechanizmów może prowadzić do dezorganizacji pracy i negatywnie wpływać na realizację kluczowych celów jednostki.

Tabela 26. Pytanie dotyczące środków zaradczych

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce zostały opracowane środki zaradcze w sytuacji nagłej nieobecności pracowników wypełniających istotne zadania?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	173	100	92
Stanowiska kierownicze urzędnicze	115	52	22

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 173 pracowników, na „nie” - 100, a na „nie wiem” - 92. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 115 odpowiedzi na „tak”, 52 na „nie” i 22 na „nie wiem”. W pierwszej grupie niecała połowa urzędników (47%) wskazała, że w jednostkach zostały stworzone środki zaradcze, natomiast 53% (odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) tego nie potwierdziło. Z kolei w drugiej grupie ponad połowa (61%) urzędników twierdząco odpowiedziała na pytanie, a 1/3 (odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziła kwestii podniesionej w pytaniu.

W dziesiątym pytaniu badani zostali poproszeni o wskazanie, czy w komórkach organizacyjnych został wprowadzony system zastępstw pracowników w przypadku urlopów. Kwestia ta nawiązuje do poprzedniego pytania, ponieważ system zastępstw jest jedną z kluczowych metod zapewnienia ładu organizacyjnego oraz zachowania ciągłości realizacji celów i zadań w przypadku nieobecności pracownika. Właściwie wdrożony system minimalizuje zakłócenia w pracy jednostki i umożliwia sprawne przejmowanie obowiązków przez innych pracowników.

Tabela 27. Pytanie dotyczące systemu zastępstw

Czy w komórce organizacyjnej został wprowadzony system zastępstw pracowników w przypadku urlopów?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	299	39	27
Stanowiska kierownicze urzędnicze	178	11	0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

W grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 299 pracowników, na „nie” - 39, a na „nie wiem” - 27. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 178 odpowiedzi na „tak” i 11 na „nie”. Zdecydowana większość respondentów z obydwu grup (odpowiednio 82% i 94%) potwierdziła, że w jednostkach istnieje system zastępstw pracowników w sytuacji urlopów.

Dodatkowe pytanie dla grupy pracowników na stanowiskach urzędniczych dotyczyło tego, czy posiadają dostęp do zakupionych przez jednostkę baz informacji (np. systemów informacji prawniczej, finansowej, kadrowej) niezbędnych do realizacji celów, zadań. Dostęp do takich zasobów jest kluczowy, ponieważ umożliwia pracownikom weryfikację pojawiających się wątpliwości, a także pozwala na zdobywanie i poszerzanie wiedzy niezbędnej do skutecznego wykonywania obowiązków. Dla tego pytania udzielono 312 odpowiedzi na „tak”, 35 na „nie” i 18 na „nie wiem”. Wyniki jasno wskazują, że zdecydowana większość pracowników (85%) posiada dostęp do baz informacji. Z tym pytaniem było powiązane odrębne pytanie skierowane do pracowników na stanowiskach kierowniczych urzędniczych. Dotyczyło ono tego, czy w jednostce dokonuje się zakupu baz informacji (np. systemów informacji prawniczej, finansowej, kadrowej) dla pracowników. To właśnie kierownictwo jednostki decyduje o zakupie i wyborze tych zasobów, ponieważ to ono odpowiada za przeznaczanie na ten cel środków finansowych. Istotne jest zbadanie, jakie obszary i specjalizacje powinny obejmować zakupione bazy danych, aby jak najlepiej odpowiadały potrzebom pracowników i były dostosowane do specyfiki realizowanych celów i zadań. Dla tego pytania udzielono 142 odpowiedzi na „tak”, 32 na „nie” i 15 na „nie wiem”. Ponad 2/3 urzędników (75%) wskazało, że w jednostkach zakupywane są bazy informacji.

Celem drugiego dodatkowego pytania dla grupy pracowników na stanowiskach kierowniczych było uzyskanie informacji, czy w jednostce istnieje rozdział zasadniczych obowiązków tj. zadań rejestrowania, zatwierdzania i dokonywania płatności. Właściwy podział tych zadań jest istotny, ponieważ każda z tych czynności powinna być realizowana

przez innego pracownika, co pozwala na bieżącą weryfikację i kontrolę poprzedniego etapu. Takie rozwiązanie może znacząco ograniczyć ryzyko błędów i nieprawidłowości, takich jak wpisanie błędnej kwoty, niepoprawna klasyfikacja wydatku czy podanie niewłaściwego numeru rachunku bankowego. W kontekście gospodarowania środkami publicznymi jest to szczególnie istotne, ponieważ zapewnia zgodność z zasadami rachunkowości i przestrzeganie dyscypliny finansów publicznych. Dla tego pytania udzielono 179 odpowiedzi na „tak”, 3 na „nie” i 7 na „nie wiem”. Zatem 95% respondentów potwierdziło praktykę rozdziału zasadniczych obowiązków w jednostkach. Trzecie pytanie dotyczyło tego, czy w jednostce zostali wyznaczeni pracownicy do przeprowadzania kontroli merytorycznej ponoszonych wydatków pod kątem m.in. legalności, efektywności i celowości. Nawiązywało ono do poprzedniego zagadnienia, lecz rozszerzało zakres oceny - nie tylko o formalną poprawność wydatku, lecz także jego przeznaczenie, przydatność oraz adekwatność. Innymi słowy, kontrola powinna obejmować zarówno zgodność wydatków z przepisami, jak i analizę zasadności oraz racjonalności ponoszonych kosztów. Dla tego pytania udzielono 150 odpowiedzi na „tak”, 19 na „nie” i 20 na „nie wiem”. Zdecydowana większość respondentów (79%) wskazała, że w jednostkach występuje podział wśród pracowników związany z przeprowadzaniem kontroli merytorycznej (z punktu widzenia różnych kryteriów) realizowanych wydatków. Czwarte pytanie było związane z tym, czy w jednostce prowadzony jest elektroniczny obieg dokumentów. Wraz z postępującą cyfryzacją i rozwojem technologii coraz więcej procesów administracyjnych przenosi się do systemów informatycznych i platform internetowych. Zjawisko to staje się szczególnie istotne w administracji publicznej, gdzie cyfrowa dokumentacja oraz możliwość elektronicznego załatwiania spraw (e-urząd) odgrywają coraz większą rolę. Przejście na formę elektroniczną wiąże się nie tylko z usprawnieniem wewnętrznych procesów jednostki, ale także z dostosowaniem do zmieniającego się rynku pracy. Coraz więcej pracowników oczekuje możliwości pracy zdalnej, a cyfrowe narzędzia wspierające elektroniczny obieg dokumentów umożliwiają sprawną komunikację, szybkie przetwarzanie dokumentacji i efektywniejszą współpracę zarówno wewnątrz jednostki, jak i z podmiotami zewnętrznymi. Jednostki, które chcą nadążać za dynamicznymi zmianami technologicznymi i pozostać konkurencyjne na rynku pracy, powinny wdrażać nowoczesne narzędzia cyfrowe wspierające zarządzanie dokumentacją oraz usprawniające procesy administracyjne. Dla tego pytania udzielono 136 odpowiedzi na „tak” i 53 na „nie”. Ponad 2/3 urzędników (72%) wskazało, że w jednostkach obowiązuje system elektronicznego obiegu dokumentów.

Czwarty obszar „komunikacja” rozpoczynał się od pytania dla obydwu grup dotyczącego tego, czy w komórce organizacyjnej/jednostce przepływ informacji/komunikatów związanych z realizacją celów, zadań odbywa się na podstawie jednego systemu, np. poczty elektronicznej. System wykorzystywany do komunikacji powinien być przede wszystkim intuicyjny w obsłudze, zapewniać przejrzystość przekazu, umożliwiać przechowywanie dużej ilości danych oraz działać sprawnie i niezawodnie. Równie istotne jest to, czy jednostka korzysta z jednego, zintegrowanego systemu komunikacyjnego, czy z kilku różnych narzędzi, co może prowadzić do rozproszenia informacji i chaosu organizacyjnego.

Tabela 28. Pytanie dotyczące systemu przepływu informacji

Czy w komórce organizacyjnej/jednostce przepływ informacji/komunikatów związanych z realizacją celów, zadań odbywa się w oparciu o jeden system np. pocztę elektroniczną?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	109	240	16
Stanowiska kierownicze urzędnicze	90	87	2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych, odpowiedzi na „tak” udzieliło - 109 pracowników, na „nie” - 240, a na „nie wiem” - 16. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 90 odpowiedzi na „tak”, 97 na „nie” i 2 na „nie wiem”. Wyniki pierwszej grupy pokazują, że około jedna trzecia respondentów (30%) wskazała na funkcjonowanie jednego systemu komunikacji w jednostkach, natomiast 70% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło jego istnienia. W drugiej grupie sytuacja wyglądała nieco inaczej - niemal połowa badanych (48%) odpowiedziała twierdząco, podczas gdy 52% nie miało takiej pewności lub zaprzeczyło istnieniu jednolitego systemu komunikacji.

Drugie pytanie odnosiło się do kwestii, czy w jednostce przepływ informacji między pracownikami ma charakter sformalizowany. Odpowiednie uregulowanie komunikacji wewnętrznej może pozytywnie wpływać na doskonalenie procesów organizacyjnych oraz wzmacniać kulturę organizacyjną jednostki. Jednak przy wdrażaniu formalnych procedur należy uwzględniać uwarunkowania prawne, organizacyjne i społeczne panujące w danej instytucji. Nadmierna formalizacja może prowadzić do przesadzonej biurokratyzacji, co w efekcie spowalnia procesy decyzyjne i ogranicza elastyczność działania.

Tabela 29. Pytanie dotyczące formalizacji przepływu informacji

Czy w jednostce przepływ informacji między pracownikami ma charakter sformalizowany?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	134	188	43
Stanowiska kierownicze urzędnicze	73	108	8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych, odpowiedzi na „tak” udzieliło - 134 pracowników, na „nie” - 188, a na „nie wiem” - 43. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 73 odpowiedzi na „tak”, 108 na „nie” i 8 na „nie wiem”. W pierwszej grupie ponad 1/3 respondentów (37%) wskazała, że w jednostkach występuje sformalizowany przepływ informacji, a 63% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło tej kwestii. Wyniki w drugiej grupie były zbliżone - 39% ankietowanych wskazało na formalizację procesów komunikacyjnych, podczas gdy 61% nie potwierdziło tego.

W tym obszarze pierwsze dodatkowe pytanie dla grupy pracowników na stanowiskach urzędniczych dotyczyło tego, czy w komórkach organizacyjnych zdarzają się sytuacje, w których bieżące informacje dotyczące realizacji celów i zadań zostają przekazywane z opóźnieniem. Efektywna komunikacja wewnętrzna jest kluczowa dla sprawnego funkcjonowania jednostki. Opóźnienia i inne zakłócenia informacyjne mogą prowadzić do dezorganizacji pracy, utrudniać terminowe wykonywanie obowiązków oraz negatywnie wpływać na realizację zamierzonych działań. Dla tego pytania udzielono 193 odpowiedzi na „tak”, 114 na „nie” i 58 na „nie wiem”. Oznacza to, że ponad połowa respondentów (53%) potwierdziła występowanie opóźnień w przekazywaniu bieżących informacji. Z kolei 31% pracowników nie zauważyło takich problemów w swojej jednostce, a 16% nie miało na ten temat jednoznacznej opinii. Drugie dodatkowe pytanie miało na celu sprawdzenie, czy w komórkach organizacyjnych zdarzają się sytuacje, w których informacja jest przekazywana w sposób niezrozumiały. Niejasne komunikaty, podobnie jak opóźniona wymiana informacji, mogą negatywnie wpływać na realizację zadań i prowadzić do błędnego wykonania określonych czynności. Tego typu problemy mogą częściej występować wśród pracowników, którzy nie komunikują się regularnie lub nie współpracują przy tych samych zadaniach, przez co nie są zaznajomieni ze stylem i sposobem przekazu drugiej strony. Dlatego kluczowe jest wypracowanie odpowiedniej kultury organizacyjnej jednostki, która określa standardy i zasady komunikacji, minimalizując ryzyko błędnych interpretacji informacji. Dla tego pytania udzielono 139 odpowiedzi na „tak”,

192 na „nie” i 34 na „nie wiem”. Oznacza to, że ponad połowa badanych (53%) uznała, iż w jednostkach nie występują problemy z niezrozumiałą komunikacją. Z kolei 37% respondentów wskazało, że takie sytuacje jednak się zdarzają, a 10% nie miało w tym zakresie jednoznacznej opinii.

Piąty obszar „bezpieczeństwo” rozpoczynał się od pytania dla obydwu grup związanego z tym, czy w jednostce dokumenty dotyczące procedur wewnętrznych, różnego rodzaju instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków/uprawnień oraz pozostałe dokumenty wewnętrzne są powszechnie dostępne (np. w formie papierowej lub elektronicznej). Standardem w jednostkach powinno być zapewnienie swobodnego dostępu do dokumentów wewnętrznych, które nie są objęte klauzulami poufności i nie są przeznaczone wyłącznie dla określonych pracowników. Dotyczy to zarówno dokumentów fizycznych, jak i cyfrowych, które powinny być udostępniane w katalogach wspólnych oraz sieciach wewnętrznych jednostek. Istotne jest budowanie otwartego środowiska wewnątrz urzędu, tak aby pracownicy mieli łatwy dostęp do kluczowych dokumentów, wspierających realizację ich obowiązków.

Tabela 30. Pytanie dotyczące dostępności procedur wewnętrznych

Czy w jednostce dokumenty dotyczące procedur wewnętrznych, różnego rodzaju instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków/uprawnień oraz pozostałe dokumenty wewnętrzne są powszechnie dostępne (np. w formie papierowej lub elektronicznej)?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	282	36	47
Stanowiska kierownicze urzędnicze	176	8	5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych odpowiedzi na „tak” udzieliło - 282 pracowników, na „nie” - 36, a na „nie wiem” - 47. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 176 odpowiedzi na „tak”, 8 na „nie” i 5 na „nie wiem”. W obydwu grupach zdecydowana większość respondentów - odpowiednio 77% i 93% - potwierdziła, że dostępność do dokumentów wewnętrznych w jednostkach jest powszechna.

Drugie pytanie dotyczyło tego, czy w jednostce obowiązuje podział uprawnień do korzystania z określonych zasobów, np. dokumentów, programów (modułów) informatycznych itd. Jest to kluczowy element systemu bezpieczeństwa informacji, ponieważ określa, czy dostęp do zasobów jednostki mają wszyscy pracownicy, czy tylko wyznaczone osoby. Kontrola dostępu stanowi fundamentalny aspekt ochrony danych, ponieważ pozwala

określić, które informacje mogą być udostępniane szeroko, a które ze względu na swoją „wrażliwość” powinny pozostawać dostępne wyłącznie dla upoważnionych pracowników. Odpowiedni podział uprawnień minimalizuje ryzyko nieautoryzowanego dostępu do poufnych informacji i zwiększa ogólne bezpieczeństwo organizacyjne jednostki.

Tabela 31. Pytanie dotyczące podziału uprawnień

Czy w jednostce obowiązuje podział uprawnień do korzystania z określonych zasobów np. dokumentów, programów (modułów) informatycznych itd.?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	290	29	46
Stanowiska kierownicze urzędnicze	172	10	7

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych, odpowiedzi na „tak” udzieliło - 290 pracowników, na „nie” - 29, a na „nie wiem” - 46. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 172 odpowiedzi na „tak”, 10 na „nie” i 7 na „nie wiem”. W obydwu grupach zdecydowana większość ankietowanych potwierdziła istnienie podziału uprawnień do korzystania z zasobów jednostki - odpowiednio 79% i 91% urzędników. Wyniki te wskazują, że kontrola dostępu do dokumentów i systemów informatycznych jest powszechnie stosowaną praktyką w jednostkach.

Trzecie pytanie miało sprawdzić, czy w jednostce następuje okresowa zmiana haseł dostępu do zasobów informatycznych (e-maili, programów itd.). Regularna aktualizacja haseł jest jednym ze środków ochrony przed atakami hakerskimi i nieautoryzowanym dostępem do kont pracowników. Po każdej zmianie poprzednie dane logowania tracą ważność, co ogranicza czas, w którym potencjalny cyberprzestępca może próbować złamać zabezpieczenia.

Tabela 32. Pytanie dotyczące zmian haseł

Czy w jednostce następuje okresowa zmiana haseł dostępu do zasobów informatycznych (e-maili, programów itd.)?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	327	16	22
Stanowiska kierownicze urzędnicze	183	0	6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych, odpowiedzi na „tak” udzieliło - 327 pracowników, na „nie” - 16, a na „nie wiem” - 22. Z grupy stanowisk kierowniczych

urzędniczych udzielono 183 odpowiedzi na „tak” i 6 na „nie wiem”. Zdecydowana większość urzędników w obydwu grupach - odpowiednio 90% i 97%, wskazała, że w jednostkach odbywa się okresowa zmiana haseł.

W tym obszarze zostało zadane dodatkowe pytanie grupie pracowników na stanowiskach kierowniczych - czy w jednostce dokonuje się zakupu oprogramowań związanych z ochroną jej zasobów znajdujących się w przestrzeni cyfrowej. Modernizacja infrastruktury informatycznej jest kluczowym elementem wzmacniania cyberbezpieczeństwa, a inwestowanie w nowoczesne narzędzia ochrony stanowi istotny krok w przeciwdziałaniu cyberataków. Cyberbezpieczeństwo powinno być traktowane jako proces ciągły, który dostosowuje się do ewoluujących zagrożeń. Na to pytanie udzielono 173 odpowiedzi na „tak”, 3 na „nie” i 13 na „nie wiem”. Zdecydowana większość respondentów (92%) wskazała, że w jednostkach dokonywane są zakupy oprogramowań związanych z ochroną zasobów występujących w przestrzeni cyfrowej.

Szósty obszar „zasady etyczne” rozpoczynał się dla obydwu grup od pytania związanego z tym, czy w jednostce sformułowano zasady etycznego postępowania. Aby wyznaczyć jasne kierunki działania dla swoich pracowników, jednostka powinna opracować katalog norm i wartości, które będą stanowić fundament etycznego zachowania. Zazwyczaj obejmuje on zasady dotyczące relacji z patentami oraz współpracownikami i promuje postawy oparte na uczciwości, szacunku i profesjonalizmie. Pracownicy samorządowi powinni być świadomi, że ich praca w urzędzie to nie tylko wykonywanie obowiązków, lecz także swoje posłannictwo na rzecz lokalnej społeczności. Dlatego też ich działania powinny cechować się rzetelnością oraz zgodnością z obowiązującymi przepisami prawa, co buduje zaufanie obywateli do instytucji publicznych.

Tabela 33. Pytanie dotyczące zasad etycznych

Czy w jednostce sformułowano zasady etycznego postępowania?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	277	35	103
Stanowiska kierownicze urzędnicze	154	26	9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych, odpowiedzi na „tak” udzieliło - 227 pracowników, na „nie” - 35, a na „nie wiem” - 103. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 154 odpowiedzi na „tak”, 26 na „nie” i 9 na „nie wiem”. W przypadku pierwszej grupy ponad połowa badanych (62%), wskazała, że w jednostkach

występują zasady etycznego postępowania, podczas gdy 38% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło takiego stanu rzeczy. Z kolei w drugiej grupie zdecydowana większość (81%) ankietowanych odpowiedziała twierdząco na zadane im pytanie.

Drugie pytanie dotyczyło tego, czy w jednostce określono zasady postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania. Oprócz katalogu zasad etycznego postępowania powinny istnieć jasno określone mechanizmy reagowania na sytuacje, w których dochodzi do naruszenia norm etycznych. Takie regulacje mogą odegrać kluczową rolę w zwiększaniu świadomości pracowników, zwłaszcza tych, którzy doświadczają negatywnych zachowań i wahają się, czy zgłosić incydent. Wprowadzenie procedur przeciwdziałania nieetycznym praktykom nie tylko podnosi rangę problemu, lecz także stanowi wyraźny sygnał, że tego rodzaju zachowania nie są akceptowane. Jasne i skuteczne zasady postępowania wzmacniają kulturę organizacyjną opartą na przejrzystości, odpowiedzialności i wzajemnym szacunku.

Tabela 34. Pytanie dotyczące zasad w przypadku nieetycznego zachowania

Czy w jednostce określono zasady postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	186	41	138
Stanowiska kierownicze urzędnicze	127	37	25

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych, odpowiedzi na „tak” udzieliło - 186 pracowników, na „nie” - 41, a na „nie wiem” - 138. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 127 odpowiedzi na „tak”, 37 na „nie” i 25 na „nie wiem”. W przypadku pierwszej grupy, połowa ankietowanych (51%), wskazała, że w jednostkach obowiązują zasady postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania, natomiast 49% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło tego. W drugiej grupie 2/3 ankietowanych (67%) odpowiedziało, że wskazane zasady występują.

Trzecie pytanie miało na celu sprawdzenie, czy w jednostce istnieje możliwość anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem. Tego rodzaju rozwiązanie jest jedną z najbezpieczniejszych form informowania o naruszeniach, ponieważ chroni tożsamość zgłaszającego i minimalizuje ryzyko ewentualnych konsekwencji. Anonimowe zgłoszenia mogą również zwiększyć szansę na uzyskanie bardziej szczegółowych informacji o danym problemie, co pozwala na skuteczniejsze reagowanie.

Ponadto taki mechanizm wpisuje się w system whistleblowingu, który odgrywa istotną rolę w budowaniu transparentnej i etycznej kultury organizacyjnej.

Tabela 35. Pytanie dotyczące anonimowych zgłoszeń

Czy w jednostce istnieje możliwość anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem?			
	Tak	Nie	Nie wiem
Stanowiska urzędnicze	136	53	176
Stanowiska kierownicze urzędnicze	118	37	34

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego w gminach województwa małopolskiego.

Dla tego pytania, w grupie stanowisk urzędniczych, odpowiedzi na „tak” udzieliło - 136 pracowników, na „nie” - 53, a na „nie wiem” - 176. Z grupy stanowisk kierowniczych urzędniczych udzielono 118 odpowiedzi na „tak”, 37 na „nie” i 34 na „nie wiem”. W pierwszej grupie prawie 2/3 pracowników (63%) nie potwierdziło możliwości anonimowego zgłaszania naruszeń w jednostkach, natomiast 37% wskazało, że istnieje takie rozwiązanie. W przypadku drugiej grupy blisko 2/3 pracowników (62%), odpowiedziało, że w jednostkach jest wprowadzona możliwość anonimowego zgłaszania naruszeń.

Dla grupy pracowników na stanowiskach kierowniczych urzędniczych dodatkowo stworzony został obszar „kontrola”. Pierwsze pytanie dotyczyło tego, czy w jednostce przeprowadzane są okresowe kontrole faktycznego stanu zasobów z zapisami w rejestrach i księgach, a wszelkie rozbieżności wyjaśniane. Podejmowanie czynności sprawdzających w kwestii zasobów powinno stanowić kluczowy element zarządzania jednostką. Kontrola składników ujętych w inwentarzu pozwala nie tylko na sprawdzenie ich zgodności z księgami rachunkowymi, lecz także na upewnienie się, że działania jednostki są zgodne z m.in. przepisami ustawy o rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych. Systematyczne przeglądy mogą pomóc w identyfikacji ewentualnych niegospodarności, błędów księgowych lub potencjalnych nieprawidłowości w gospodarowaniu zasobami. Dla tego pytania udzielono 145 odpowiedzi na „tak”, 26 na „nie” i 18 na „nie wiem”. Ponad 2/3 pracowników (77%) wskazało, że w jednostkach przeprowadzane są okresowe kontrole zasobów. Drugie pytanie miało sprawdzić, czy w jednostce ustanowiono kontrolę/nadzór nad terminowością realizowanych zadań, celów. Monitorowanie postępów ich wykonania powinno należeć do obowiązków kierownika jednostki lub kierowników wydziałów/referatów, którzy weryfikowaliby zgodność działań z zaplanowanym harmonogramem. Jest to szczególnie istotne w przypadku projektów realizowanych etapowo,

gdzie niemożliwe jest równoczesne wykonywanie kilku etapów. Dla tego pytania udzielono 158 odpowiedzi na „tak”, 21 na „nie” i 10 na „nie wiem”. Zdecydowana większość urzędników (84%) odpowiedziała, że w jednostkach sprawowana jest kontrola/nadzór nad terminowością osiąganych rezultatów.

Trzecie pytanie było związane z tym, czy w jednostce przeprowadza się przegląd procedur wraz z odnotowaniem tego faktu w stosownym dokumencie. Dokumentowanie czynności sprawdzających powinno być standardową praktyką, chociażby ze względu na przeprowadzanie audytów wewnętrznych, kontroli zewnętrznych i wewnętrznych, które po zbadaniu i ocenie funkcjonowania jednostki oraz mechanizmów w niej zachodzących miałyby bardziej szczegółowy obraz tej materii. Ponadto mogłoby to być przydatnym narzędziem przy identyfikacji ryzyk (zarządzaniu ryzykiem), czy stać się zasobem wiedzy podczas dalszych udoskonaleń, zmian procedur. Dla tego pytania udzielono 92 odpowiedzi na „tak”, 54 na „nie” i 43 na „nie wiem”. Wynika z tego, że niecała połowa pracowników (49%) wskazała, że w jednostkach praktykowane jest dokumentowanie przeglądu procedur, a 51% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) tego nie potwierdziło. Czwarte pytanie odnosiło się do kwestii, czy w jednostce określono tryb uaktualniania procedur związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej. Kontrola zarządcza będąca systemem ciągłym, wyposażonym przez ustawodawcę w wiele instrumentów kontrolno-zarządczych, została stworzona, aby jednostki lepiej wypełniały swoje obowiązki, przede wszystkim cele i zadania. Należy mówić o niej jako elastycznym systemie, który ma być dopasowywany oraz udoskonalany do zmieniających się okoliczności, aby zgodnie z zamysłem ustawodawcy (art. 68 ust. 1 u.o.f.p.) osiągać cele i zadania. Dlatego też w każdej jednostce powinien funkcjonować określony tryb doskonalenia procedur kontroli zarządczej, którego wdrażanie przyczyniałoby się do dalszej poprawy jakości wykonywanych obowiązków. Dla tego pytania udzielono 105 odpowiedzi na „tak”, 48 na „nie” i 36 na „nie wiem”. Ponad połowa urzędników (56%) wskazała, że w jednostkach został określony tryb uaktualniania procedur kontroli zarządczej, natomiast 44% (łącznie odpowiedzi „nie” i „nie wiem”) nie potwierdziło tego.

Piąte pytanie dotyczyło tego, czy w jednostce prowadzi się audyt wewnętrzny. Jego kluczową rolą w kontekście kontroli zarządczej jest niezależna oraz obiektywna ocena tego systemu. Z perspektywy kontroli zarządczej audyt wewnętrzny poprzez weryfikację systemu, identyfikację ewentualnych nieprawidłowości oraz wskazywanie możliwych usprawnień, przyczynia się do jej rozwoju. W efekcie prowadzi to do poprawy funkcjonowania jednostki, w tym realizacji jej celów i zadań. Dla tego pytania udzielono 165 odpowiedzi

na „tak”, 17 na „nie” i 7 na „nie wiem”. Zdecydowana większość pracowników (87%) wskazała, że w jednostkach prowadzony jest audyt wewnętrzny.

Podsumowanie analizy badań ankietowych

Podsumowując pierwszy obszar „cele i zadania”, należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę, że w jednostkach występuje problem z wdrażaniem mierników/wskaźników dla celów i zadań. Ich stosowanie potwierdziła tylko połowa pracowników na stanowiskach urzędniczych (53%) i niecałe 2/3 pracowników (62%) na stanowiskach kierowniczych urzędniczych. Następnie jedynie 32% pracowników na stanowiskach kierowniczych urzędniczych odpowiedziało, że zostały określone kluczowe stanowiska pracy, które w przypadku wakatu mogłyby stanowić istotne ryzyko dla osiągnięcia zaplanowanych przedsięwzięć. Lepiej sytuacja wyglądała, jeżeli chodzi o kwestię ustalania terminów wykonania określonych etapów celów i zadań, odpowiednio 61% i 70% badanych wskazało na obowiązywanie takiego stanu rzeczy. Z pozytywnych wyników badania należy wyróżnić przeprowadzanie weryfikacji postępów realizacji celów i zadań oraz ich ocenianie na podstawie kryteriów m.in. oszczędności, efektywności i skuteczności (potwierdziło to ponad 2/3 ankietowanych). Ponadto z odpowiedzi wyniknęło, że większość pracowników na stanowiskach urzędniczych oraz kierowniczych urzędniczych jest zaznajamiana z celami i zadaniami jednostki na dany rok. Jednakże wciąż 1/3 z nich (35% na stanowiskach urzędniczych) nie ma o nich wiedzy.

W drugim obszarze „ryzyka” uwidoczniły się znaczące rozbieżności w odpowiedziach między pracownikami na stanowiskach urzędniczych a pracownikami na stanowiskach kierowniczych urzędniczych. Obowiązywanie procedur zarządzania ryzykiem potwierdziło tylko 54% urzędników z pierwszej grupy i 86% z drugiej, a istnienie rejestru ryzyk odpowiednio 40% i 69%. Na identyfikację ryzyk wskazało 49% badanych z pierwszej grupy i 78% z drugiej, istnienie dokumentacji potwierdzającej dokonywanie identyfikacji ryzyk - 37% i 62%, a występowanie systemu zgłoszeń (przez powiadomienie) w razie zaistnienia ryzyka - 41% i 52%. Jeżeli chodzi o kwestię wprowadzonych formalnych działań związanych z eliminacją istotnych ryzyk, ich obowiązywanie potwierdziło odpowiednio 35% i 56% ankietowanych, natomiast istnienie akceptowalnego poziomu ryzyka - 35% i 60%. Należy zwrócić szczególnie uwagę, że tylko w jednym przypadku ponad połowa pracowników na stanowiskach urzędniczych odpowiedziała twierdząco na pytanie związane z zagadnieniem dotyczącym ryzyk. W pozostałych sprawach było przeciwnie. Natomiast

pracownicy na stanowiskach kierowniczych urzędniczych stanowili grupę, która zupełnie odwrotnie udzielała odpowiedzi - zawsze ponad połowa twierdząco odnosiła się do pytań.

W przypadku trzeciego obszaru „organizacja wewnętrzna” należy wskazać, że tylko 53% pracowników na stanowiskach urzędniczych potwierdziło zasadę przeprowadzania z nimi konsultacji w kwestiach zmian organizacyjnych, np. podczas reorganizacji zadań (72% pracowników na stanowiskach kierowniczych urzędniczych stwierdziło, że odbywają się konsultacje). Natomiast w kwestii zachęcania do podnoszenia kwalifikacji poprzez udzielanie różnego rodzaju wsparcia, niecałe 2/3 ankietowanych (61%) z pierwszej grupy wskazało na istnienie takich rozwiązań (76% ankietowanych z drugiej grupy stwierdziło, że promowane jest rozwijanie własnych umiejętności). Tylko 47% badanych z pierwszej grupy odpowiedziało, że w jednostkach zostały opracowane środki zaradcze w sytuacji nagłej nieobecności pracowników wypełniających istotne zadania (w przypadku drugiej grupy było to 61%). Jeżeli chodzi o pozostałe sprawy związane m.in. z dokumentowaniem procedur wewnętrznych, rozdziałem zasadniczych obowiązków pracowniczych, uaktualnianiem opisów stanowisk pracy, przeprowadzaniem oceny okresowej pracowników, występowaniem systemów zastępstw pracowników w przypadku urlopów czy zakupem baz informacji, zawsze ponad 2/3 urzędników (w granicach 72%-95%) obydwu grup potwierdzało (odpowiadało twierdząco) obowiązywanie takiego stanu rzeczy.

W czwartym obszarze „komunikacja” ponad połowa badanych z obydwu grup (odpowiednio 52% i 57%) odpowiedziała, że przepływ informacji w jednostkach nie ma charakteru formalnego. Następnie 66% ankietowanych z pierwszej grupy i 51% z drugiej wskazało, że przysyłanie informacji/komunikatów dotyczących celów oraz zadań nie odbywa się przez jeden system. Ponadto ponad połowa pracowników na stanowiskach urzędniczych (53%) stwierdziła, że pojawiają się sytuacje, w których bieżące informacje dotyczące realizacji celów i zadań zostają przekazywane z opóźnieniem, natomiast tylko samo urzędników z tej samej grupy (53%) wskazało, że nie zdarzają się sytuacje, w których informacja jest przekazywana w sposób niezrozumiały (ponad 1/3 - 37% odpowiedziała przeciwnie).

W przypadku piątego obszaru „bezpieczeństwo” ponad 2/3 pracowników (zawsze w granicach 77%-97%) obydwu grup potwierdziło powszechną dostępność do różnego rodzaju procedur wewnętrznych jednostek, ustanowienie podziału uprawnień do korzystania z określonych zasobów, np. programów (modułów) informatycznych, a także praktykę okresowej zmiany haseł dostępu do zasobów informatycznych. Ponadto 92% pracowników

na stanowiskach kierowniczych urzędniczych wskazało, że dokonuje się zakupu oprogramowania związanego z ochroną zasobów znajdujących się w przestrzeni cyfrowej.

W szóstym obszarze „zasady etyczne” należy zwrócić uwagę, że tylko 37% pracowników na stanowiskach pracowniczych urzędniczych potwierdziło, że istnieje możliwość anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem (w drugiej grupie było to 62%). Ponadto jedynie połowa badanych (51%) tej samej grupy wskazała, że w jednostkach określono zasady postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania (w przypadku drugiej grupy było to 67%). Jeżeli chodzi o kwestię obowiązywania zasad etycznego postępowania, ponad połowa pracowników obydwu grup (odpowiednio 62% i 81%) potwierdziła wprowadzenie takich norm.

W siódmym obszarze „kontrola” (w którym odpowiadali wyłącznie pracownicy na stanowiskach kierowniczych urzędniczych) niecała połowa badanych (49%) potwierdziła, że w jednostkach przeprowadza się przegląd procedur wraz z odnotowaniem tego faktu w stosownych dokumentach, natomiast 56% wskazało, że zostały określone tryby uaktualniania procedur związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej. Ponadto ponad 2/3 urzędników (zawsze w granicach 77%-87%) odpowiadało, że przeprowadzane są okresowe kontrole faktycznego stanu zasobów z zapisami w rejestrach i księgach oraz wyjaśniane wszelkie rozbieżności, ustanowiona została kontrola/nadzór nad terminowością realizowanych celów i zadań, a także przeprowadzane są audyty wewnętrzne.

Akty wewnętrzne gmin

Po analizie wyników z kwestionariuszy ankiet nastąpiła pierwsza część drugiego etapu badania empirycznego, której przedmiotem było zbadanie aktów wewnętrznych gmin⁴⁹³. Na początku sprawdzone zostało, w ilu gminach występuje kontrola wewnętrzna instytucjonalna. Weryfikacja nastąpiła na podstawie regulaminów organizacyjnych (sprawdzając poszczególne kompetencje/uprawnienia) oraz schematów organizacyjnych. Na 46 gmin w 15 występowała kontrola wewnętrzna w rozumieniu instytucjonalnym,

⁴⁹³ Na początku zbadano dokumenty wewnętrzne 61 gmin wyłonionych według określonych kryteriów. Jednakże ze względu na osiągnięcie nasycenia teoretycznego po przeprowadzeniu 46 wywiadów pogłębionych, analiza obejmuje jedynie te gminy, które były przedmiotem wywiadów.

natomiast w pozostałych 31 jej nie było⁴⁹⁴. Oznacza to, że mniej niż 1/3 badanych gmin posiadała kontrolę wewnętrzną instytucjonalną.

Prawie wszystkie gminy miały odrębne dokumenty wewnętrzne (zarządzenia wójtów/burmistrzów/prezydentów miast) związane z wprowadzeniem systemu kontroli zarządczej do jednostki. Stosowano do nich różne nazewnictwo typu: regulamin kontroli zarządczej, organizacja i zasady funkcjonowania kontroli zarządczej czy zasady kontroli zarządczej. Zdecydowana większość dokumentów została wprowadzona w 2010 r., kiedy to również zaczęła obowiązywać kontrola zarządcza. Standardem było przywoływanie definicji i celu kontroli zarządczej z ustawy o finansach publicznych, określanie pracowników odpowiedzialnych za jej prowadzenie (czyli kierownika jednostki oraz koordynatora, którym zazwyczaj był sekretarz), wskazywanie na funkcjonowanie dwóch poziomów (I poziom - urząd gminy/miasta, II poziom - jednostka samorządu terytorialnego jako całość). Gminy starały się określić, jaka powinna być kontrola zarządcza. W zarządzeniu Burmistrza Gminy Alwernia w sprawie określenia sposobu prowadzenia kontroli zarządczej zostało sformułowane (w § 6), że powinna być ona „1) adekwatna - to znaczy zgodna z zasadami określonymi w obowiązujących aktach prawnych oraz (...) regulaminem (...), 2) skuteczna - to znaczy, że postępowanie kontrolne powinno się zakończyć wydaniem zaleceń bądź wniosków pokontrolnych, 3) efektywna - to znaczy, że kontrola ta powinna powodować osiągnięcie założonych celów”⁴⁹⁵. Należy zauważyć, że przedstawione cechy odnoszą się do tradycyjnie rozumianej kontroli przeprowadzanej *ex post* (szczególnie potwierdza to skuteczność, gdzie wskazano na postępowanie kontrolne i wydanie wniosków pokontrolnych). Ponadto w § 7 zarządzenia wskazano, że „podstawowe funkcje kontroli zarządczej to: 1) sprawdzanie czy wydatki publiczne są dokonywane: a) w sposób celowy i oszczędny (...), b) w sposób umożliwiający terminową realizację zadań (...), 2) porównanie stopnia realizacji podjętych zadań z przyjętymi założeniami, 3) ocenianie prawidłowości pracy, 4) wydawanie zaleceń lub wniosków pokontrolnych”⁴⁹⁶. Przedstawione fragmenty wskazują na kontrolę przeprowadzaną w określonym czasie. Zatem nie jest to kontrola

⁴⁹⁴ Kontrola wewnętrzna instytucjonalna występowała w 7 małych gminach i 8 dużych gminach (łącznie były to 3 miasta na prawach powiatu, 3 gminy miejskie, 6 gmin wiejskich, 3 gminy miejsko-wiejskie), natomiast nie miała ona miejsca w 20 małych gminach i 11 dużych gminach (łącznie były to 1 gmina miejska, 16 gmin wiejskich, 14 gmin miejsko-wiejskich).

W dużych gminach realizujących inwestycje o wysokiej wartości (próg unijny), kontrola wewnętrzna instytucjonalna występowała w 6 z nich (3 miastach na prawach powiatu, 2 gminach miejskich, 1 gminie wiejskiej). Nie była obecna w 7 z nich (1 gminie miejskiej, 2 gminach wiejskich, 4 gminach miejsko-wiejskich).

⁴⁹⁵ Zarządzenie nr 453/2010 Burmistrza Gminy Alwernia z dnia 21 lipca 2010 r. w sprawie określenia sposobu prowadzenia kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Alwerni i jednostkach organizacyjnych Gminy Alwernia.

⁴⁹⁶ Zob. szerzej: Zarządzenie nr 453/2010 Burmistrza Gminy Alwernia..., op. cit., § 7.

zarządcza, która cechuje się przede wszystkim ciągłością działania. Można powiedzieć, że została ona potraktowana jak tradycyjnie przeprowadzana kontrola *ex post*. Potwierdzają to sformułowane w § 8 etapy kontroli zarządczej, na które składają się: porównanie stanu istniejącego, wykrycie ewentualnych nieprawidłowości, sformułowanie wniosków i zaleceń, a także skonsultowanie wyników kontroli z kierownikiem komórki organizacyjnej bądź kierownikiem jednostki⁴⁹⁷.

W zarządzeniu Wójta Gminy Radgoszcz w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Gminie Radgoszcz określono w § 1, że kontrola zarządcza służy celom i zadaniom, które m.in. znajdują się w Strategii Rozwoju Gminy Radgoszcz oraz w budżecie⁴⁹⁸. Takie doprecyzowanie pojawiało się bardzo rzadko w dokumentach innych jednostek. Jest ono pozytywnym zjawiskiem, ponieważ wprost ukazuje, gdzie szczególnie kontrola zarządcza ma swoje zastosowanie przy wyznaczaniu, realizowaniu oraz monitorowaniu celów i zadań. Dzięki temu można lepiej zaplanować i ukierunkować działania kontrolne, efektywniej zarządzać ryzykami czy monitorować i oceniać stopień osiągniętych rezultatów. Wskazanie budżetu to tak naprawdę zwrócenie uwagi na wszystkie cele i zadania, które wiążą się z finansami (wymagają ujęcia w planie dochodów i wydatków). Strategia to długofalowe przedsięwzięcia, które mają fundamentalne znaczenie dla przyszłego rozwoju jednostki.

Mniejsza część badanych jednostek wskazywała, że zapewnienie działania kontroli zarządczej odbywa się poprzez tradycyjnie przeprowadzaną kontrolę, mającą postać kontroli wewnętrznej funkcjonalnej, kontroli wewnętrznej instytucjonalnej, samokontroli lub kontroli opartej na odrębnych wewnętrznych procedurach. Nie wszystkie gminy posiadały każdy z tych rodzajów kontroli, co znalazło odzwierciedlenie w rezultacie badania dotyczącego funkcjonowania kontroli wewnętrznej instytucjonalnej w poszczególnych jednostkach. Gminy definiowały te rodzaje kontroli w zbliżony sposób. Dla przykładu można wskazać gminę miejsko-wiejską Biecz, gdzie występowały wszystkie cztery z nich (z zastrzeżeniem, że przy kontroli wewnętrznej funkcjonalnej pojawił się błąd polegający na uwzględnieniu elementów kontroli zewnętrznej). Zgodnie z § 7 (pkt 1-4) zarządzenia Burmistrza Biecza w sprawie wprowadzenia Regulaminu Kontroli Zarządczej w Urzędzie Miejskim Biecz samokontrola jest bieżącym kontrolowaniem prawidłowości wykonywanych działań przez każdego

⁴⁹⁷ Zarządzenie nr 453/2010 Burmistrza Gminy Alwernia z dnia 21 lipca 2010 r. w sprawie określenia sposobu prowadzenia kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Alwerni i jednostkach organizacyjnych Gminy Alwernia.

⁴⁹⁸ Zarządzenie nr 4/2011 Wójta Gminy Radgoszcz z dnia 8 lutego 2011 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Gminie Radgoszcz.

pracownika urzędu. W przypadku wykrycia nieprawidłowości urzędnik jest zobowiązany do ich usunięcia oraz powiadomienia przełożonego. Kontrola funkcjonalna (§ 8) jest realizowana przede wszystkim przez osoby piastujące stanowiska kierownicze, które oceniają wykonywaną pracę przez podległych im pracowników. Kontrola instytucjonalna (§ 9) wiąże się z przeprowadzaniem tradycyjnie rozumianej kontroli przez powołaną do tego osobę - inspektora ds. kontroli, zespoły kontrolne ustanowione przez burmistrza, jak również zewnętrzne organy kontrolne (m.in. NIK, RIO) oraz zewnętrzne podmioty (osoby fizyczne, z którymi zostają zawierane umowy cywilno-prawne, specjalizujące się w audycie lub kontroli)⁴⁹⁹. Należy zauważyć, że wspomniane dwa ostatnie zewnętrzne organy i podmioty w rzeczywistości nie zaliczają się do kontroli wewnętrznej instytucjonalnej, co potwierdza jej definicja⁵⁰⁰. Jeżeli w Zarządzeniu chciano podkreślić istotność kontroli zewnętrznej, należało ją sklasyfikować odrębnie jako obiektywną, niezależną ocenę wykonywanej działalności, przeprowadzaną przez zewnętrzne podmioty, która dostarcza informacji o prawidłowości funkcjonowania i pomaga w ulepszaniu organizacji. Ostatni rodzaj kontroli - kontrola oparta na odrębnych wewnętrznych procedurach (§ 10) - dotyczy kwestii finansowych (procedur wynikających z ustawy o finansach publicznych i ustawy o rachunkowości, a także z ich aktów wykonawczych) oraz okołofinansowych (procedur niezwiązanych z regulacjami finansowymi przeznaczonymi dla samorządu)⁵⁰¹. Zatem widoczna jest w tym przypadku kompleksowość systemu kontrolnego funkcjonującego w urzędzie - od kontroli realizowanej przez samych pracowników wobec swojej działalności, przez kontrolę kierowników, po kontrolę sprawowaną przez pracowników/komórki organizacyjne ustanowione do tego. Zwiększa ona możliwości wykrywania ewentualnych nieprawidłowości, co ma wpływ m.in. na realizację celów i zadań.

W większości zarządzeń dotyczących kontroli zarządczej wójt (burmistrz, prezydent miasta) obligował kierowników gminnych jednostek organizacyjnych do prowadzenia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, która miała wpływać na oszczędne i efektywne gospodarowanie środkami publicznymi, zagwarantowanie skutecznych mechanizmów kontrolnych dotyczących spraw finansowych, uaktualnianie wszystkich dokumentów wewnętrznych do zmian zachodzących w prawie powszechnie obowiązującym,

⁴⁹⁹ Zarządzenie nr 38/2010 Burmistrza Biecza z dnia 31 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Kontroli Zarządczej w Urzędzie Miejskim Biecz.

⁵⁰⁰ W podpodrozdziale 3.1.1. została przywołana definicja kontroli wewnętrznej instytucjonalnej, która według Jacka Jagielskiego jest przeprowadzana przez powołane do tego komórki organizacyjne, zespoły, stanowiska pracy funkcjonujące w ramach danej jednostki (s. 88).

⁵⁰¹ Zarządzenie nr 38/2010 Burmistrza Biecza z dnia 31 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Kontroli Zarządczej w Urzędzie Miejskim Biecz.

zarządzanie ryzykiem, monitorowanie realizowanych celów i zadań pod kątem zgodności z przepisami prawa, skuteczności, efektywności i terminowości⁵⁰². Ponadto w jednostkach zobowiązywano kierowników gminnych jednostek organizacyjnych do przedstawiania corocznie wyników z przeprowadzanych samoocen kontroli zarządczej oraz składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej⁵⁰³. Ustawa o finansach publicznych, tworząc poziomy kontroli zarządczej, ustanawia tę instytucję prawną nie tylko dla urzędów gmin, lecz całej gminy jako jednostki samorządu terytorialnego. Jako że całościową odpowiedzialność za kontrolę zarządczą ponosi wójt (burmistrz, prezydent miasta), powinien on wskazać obowiązki w tym zakresie kierownikom gminnych jednostek organizacyjnych, tak aby uporządkować system kontroli zarządczej na całym obszarze danego samorządu gminy. Stan jej funkcjonowania może odzwierciedlać wynik samooceny kontroli zarządczej oraz oświadczenie o jej stanie sporządzone przez kierownika. Istotnym elementem potwierdzającym stan faktyczny kontroli zarządczej może być również badanie i ocena audytora wewnętrznego lub kontrola przeprowadzona w ramach kontroli wewnętrznej.

Tylko nieliczni wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) zdecydowali się na objaśnienie standardów kontroli zarządczej w świetle uwarunkowań występujących w jednostce. Celem porównania najistotniejszych kwestii z nich wynikających zostały zestawione standardy na przykładzie miasta na prawach powiatu Nowego Sącza, gminy miejskiej Gorlice oraz gminy miejsko-wiejskiej Brzeszcze (tabela nr 36).

W analizie poszczególnych składowych przedstawionych standardów widoczne są podobieństwa, np. w zakresie delegowania uprawnień, opracowywania misji jednostki, prowadzenia zarządzania ryzykiem, obowiązywania różnorodnych mechanizmów kontroli, wyznaczania oraz monitorowania celów i zadań, metod komunikacji czy badania systemu kontroli zarządczej przez samoocenę kontroli zarządczej oraz audyt wewnętrzny. Rozwinięcie standardów kontroli zarządczej w ten sposób, starając się odnaleźć ich istotę w działaniu własnej jednostki, świadczy o podjęciu próby przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) dostosowania kontroli zarządczej do specyfiki jednostki (uszczenia jej na własną miarę). Jest to zdecydowanie wartość dodana, ponieważ aby stworzyć tego typu opracowanie, należy zrozumieć poszczególne standardy, a więc tak naprawdę system kontroli zarządczej. Takie doświadczenie może stać się punktem zwrotnym w dostrzeżeniu istoty tej instytucji prawnej i jej udoskonalaniu.

⁵⁰² Zarządzenie nr VI/8/2010 Wójta Gminy Tarnów z dnia 14 grudnia 2010 r. w sprawie zapewnienia funkcjonowania i koordynacji kontroli zarządczej w Gminie Tarnów, § 3.

⁵⁰³ Zarządzenie nr 18/2014 Wójta Gminy Poronin z dnia 7 kwietnia 2014 r. w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Gminy Poronin, § 14.

Tabela 36. Porównanie standardów kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach

	Miasto na prawach powiatu Nowy Sącz	Gmina miejska Gorlice	Gmina miejsko-wiejska Brzeszcze
Środowisko wewnętrzne	–Zobowiązanie pracowników do przestrzegania wartości etycznych zawartych w ustanowionym kodeksie etyki. Kadra zarządzająca ma za zadanie promować i wspierać te wartości; –Obowiązywanie mechanizmów pomagających w poznaniu potrzeb szkoleniowych pracowników i stwarzających dla nich możliwości rozwoju; –Prowadzenie polityki racjonalnego zatrudnienia oraz naboru; –Dostosowanie struktury organizacyjnej do celów i zadań poprzez regulaminy organizacyjne, zakresy czynności wprowadzone w urzędzie miasta, jak i jednostkach organizacyjnych miasta; –Podział zadań i kompetencji (zakresy czynności) stosownie do obowiązującego stanu faktycznego.	–Zobowiązanie pracowników do przestrzegania wartości etycznych zawartych w ustanowionym kodeksie etyki. Kadra zarządzająca ma za zadanie promować i wspierać te wartości; –Prowadzenie samokontroli przez pracowników wobec wykonywanych przez nich obowiązków; –Obowiązywanie systemowych rozwiązań (związanych z rozwojem i zatrudnianiem) mających zagwarantować kompetentną kadre pracowniczą; –Dostosowanie struktury organizacyjnej urzędu do jego celów; –Delegowanie uprawnień jest uzależnione od stopnia istotności podejmowanych decyzji.	–Wszyscy pracownicy urzędu powinni przestrzegać reguł zawartych w przyjętym kodeksie etycznym; –Jednostka umożliwia rozwój zawodowy pracownikom; –Pracownicy posiadają zakresy obowiązków; –Działalność pracowników jest poddawana ocenie okresowej; –Struktura i sprawy organizacyjne określone są w regulaminie organizacyjnym; –Delegowanie uprawnień odbywa się w formie pisemnej.
Cele i zarządzanie ryzykiem	–Misja jednostki opracowywana (i aktualizowana) na podstawie kierunków rozwoju Miasta opartych na dokumentach strategicznych; –Budżet zadaniowy narzędziem do planowania, wykonywania i sprawozdawczości, który ma pozwalać na monitorowanie osiągania celów i zadań. Ponadto pozwala określić cele wraz z miernikami wskazującymi stopień ich wykonania; –Coroczne przygotowywanie sprawozdania z wykonania budżetu przez prezydenta miasta; –Obowiązywanie systemu zarządzania ryzykiem tj. identyfikowanie i analizowanie ryzyk, określanie reakcji na ryzyka.	–Misja jednostki hierarchizuje cele i zadania jednostki oraz przyczynia się do efektywniejszego zarządzania ryzykiem; –Mierniki służą do monitorowania oraz oceniania celów i zadań; –Zarządzanie ryzykiem jest dokonywane przez wszystkich pracowników jednostki. Identyfikacja ryzyk dla celów i zadań odbywa się co najmniej raz do roku.	–Wyznaczanie oraz monitorowanie celów i zadań, przypisanie im mierników, zarządzanie ryzykiem (identyfikacja oraz analiza ryzyk, reakcja na ryzyko) należy do naczelników i pracowników na samodzielnych stanowiskach.
Mechanizmy kontroli	–Obowiązywanie mechanizmów kontroli zarządczej w postaci m.in.: dokumentowania kontroli zarządczej, nadzoru, ochrony zasobów, podziału kluczowych obowiązków; –Funkcjonowanie kontroli wewnętrznej instytucjonalnej i funkcjonalnej.	–Mechanizmami kontroli zarządczej są instrukcje i procedury gwarantujące minimalizację ryzyk, należyte wykonywanie zadań, transparentność podejmowanych działań, zwłaszcza w odniesieniu do operacji gospodarczych i finansowych; –Korzystanie z zasobów informacyjnych, finansowych, materialnych jest przeznaczone dla pracowników do tego upoważnionych; –Mechanizmami kontroli w urzędzie są m.in.: samokontrola, nadzór, kontrola wewnętrzna funkcjonalna i instytucjonalna, kontrola finansowa, procedury wewnętrzne (finansowe i okołofinansowe).	–Mechanizmami kontroli są: kontrola finansowa, nadzór służbowy, nadzór merytoryczny, nadzór finansowy.

Informacja i komunikacja	– Bieżąca komunikacja prezydenta miasta, jego zastępcy, sekretarza i skarbnika z dyrektorami komórek urzędu/jednostek organizacyjnych w sprawie realizacji zadań i spraw organizacyjnych, technicznych; – Metody komunikacji zależne od istotności informacji (np. pisma, spotkania, wiadomości poprzez komunikatory internetowe); – Metody komunikacji pomiędzy dyrektorami komórek urzędu/jednostek organizacyjnych a pracownikami zależne od indywidualnych ustaleń.	– System komunikacji zapewnia przekazywanie informacji w kierunku poziomym i pionowym; – Burmistrz miasta, sekretarz, skarbnik i kierownicy komórek organizacyjnych zapewniają dostęp do niezbędnych informacji dla pracowników; – System komunikacji wewnętrznej jest oparty na różnych kanałach informacyjnych np. naradach, bezpośrednich kontaktach, dekreatach dokumentów, poczty elektronicznej; – Komunikacja zewnętrzna odbywa się za sprawą Biuletynu Informacji Publicznej, korespondencji elektronicznej lub tradycyjnej.	– Komunikacja wewnętrzna odbywa się na podstawie różnych kanałów komunikacyjnych np. Biuletynu Informacji Publicznej, narad, zbiorów zarządzeń, korespondencji elektronicznej lub papierowej; – Komunikacja zewnętrzna odbywa się na podstawie różnych kanałów komunikacyjnych np. Biuletynu Informacji Publicznej, poczty tradycyjnej lub elektronicznej, sieci telefonicznej.
Monitorowanie i ocena	– Badanie systemu kontroli zarządczej poprzez m.in. samoocenę kontroli zarządczej, audyt wewnętrzny, kontrolę zewnętrzną, sprawdzanie pod kątem skuteczności określonych składowych kontroli zarządczej, uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej; – Audyt wewnętrzny narzędziem do systematycznego oceniania systemu kontroli zarządczej.	– Kierownicy komórek organizacyjnych oraz pracownicy na samodzielnych stanowiskach monitorują skuteczność systemu kontroli zarządczej; – Nie rzadziej niż raz do roku jest przeprowadzana samoocena kontroli zarządczej; – Audytor wewnętrzny bada i ocenia system kontroli zarządczej.	– Badanie i ocena wykonywania zadań dokonuje się dzięki bieżącej kontroli oraz analizie procesów, a także za sprawą systemu informacji i sprawozdawczości; – Wszyscy pracownicy są zobligowani do badania i oceny funkcjonowania urzędu, a także terminowości i poprawności wykonywanych celów oraz zadań. – Audytor wewnętrzny ocenia stan funkcjonowania kontroli zarządczej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Zarządzenia nr 257/2021 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 20 maja 2021 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Nowego Sącza oraz jednostkach organizacyjnych Miasta, § 10 - § 20, Zarządzenia nr 143/2013 Burmistrza Miasta Gorlice z dnia 30 grudnia 2013 r. w sprawie określenia Zasad kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Gorlicach i w miejskich jednostkach organizacyjnych, § 3 - § 13, Zarządzenie nr 10/2018 Burmistrza Brzeszcza z dnia 18 stycznia 2018 r. w sprawie organizacji kontroli zarządczej w Gminie Brzeszcze, § 3 - § 8.

Nieznaczną część jednostek, oprócz tworzenia wyżej wskazanych aktów wewnętrznych dotyczących kontroli zarządczej, wpisywała uregulowania związane z tą instytucją prawną do swoich regulaminów organizacyjnych. Były to w znacznej mierze definicje i cele kontroli zarządczej wynikające z art. 68 ust. 1-2 ustawy o finansach publicznych oraz określanie pracowników za nią odpowiedzialnych (wójtów/burmistrzów/prezydentów miast). Przykładem takiego podejścia jest gmina wiejska Limanowa. W § 5 pkt. 1 jej regulaminu organizacyjnego wskazano ustawową definicję kontroli zarządczej, w pkt. 2 - ustawowe cele tej instytucji prawnej, a w pkt. 3 - osoby za nią odpowiedzialne: „1) Wójta, Zastępcę Wójta, Sekretarza, Skarbnika, w ramach ustalonego podziału zadań, 2) kierowników komórek organizacyjnych w stosunku do podległych im pracowników, 3) innych pracowników

w ramach udzielonych im upoważnień”⁵⁰⁴. Ponadto w regulaminach organizacyjnych, podobnie jak w przypadku odrębnych aktów wewnętrznych dotyczących kontroli zarządczej, znalazły się zapisy, które określały kontrolę zarządczą jako tradycyjnie rozumianą kontrolę *ex post*. W § 31 regulaminu organizacyjnego gminy wiejskiej Łącko przywołano ustawową definicję i cel kontroli zarządczej oraz osobę odpowiedzialną za jej funkcjonowanie (wójta gminy). W § 32 użyto określenia kontrola zarządcza funkcjonalna, która ma być wykonywana podczas bieżącej realizacji zadań jednostki przez wszystkich pracowników. Jednakże nie zostało wyjaśnione, na czym dokładnie ona polega (należy zaznaczyć, że w ustawodawstwie i literaturze przedmiotu nie występuje podział kontroli zarządczej). Natomiast w § 33 posłużono się terminologią kontroli zarządczej instytucjonalnej. Zdefiniowano, że polega ona na „obiektywnym badaniu danego obszaru działalności Urzędu, określeniu przyczyn i skutków nieprawidłowości, a także wskazaniu propozycji działań zaradczych. Obejmuje czynności polegające na sprawdzeniu kierunków działań, doboru środków i efektów wykonywanych zadań (...)”⁵⁰⁵. Już pierwsze zdanie wskazuje na typowe czynności kontrolne, takie jak zbadanie określonego „wycinka” działalności, wykrycie i wyjaśnienie przyczyn powstałych błędów oraz sformułowanie wniosków i zaleceń. Zatem nie jest to w żaden sposób system ciągły, który dotyczyłby całej działalności jednostki i był powiązany z funkcjami zarządczymi. Zapisy nie wpisują się w istotę kontroli zarządczej. Ponadto w tym samym paragrafie przydzielono zadania w postaci kontrolowania określonych obszarów przez wskazanych pracowników (np. pracownik prowadzący sprawy BHP ma badać kwestie związane z przestrzeganiem zasad BHP, a audytor wewnętrzny ma zajmować się ocenianiem i ulepszaniem systemu kontroli zarządczej)⁵⁰⁶. Podobny przypadek, jeżeli chodzi o podział kontroli zarządczej na funkcjonalną i instytucjonalną ma miejsce w gminie miejskiej Zakopane. Z tym, że występuje on w zarządzeniu w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Zakopane i w jednostkach organizacyjnych. W § 5 wskazano, że „kontrola zarządcza funkcjonalna oznacza bieżące podejmowania działań zapewniających realizację celów i zadań, w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”⁵⁰⁷. Natomiast „kontrola zarządcza instytucjonalna to prowadzenie czynności kontrolnych zmierzających do osiągnięcia założonych celów

⁵⁰⁴ Zarządzenie nr 8/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 14 stycznia 2022 r. w sprawie: nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy Limanowa, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 8/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 14 stycznia 2022 r.

⁵⁰⁵ Zarządzenie nr 14/2022 Wójta Gminy Łącko z dnia 2 lutego 2015 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy Łącko.

⁵⁰⁶ Ibidem.

⁵⁰⁷ Zarządzenie nr 56/2010 Burmistrza Miasta Zakopane z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Zakopane i w jednostkach organizacyjnych.

i zadań, badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym przepisami prawa oraz ocena wykonania zadań pod względem efektywności, oszczędności i terminowości”⁵⁰⁸. Zatem w pierwszym przypadku mamy do czynienia z ustawowo rozumianą kontrolą zarządczą, natomiast w drugim z kontrolą *ex post*. Stosowanie takiego nazewnictwa może być mylące, ponieważ nie wyróżnia się podziału kontroli zarządczej. Wręcz można stwierdzić, że jest ono niewłaściwe, ponieważ kontrola *ex post* jest jednym z elementów kontroli zarządczej, a nie nią samą.

Większość jednostek zdecydowała się na stworzenie szczegółowych wytycznych związanych z zarządzaniem ryzykiem. Znajdowały się one w dokumentach wewnętrznych dotyczących kontroli zarządczej lub odrębnych przeznaczonych zarządzaniu ryzykiem. W gminie wiejskiej Limanowa wprowadzono regulamin zarządzania ryzykiem, w którym zwrócono uwagę, że zarządzanie ryzykiem jest jedną ze składowych kontroli zarządczej (§ 3 regulaminu). Określono, że celem przygotowanej procedury zarządzania ryzykiem jest rozpoznanie ryzyka, a także jego ograniczenie, czego rezultatem powinno być racjonalniejsze i efektywniejsze realizowanie zaplanowanych celów (§ 4 regulaminu). Ta procedura dotyczy wszystkich pracowników jednostki oraz wszystkie wydziały. Kierownicy określonych wydziałów podejmują się identyfikacji i analizy ryzyk, a także ustalają prawdopodobieństwo ich pojawienia się. Następnie arkusze ryzyk trafiają do sekretarza gminy, który przedstawia je wójtowi. Taka procedura odbywa się corocznie (§ 6 regulaminu). Pracownicy ustalają poziom prawdopodobieństwa pojawienia się ryzyka za sprawą trzech określeń: mały (30% szans na ryzyko), średni (od 30% do 70% szans na ryzyko), poważny (więcej niż 70% szans na ryzyko) (§ 8 regulaminu). Natomiast ustalenie oddziaływania ryzyka na osiągnięcie zadań ma miejsce na podstawie trzech kryteriów: małe (zagrożenie niewymagające zaangażowania dużych nakładów, nie przyczyni się do poważnych szkód); średnie (zagrożenie wymaga poniesienia umiarkowanych nakładów, jest duża szansa na spowodowanie szkód); poważne (zagrożenie wymaga poniesienia dużych nakładów, prawie pewne spowodowanie szkód) (§ 9 regulaminu). Kierownicy wydziałów wszystkie informacje związane z ryzykiem dla określonego zadania wpisują do opracowanego wzorca arkusza ryzyk. Następnie w sytuacji wskazania małego lub średniego oddziaływania na osiągnięcie zadania decyzję związaną z dalszym postępowaniem z ryzykiem określa kierownik wydziału w porozumieniu z wójtem. Natomiast przy określeniu dużego

⁵⁰⁸ Ibidem, § 6.

oddziaływaniu decyzja należy wyłącznie do wójta (§ 14 regulaminu)⁵⁰⁹. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku gminy miejsko-wiejskiej Myślenice. W niej również został wprowadzony regulamin zarządzania ryzykiem. Podejście do zarządzania ryzykiem jest bardzo zbliżone (identyfikacja, analiza i ocena ryzyk jest dokonywana raz w roku przez kierowników komórek organizacyjnych i przedstawiana w formie tabelarycznej sekretarzowi), natomiast stosowane jest inne nazewnictwo (np. przy określaniu oddziaływania ryzyka na realizację zadań nie stosuje się określeń: małe, średnie, poważne, lecz niskie, średnie, wysokie. Jednakże charakterystyka w obydwu przypadkach jest podobna). Wartością dodaną w tym regulaminie są wskazane kategorie ryzyk z podanymi potencjalnymi przyczynami oraz efektami, które nie stanowią katalogu zamkniętego. Przykładowo w kategorii ryzyk finansowych zostało wyszczególnione ryzyko budżetowe (dotyczące stanu posiadania środków publicznych, tworzenia planów przyszłych wydatków i dochodów, wydatkowania środków finansowych i pobierania dochodów), zamówień publicznych i zlecania zadań publicznych (dotyczące naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez złamanie przepisów ustawy o zamówieniach publicznych) oraz realizacji programów współfinansowanych ze środków zewnętrznych (dotyczące naruszeń podczas gospodarowania środkami unijnymi). W regulaminie pojawiają się również kategorie ryzyk związane z zasobami ludzkimi, działalnością jednostki czy zagrożeniami z zewnątrz⁵¹⁰. Takie opracowanie kategorii ryzyk jest istotnym elementem w zarządzaniu ryzykami, ponieważ wprost definiuje główne zagrożenia wynikające z uwarunkowań jednostki. Zatem stwarza podstawy i kierunki do dalszych, bardziej pogłębionych identyfikacji i analiz ryzyk.

Pojawiały się również mniej uszczegółowione zadania związane z zarządzaniem ryzykiem, gdzie ogólnie określano kształt całego procesu. Przykładem może być gmina wiejska Radgoszcz, która w zarządzeniu w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej, w § 3 wskazała, że wśród kompetencji kierowników wszystkich szczebli znajduje się m.in. identyfikowanie i ocenianie ryzyk dla określonej sfery działań oraz podejmowanie wszelkich czynności, które pomogą je ograniczyć lub zlikwidować. Następnie w § 4 kierownicy gminnych jednostek organizacyjnych zostali zobligowani do tworzenia własnych procedur zarządzania ryzykiem. Ponadto zostało wskazane, że proces zarządzania ryzykiem składa się z następujących czynności: 1) identyfikacji ryzyk, 2) oceny zagrożeń oraz

⁵⁰⁹ Zarządzenie nr 77/2012 Wójta Gminy Limanowa z dnia 27 września 2012 r. Regulamin zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy Limanowa.

⁵¹⁰ Zarządzenie nr 307/2022 Burmistrza Miasta i Gminy Myślenice z dnia 12 grudnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia regulaminu zarządzania ryzykiem w Urzędzie Miasta i Gminy Myślenice, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 307 Burmistrza Miasta i Gminy Myślenice z dnia 12 grudnia 2022 r.

planowania działań kontrolnych, 3) monitorowania pojawiających się zagrożeń (zdarzeń niepożądanych), 4) stosowania środków naprawczych⁵¹¹. Regulacje dotyczące zarządzania ryzykiem, sformułowane przez gminę, nie określają istotnych rozwiązań, w porównaniu do dwóch poprzednich gmin, takich jak: obowiązek corocznej identyfikacji i analizy ryzyka, stosowanie określonego wzorca arkusza ryzyka. Również nie zostały ustalone poziomy prawdopodobieństwa pojawienia się ryzyka oraz stopnie jego oddziaływania. Zatem pracownicy zarządzający ryzykami dostali dowolność podejmowania decyzji w tych kwestiach, co może negatywnie wpłynąć na cały proces, ze względu na wspomniany brak zobowiązania do zarządzania ryzykiem (skutek w postaci nieprzeprowadzania identyfikacji i analizy ryzyk) oraz pojawiające się rozbieżności (każdy zarządza ryzykami na różne sposoby, co może powodować niejednorodność w podejściu do ryzyka oraz brak spójności działań w momencie reagowania na pojawiające się zagrożenia. Może to prowadzić do nieprzewidywanych konsekwencji oraz zwiększonego prawdopodobieństwa wystąpienia strat).

Wszystkie gminy wprowadziły regulaminy organizacyjne, które stanowią podstawę tworzenia i funkcjonowania jednostek. Określają one przede wszystkim strukturę organizacyjną, zakres kompetencji poszczególnych wydziałów/referatów oraz stanowisk pracy (jednakże nie jest to aż tak zindywidualizowane, jak ma to miejsce w przypadku dokumentów dotyczących zakresu obowiązków danego pracownika), a niekiedy kwestie związane z kontrolą zarządczą, kontrolą wewnętrzną czy zasadami funkcjonowania urzędu (m.in. wskazanie misji urzędu, godzin otwarcia, procedur obsługi petentów oraz dostępu do informacji publicznej). Również w regulaminach organizacyjnych znajdują się sprawy dotyczące polityki szkoleniowej pracowników (rozwoju kompetencji), udzielania oraz odwoływania upoważnień i pełnomocnictw (delegowania uprawnień), prowadzenia nadzoru nad wykonywaniem celów i zadań oraz podziału obowiązków celem ochrony posiadanych przez jednostki zasobów wszelkiego rodzaju (informatycznych, materialnych, fizycznych itd.). Tylko w nielicznych regulaminach (a także pozostałych dokumentach wewnętrznych jednostek, przede wszystkim regulaminach kontroli zarządczej) znajdują się informacje na temat przepływu informacji oraz sposobie prowadzenia komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej. W gminie miejsko-wiejskiej Brzeszcze ogólnym stwierdzeniem wskazano, że „wydziały są zobowiązane do współdziałania z pozostałymi komórkami organizacyjnymi Urzędu w szczególności w zakresie wymiany informacji i wzajemnych

⁵¹¹ Zarządzenie nr 4/2011 Wójta Gminy Radgoszcz z dnia 8 lutego 2011 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Gminie Radgoszcz.

konsultacji”⁵¹². W gminie miejsko-wiejskiej Dobczyce określono, że podczas planowania zadań należy uwzględnić cele kontroli. Wśród nich jest „zapewnienie efektywności i skuteczności przepływu informacji, w taki sposób aby zapewnić każdemu pracownikowi i Kierownikowi dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków”⁵¹³. Natomiast w gminie miejsko-wiejskiej Dąbrowa Tarnowska kierownicy komórek organizacyjnych oraz pracownicy zatrudnieni na samodzielnych stanowiskach są zobowiązani do „zapewnienia sprawnego przepływu informacji wewnątrz komórki organizacyjnej oraz w stosunku do innych komórek organizacyjnych oraz należytej obsługi obywateli”⁵¹⁴. W regulacjach dotyczących informacji i komunikacji widoczny jest brak szczegółowych wytycznych, które określałyby m.in. domyślny(-e) system(-y), poprzez który(-e) pracownicy powinni się komunikować, zasady poprawnego przekazywania informacji (forma i czas), strukturę przepływu informacji - pionową i poziomą oraz sposób komunikacji z otoczeniem zewnętrznym. Analiza regulaminów organizacyjnych wykazała, że zmiany, które były w nich dokonywane na przestrzeni lat, dotyczyły głównie przekształceń strukturalnych oraz zmian kompetencji na stanowiskach pracy.

Istotnymi dokumentami przedstawiającymi działalność (osiągnięcia) jednostek oraz ich wizję przyszłości są raporty o stanie gmin i strategię rozwoju. Pierwsze z nich tworzone są corocznie przez wszystkie jednostki. Stanowią zbiór informacji dotyczących funkcjonowania danej gminy za rok poprzedni. Przedstawiane w nich zostaje głównie wykonanie budżetu, stopień realizacji poszczególnych inwestycji oraz wszelkiego rodzaju aktywności (w tym zadania) w określonych obszarach działalności jednostki (usługach komunalnych, ochronie środowiska, oświacie, pomocy społecznej, działalności kulturalnej, promocji, gospodarce odpadami itd.). Raporty o stanie gminy można nazwać sprawozdaniami z działalności jednostek za dany rok. Przykładowo w raporcie o stanie gminy miejsko-wiejskiej Zator za 2018 r. znalazły się informacje o charakterystyce gminy (położenie, ludność, miasto, sołectwa), sytuacji finansowej (stan budżetu za 2018 r. - dochody, zadłużenie, prognozy), mieniu komunalnym (prawa własności gminy, spółki komunalne), infrastrukturze technicznej i inwestycjach (drogi, mosty, wodociągi, kanalizacja, zadania inwestycyjne, modernizacyjne i remontowe), gospodarce odpadami i ochronie środowiska

⁵¹² Zarządzenie nr 67/2016 Burmistrza Brzeszcz z dnia 30 sierpnia 2016 r. Regulamin Organizacyjny Urzędu Gminy w Brzeszczach, § 16.

⁵¹³ Zarządzenie nr 156/2022 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z dnia 27 czerwca 2022 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy i Miasta Dobczyce, załącznik do zarządzenia nr 156/2022 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z dnia 27 czerwca 2022 r., § 42.

⁵¹⁴ Zarządzenie nr 300.1047.2021 Burmistrza Dąbrowy Tarnowskiej z dnia 15 grudnia 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Miejskiego Dąbrowa Tarnowska, załącznik nr 1 do zarządzenia nr 300.1047.2021 Burmistrza Dąbrowy Tarnowskiej z dnia 15 grudnia 2021 r., § 18.

(gospodarowanie odpadami, zadania z obszaru ochrony środowiska), oświacie, opiece zdrowotnej, sporcie, działalności kulturalnej, promocji gminy, wykonaniu polityk, programów, strategii oraz uchwał rady miejskiej⁵¹⁵. Zbliżoną strukturę raportu mają niemalże wszystkie badane gminy. Jednostki opisują wybrane zadania (w ramach obszarów swojej działalności), określają stopień ich wykonania (zrealizowane, częściowo zrealizowane, niezrealizowane) oraz wskazują kwotę inwestycji⁵¹⁶. Warto zwrócić uwagę, że nie są podawane mierniki/wskaźniki, które szczegółowo ukazywałyby postęp osiągania zadań. Istotnym elementem raportów są również dane (występujące w większości gmin) dotyczące realizacji polityków, programów i strategii. Stanowią one źródło informacji o tym, które założenia udało się zrealizować oraz w jakim kierunku (obszarze) prowadzone są działania przez jednostkę. Przykład stanowią informacje o wykonaniu strategii rozwoju gmin. Wyszczególnione zostają cele strategiczne i operacyjne, które przypisywane są do obszarów priorytetowych działalności gmin. W ramach celów operacyjnych wskazywane są zadania oraz opisywane zostają sposoby ich realizacji⁵¹⁷. Jednostki w tym przypadku nie podają kosztów inwestycji ani mierników/wskaźników. Wszystkie informacje znajdujące się w raportach o stanie gmin są konsekwentnie w poszczególnych latach aktualizowane (a niekiedy występują porównania do roku poprzedniego), co czyni ten dokument wartościowym źródłem informacji o funkcjonowaniu jednostek. Raporty w kontekście kontroli zarządczej mogą stanowić narzędzie do analizy oraz oceny podjętych działań (raporty dają mniej lub bardziej szczegółowy obraz działalności jednostki, w zależności od ich sporządzenia) i stać się asumptem do dalszego planowania/modyfikowania celów i zadań. Im raport będzie bardziej szczegółowy, tym jednostki będą miały precyzyjniejszy instrument do pogłębionych analiz.

Drugim dokumentem są już wspomniane strategie rozwoju gmin. Koncentrują się one na określaniu kierunków (wizji, misji) działań jednostek, analizując otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne oraz opracowując cele i zadania, aby osiągnąć zaplanowane

⁵¹⁵ Raport o stanie gminy Zator w 2018 r., s. 2-4.

⁵¹⁶ Jako przykład można wskazać podanie informacji o zakończeniu zadania związanego z budową boiska sportowego oraz infrastruktury towarzyszącej przy zespole szkolno-przedszkolnym, a także rozbudowie wejścia do budynku szkoły. Gmina Zator określiła, że inwestycja została dofinansowana z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych. Koszt zadania wyniósł 884.899,99 zł, natomiast roboty dodatkowe (bieżnia sportowa oraz pozostałe roboty towarzyszące) - 130.872,00 zł (Raport o stanie gminy Zator w 2022 r., s. 73).

⁵¹⁷ Przykład może stanowić cel operacyjny „tworzenie warunków dla rozwoju infrastruktury kulturalnej, rekreacyjno-sportowej i turystycznej” w ramach celu strategicznego „atrakcyjna oferta czasu wolnego, wykorzystująca dziedzictwo kulturowe i przyrodnicze Gminy Babice” dla obszaru priorytetowego „jakość życia mieszkańców”, w raporcie o stanie gminy Babice za 2018 r. Wskazano, że realizacja celu operacyjnego odbywała się poprzez zadania związane z tworzeniem, udoskonalaniem i dostosowywaniem infrastruktury rekreacyjno-sportowej oraz kulturalnej na miarę potrzeb mieszkańców. Wobec tego powstały m.in. siłownie zewnętrzne i place zabaw oraz zmodernizowano boisko szkolne (Raport o stanie gminy Zator za 2018 r., s. 25).

rezultaty. Wszystkie badane gminy posiadają strategie, które obejmują kilkuletnią perspektywę rozwoju. Zawarte w nich zostają podstawowe informacje dotyczące gmin, takie jak położenie, powierzchnia, różnego rodzaju uwarunkowania wyróżniające daną gminę oraz statystyki związane z liczbą ludności, sołectw, stanem bezrobocia itd. Należy zwrócić uwagę na opracowywane przez gminy analizy SWOT, określone misje i wizje działania oraz wskazane obszary strategiczne, do których są przypisane cele strategiczne i operacyjne. Analizy SWOT są uporządkowaniem informacji o sytuacji wewnętrznej (silne i słabe strony) oraz czynnikach zewnętrznych - bliższym i dalszym otoczeniu danej jednostki (szanse i zagrożenia). Pomaga to nie tylko odkryć pozytywne aspekty wyróżniające daną gminę, lecz także pozwala rozpoznać potencjalne ryzyka, które powinny być wzięte pod uwagę przy wyznaczaniu, monitorowaniu oraz realizowaniu celów i zadań. Jeżeli chodzi o wizję to jest ona określeniem przez jednostki stanu pożądanego (docelowego), tym, co chcą one osiągnąć za pomocą zaplanowanych działań (celów i zadań). Natomiast misja ma urzeczywistniać jej założenia. Drogą prowadzącą do skutecznej realizacji planów są cele strategiczne i funkcjonujące w ich ramach cele operacyjne posiadające określone zadania (kierunki działania). Jednostki objaśniały wszystkie cele (niekiedy również zadania do celów operacyjnych) zawarte w swoich strategiach, co dawało szczegółową koncepcję planu ich działalności⁵¹⁸. Nie wykorzystywano do tego mierników/wskaźników, tak samo jak to miało miejsce w przypadku raportów o stanie gmin. Można stwierdzić, że strategie rozwoju w kontekście kontroli zarządczej są istotnym narzędziem strategicznym dostarczającym informacji o kierunkach działania oraz uwarunkowaniach jednostek, które są niezbędne do skutecznego zarządzania celami i zadaniami. Założenia zawarte w tych dokumentach wpisują się w ramy standardów kontroli zarządczej wchodzących w skład grupy B. „Cele i zarządzanie ryzykiem”. Mowa tutaj o jasnym określeniu misji jednostki, wyznaczaniu celów i zadań oraz identyfikacji ryzyk (dzięki analizie SWOT). Poprzez to strategie rozwoju stają się wręcz nieodłącznym elementem systemu kontroli zarządczej.

⁵¹⁸ Jako przykład można wskazać strategię rozwoju na lata 2014-2020 gminy miejsko-wiejskiej Skawiny, w której określono cel strategiczny „konkurencyjna i innowacyjna gospodarka oparta na efektywnym systemie edukacji i przedsiębiorczości mieszkańców” dla obszaru „gospodarka i przedsiębiorczość”. W ramach tego jednym z celów operacyjnych było „wsparcie zewnętrznej dostępności komunikacyjnej”, a zadanie z tym związane dotyczyło „przebudowy węzłów drogowych”. W opisie wskazano, że podjęte zostaną działania dotyczące przebudowy węzłów drogowych znajdujących się na obszarze gminy oraz jej bezpośrednim sąsiedztwie, tworzące tzw. wąskie gardła komunikacyjne. Jako jednostkę wykonującą wyznaczono zarządców dróg, a jednostkę monitorującą wydział urzędu, który będzie odpowiedzialny za politykę rozwoju i kluczowe inwestycje (Uchwała nr XLIV/545/14 Rady Miejskiej w Skawinie z dnia 18 czerwca 2014 r. w sprawie przyjęcia Strategii Rozwoju Gminy Skawina na lata 2014-2020, załącznik do uchwały nr XLIV/545/14 Rady Miejskiej w Skawinie z dnia 18 czerwca 2014 r., s. 40).

Większość gmin prowadzi w swoich jednostkach audyt wewnętrzny. Uregulowania dotyczące tego procesu znajdują się w odrębnych zarządzeniach *stricte* z nim związanych (regulaminach audytu wewnętrznego, kartach audytu wewnętrznego, księgach procedur audytu wewnętrznego), zarządzeniach dotyczących kontroli zarządczej (regulaminach kontroli zarządczej) lub regulaminach organizacyjnych jednostek. Przede wszystkim określana jest misja, cel i zadania audytu wewnętrznego, obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialność audytora wewnętrznego oraz sposób wykonywania zadań audytowych (działalność i zasięg audytu). W odniesieniu do kontroli zarządczej przywoływana jest przez jednostki ustawowa definicja audytu wewnętrznego, która zakłada, że regularna ocena systemu kontroli zarządczej przez audyt wewnętrzny pomoże kierownikom jednostek w osiąganiu zaplanowanych celów i zadań⁵¹⁹. Często praktyką w jednostkach jest powierzanie audytorom wewnętrznym obowiązków dotyczących „badania i oceniania adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem oraz jakości realizowanych zadań”⁵²⁰. Ponadto mają oni również zwracać szczególną uwagę na wprowadzone mechanizmy kontrolne, wiarygodność oraz rzetelność informacji finansowych, zarządczych i operacyjnych, oceniać zgodność działalności z przepisami prawa powszechnie obowiązującymi, regulacjami wewnętrznymi jednostek, standardami, strategiami oraz programami obowiązującymi w określonych organach, oceniać procedury i sposób przygotowywania oraz prezentowania informacji finansowej, oceniać zarządzanie posiadanymi zasobami pod kątem efektywności i gospodarności, oceniać zabezpieczenie posiadanych zasobów jednostek⁵²¹. Widoczne jest tutaj podobieństwo do art. 68 ust. 2 u.o.f.p., w którym ustawodawca wymienia podobny katalog dotyczący tego, co jest celem kontroli zarządczej (co ma gwarantować). Niektórym audytorom wewnętrznym przypisywana jest koordynacja kontroli zarządczej, która (oprócz wspomnianych wyżej obowiązków) przejawia się m.in. sporządzaniem rocznych raportów/sprawozdań z funkcjonowania kontroli zarządczej czy przeprowadzaniem samooceny kontroli zarządczej. Nieznaczną część jednostek zdecydowała się na bezpośrednie wskazanie, że „audytor wewnętrzny nie może (...) być odpowiedzialnym za proces kontroli zarządczej w jednostce, ale poprzez ustalenia i zalecenia poczynione w wyniku przeprowadzenia audytu wewnętrznego wspomaga

⁵¹⁹ „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze” (art. 272 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

⁵²⁰ Zarządzenie nr 105/2016 Burmistrza Brzeszcz z dnia 20 grudnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia Karty audytu wewnętrznego i Procedur audytu wewnętrznego w Gminie Brzeszcz, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 105/2016 Burmistrza Brzeszcz z dnia 20 grudnia 2016 r., s. 2.

⁵²¹ Ibidem.

(...) we właściwej realizacji tego procesu”⁵²². To stwierdzenie jasno określa granice działalności audytora, który zgodnie z ustawą o finansach publicznych pełni rolę oceniająco-doradczą wobec kontroli zarządczej, a więc nie jest odpowiedzialny za jej prowadzenie i stan.

Niemalże wszystkie jednostki mają regulaminy/procedury związane z rekrutacją pracowników. Głównym ich celem jest „ustalenie zasad naboru pracowników na stanowiska urzędnicze w oparciu o przejrzyste kryteria i zasady oraz zagwarantowanie otwartego i konkurencyjnego dostępu do miejsc pracy”⁵²³. Określenie niezbędnych wymagań na dane stanowisko i zakresu obowiązków oraz prowadzenie postępowania według przyjętych reguł powinno prowadzić do wyłonienia najlepszego kandydata, który będzie zapewniał odpowiednią realizację wyznaczonych mu celów i zadań. Równie istotne dla osiągnięcia założeń jednostki jest zagwarantowanie ciągłości prowadzonych czynności poprzez ustanowienie systemu zastępstw, w sytuacjach nagłych nieobecności, urlopów itd. Większość jednostek ma uregulowaną tę kwestię za sprawą wprowadzonych regulaminów pracy oraz zakresów obowiązków. Przepisy tworzą rozwiązania umożliwiające zastępowanie jednego pracownika drugim, tak aby wykonanie celów i zadań nie zostało przerwane. W gminie wiejskiej Zabierzów pracownik udający się na urlop wypoczynkowy jest zobowiązany wypełnić wniosek, w którym wskazuje swojego zastępcę podczas nieobecności. W sytuacji niemożliwości ustalenia zastępstwa, obowiązki tego pracownika przejmuje bezpośredni przełożony⁵²⁴. Jednakże w tym regulaminie zabrakło rozwiązań związanych z zastępstwem w przypadku nagłej nieobecności pracownika. Jest to zupełnie inna sytuacja, niż wcześniej ustalony urlop wypoczynkowy, która wymaga podjęcia nagłych decyzji. Wobec tego istotne jest wskazanie, jak wygląda rozwiązanie w takiej sytuacji. W gminie wiejskiej Szerzyny podczas dłuższej nieobecności pracownika wprowadzono możliwość zatrudnienia innego pracownika (na podstawie umowy o pracę) na okres trwania absencji⁵²⁵. Optymalne rozwiązanie zastosowała gmina miejsko-wiejska Myślenice, która wskazała, że „pracownika nieobecnego w pracy zastępuje inny pracownik zgodnie z planem urlopów, wnioskiem

⁵²² Zarządzenie nr 21/2012 Burmistrza Gminy i Miasta Miechów z dnia 20 stycznia 2012 r. w sprawie: wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego i Regulaminu Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Gminy i Miasta w Miechowie oraz w gminnych jednostkach organizacyjnych, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 21/2012 Burmistrza Gminy i Miasta Miechowa z dnia 20 stycznia 2012 r., s. 3.

⁵²³ Zarządzenie nr 31/2021 Wójta Gminy Zabierzów z dnia 15 lutego 2021 r. w sprawie wprowadzenia procedury naboru na stanowiska urzędnicze, w tym kierownicze stanowiska urzędnicze w Urzędzie Gminy Zabierzów, Załącznik do Zarządzenia nr 31/2021 Wójta Gminy Zabierzów z dnia 15 lutego 2021 r., § 1.

⁵²⁴ Zarządzenie nr 139/2016 Wójta Gminy Zabierzów z dnia 1 lipca 2016 r. w sprawie ustalenia Regulaminu Pracy Urzędu Gminy Zabierzów, załącznik do Zarządzenia nr 139/2016 Wójta Gminy Zabierzów z dnia 1 lipca 2016 r., § 26.

⁵²⁵ Zarządzenie nr 44.2021 Wójta Gminy Szerzyny z dnia 19 kwietnia 2021 r. w sprawie Regulaminu Pracy Urzędu Gminy Szerzyny, załącznik do Zarządzenia nr 44.2021 Wójta Gminy Szerzyny z dnia 19 kwietnia 2021 r., § 5.

urlopowym lub na polecenie bezpośredniego przełożonego, zgodnie z zakresem zadań i czynności pracowników”⁵²⁶. Widoczna w tym przypadku jest wielowariantowość dająca większą szansę na znalezienie pracownika, który będzie mógł w zastępstwie zrealizować określone cele i zadania.

Większość gmin zdecydowała się na wprowadzenie zasad etycznych w postaci kodeksów/regulaminów etycznych. Jednostki wskazywały, że są one przede wszystkim „zbiorem zasad i wartości etycznych, wyznaczających standardy postępowania i zachowania pracowników (...), na rzecz realizacji interesu publicznego”⁵²⁷, które mają ukierunkować pracownika, aby „traktował pracę jako służbę publiczną, mając zawsze na względzie dobro społeczności lokalnej (...) oraz chronił uzasadnionych interesów każdej osoby”⁵²⁸. Zatem powinny być „jednym z podstawowych instrumentów służących budowaniu efektywnej i przejrzystej administracji samorządowej poprzez kształtowanie właściwych relacji urzędników z klientami (...) korzystającymi z usług urzędu”⁵²⁹. Jednostki głównie określały cel wprowadzenia zasad, wyjaśniały na czym polega rzetelność, bezstronność oraz neutralność polityczna podczas realizacji celów i zadań. Pojawiały się także kwestie związane z ciągłym podnoszeniem własnych kompetencji, dbaniem o zachowanie tajemnicy zawodowej, budowaniem relacji z pracownikami jednostki oraz petentami. Znaczna część jednostek postanowiła stworzyć katalog szczególnych zasad etyki. Dotyczyły m.in. praworządności, obiektywizmu, odpowiedzialności, jawności i uczciwości. Należy podkreślić, że rzadkością były uregulowania związane z postępowaniem w sytuacji nieetycznego zachowania. Jeżeli już występowały, to pojawiały się zazwyczaj tylko ogólne stwierdzenia wskazujące, że za nieprzestrzeganie regulaminu grożą kary. Ponadto nie istniały zapisy o możliwości anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem. W gminie wiejskiej Moszczenica jedynie stwierdzono, że nieprzestrzeganie zasad zawartych w kodeksie etycznym będzie wiązało się z odpowiedzialnością porządkową

⁵²⁶ Zarządzenie nr 25/2020 Burmistrza Miasta i Gminy Myślenice z dnia 13 lutego 2020 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Pracy w Urzędzie Miasta i Gminy w Myślenicach, załącznik do Zarządzenia nr 25/2020 Burmistrza Miasta i Gminy Myślenice z dnia 13 lutego 2020 r., § 15.

⁵²⁷ Zarządzenie nr 15/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 11 lutego 2022 r. w sprawie Kodeksu Etyki Pracowników Samorządowych Urzędu Gminy Limanowa, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 15/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 11 lutego 2022 r., Preambuła.

⁵²⁸ Zarządzenie nr 418/2018 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 1 sierpnia 2018 r. w sprawie: zmiany zarządzenia nr 255/2008 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 19 sierpnia 2008 roku w sprawie przyjęcia Kodeksu Etycznego Pracowników Urzędu Miasta Nowego Sącza, załącznik do Zarządzenia nr 418/2018 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 1 sierpnia 2018 r., § 5.

⁵²⁹ Zarządzenie nr 2/VI/10 Wójta Gminy Moszczenica z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Kodeksu Etycznego Pracowników Urzędu Gminy Moszczenica, załącznik do Zarządzenia nr 2/VI/10 z dnia 17 grudnia 2010 r., Preambuła.

lub dyscyplinarną⁵³⁰. W kodeksie etycznym gminy wiejskiej Sułoszowa określono, że pracownik może wnieść skargę do wójta⁵³¹. W mieście na prawach powiatu Nowym Sączu powołana jest komisja etyki przez prezydenta. Do jej zadań należy m.in. analiza stosowania zasad zawartych w kodeksie etycznym przez pracowników, prowadzenie postępowania wyjaśniającego w sytuacji, gdy otrzyma informację o niewłaściwym zachowaniu oraz podejmowanie decyzji o złożeniu wniosku do prezydenta w sprawie nałożenia sankcji dyscyplinarnych na pracownika⁵³². Zatem w tej sytuacji mamy do czynienia z zespołem, który rozpatruje wpływające skargi oraz analizuje zachowania w jednostce. Takie rozwiązanie może być przekonywujące dla pracowników niepewnych co do tego, czy zgłosić nieprawidłowości. Jednak warunkiem jest też to, że pracownicy tej komisji będą cieszyć się nieposzlakowaną opinią wśród pracowników urzędu i gwarantować obiektywność oraz niezależność. Gmina wiejska Limanowa zdecydowała się na stworzenie procedury postępowania w sytuacji stwierdzenia nieprzestrzegania kodeksu etyki. W pierwszej kolejności wskazano, że pracownik, który naruszy postanowienia kodeksu etyki, może ponieść odpowiedzialność karną lub porządkową, pod warunkiem, że tak stanowią przepisy prawa powszechnie obowiązującego. Następnie pracownicy zostali zobowiązani do reagowania na wszelkie zachowania mogące naruszyć lub naruszające regulacje znajdujące się w kodeksie poprzez zgłoszenie takiego stanu rzeczy do przełożonego, wójta lub sekretarza. Kierownikom wydziałów/referatów została wyznaczona szczególna odpowiedzialność za bieżące monitorowanie przestrzegania norm etycznych oraz podejmowanie działań przeciwdziałających i eliminujących naruszenia. Ponadto kierownicy (szczególnie wójt i sekretarz) muszą kompleksowo i wnikliwie analizować każdą informację o naruszeniu lub podejrzeniu naruszenia norm etycznych. W zależności od wagi naruszenia podejmowane są następujące rozwiązania: rozmowa bezpośredniego przełożonego z pracownikiem, zastosowanie odpowiednich przepisów ustawy Kodeks pracy lub powiadomienie właściwych organów. Na końcu wskazano, że na wniosek pracowników może zostać powołana komisja etyczna, która będzie pełniła rolę opiniodawczą i doradcą

⁵³⁰ Ibidem, s. 5.

⁵³¹ Zarządzenie nr 2/2013 Wójta Gminy Sułoszowa z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie wprowadzenia Kodeksu Etyki pracowników samorządowych w Urzędzie Gminy Sułoszowa, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 2/2013 Wójta Gminy Sułoszowa z dnia 29 stycznia 2013 r., § 11.

⁵³² Zarządzenie nr 418/2018 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 1 sierpnia 2018 r. w sprawie: zmiany zarządzenia nr 255/2008 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 19 sierpnia 2008 r. w sprawie przyjęcia Kodeksu Etycznego Pracowników Urzędu Miasta Nowego Sącza, załącznik do Zarządzenia nr 418/2018 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 1 sierpnia 2018 roku, § 13-16.

w sprawach naruszeń kodeksu etyki⁵³³. Przedstawione zasady wyróżniają się swoją szczegółowością i kompleksowością na tle norm pozostałych badanych jednostek. Kodeks jasno określa reguły po wpłynięciu informacji o nieetycznym zachowaniu. Ponadto korzystnym rozwiązaniem jest możliwość powołania komisji etycznej, w skład której wchodzi pracownicy jednostki. Może być ona alternatywnym rozwiązaniem w opiniowaniu spraw lub organem doradczym dla pracowników na stanowiskach kierowniczych.

Podsumowanie analizy aktów wewnętrznych gmin

Podsumowując, na początku należy wskazać, że kontrola wewnętrzna instytucjonalna występowała tylko w 15 badanych gminach, natomiast w 31 jej brakowało, co oznacza, że była obecna jedynie w 1/3 jednostek. Niemal wszystkie gminy miały odrębne akty wewnętrzne związane z wprowadzeniem systemu kontroli zarządczej. Zawierały one przede wszystkim definicje i cele ustawowe kontroli zarządczej, określały pracowników odpowiedzialnych za jej prowadzenie (najczęściej koordynatorem był sekretarz) na poziomie urzędu oraz gminy jako całości. Zastrzeżenia budziło traktowanie kontroli zarządczej jako tradycyjnie rozumianej kontroli *ex post* przez sprowadzanie jej wyłącznie do zbadania stanu istniejącego, wykrycia ewentualnych nieprawidłowości oraz sformułowania wniosków i zaleceń. Wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) obligowali kierowników gminnych jednostek organizacyjnych do prowadzenia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Mieli oni również corocznie przedstawiać wyniki przeprowadzanej samooceny kontroli zarządczej oraz składać oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Ponadto niektóre jednostki wpisywały dodatkowo uregulowania związane z kontrolą zarządczą do swoich regulaminów organizacyjnych. Były to przeważnie definicje i cele ustawowe tej instytucji prawnej oraz osoby odpowiedzialne za jej prowadzenie. Także w regulaminach organizacyjnych pojawiały się sytuacje, gdzie kontrola zarządcza była traktowana wyłącznie jako kontrola *ex post*. Dodatkowo wątpliwości budziło posługiwanie się przez jednostki terminami kontroli zarządczej funkcjonalnej i kontroli zarządczej instytucjonalnej. Pierwszej z nich nadawano standardowe cechy kontroli zarządczej, natomiast druga była traktowana jako kontrola przeprowadzana *ex post*. Należy do tego dodać, że jedynie nieliczni wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) decydowali się na szczegółowe objaśnienie standardów kontroli zarządczej w świetle uwarunkowań występujących w jednostkach. Gdy tak się działo,

⁵³³ Zarządzenie nr 15/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 11 lutego 2022 r. w sprawie Kodeksu Etyki Pracowników Samorządowych Urzędu Gminy Limanowa, załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 15/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 11 lutego 2022 r., s. 7.

w większości poszczególnych elementów składowych standardów zauważalne stawały się podobieństwa np. przy wyznaczaniu oraz monitorowaniu celów i zadań, funkcjonowaniu mechanizmów kontrolnych czy badaniu i ocenianiu kontroli zarządczej przez audyt wewnętrzny.

Większa część jednostek opracowała szczegółowe zasady dotyczące zarządzania ryzykiem, które zostały zawarte w dokumentach wewnętrznych związanych z kontrolą zarządczą lub odrębnych przeznaczonych temu obszarowi. Określano m.in. istotę i proces zarządzania ryzykiem, osoby odpowiedzialne, poziomy prawdopodobieństwa pojawienia się ryzyk, kryteria oddziaływania ryzyk na osiągnięcie zadań, a także opracowywano wzorce arkuszy ryzyk. Zdarzały się przypadki, w których jednostki nie wprowadzały szczegółowych uregulowań w zakresie zarządzania ryzykiem, czym pozostawiały osobom odpowiedzialnym za ten obszar pełną dowolność w podejmowaniu decyzji. Taka sytuacja mogła stanowić zagrożenie ze względu na brak formalnych zobowiązań do identyfikacji i analiz ryzyk, co w konsekwencji mogło prowadzić do ich nieprzeprowadzania. Ponadto różne podejścia do zarządzania ryzykiem w obrębie jednostki mogły powodować brak spójności w działaniach i nieskoordynowane reakcje na zagrożenia, zwiększając ryzyko wystąpienia strat oraz nieprzewidzianych konsekwencji.

Zasadniczymi dokumentami obrazującymi działalność jednostek oraz ich wizję przyszłości były raporty o stanie gmin i strategie rozwoju. Pierwsze z nich opracowywane są corocznie przez wszystkie jednostki i stanowią zbiór informacji związanych z funkcjonowaniem danej gminy za rok poprzedni: wykonaniem budżetu, stopniem realizacji danych inwestycji oraz wszelkiego rodzaju aktywnościami (w tym zadaniami) w określonych obszarach działalności jednostki (usługach komunalnych, ochronie środowiska, oświacie, pomocy społecznej, działalności kulturalnej, promocji, gospodarce odpadami itd.). Jednostki w raportach, opisując zadania, określają stopień ich wykonania oraz podają kwotę inwestycji. Jednakże nie wskazują mierników/wskaźników, które mogłyby szczegółowo ukazywać postęp osiągniętych przedsięwzięć. Istotnym elementem raportów są dane (występujące w większości gmin) dotyczące realizacji polityków, programów i strategii. Dostarczają informacji o tym, które założenia udało się zrealizować oraz w jakim kierunku (obszarze) prowadzone są działania przez jednostkę. Raporty w kontekście kontroli zarządczej mogą stanowić narzędzie analizy i oceny podjętych działań, a także służyć jako podstawa do dalszego planowania/modyfikowania celów i zadań. Jeżeli chodzi o strategię rozwoju gmin, należy wskazać, że koncentrują się na wyznaczaniu kierunków (wizji, misji) działań jednostek. Obejmują analizę otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego oraz opracowanie

celów i zadań, które mają prowadzić do osiągnięcia zaplanowanych rezultatów. Wszystkie badane gminy mają strategie, które obejmują kilkuletnią perspektywę rozwoju. Z punktu widzenia kontroli zarządczej istotnymi elementami strategii są analizy SWOT, określone misje i wizje działania oraz wskazane obszary strategiczne, do których są przypisane cele strategiczne i operacyjne. Ponadto jednostki w tych dokumentach objaśniały wszystkie cele (niekiedy również zadania do celów operacyjnych), co dawało szczegółową koncepcję planu ich działalności. Nie wykorzystywano do tego mierników/wskaźników, tak samo jak to miało miejsce w przypadku raportów o stanie gmin. Strategie rozwoju w kontekście kontroli zarządczej można uznać za kluczowe narzędzie strategiczne, które dostarcza wiedzy o kierunkach działania oraz uwarunkowaniach funkcjonowania jednostek. Jest to istotne dla skutecznego zarządzania celami i zadaniami. Informacje zawarte w strategiach rozwoju wpisują się w standardy kontroli zarządczej, szczególnie w grupę B. „Cele i zarządzanie ryzykiem”. Obejmują one m.in. klarowne określenie misji jednostki, wyznaczanie celów i zadań oraz identyfikację ryzyk, co jest możliwe dzięki analizie SWOT.

Znaczna część badanych gmin prowadzi audyt wewnętrzny. Uregulowania związane z tym procesem zawierano w odrębnych zarządzeniach *stricto* z nim związanych (regulaminach audytu wewnętrznego, kartach audytu wewnętrznego, księgach procedur audytu wewnętrznego), zarządzeniach dotyczących kontroli zarządczej (regulaminach kontroli zarządczej) lub regulaminach organizacyjnych jednostek. Gminy, w kontekście kontroli zarządczej, odwoływały się do ustawowej definicji audytu wewnętrznego, zgodnie z którą audyt ten służy regularnej ocenie systemu kontroli zarządczej. Jego celem jest wspieranie kierowników jednostek w realizacji założonych celów i zadań. Jeżeli chodzi o zakres zadań audytorów, jest on szeroki. Ich głównym zadaniem jest sprawdzanie mechanizmów kontroli funkcjonujących w jednostce, ocena zgodności działalności z przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi, standardami, strategiami oraz programami. Ponadto oceniają oni m.in. procedury oraz sposób opracowywania i przedstawiania informacji finansowej. Audytorzy w niektórych gminach stają się koordynatorami kontroli zarządczej i są zobligowani do sporządzania rocznych raportów/sprawozdań z funkcjonowania kontroli zarządczej, a także przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej.

Wszystkie jednostki wprowadziły regulaminy organizacyjne i określiły m.in. strukturę organizacyjną, zakres kompetencji poszczególnych wydziałów/referatów oraz stanowisk pracy, a niekiedy sprawy dotyczące kontroli zarządczej, kontroli wewnętrznej czy zasad funkcjonowania urzędu (m.in. wskazanie misji urzędu, godzin otwarcia, procedur obsługi petentów oraz dostępu do informacji publicznej). Ponadto większa część badanych gmin

ma regulaminy/procedury dotyczące rekrutacji pracowników. Głównym celem ich wprowadzenia było określenie zasad naboru, zapewniając transparentny i konkurencyjny dostęp do ofert pracy. Rozwiązania mają prowadzić do wyłonienia najlepszego kandydata, który będzie należycie wykonywał powierzone mu zadania. Równie ważne dla realizacji założeń jednostki jest zapewnienie ciągłości działalności poprzez wprowadzenie systemu zastępstw na wypadek nagłych nieobecności, urlopów i innych sytuacji. Duża część jednostek uregulowała tę kwestię przez regulaminy pracy oraz zakresy obowiązków. Jednakże pojawiały się przypadki, gdzie brakowało rozwiązań dotyczących zastępstw w sytuacji planowanej oraz nagłej nieobecności pracownika.

Zdecydowana większość badanych gmin postanowiła wdrożyć zasady etyczne za sprawą kodeksów/regulaminów etycznych. Były one zbiorami zasad i wartości etycznych, które wskazywały kierunek postępowania oraz zachowania urzędników. Głównie określały powód implementacji zasad, definiowały pojęcia rzetelności, bezstronności oraz neutralności politycznej podczas wykonywania celów i zadań. Należy zwrócić uwagę, że rzadko pojawiały się uregulowania dotyczące postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania. Jeżeli już istniały, zazwyczaj ograniczały się do ogólnych informacji o konsekwencjach nieprzestrzegania regulaminu, wskazując jedynie na możliwość nałożenia kar. Co więcej, jednostki nie wdrażały rozwiązań dotyczących możliwości anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem. Natomiast pozytywnym akcentem (w niewielu jednostkach) były powoływane komisje etyki zajmujące się m.in. analizą stosowania zasad etycznych przez urzędników oraz prowadzeniem postępowań wyjaśniających w przypadku zgłoszenia nieetycznego zachowania.

Wywiady pogłębione

Po analizie aktów wewnętrznych nastąpiła druga część drugiego etapu badania empirycznego związana z wywiadami pogłębionymi. Zostały one przeprowadzone z 46 urzędnikami: 27 sekretarzami, 4 audytorami wewnętrznymi, 3 burmistrzami, 3 inspektorami, 2 zastępcami burmistrzów, 2 skarbnikami, 2 dyrektorami wydziałów, 1 wójtem, 1 kierownikiem wydziału i 1 zastępcą dyrektora wydziału. Pierwsze pytanie dotyczyło tego, jakie korzyści przynosi kontrola zarządcza jednostce, czym ten system dla niej jest. Było to pytanie wprowadzające do całej rozmowy, które miało ukazać, jak postrzegana, traktowana jest kontrola zarządcza w jednostce. Punktem wyjścia do prawidłowego przemyślenia i zaimplementowania kontroli zarządczej jest zrozumienie

jej istoty oraz odkrycie korzyści, które ona ma. Bez tego ta instytucja prawna może zostać potraktowana wyłącznie jako obowiązek formalny, który należy spełnić. Najczęściej pojawiające się odpowiedzi dla tego pytania nie miały pozytywnego wydźwięku o kontroli zarządczej. Przede wszystkim wskazywano, że kontrola zarządcza jest: wyłącznie obowiązkiem formalnym, który należy spełnić poprzez stworzenie dla niej regulacji wewnętrznych; systemem rozbudowującym biurokrację, ponieważ należy opracować na jego potrzeby dodatkową dokumentację; niezrozumiałym pojęciem, gdyż nie precyzuje/wskazuje konkretnych działań, nie posiada jednolitego wzorca; narzędziem, które musiało się pojawić, skoro zrezygnowano z kontroli finansowej. Również podkreślano, że kontrola zarządcza jest rozbudowanym mechanizmem i dlatego jednostka nie może realizować jej w pełni, ponieważ ma na nią za mało pracowników oraz środków finansowych. Zdecydowanie rzadziej wskazywano, że kontrola zarządcza: pomaga realizować cele i zadania zgodnie z prawem; pomaga weryfikować działalność jednostki; pozwala skuteczniej wyznaczać cele i zadania oraz je osiągać; przyczynia się do lepszego porządkowania dokumentów; pozwala skontrolować finanse jednostki; zapewnia ciągłość działania jednostki; minimalizuje ryzyka i jest elementem wspierającym zarządzanie jednostką.

W drugim pytaniu urzędnicy zostali poproszeni o wskazanie najistotniejszych, z perspektywy jednostki, instrumentów kontrolno-zarządczych występujących w kontroli zarządczej. Spośród wszystkich odpowiedzi szczególnie wyróżniała się ta dotycząca działalności audytu wewnętrznego. Podkreślano, że audyt wewnętrzny bada działalność jednostki, ocenia jej funkcjonowanie, sprawdza realizację celów i zadań, wydatkowanie środków publicznych oraz zarządza ryzykiem. Zwracano również uwagę, że w kontroli zarządczej audytorzy wewnętrzni odgrywają pierwszoplanową rolę dzięki szerokim kompetencjom i rozległemu obszarowi działania. Równie często pojawiała się odpowiedź, że istotnym instrumentem jest kontrola wewnętrzna, w tym przede wszystkim kontrola finansowa, która weryfikuje wydatkowanie środków publicznych pod kątem oszczędności, przydatności, celowości itd., sprawdza dokumenty finansowo-księgowe, bada zgodność działania z ustawą o rachunkowości i ustawą o finansach publicznych. Ponadto wskazywano, że skutecznym instrumentem kontrolno-zarządczym jest raportowanie o działalności poszczególnych komórek organizacyjnych, wydziałów/referatów przez kierowników wydziałów/referatów na spotkaniach z wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta). Ankietowani odpowiadali również, że kwestie związane z planowaniem zadań (w ramach corocznego budżetu, wieloletniej prognozy finansowej), projektowaniem budżetu oraz analizowaniem ryzyk są ważnymi elementami zarządczymi dla jednostek, szczególnie

dla ich długofalowej perspektywy funkcjonowania. Sporadycznie wspominano o indywidualnych upoważnieniach dla pracowników (delegowaniu uprawnień) oraz aktualizowaniu i dostosowywaniu zakresów czynności (do panujących uwarunkowań) jako istotnych instrumentach zarządczych w kontroli zarządczej.

Trzecie pytanie poprzedził krótki wstęp, w którym założono, że nowo powołany kierownik napotyka trudności w zrozumieniu kontroli zarządczej. Następnie zadano pytanie: Czy mógłby Pan/i przedstawić temu kierownikowi wskazówki dotyczące obowiązków, jakie się wiążą dla niego i dla jednostki wraz z wdrożeniem systemu kontroli zarządczej? W odpowiedziach prawie zawsze wskazywano, że nowo powołany kierownik jednostki powinien w pierwszej kolejności zrozumieć sens kontroli zarządczej i regulacje, które się z nią wiążą. Dlatego podkreślano, że musi on poznać przepisy o kontroli zarządczej wynikające z ustawy o finansach publicznych, standardy kontroli zarządczej, jak również obowiązujące akty wewnętrzne jednostki, np. regulaminy kontroli zarządczej, regulaminy zarządzania ryzykiem, regulaminy kontroli wewnętrznej, regulaminy audytu wewnętrznego. W dalszej kolejności odpowiadano, że kierownik jednostki powinien wnikliwie przeanalizować schemat i regulamin organizacyjny oraz pozostałe procedury wewnętrzne, aby zrozumieć funkcjonowanie jednostki, na które kontrola zarządcza oddziałuje. Nie zabrakło również wątku o przeprowadzaniu rozmów z kadrą kierowniczą i pracownikami poszczególnych wydziałów/referatów, którzy odpowiadają za realizację wyznaczonych celów i zadań. Podkreślano, że jest to kluczowa kwestia w kontekście kontroli zarządczej. Udzielający wywiadu uważali, że głównym celem spotkań powinno być poznanie pozytywnych i negatywnych aspektów codziennej pracy urzędników. Dostrzegali w nich także szansę na identyfikację potencjalnych usprawnień w funkcjonowaniu jednostki. W niektórych wypowiedziach zwracano uwagę na konieczność zapoznawania się kierownika jednostki z rozwojem kompetencji zawodników tj. częstotliwością i jakością szkoleń, w których uczestniczą, oraz innymi ścieżkami rozwoju, mogącymi wpłynąć na lepsze wykonywanie powierzonych im zadań.

W czwartym pytaniu urzędnicy zostali zapytani o to, co przysparza największych problemów w kontroli zarządczej. Najczęściej pojawiające się odpowiedzi były związane z nadmiernym formalizmem, który według nich przynosi kontrola zarządcza. Wskazywano, że jest ona bardzo rozbudowanym systemem, co generuje potrzebę tworzenia licznych dokumentów (np. rejestrów ryzyk), dodatkowych procedur, regulacji, co jest niezwykle czasochłonne. Podkreślano, że system kontroli zarządczej wymaga zaangażowania znacznej liczby pracowników, co w mniejszych jednostkach bywa praktycznie niemożliwe ze względu

na ich ograniczoną liczbę. Urzędnicy wielokrotnie zwracali uwagę, że trudno prowadzi się kontrolę zarządczą w obliczu licznych i częstych zmian legislacyjnych, które nie przyczyniają się do stabilizacji funkcjonowania jednostek, a niekiedy powodują wymuszone, nagłe zmiany organizacyjne. Respondenci mówili też o tym, że mankamentem jest proces kontrolny, ponieważ w niektórych jednostkach nie istnieją komórki kontroli wewnętrznej, które mogłyby sprawdzać poprawność podejmowanych działań, funkcjonowanie jednostki. Zdarza się, że pracownicy polegają wyłącznie na samokontroli. Udzielający wywiadu podkreślali aspekt odpływu kadry pracowniczej, która coraz częściej opuszcza sektor publiczny na rzecz sektora prywatnego ze względu na wyższe wynagrodzenia. Wysoka fluktuacja kadr spowodowana brakiem konkurencyjności finansowej gmin z prywatnymi korporacjami destabilizuje pracę jednostek. Negatywnie wpływa to również na realizację kontroli zarządczej, której kluczowym elementem jest wykonywanie zadań i celów przez pracowników. Wskazywano, że brak konkurencyjności finansowej uniemożliwia także zatrudnianie specjalistów, którzy mogliby podnosić jakość świadczonej pracy. Respondenci równie często sygnalizowali problem niezrozumienia kontroli zarządczej zarówno przez kierowników jednostek, jak i pozostałych pracowników. Dlatego pojawiały się problemy z chęcią identyfikacji, analizy ryzyk, a także tworzeniem mierników do zadań, co było spowodowane przeświadczeniem, że te sprawy są zbędne i tworzą wyłącznie dodatkową, niepotrzebną dokumentację. Przy tym zauważano, że łatwiej byłoby prowadzić wszystkie kwestie związane z kontrolą zarządczą, gdyby istniał do tego stworzony bezpłatny program komputerowy dla wszystkich jednostek. Przede wszystkim wpłynęłoby to na świadomość, że nie dochodzi do nadmiernego tworzenia dokumentów, a ponadto umożliwiałoby łatwiejsze przechowywanie informacji w jednym, centralnym systemie. Zdecydowana mniejszość urzędników wskazywała, że z kontrolą zarządczą nie ma problemu, jeżeli realizuje się ją nieformalnie poprzez narady/spotkania i omawia na nich różne sprawy związane z działalnością jednostki.

Piąte pytanie odnosiło się do tego, czy w jednostce weryfikowany jest system kontroli zarządczej. Respondenci najczęściej wskazywali, że to audytor wewnętrzny dokonuje bieżącej weryfikacji systemu kontroli zarządczej przez badanie wszelkich procedur będących jego elementem, szczególnie pod kątem ich aktualności z obowiązującymi przepisami prawa. Równie często odpowiadano, że weryfikacja kontroli zarządczej nie następuje, ponieważ wystarczające jest jej zbadanie przez kontrolę zewnętrzną, np. RIO, NIK. Podkreślano także, że tak rozbudowany system o wielu funkcjach zarządczo-kontrolnych nie jest możliwy do oceny jako całość. Natomiast jego poszczególne elementy, takie jak ryzyka, cele

i zadania, są przeważnie weryfikowane co pewien okres czasowy. Urzędnicy uważali, że coroczne podpisywanie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierowników wydziałów/referatów oraz kierownika jednostki jest formą sprawdzenia kontroli zarządczej. Jeżeli w tych dokumentach nie są przedstawiane nieprawidłowości, to przyjmuje się, że kontrola zarządcza funkcjonuje prawidłowo. Respondenci wskazywali również, że corocznie odbywają się spotkania kierownika jednostki z sekretarzem i skarbnikiem gminy, podsumowujące działalność. W ich trakcie omawiana i oceniana jest kontrola zarządcza. Szczególna uwaga zwracana jest na prawidłowość realizowanych celów i zadań, a także radzenie sobie z ryzykami - w głównej mierze od tych elementów zależna jest ocena kontroli zarządczej. Udzielający wywiadu sporadycznie wspominali o ocenie kontroli zarządczej przez przeprowadzanie corocznej samooceny kontroli zarządczej, która - jeśli była przeprowadzana - przyjmowała formę ankiety dla wszystkich pracowników. Zazwyczaj zawierała pytania dotyczące wszystkich standardów kontroli zarządczej. W zależności od analizy wyników podejmowano (lub nie) odpowiednie działania.

Szóste pytanie dotyczyło tego, jakie znaczenie dla jednostki ma funkcjonowanie kontroli wewnętrznej instytucjonalnej. Gminom, które nie posiadały tej kontroli, zadano pytanie, dlaczego jej nie ustanowiły. Respondenci niemal zawsze podkreślali, że tego rodzaju kontrola pozwala wykrywać błędy i - jeśli to możliwe - je naprawiać lub przynajmniej minimalizować ich negatywne skutki. Zwracano również uwagę, że pracownicy przeprowadzający kontrolę stanowią wartość dodaną w konsultacjach dotyczących realizacji zadań, zwłaszcza w kwestiach finansowych. Wskazują oni perspektywę kontrolującego, czyli na co zwraca się uwagę podczas kontroli, które elementy wymagają szczególnej ostrożności oraz co można dodatkowo zrobić, aby potwierdzić prawidłowość działań. Udzielający wywiadu bardzo często mówili, że ten rodzaj kontroli służy w głównej mierze do weryfikowania czynności związanych z wydatkowaniem środków publicznych. Uwaga zostaje skupiona na zgodności działań z ustawą o rachunkowości, ustawą o finansach publicznych oraz polityką rachunkowości jednostki. Sporadycznie wskazywano, że pracownicy zajmujący się kontrolą biorą udział w procesie identyfikowania ryzyk, gdyż tą kwestią zajmuje się audytor wewnętrzny.

W jednostkach bez kontroli wewnętrznej instytucjonalnej respondenci stwierdzali, że nie przynosiła ona oczekiwanych rezultatów - nie wykrywała wszystkich błędów ani na etapie realizacji zadań, ani po ich zakończeniu. Podkreślano także niedostateczną wiedzę pracowników zajmujących się kontrolą oraz trudności w zatrudnianiu specjalistów z powodu ich niedoboru na rynku pracy lub wysokich oczekiwań finansowych. Pozostali

respondenci uznali, że w ich jednostkach funkcjonuje na tyle rozwinięty mechanizm kontroli (kontrola kierownika wydziału/referatu nad realizowanymi zadaniami w obszarze jego wydziału/referatu, samokontrola pracownika oraz wsparcie audytora wewnętrznego, jeśli jest zatrudniony w gminie), że dodatkowi pracownicy zajmujący się kontrolą nie byli niezbędni. Z tego powodu powierzano im także inne zadania, niezwiązane z kontrolą. W efekcie w pewnym momencie uznawano, że stanowisko to jest zbędne i je likwidowano. Dodawano również, że skoro w jednostce jest zatrudniony audytor wewnętrzny, to po części on wykonuje zadania zatrudnionego wcześniej pracownika na stanowisku kontrolnym.

W siódmym pytaniu respondenci zostali zapytani o to, do jakich celów (organizacyjnych - wewnętrznych jednostki, publicznych czy obydwu) służy kontrola zarządcza w jednostce. Udzielający wywiadu prawie zawsze odpowiadali, że kontrola zarządcza służy zarówno do celów publicznych, jak i celów organizacyjnych (wewnętrznych jednostki). Podkreślano, że urząd realizuje zadania określone w statucie i regulaminie organizacyjnym (rozumiano to jako cele wewnętrzne), ale są to jednocześnie zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb obywateli. Wykonywanie celów organizacyjnych ma polepszać usługi świadczone wobec mieszkańców - klientów urzędów. W przypadku celów publicznych skupiano się w głównej mierze na dużych inwestycjach, które wymagają większego zaangażowania i są bardziej czasochłonne. Zdaniem badanych w takich przypadkach niezbędne są mechanizmy kontrolne, sprawdzające, czy wszystkie etapy - przedwykonawcze, wykonawcze i powykonawcze - realizowane są zgodnie z założeniami. Również nie pomijano aspektów zarządczych, które pomagają w doborze pracowników do realizacji zadań oraz organizacji przedsięwzięcia od strony logistycznej. Tylko nieliczni odpowiadali, że według nich kontrola zarządcza służy tylko do celów organizacyjnych. Wskazywano, że wspiera ona działalność urzędów poprzez odpowiedni przepływ i porządkowanie dokumentów, sprawną komunikację, właściwy podział obowiązków czy delegowanie uprawnień w niezbędnych do tego momentach.

Ósme pytanie dotyczyło tego, w jaki sposób definiowane, wyznaczane są cele i zadania. Respondenci wskazywali, że proces ten rozpoczyna się od analizy możliwości finansowych oraz identyfikacji najpilniejszych inwestycji w danym obszarze funkcjonowania. Podkreślano, że jeśli nie ma potrzeby realizacji nagłych i koniecznych inwestycji, łatwiej jest wdrażać pomysły zgłaszane przez mieszkańców. Kluczowym czynnikiem pozostaje budżet, który wyznacza zakres działań, na jakie jednostka może sobie pozwolić. Według badanych podstawowymi narzędziami planowania celów i zadań są: projektowanie budżetu oraz opracowywanie strategii rozwoju gminy. Warto przy tym dodać, że tylko niewielka

część jednostek decydowała się na tworzenie budżetu w układzie zadaniowym. Wskazywano również, że planowanie niektórych zadań odbywa się ogólnie przez administrację rządową, która może zobligować jednostki do wykonania tzw. zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Natomiast w przypadku celów i zadań wewnętrznych urzędu respondenci odpowiadali, że są one ustalane na dany rok przez kierowników wydziałów/referatów we współpracy z pracownikami, a następnie przedstawiane wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta). Zaznaczano, że nie zawsze przybiera to formę pisemną, a więc ewentualne mierniki/wskaźniki są również w formie nieformalnej. Jednak równie często udzielający wywiadu wskazywali, że cele i zadania dla urzędów nie są wyznaczane. Argumentowali to tym, że pracownicy starają się jak najlepiej wykonywać swoje obowiązki, co samo w sobie jest wystarczające. Podkreślano, że nie mogą oni otrzymywać dodatkowych celów, ponieważ z roku na rok zakres ich obowiązków stale się zwiększa. Wskazywano, że powodem do ewentualnych zmian, np. w metodyce pracy, a co za tym idzie - wyznaczania nowych celów i zadań usprawniających działalność, może być niezadowolenie społeczności z funkcjonowania urzędu.

W dziewiątym pytaniu respondenci zostali zapytani o to, czy są ustalane mierniki lub inne wskaźniki kontrolujące postęp w realizacji celów i zadań. Zdecydowana większość z nich stwierdziła, że mierniki nie są stosowane, ponieważ nie stanowią pomocy przy wykonywaniu celów i zadań. Podkreślano, że ich wprowadzenie jedynie zwiększa poziom formalizmu, który i tak jest już wysoki. Osoby udzielające wywiadu otwarcie przyznawały, że tego typu narzędzia nie są dla nich przekonujące - najważniejsze jest dla nich to, czy cel został osiągnięty i zadanie wykonane zgodnie z założeniami. Badani dodawali, że jeśli wykonujący zadanie chce z własnej inicjatywy stosować dodatkowe mierniki lub wskaźniki, nie stanowi to problemu. Nie są one jednak narzucane ogólnie. Wskazywano, że inicjatywa pracownicza w tym zakresie jest rzadkością. Niektórzy respondenci odpowiadali, że mierniki są stosowane z konieczności. Ustalane są głównie wtedy, gdy wymagają tego założenia projektu lub inwestycji albo gdy przedsięwzięcie jest na tyle duże, że istnieje ryzyko przyszłej kontroli. Również pojawiały się odpowiedzi, że one występują, ale nieformalnie i przeważnie mają dwuwariantową postać: „zadanie zostało wykonane”/„zadanie nie zostało wykonane”. Tylko nieliczni upatrywali w miernikach pomocne narzędzie do realizacji celów i zadań, wskazując, że w ich jednostkach są one ustalane i mają postać liczbową. Podkreślano, że służą do kontroli przedsięwzięcia na określonych etapach. Zwracano uwagę, że im bardziej szczegółowe są mierniki (zawierają jak najwięcej informacji o rzeczach, które należy

wykonać), tym łatwiej jest wszystko sprawdzić i zrealizować zgodnie z założeniami, nie pomijając istotnych elementów.

Dziesiąte pytanie dotyczyło prowadzenia monitoringu realizacji celów i zadań. Niemal wszyscy respondenci odpowiadali, że odbywa się on na bieżąco, lecz w sposób nieformalny. Wskazywano, że kierownicy w ramach swoich wydziałów/referatów sprawdzają wykonywanie poszczególnych celów i zadań, a także sami pracownicy odpowiedzialni za swoje obowiązki dokonują samokontroli tego, nad czym pracują. Do tego udzielający wywiadu dodawali, że formą monitoringu wykonywanych zadań są spotkania z wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta). Przeważnie uczestniczy w nich sekretarz oraz kierownik danego wydziału/referatu, który nadzoruje wykonanie określonej inwestycji. Podczas spotkania omawiane są przede wszystkim postępy w realizacji, jak również nieprawidłowości i zagrożenia, które pojawiły się lub mogą mieć miejsce w przyszłości. W nielicznych gminach stosuje się praktykę składania pisemnych oświadczeń przez kierowników wydziałów/referatów oraz osoby na samodzielnych stanowiskach. Oświadczenia te dotyczą wyników monitorowania realizacji celów i zadań oraz identyfikacji ryzyk, które mogą im zagrażać. Także tylko nieliczni badani wskazywali, że monitoring realizacji celów i zadań prowadzi audytor wewnętrzny, analizując dokumentację oraz rozmawiając z pracownikami o wykonywanych przez nich zadaniach. Takie rozwiązanie uzasadniano tym, że osoba spoza danego wydziału/referatu, dysponująca szeroką wiedzą, może spojrzeć na wykonywane działania w sposób kompleksowy i obiektywny, a także ocenić je m.in. pod kątem prawnym, finansowym. Respondenci uważali, że audytor posiada wszechstronną wiedzę o jednostce dzięki prowadzonym badaniom, analizie ryzyk oraz częstemu uczestnictwu w spotkaniach z kadrą kierowniczą, gdzie pełni funkcję doradcą.

W jedenastym pytaniu respondenci zostali zapytani o to, czy wykrywane są potencjalne ryzyka, które mogą wystąpić przy realizacji celów i zadań, źródła ich powstania oraz to, co może potencjalnie się zdarzyć, gdy ryzyka wystąpią. Najczęściej udzielający wywiadu wskazywali na nieformalny sposób wykrywania i analizowania ryzyka. Odbywa się to podczas corocznych spotkań danych wydziałów/referatów, gdzie kierownicy i pracownicy omawiają, jakie potencjalnie ryzyka mogą wystąpić przy realizacji celów i zadań, a także jakie działania należy podjąć, aby im przeciwdziałać. Często po takich spotkaniach kierownik wydziału/referatu przedstawia omówione kwestie wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta). Jeżeli kierownik jednostki ma zastrzeżenia, co do stopnia istotności ryzyk, wtedy zaleca zastosowanie środków zaradczych, które zapobiegą niepowodzeniu w realizacji danego celu. Również duży odsetek respondentów

wskazywał, że w ich jednostkach nie jest praktykowana identyfikacja ryzyk. Głównym argumentem było przekonanie, że nie da się wszystkiego przewidzieć. Zdaniem badanych kluczowa jest szybka i skuteczna reakcja w momencie pojawienia się zagrożenia, aby wyeliminować lub zminimalizować problem. Podkreślano, że wydarzenia z ostatnich kilku lat (pandemia COVID-19, wojna na Ukrainie, nasilona cyberprzestępczość) uwiarygodniły, że pojawiają coraz to nowsze, nieznane, trudne do przewidzenia ryzyka. Dlatego według respondentów ich szczegółowa analiza przed wystąpieniem nie jest uzasadniona. Zamiast tego zwracano uwagę na znaczenie odpowiedniego nastawienia mentalnego, szerokiej wiedzy i doświadczenia, które pozwalają skutecznie reagować na kryzysy.

Tylko nieliczni badani odpowiadali, że w ich jednostkach przeprowadzana jest formalna identyfikacja ryzyk. W tych przypadkach najczęściej odpowiedzialnym za ten proces jest audytor wewnętrzny, który działa zgodnie z corocznie ustalonym planem działalności. Tworzy on rejestr ryzyk dla realizowanych zadań oraz szereguje je według ważności, która jest wyznaczana za sprawą liczby i istotności zidentyfikowanych ryzyk. Audytor wskazuje kluczowe ryzyka, określa działania niezbędne do ich ograniczenia lub eliminacji, zaleca monitoring, a także wyznacza pracowników, którzy będą za to odpowiedzialni.

Wśród najczęstszych ryzyk respondenci wskazywali: nieobecność pracowników; fluktuację kadr; coraz bardziej narastającą liczbę obowiązków; niewydawanie lub błędne wydawanie decyzji; wprowadzanie do systemu niezetelnych danych oraz księgowanie zdarzeń po terminie. Wobec tego podejmowano następujące działania zapobiegawcze: wzmożony nadzór kierowników wydziałów/referatów nad organizacją pracy, ze szczególnym uwzględnieniem terminowości, legalizmu oraz rzetelności realizacji zadań przez pracowników; zobligowanie pracowników do regularnej samokontroli; zachęcanie pracowników poprzez dodatki finansowe, aby wykonywali zadania poza swoimi obowiązkowymi godzinami pracy oraz zapisywanie pracowników na szkolenia.

W dwunastym pytaniu respondenci zostali zapytani, w których dokumentach wewnętrznych jednostki upatrują największego oddziaływania kontroli zarządczej (gdzie ta kontrola zarządcza jest najbardziej widoczna). Najczęściej wskazywano, że to regulamin organizacyjny urzędu, zakresy czynności pracowników oraz regulamin kontroli zarządczej są dokumentami wewnętrznymi jednostki, w których widoczny jest największy udział kontroli zarządczej. W odniesieniu do pierwszych dwóch dokumentów badani podkreślali, że system kontroli zarządczej pomaga uporządkować organizację urzędu pod kątem przydzielania zadań, tworzenia i ewentualnego przekształcania struktury, a także przyczynia

się do kompleksowego spojrzenia na działalność pracowników i reagowania, gdy pojawiają się problemy organizacyjne przy wykonywaniu obowiązku. W przypadku regulaminu kontroli zarządczej odpowiadano, że pozwala koordynować mechanizmy wynikające ze standardów kontroli zarządczej. Respondenci dodawali, że te regulaminy zazwyczaj zawierają sprawy związane z organizacją i kompetencjami dotyczącymi zarządzania ryzykiem czy przeprowadzaniem samooceny kontroli zarządczej, gdyż określają pomocne wzorce, np. matryce ryzyk, rejestry ryzyk, kwestionariusze samooceny. Udzielający wywiadu sporadycznie wskazywali również na dokument, którym jest strategia rozwoju. W świetle tego odpowiadano, że kontrola zarządcza to system, który pomaga dostarczać niezbędnych informacji o sytuacji finansowej oraz organizacyjnej jednostki, co umożliwia bardziej realistyczne i skuteczne określanie celów i zadań podczas opracowywania strategii. W etapie realizacji strategii pozwala monitorować oraz oceniać osiągnięcie zaplanowanych celów i zadań.

Trzynaste pytanie dotyczyło przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej. Najczęściej udzielający wywiadu wskazywali, że w jednostkach przez kilka lat dokonywano takiej samooceny, przeważnie zaraz po wprowadzeniu kontroli zarządczej w 2010 r. Jednakże wyniki ankiet nie dostarczały wartościowych informacji, co uniemożliwiało dokonanie głębszych analiz. Z tego powodu zrezygnowano z ich przeprowadzania. Przyczyną tego były niskie zaangażowanie pracowników w uczestnictwo w ankiecie, a także brak obiektywizmu z ich strony. Prawie zawsze te jednostki stosowały wzór znajdujący się w komunikacie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych⁵³⁴. Respondenci przyznawali, że nie podejmowano prób zmiany sposobu przeprowadzania samooceny, ponieważ uznawano, że nie ma ona istotnego wpływu na jakość funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostce. Zamiast tego za wystarczającą uznawano bezpośrednią komunikację między kierownikami referatów/wydziałów a pracownikami, którzy na bieżąco mogli zgłaszać problemy i podejmować rozmowy. Zdecydowaną mniejszość stanowiły jednostki, które dokonywały corocznej samooceny kontroli zarządczej. Jednak także one w większości zmagaly się z podobnymi problemami jak jednostki, które zrezygnowały z tego narzędzia. Głównymi trudnościami były: brak obiektywizmu pracowników oraz niski odsetek udzielonych odpowiedzi w ankiecie. Mimo to niektórzy respondenci wskazywali, że skoro

⁵³⁴ Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 11).

pracownicy nie zgłaszają problemów w funkcjonowaniu kontroli zarządczej i uznają, że wszystko działa prawidłowo, to nie ma potrzeby doszukiwania się problemów, a taki stan rzeczy należy po prostu zaakceptować. Jeśli chodzi o wzór kwestionariusza ankiety, jednostki także opierały się na wzorcowych pytaniach zawartych we wspomnianym wcześniej komunikacie Ministra Finansów.

Warto zwrócić uwagę, że nieliczna część jednostek myliła samoocenę kontroli zarządczej z oceną pracowniczą. Na zadane pytanie respondenci odpowiadali, że samooceną kontroli zarządczej jest coroczna ocena okresowa pracowników. Nie były sprawdzane i oceniane poszczególne składowe systemu kontroli zarządczej, lecz sposób wykonywanej pracy przez poszczególnych pracowników. Zatem w takich przypadkach nie można było mówić o przeprowadzaniu samooceny kontroli zarządczej.

Ostatnie pytanie dotyczyło tego, czy respondenci dostrzegają potrzebę zmian, które należałoby wprowadzić na poziomie ustawowym do kontroli zarządczej albo do standardów kontroli zarządczej. Najczęściej wskazywano na odformalizowanie tej instytucji prawnej. Udzielający wywiadu podkreślali, że jest za dużo formalności, które ten system generuje, np. należy tworzyć rejestry ryzyk, matryce ryzyk, mierniki/wskaźniki do celów i zadań, arkusze samooceny, dokumentować monitorowanie realizacji zadań itd. Udzielający wywiadu zaznaczali, że większość z tych rzeczy nie ma miejsca w praktyce, mimo że te kwestie określa regulamin kontroli zarządczej lub regulamin organizacyjny urzędu. Argumentowano to brakiem czasu wynikającym z coraz większej liczby zadań nakładanych na samorządy oraz niedoborem pracowników. Respondenci sugerowali odejście od tego typu formalności przez uszczuplenie kontroli zarządczej (ograniczenie jej zakresu), zwłaszcza jej standardów, we wspomnianych kwestiach. Badani sygnalizowali również brak pełnego zrozumienia kontroli zarządczej - czym tak naprawdę jest. Proponowali, aby zmienić definicję kontroli zarządczej, bardziej ją doprecyzować, ponieważ niejednokrotnie jest ona mylona wyłącznie z zarządzaniem lub kontrolą. Ponadto zwracano uwagę, że wszyscy pracownicy, nie tylko kadra kierownicza, powinni mieć organizowane przez Ministerstwo Finansów szkolenia dotyczące kontroli zarządczej, a w szczególności związane z identyfikacją ryzyk oraz monitorowaniem celów i zadań.

Udzielający wywiadu podnosili także kwestię bezpłatnego dla wszystkich jednostek programu komputerowego, w którym można byłoby prowadzić kontrolę zarządczą. Z ich perspektywy byłoby to ułatwieniem w zarządzaniu tak rozległym systemem. Niektórzy urzędnicy wprost zaproponowali włączenie kontroli zarządczej do kompetencji audytu wewnętrznego i poszerzenie zakresu obowiązków audytorom wewnętrznym, którzy byłiby

ustawowo odpowiedzialni za jej koordynację. Respondenci mieli przede wszystkim na myśli kompetencje z zakresu prowadzenia monitoringu nad całym systemem kontroli zarządczej, zarządzania ryzykami oraz określania mierników/wskaźników. Ponadto postulowano, aby audytorzy przygotowywali i przeprowadzali samoocenę kontroli zarządczej.

Podsumowanie analizy wywiadów pogłębionych

Podsumowując, kontrola zarządcza przez większość pracowników udzielających wywiadu nie była postrzegana pozytywnie. W ich opinii przynosiła więcej obowiązków, formalizmu niż rzeczywistych korzyści. Główne zarzuty dotyczyły jej szerokiego zakresu, niejednoznacznej definicji oraz braku precyzyjnego określenia działań, które powinna obejmować. Podkreślano również nadmierne obciążenie związane z generowaniem dokumentacji oraz niewystarczającą liczbę pracowników w jednostkach. Z kolei zdecydowana mniejszość badanych uznała kontrolę zarządczą za pomocne narzędzie do wykonywania celów i zadań pod kątem zgodności z przepisami prawa, weryfikowania funkcjonowania jednostki, skuteczniejszego wyznaczania oraz realizowania celów i zadań, kontrolowania finansów czy zarządzania jednostką.

Udzielający wywiadu najczęściej wskazywali, że najistotniejszym instrumentem kontroli zarządczej jest audyt wewnętrzny. Upatrywali w nim narzędzie do badania i oceniania działalności jednostki, w tym realizacji celów i zadań, sprawdzania wydatkowania środków publicznych oraz zarządzania ryzykami. W dalszej kolejności wskazywano następujące instrumenty: raportowanie, planowanie zadań, projektowanie budżetu oraz analizowanie ryzyk.

Zdecydowana większość badanych wskazywała, że kontrola zarządcza służy zarówno celom organizacyjnym (wewnętrznym jednostki), jak i celom publicznym. Podkreślano, że urząd realizuje zadania określone w statucie i regulaminie organizacyjnym, które postrzegano jako cele wewnętrzne, a jednocześnie jako zadania o charakterze publicznym. Respondenci dodawali, że realizacja celów powinna przyczyniać się do poprawy jakości usług świadczonych mieszkańcom. Tylko niewielka część urzędników uważała natomiast, że kontrola zarządcza służy wyłącznie celom wewnętrznym (organizacyjnym).

Udzielający wywiadu określali, że największe problemy dotyczące kontroli zarządczej należy upatrywać w nadmiernym formalizmie, a więc tworzeniu dokumentów (np. rejestrów ryzyk), a także wprowadzaniu dodatkowych procesów i regulacji dotyczących tej instytucji prawnej. Zwracano uwagę, że ten system wymaga zaangażowania dużej liczby urzędników,

co w mniejszych jednostkach jest często niemożliwe ze względu na duże obciążenie innymi obowiązkami. Nie brakowało również opinii, że prowadzenie kontroli zarządczej utrudniają częste zmiany legislacyjne prowadzące do braku stabilizacji i nagłych, wymuszonych zmian organizacyjnych. Wskazywano także na brak wyspecjalizowanych komórek kontroli wewnętrznej, co uniemożliwia weryfikację poprawności podejmowanych działań. Dodatkowymi problemami były fluktuacja kadr, niezrozumienie istoty kontroli zarządczej oraz brak dedykowanego systemu informatycznego, który mógłby usprawnić ten proces.

Według respondentów weryfikacja kontroli zarządczej najczęściej odbywała się dzięki audytorom wewnętrznym, którzy badali procedury tego systemu, zwłaszcza pod kątem ich zgodności z obowiązującymi przepisami prawa. Równie często wskazywano jednak, że taka weryfikacja w ogóle nie następuje, ponieważ jednostki uznają za wystarczające sprawdzanie kontroli zarządczej przez organy zewnętrzne, takie jak NIK czy RIO. Inni zwracali uwagę na złożoność tego systemu, co ich zdaniem uniemożliwia jego kompleksową ocenę. Natomiast niektórzy respondenci uznawali, że wystarczającą formą weryfikacji są coroczne oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, doroczne spotkania z kierownictwem jednostki podsumowujące działalność oraz samoocena kontroli zarządczej.

W jednostkach, w których występuje kontrola wewnętrzna instytucjonalna, zapytano respondentów o jej znaczenie. Wskazywali oni, że przede wszystkim umożliwia ona wykrywanie błędów, a pracownicy odpowiedzialni za kontrolę odgrywają istotną rolę w konsultacjach dotyczących realizacji zadań, zwłaszcza w obszarze finansów oraz zgodności działań z przepisami prawa. W jednostkach, w których ten rodzaj kontroli nie występował, badani zaznaczali, że wcześniej była ona stosowana przez pewien czas, jednak nie przynosiła oczekiwanych rezultatów. Podkreślano jej nieskuteczność w wykrywaniu nieprawidłowości oraz brak wystarczających kompetencji kontrolujących. Wskazywano również, że zatrudnienie specjalistów było niemożliwe ze względu na wysokie koszty finansowe lub ich brak na rynku pracy. Pozostali respondenci odpowiadali, że w ich jednostkach funkcjonuje już dobrze rozwinięty mechanizm kontrolny, dlatego nie widzą potrzeby wprowadzania dodatkowego rodzaju kontroli. Ponadto uważano, że audytor wewnętrzny częściowo przejmuje kompetencje kontrolujących, co stanowi wystarczające rozwiązanie.

W kwestii definiowania oraz wyznaczania celów i zadań najczęściej podkreślano, że zależą one od dostępnych środków budżetowych na dany rok. Respondenci wskazywali, że kluczowym narzędziem w tym zakresie jest projektowanie budżetu (choć tylko niewielka część jednostek zdecydowała się na budżet zadaniowy) oraz opracowywanie strategii rozwoju. Jeśli chodzi o cele i zadania wewnętrzne urzędu, to najczęściej były one ustalane

przez kierowników wydziałów/referatów we współpracy z pracownikami. Jednak równie często podnoszono, że cele i zadania wewnętrzne nie są określone, ponieważ pracownicy są już nadmiernie obciążeni obowiązkami, co uniemożliwia im przyjęcie dodatkowego zakresu czynności.

Jeśli chodzi o mierniki/wskaźniki służące do kontrolowania postępów w realizacji celów i zadań, większość respondentów uważała, że jedynie zwiększają formalizm i w praktyce nie są stosowane. Niektórzy twierdzili, że są one ustalane wyłącznie z konieczności - w sytuacjach, gdy wymaga tego konkretna inwestycja lub gdy jej skala sugeruje możliwość przyszłej kontroli. Wskazywano również na stosowanie nieformalnych wskaźników, sprowadzających się do prostego rozróżnienia: zadanie zostało zrealizowane lub nie zostało zrealizowane. Tylko nieliczni respondenci uznali mierniki i wskaźniki za przydatne narzędzie. W ich jednostkach miały one postać wartości liczbowych i służyły do monitorowania realizacji celów i zadań na poszczególnych etapach prac. W przypadku monitoringu celów i zadań prawie wszyscy udzielający wywiadu wskazywali, że jest on prowadzony na bieżąco, w sposób nieformalny (przez kierowników w swoich referatach/wydziałach, pracowników - samokontrola, podczas spotkań z kierownikiem jednostki). Z rozmów wynikało, że tylko w nielicznych gminach praktykowane jest składanie oświadczeń o wynikach monitorowania celów i zadań oraz ryzyk. Ponadto niewielka część badanych odpowiedziała, że monitoringiem zajmują się audytorzy wewnętrzni.

Duża część badanych wskazała, że rozpoznawanie i analizowanie ryzyk odbywa się w jednostkach w sposób nieformalny. Proces ten ma miejsce corocznie podczas spotkań w ramach wydziałów/referatów, na których identyfikowane są potencjalne zagrożenia, analizowane ryzyka oraz poszukiwane rozwiązania, aby im przeciwdziałać. Jednocześnie równie często respondenci podkreślali, że w jednostkach identyfikacja i analiza ryzyk w ogóle nie mają miejsca. Jako główny powód wskazywano trudność w przewidzeniu wszystkich potencjalnych zagrożeń. Według udzielających wywiadu najistotniejsza jest reakcja na ryzyka, kiedy się pojawiają. Tylko nieliczni respondenci twierdzili, że przeprowadzana jest u nich formalna identyfikacja i analiza ryzyk. Robi to zazwyczaj audytor wewnętrzny, tworząc rejestr ryzyk dla wykonywanych zadań, szeregując je według ważności.

Urzędnicy zapytani o dokumenty, w których upatrują największego udziału kontroli zarządczej, najczęściej wskazywali na zakresy czynności pracowników oraz regulaminy organizacyjne, które pomagają uporządkować funkcjonowanie jednostki pod względem organizacyjnym. Istotną rolę przypisywano również regulaminom kontroli zarządczej, pozwalającym na koordynowanie mechanizmów wynikających ze standardów kontroli

zarządczej. Sporadycznie zwracano uwagę na znaczący udział kontroli zarządczej w strategiach rozwoju, które dostarczają informacji o sytuacji finansowej i organizacyjnej jednostki.

Udzielający wywiadu w kwestii samooceny kontroli zarządczej najczęściej odpowiadali, że zaprzestano corocznego jej przeprowadzania, ponieważ nie przynosiła wartościowych informacji. Taki stan rzeczy miał miejsce ze względu na brak obiektywizmu oraz zaangażowania ze strony pracowników. Warto dodać, że jednostki korzystały z ministerialnego wzorca arkusza samooceny kontroli zarządczej, nie dostosowując pytań do uwarunkowań panujących w konkretnej jednostce. Kierownicy jednostek nie podejmowali dalszych kroków i próbowali zmienić sposób przeprowadzania samooceny. Tylko nieliczne jednostki nadal dokonywały procesu samooceny kontroli zarządczej. Jednakże nawet w tych przypadkach wskazywano na te same problemy, takie jak niskie zaangażowanie pracowników oraz brak obiektywizmu. Warto również zaznaczyć, że niekiedy pojawiały się sytuacje, w których samoocenę kontroli zarządczej mylono z oceną pracowniczą (okresowym ocenianiem pracy urzędników). Zatem w takich przypadkach nie można było mówić o przeprowadzaniu samooceny kontroli zarządczej.

Respondenci zapytani o ewentualne zmiany w kontroli zarządczej najczęściej wskazywali na potrzebę jej odformalizowania. Podkreślali, że obecna forma tej instytucji prawnej prowadzi do nadmiernej biurokratyzacji, skutkując tworzeniem licznych dokumentów, takich jak rejestry ryzyk, dodatkowe wskaźniki/mierniki czy arkusze samooceny. Zwracano również uwagę, że w praktyce takie rzeczy nie mają miejsca, mimo wprowadzonych uregulowań wewnętrznych. Głównym powodem jest brak czasu na ich realizację. Ponadto sygnalizowano, że należy zmniejszyć liczbę standardów kontroli zarządczej oraz doprecyzować definicję kontroli zarządczej. Udzielający wywiadu proponowali także włączenie kontroli zarządczej do audytu wewnętrznego i poszerzenie kompetencji audytorom wewnętrznym, którzy byłiby ustawowo odpowiedzialni za jej koordynację.

5.5. Wnioski z przeprowadzonych badań

Po analizie przeprowadzonych badaniach wyłonił się obraz kontroli zarządczej w dokumentach, czyli takiej, która posiada stworzone akty wewnętrzne (jak np. regulaminy kontroli zarządczej, regulaminy zarządzania ryzykiem), zawierające normy, wzorce, schematy działań, jednakże nie jest wykorzystywana przez jednostki w praktyce. Kontrola zarządcza

nie przynosi korzyści w działaniach (przede wszystkim w realizacji celów i zadań). Jak ukazały badania, problem ten występuje w zasadniczych składowych tej instytucji prawnej, przede wszystkim: ustalaniu mierników/wskaźników, zarządzaniu ryzykiem (identyfikacji i analizie ryzyk, reakcjach na ryzyka), omawianiu spraw organizacyjnych w związku z przeprowadzanymi zmianami organizacyjnymi, określaniu środków zaradczych w sytuacji nagłej nieobecności pracowników wypełniających istotne zadania (również określaniu kluczowych stanowisk pracy, które w sytuacji wakatu mogłyby stanowić istotne ryzyko w osiąganiu celów i zadań), przekazywaniu informacji dotyczących wykonywania celów i zadań, a także ustalaniu zasad postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania oraz tworzeniu możliwości anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem. Należy również dodać do tego nieprzeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej (uznanie jej jako zbędnego elementu nieprzynoszącego wartościowych informacji), brak kontroli wewnętrznej instytucjonalnej (stanowiącej podstawowe narzędzie do sprawdzania i oceniania działań podejmowanych w jednostce) oraz sprowadzanie audytu wewnętrznego do podmiotu wręcz prowadzącego (nieformalnie) system kontroli zarządczej (zajmującego się jego najistotniejszymi elementami).

Wyżej wymienione kwestie prowadzą do konstatacji, że kontrola zarządcza w działaniu nie występuje bądź funkcjonuje w marginalnym stopniu niepozwalającym na wykorzystanie jej zalet. Głównym tego źródłem jest podejście kierowników jednostek (jako odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą) oraz koordynatorów kontroli zarządczej, które nie zaczyna się od myślenia, jakie korzyści może przynieść ten system, a od tego jakich wymaga dokumentów do stworzenia. Respondenci, odpowiadając na pytania dotyczące korzyści, problemów oraz potencjalnych zmian w systemie kontroli zarządczej, najczęściej wskazywali na potrzebę jego odformalizowania. Nieustannie zwracano uwagę, że kontrola zarządcza wymaga tworzenia różnorodnej dokumentacji, co jest procesem czasochłonnym. Równocześnie osoby udzielające wywiadu wskazywały na potrzebę uproszczenia kontroli zarządczej przez zmniejszenie liczby standardów oraz precyzyjne jej zdefiniowanie. Należy przy tym zwrócić uwagę, że ustawodawca, gdy tworzył kontrolę zarządczą, określił, czym ona jest - ogółem działań (wszystkimi czynnościami występującymi w jednostce) oraz określił jej cel - zagwarantowanie, aby wykonywanie celów i zadań odbywało się w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ponadto w u.o.f.p. przewidziano otwarty katalog pozostałych aktywności jednostki, które kontrola zarządcza ma zapewniać (gwarantować ich funkcjonowanie). Natomiast wszystkie instrumenty (wynikające ze standardów kontroli zarządczej), które temu mają pomóc pozostały fakultatywne,

aby każda jednostka mogła je dostosować indywidualnie - uszyć na własną miarę, zgodnie z uwarunkowaniami jednostki. Zatem uszczuplanie standardów, które są tylko swego rodzaju wskazówką, nie będzie prowadziło do tego, że poprawi się stan kontroli zarządczej oraz znikną formalności. Wręcz przeciwnie, korzystniejsze dla jednostek byłoby, gdyby otrzymały więcej informacji (standardów), które mogłyby wykorzystać przy prowadzeniu tej instytucji prawnej. Jednym z przejawów niezrozumienia kontroli zarządczej było traktowanie jej wyłącznie jako tradycyjnie rozumianą kontrolę *ex post* lub tworzenie podziału kontroli zarządczej na instytucjonalną i funkcjonalną (z zapisów wynikało, że jedna z nich jest ustawową kontrolą zarządczą, a druga tylko kontrolą *ex post*). Należy przy tym dodać, że biorąc pod uwagę system oddziaływujący na całą działalność jednostki, nie da się uciec od nietworzenia przynajmniej podstawowych aktów wewnętrznych (jeżeli jednostka chce posiadać podstawę do działania), które regulują zasadnicze kwestie (np. audytu wewnętrznego, zarządzania ryzykiem, kontroli zarządczej, ochrony zasobów itd.). Najistotniejsze jest, aby wszystkie założenia znajdowały swoje odzwierciedlenie w praktyce. Dlatego punktem wyjścia powinno być postrzeganie kontroli zarządczej jako systemu wspierającego skuteczne funkcjonowanie jednostki, w szczególności realizację jej celów i zadań. Jednocześnie należy traktować ją jako narzędzie kontrolno-zarządcze, które działa niczym system naczyń połączonych, integrując wszystkie procesy i umożliwiając kompleksową oraz przekrojową obserwację, analizę, ocenę i zarządzanie organizacją jednostki.

Rozdział VI

PROPONOWANE POSTULATY USPRAWNIAJĄCE KONTROLĘ ZARZĄDCZĄ W ŚWIELE PRZEPROWADZONYCH BADAŃ

6.1. Analiza SWOT kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego na podstawie wyników przeprowadzonego badania

Przed przedstawieniem proponowanych postulatów usprawniających kontrolę zarządczą zdecydowano się na analizę SWOT wyników badania, ponieważ pozwala ona pokazać czynniki/uwarunkowania wewnętrzne oraz zewnętrzne, które wpłynęły i mogą w przyszłości potencjalnie oddziaływać na stan funkcjonowania tej instytucji prawnej w JST. Należy podkreślić, że informacje (uporządkowane według kolejności obszarów z badania ankietowego) zawarte w poszczególnych kategoriach analizy SWOT są wynikami uzyskanymi dzięki zastosowanym metodom badawczym. Mocnymi stronami są pozytywne zjawiska zachodzące w systemie kontroli zarządczej gmin województwa małopolskiego, słabymi stronami - sytuacje negatywnie wpływające na funkcjonowanie tej instytucji prawnej, szansami - czynniki mogące przynieść korzyści (poprzez udoskonalenie systemu), a zagrożeniami - zdarzenia, które potencjalnie doprowadzą do pogorszenia stanu istniejącego.

Tabela 37. Analiza SWOT kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego

Mocne strony	Słabe strony
- Projektowanie budżetu oraz opracowywanie strategii rozwoju jako narzędzia w wyznaczaniu celów i zadań; - Stworzone struktury organizacyjne wraz z zakresami obowiązków danych stanowisk, wydziałów/referatów; - Uchwalone akty wewnętrzne regulujące system kontroli zarządczej i jej poszczególne elementy (m.in. zarządzanie ryzykiem); - Udokumentowane procedury wewnętrzne; - Wprowadzony system zastępstw w przypadku urlopów; - Określone wymagania co do kompetencji na danym stanowisku pracy oraz ustalone zasady naboru; - Monitoring oraz weryfikacja realizacji celów i zadań; - Kontrola/nadzór nad zgodnością stanu zasobów z zapisami w rejestrach i księgach; - Raporty o stanie gmin jako narzędzia weryfikujące działalność jednostki za określony rok; - Audytorzy wewnętrzni wspomagający (weryfikujący) funkcjonowanie procesu kontroli zarządczej; - Przeprowadzanie okresowej oceny pracowniczej; - Dostęp do baz informacji (wiedzy); - Powszechna dostępność do procedur wewnętrznych, różnego rodzaju instrukcji, wytycznych itd.; - Dbłość o bezpieczeństwo w przestrzeni cyfrowej; - Podział uprawnień do korzystania z zasobów; - Sformułowane zasady etycznego postępowania.	- Niestosowanie mierników/wskaźników do celów i zadań; - Nieprzedstawianie pracownikom celów i zadań na dany rok; - Brak zarządzania ryzykiem w praktyce (identyfikacji i analiz ryzyk); - Brak systemu zgłoszeń w razie zaistnienia ryzyka; - Niezrozumienie istoty kontroli zarządczej; - Błędy w regulacjach wewnętrznych dotyczących kontroli zarządczej (traktowanie jej jako kontroli <i>ex post</i>); - Brak opracowanych środków zaradczych w sytuacji nagłej nieobecności pracowników; - Nieprzeprowadzanie konsultacji z pracownikami w sprawie zmian organizacyjnych; - Brak kontroli wewnętrznej instytucjonalnej; - Nieprzeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej; - Brak obiektywizmu i zaangażowania pracowników podczas samooceny kontroli zarządczej; - Przekazywanie informacji w sposób niezrozumiały i z opóźnieniem; - Brak zasad postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania i możliwości anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem.

Szanse	Zagrożenia
- Działalność audytorów wewnętrznych w badaniu i ocenianiu poszczególnych elementów kontroli zarządczej oraz całego systemu jako ogółu; - Stworzenie bezpłatnego programu komputerowego do prowadzenia kontroli zarządczej dla JST; - Szkolenia, platformy e-learningowe z zakresu kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem, stosowania mierników/wskaźników do celów i zadań.	- Brak nowych rozwiązań (np. szkoleń, mentoringu czy zastosowania sztucznej inteligencji) ze strony Ministra Finansów utrzyma dotychczasowy stan kontroli zarządczej; - Częste zmiany legislacyjne destabilizujące funkcjonowanie jednostek, w tym procesy związane z kontrolą zarządczą; - Nagłe, niespodziewane kryzysy/wydarzenia zakłócające codzienne funkcjonowanie JST i tym samym kontroli zarządczej; - Fluktuacja kadr i brak możliwości zatrudniania specjalistów; - Nadmierne przekazywanie audytorom wewnętrznym obowiązków związanych z kontrolą zarządczą.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uzyskanych wyników badań.

Mocne strony

W tej kategorii czynników na pierwszy plan wysuwa się atut w postaci stworzonych podstawowych aktów wewnętrznych jednostek (związanych m.in. z kontrolą zarządczą) oraz trzonu organizacji, którymi są struktura organizacyjna oraz podział kompetencji i uprawnień. Dzięki temu gminy mogą dostosowywać środowisko wewnętrzne do zmieniających się uwarunkowań oraz dokonywać ewentualnych porównań istniejących już dokumentów. Widoczne stają się także narzędzia umożliwiające zarówno wyznaczanie krótkoterminowych i długoterminowych celów i zadań (co jest według standardów najistotniejsze w kontroli zarządczej), jak i weryfikowanie ich realizacji. Kontrola wykonywania celów i zadań może przyczynić się do skuteczniejszego przeciwdziałania/zwalczania nieprawidłowości.

Pracownicy mają możliwość skorzystania z baz wiedzy, dokumentów, które mogą być im niezbędne do prawidłowego osiągania celów i zadań. Ponadto w sprawach związanych z uzyskiwaniem informacji pomoc stanowią audytorzy wewnętrzni, którzy pełnią funkcję doradczą nie tylko dla kierowników jednostek. Dodatkowo należy wskazać, że są oni znaczącym ogniwem dla jakości funkcjonowania kontroli zarządczej, ponieważ w niektórych jednostkach ją koordynują, są odpowiedzialni za poszczególne jej elementy np. zarządzanie ryzykiem, samoocenę, badanie poprawności wykonywanych celów i zadań, a także wspierają kierowników w jej prowadzeniu.

Jednostki przywiązują wagę do bezpieczeństwa swoich zasobów zarówno tych fizycznych (poprzez podział uprawnień) oraz znajdujących się w przestrzeni cyfrowej (zakup oprogramowań, zmiana haseł). Dzięki temu zwiększają szansę na skuteczną ochronę przed wykradzeniem/wyłudzeniem ważnych informacji, które w określonych sytuacjach mogą zdestabilizować ich działanie. Gminy również stworzyły podstawy formalne, które określają kompetencje pracowników niezbędne do realizacji określonych celów i zadań. Następnie

ich praca jest poddawana okresowej ocenie, co pozwala dostrzec zalety i wady oraz wyciągnąć z tego właściwe wnioski na przyszłość. Ponadto w jednostkach przywiązywana jest uwaga do nieobecności pracowników w sytuacjach zaplanowanych urlopów, dlatego w tym zakresie obowiązuje system zastępstwa, co pozwala na ciągłość realizowania celów i zadań.

Słabe strony

W tej części największą uwagę przykuwa brak praktycznego wykorzystania elementów kontroli zarządczej związanych m.in. z zarządzaniem ryzykiem, samooceną, miernikami/wskaźnikami czy kontrolą wewnętrzną instytucjonalną. Oczywiście nie ma to miejsca we wszystkich jednostkach, jednakże taka sytuacja występuje w większej części z nich (zarówno dużych, jak i małych gminach). Warto podkreślić, że jednostki dysponują opracowanymi regulacjami dotyczącymi np. sposobu identyfikacji i analizy ryzyk, metod przeprowadzania samooceny (często wraz z gotowymi arkuszami zawierającymi pytania). Wspomniane części składowe kontroli zarządczej mogą mieć istotny wpływ na funkcjonowanie jednostek, w tym realizację celów i zadań oraz doprowadzić do odkrycia mankamentów systemu (przez kontrolę oraz ocenę dokonywaną przez pracowników). Jednostki, nie wykorzystując tych możliwości, odbierają sobie narzędzia do skutecznego osiągania zaplanowanych założeń. Oprócz wymienionych kwestii pojawiają się sprawy związane z brakiem możliwości systemowego powiadamiania o powstałym ryzyku czy niewłaściwym sposobem przekazywania informacji. Są to kolejne elementy, tym razem dotyczące komunikacji, które realnie mogą powodować utrudnienia/opóźnienia w realizacji celów i zadań. Dodatkowo jednostki nie posiadają zasad postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania i możliwości anonimowego zgłaszania naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem, co może wiązać się z brakiem zaufania do organizacji i nieujawnieniem przypadków nieetycznych działań.

Zasadniczym problemem stało się również niezrozumienie kontroli zarządczej przez kierowników oraz pracowników, a także błędy zawarte w aktach wewnętrznych. Jednostki wpadły w pułapkę skupiania się tylko na tworzeniu dokumentów oraz traktowaniu kontroli zarządczej jako systemu, który służy tylko do zarządzania lub kontroli *ex post*. Podejście, w którym uwaga zostaje skupiona wyłącznie na spełnieniu wymogów formalnych skutkuje odejściem od myślenia o korzyściach wynikających z tego systemu. Zatem taki stan rzeczy nie pozwala osiągnąć pozytywnych efektów dla funkcjonowania jednostek. Jeżeli chodzi

o przypadki błędnych zapisów dotyczących kontroli zarządczej w dokumentach wewnętrznych, należy zauważyć, że wynikały one głównie z nienależytego zrozumienia zarówno jej istoty, jak i celu. W efekcie marginalizowano kontrolę zarządczą, co nie pozwoliło wykorzystywać jej wszystkich funkcji kontrolno-zarządczych.

Problemy pojawiały się także na płaszczyźnie organizacyjno-komunikacyjnej ze względu na brak przekazywania wiedzy o celach i zadaniach jednostek na dany rok oraz pomijanie konsultacji w przypadkach zmian organizacyjnych. Brak informacji o priorytetach jednostki sprawia, że urzędnicy nie mają świadomości, na co kładziony jest największy nacisk w danym okresie oraz w jakim kierunku zmierza jednostka. Jasne określenie celów pozwala uporządkować hierarchię realizowanych zadań, co sprzyja lepszej organizacji pracy. W odniesieniu do drugiej kwestii brak rozmów i stawianie pracowników przed faktem dokonanych w przypadku reorganizacji skutkującej zmianą ich zadań i kompetencji może prowadzić do powierzenia im obowiązków, do których nie mają wystarczających umiejętności ani wiedzy. W efekcie wzrasta ryzyko niewłaściwej realizacji celów i zadań jednostki. Konsultacje mogą stanowić formę rozpoznania, pozwalającą określić, którzy urzędnicy są w stanie dostosować się do zmiany zakresu obowiązków.

Szanse

Wskazane trzy rozwiązania w tej kategorii uwarunkowań są jednocześnie zapoczątkowaniem wątku o postulatach usprawniających kontrolę zarządczą, dlatego ich rozwinięcie znajduje się w podrozdziale 6.2. Specyfika proponowanych postulatów i sposób ich realizacji.

Zagrożenia

Pozostawienie nierozwiązanych problemów związanych z kontrolą zarządczą, ujawnionych w trakcie badania, najprawdopodobniej doprowadzi do ich eskalacji, a w konsekwencji do znaczącej marginalizacji tego systemu w jednostkach. Ponadto brak adekwatnej reakcji może przyczynić się do powstania nowych problemów, które dotychczas nie zostały zidentyfikowane. Należy przy tym wskazać, że to Minister Finansów ma kompetencje w zakresie koordynowania kontroli zarządczej (również audytu wewnętrznego), którego wspomaga Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości. Rozwiązania, które mogłyby zmienić oblicze kontroli zarządczej zostały przedstawione w następnym podrozdziale.

Częste zmiany legislacyjne mogą destabilizować funkcjonowanie jednostek, zmuszając je do ciągłego dostosowywania się do nowych wymogów, np. poprzez reorganizację działalności. Pojawiają się wtedy problemy związane z brakiem stabilności wynikającym ze zmian organizacyjnych, trudnościami w nadążaniu za nowymi przepisami oraz wzrostem liczby zadań. Dodatkowo braki kadrowe spowodowane fluktuacją pracowników i niekonkurencyjnością wynagrodzeń w sektorze publicznym w porównaniu do prywatnego zwiększają obciążenie osób o szerokim zakresie obowiązków. Na tym wszystkim traci kontrola zarządcza, ponieważ urzędnicy - z powodu przedstawionych trudności - mogą rezygnować z działań takich jak zarządzanie ryzykiem, stosowanie mierników czy udział w samoocenie. Argumentacją staje się nadmierne obciążenie obowiązkami. Należy jednak przy tym zaznaczyć, że odpowiednio przemyślany i dostosowany system kontroli zarządczej powinien wspierać funkcjonowanie jednostki w obliczu zachodzących zmian. Ma on przeciwdziałać zaniechaniu kluczowych czynności, takich jak identyfikacja i analiza ryzyk czy monitorowanie realizacji zadań. Powstałe trudności nie powinny stanowić powodu do rezygnacji z procesów istotnych dla osiągania celów i zadań. Z tym zagrożeniem wiąże się kolejne dotyczące nagłych, niespodziewanych kryzysów/wydarzeń zakłócających codzienne funkcjonowanie jednostek. W tym aspekcie zasadniczą rolę odgrywa zarządzanie ryzykiem (przygotowanie na nagłe sytuacje kryzysowe). System kontroli zarządczej powinien uwzględniać potencjalne zagrożenia związane z nieprzewidywanymi zdarzeniami, być elastyczny w swoich założeniach tak, aby mógł dostosować się do zmieniających się uwarunkowań. Kluczowym elementem zarządzania ryzykiem w takim systemie jest bieżąca identyfikacja, analiza i ocena ryzyk, co pozwala na szybkie dostosowanie działań jednostki do nowych okoliczności. Ponadto wprowadzenie mechanizmów reakcji na ryzyko oraz ciągłego doskonalenia procesów kontrolnych może znacząco zmniejszyć ryzyko nieprawidłowości realizacji celów i zadań oraz ponoszenia strat. Wobec nagłych kryzysów niezbędne jest także posiadanie planów awaryjnego działania, regularna aktualizacja procedur oraz stworzenie zasad postępowania umożliwiających jednostkom kontynuowanie kluczowych czynności nawet w trudnych warunkach. Zdolność do szybkiego przeorganizowania jest istotna, aby ograniczyć negatywne skutki niespodziewanych zdarzeń. Wobec przedstawionej problematyki kluczowa jest zmiana nastawienia urzędników, a także pogłębienie ich kompetencji, które można osiągnąć przez szkolenia ukazujące istotność i korzyści wynikające z określonych działań (instrumentów).

Zagrożenia (w pewnym stopniu już występującym), którymi są fluktuacja kadr i brak możliwości zatrudniania specjalistów w jednostkach, mają swoje główne źródło

w dysproporcjach wynagrodzeń między sektorem publicznym a prywatnym. Stanowi to znaczące ryzyko dla realizacji celów i zadań, ponieważ utalentowani i doświadczeni specjaliści częściej wybierają lepiej płatne stanowiska w sektorze prywatnym. To z kolei skutkuje niedoborem wyspecjalizowanych kadr w administracji publicznej, a także pojawiającymi się sytuacjami, w których występują długotrwałe wakaty na stanowiskach ze względu na brak chętnych. To wszystko może prowadzić m.in. do opóźnień w osiąganiu celów i zadań, większego obciążenia zatrudnionych urzędników oraz obniżenia jakości podejmowanych działań. Wymienione problemy można określić zagrożeniem, ze względu na ciągle rosnące koszty społeczno-ekonomiczne, które będą pogłębiać istniejący kryzys zatrudnienia i utrzymania kadr. Zagrożenie ma również wpływ na kontrolę zarządczą, która jest skoncentrowana na realizacji celów i zadań. Czynności podejmowane przez pracowników muszą zapewniać adekwatność, efektywność i skuteczność tego systemu. Dlatego istotne jest, aby kierownicy jednostek dysponowali zespołami pracowników, których wiedza i umiejętności będą predestynowały do tego wyzwania. Przedstawiona sytuacja powinna prowadzić do rozwiązań o charakterze systemowym, które przede wszystkim obejmą wzrost płac, zwiększenie liczby oferowanych benefitów pracowniczych, elastyczność pracy (praca zdalna, ruchome godziny pracy), bogatą ofertę programów szkoleniowych/rozwojowych, a także akcję marketingową promującą pracę w jednostkach administracji publicznej.

Jednostki nie powinny zapominać, że praca audytorów wewnętrznych w kwestii kontroli zarządczej sprowadza się do jej badania, oceny oraz doradzania kierownikowi jednostki (oraz pracownikom przy wykonywaniu celów i zadań). Pokusa przekazywania audytorom coraz liczniejszych obowiązków dotyczących m.in. przeprowadzania samooceny, ustalania mierników, monitorowania osiągania celów, zarządzania ryzykami może negatywnie odbić się na działalności audytu wewnętrznego (zagrożenie obiektywności i wiarygodności ze względu na stawianie się częścią procesów, które audytor ocenia). Należy pamiętać, że w pierwszej kolejności pracownicy realizujący przypisane im zadania powinni podejmować czynności związane z ryzykami, miernikami, weryfikacją postępów itd. Ponadto kierownik odpowiedzialny za działalność całej jednostki powinien traktować kontrolę zarządczą jako przydatne narzędzie, integrujące w sobie wszystkie zachodzące procesy oraz wspierające go w kontrolowaniu i zarządzaniu. Zatem audyt wewnętrzny powinien stanowić tylko część opiniodawczo-doradczą (jak to jest wskazane w standardach kontroli zarządczej).

Analiza SWOT kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego pokazała złożoność i wielowymiarowość funkcjonowania tego systemu. O ile mocne strony i szanse wskazują na potencjał rozwoju oraz możliwości usprawnienia, o tyle słabe strony i zagrożenia zwracają uwagę na istotne ograniczenia oraz wyzwania, które nie mogą zostać pominięte. Skuteczna poprawa kontroli zarządczej wymaga więc kompleksowego podejścia, szczególnie w kwestii tworzenia podstaw (formalnych) do działania, a następnie wykorzystywania określonych elementów w praktyce. Ponadto kontrola zarządcza, ze względu na swój zasięg i znaczenie, wymaga nie tylko dopracowania formalnych, technologicznych aspektów, lecz także zmiany mentalności i podejścia do jej roli w codziennym funkcjonowaniu JST. Uświadomienie sobie, że system ten może być wsparciem, a nie obciążeniem, jest kluczowe dla jego efektywności i skuteczności.

6.2. Specyfika proponowanych postulatów i sposób ich realizacji

Na podstawie uzyskanych wyników badań proponuje się postulaty mające usprawnić kontrolę zarządczą, stanowiące zbiór zaleceń o charakterze systemowym. Każdy z nich będzie wyróżniał się rozwiązaniami pozwalającymi na zastosowanie ich we wszystkich jednostkach. Kierownicy jednostek powinni na nowo spojrzeć na kontrolę zarządczą i jednocześnie dołożyć starań, aby wzbogacić ją o brakujące instrumenty pozwalające na wykorzystanie pełni jej potencjału. Misją postulatów jest wskazanie elementów systemu kontroli zarządczej, które należałoby wprowadzić lub zmienić dla lepszego jej funkcjonowania. Pierwsze trzy z nich pochodzą z „szans” analizy SWOT zawartej w podrozdziale 6.1., o które postulowali pracownicy jednostek podczas przeprowadzanych badań.

1) Podniesienie świadomości na temat znaczącej roli audytu wewnętrznego w procesie kontroli zarządczej

Niewątpliwy potencjał (w pewnym stopniu już wykorzystywany) na podniesienie poziomu funkcjonowania kontroli zarządczej upatruje się w audycie wewnętrznym. Urzędnicy podkreślali, że audytorzy wewnętrzeni mają dogłębną wiedzę na temat działalności i zachodzących procesach w jednostkach, co pomaga im w kompleksowej identyfikacji nieprawidłowości, zarządzaniu ryzykiem czy ocenie systemu kontroli zarządczej. Specyfika ich pracy związana ze znajomością zagadnień z zakresu finansów, rachunkowości i prawa pozwala im nie tylko badać i oceniać poszczególne procesy zachodzące w jednostkach,

lecz także sprawia, że mogą pełnić funkcje doradcze (przede wszystkim) dla kierowników, a także pozostałych pracowników.

Wobec popełnianych błędów przy stosowaniu kontroli zarządczej i niewykorzystywaniu jej potencjału, jednostki powinny zwracać uwagę na potrzebę bardziej efektywnego wdrażania zaleceń audytorów oraz większego zaangażowania kadry kierowniczej w proces audytu. Oznacza to, że audyt wewnętrzny powinien być postrzegany nie tylko jako narzędzie do badania i oceniania działalności, lecz także jako cenny zasób (wiedzy) wspierający rozwój organizacyjny i doskonalenie procesów wewnętrznych. Współpraca między audytorami a kierownictwem może prowadzić do lepszego zrozumienia ryzyk i do potrzeby ich identyfikacji oraz analizy, wdrażania bardziej skutecznych mechanizmów kontrolnych czy uzyskiwania informacji (oceny) o funkcjonowaniu poszczególnych procesów od pracowników bezpośrednio w nich uczestniczących (przeprowadzenie samooceny). Może ona również pomóc w wyeliminowaniu błędnych interpretacji kontroli zarządczej czy niewłaściwych sformułowań zawartych w dokumentach wewnętrznych jednostki.

Dlatego istotne jest, aby jednostki zrozumiały sens działalności audytu w kontroli zarządczej. Pomóc w tym może prowadzenie działań na rzecz jego promowania przez ukazywanie jego istoty. Należy pamiętać, że od 2010 r. upłynęło kilkanaście lat, zmienili się kierownicy jednostek oraz uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne. Wobec tego należałoby po takim okresie spojrzeć jeszcze raz na audyt wewnętrzny (a także na pozostałe elementy kontroli zarządczej) oraz przypomnieć o najważniejszych jego założeniach.

2) Stworzenie bezpłatnego programu komputerowego przeznaczonego do prowadzenia kontroli zarządczej

Obecnie jednostki nie mają możliwości skorzystania z bezpłatnego narzędzia (programu komputerowego) umożliwiającego prowadzenie kontroli zarządczej w systemie komputerowym. Ta kwestia była podnoszona wielokrotnie podczas badania. Zwracano uwagę, że skupienie wielu procesów (elementów kontroli zarządczej) w jednym miejscu ułatwiłoby przede wszystkim zarządzanie i monitorowanie podejmowanych działań, co mogłoby się przyczynić do zwiększenia efektywności i skuteczności całego systemu kontroli zarządczej. Dzięki centralizacji danych urzędnicy odpowiedzialni za kontrolę zarządczą mieliby również szansę na szybsze i precyzyjniejsze identyfikowanie obszarów wymagających poprawy. Dodatkowo program mógłby mieć dostęp do różnego rodzaju szablonów (np. matryc do analizy ryzyk, tabel do rejestrów ryzyk, arkuszy

do mierników/wskaźników), poradników i instrukcji, które stanowiłyby pomoc dla pracowników, a także wszelkich aktów wewnętrznych. Tego rodzaju narzędzie wprowadziłoby nową jakość w funkcjonowanie jednostek, dostosowując je do trendów prowadzenia działalności w formie cyfrowej, tworząc rzeczywistość w wirtualnej przestrzeni.

3) Prowadzenie szkoleń i e-learningu z zakresu kontroli zarządczej

Wyniki badań ukazały problemy związane m.in. ze zrozumieniem istoty kontroli zarządczej, niedokonywaniem identyfikacji i analizy ryzyk czy niestosowaniem mierników/wskaźników do celów i zadań. Urzędnicy podkreślali, że w tym zakresie niezbędne są szkolenia oraz e-learning, które mogłyby im dostarczyć odpowiedniej wiedzy do prawidłowego wdrażania i stosowania nowych narzędzi podczas ich codziennej pracy. Wobec tego pojawia się wyraźna potrzeba wdrożenia kompleksowych szkoleń, które nie tylko przedstawiały teoretyczne aspekty, ale przede wszystkim skupiały się na zagadnieniach praktycznych. Ważne jest, aby uczestnicy tych szkoleń mieli możliwość ćwiczenia m.in. umiejętności zarządzania ryzykiem i skutecznego monitorowania realizacji zadań przez dobór odpowiednich mierników/wskaźników.

Nie bez znaczenia pozostaje też rola e-learningu, który może uzupełnić i rozszerzyć zakres tradycyjnych szkoleń. Platformy online pozwalają na elastyczne podejście do nauki, umożliwiając pracownikom samodzielne dostosowanie tempa i czasu pracy nad materiałem. E-learning oferuje możliwość wielokrotnego powracania do omawianych treści, co sprzyja utrwaleniu wiedzy. Dodatkowo, wykorzystanie interaktywnych narzędzi, takich jak symulacje czy *case studies* oparte na rzeczywistych przykładach, pozwala na lepsze zrozumienie złożonych procesów związanych z kontrolą zarządczą. Tego rodzaju podejście ułatwia nie tylko przyswajanie informacji, lecz także ich praktyczne zastosowanie w sytuacjach, z którymi urzędnicy mogą się spotkać w swojej codziennej pracy.

Istotne wydaje się również zastosowanie przez jednostki oceny efektywności prowadzonych szkoleń i programów e-learningowych. Regularne monitorowanie i analizowanie rezultatów szkoleń, w tym ocena, na ile zdobyte umiejętności są stosowane w praktyce, pozwoli na ewentualne modyfikowanie programów, aby jeszcze lepiej odpowiadały potrzebom urzędników. Ważny jest także *feedback* od uczestników szkoleń - to pozwala na lepsze dopasowanie treści i formy przekazu, tak aby były jak najbardziej przydatne i praktyczne.

4) Wykorzystanie potencjału kontroli wewnętrznej instytucjonalnej

W dążeniu do zagwarantowania realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy nie należy rezygnować z procesu ich kontrolowania przez wyodrębnione komórki/wyspecjalizowanych pracowników, którzy są niezależnymi ciałami (nieuczestniczącymi w procesach wykonywania celów i zadań) weryfikującymi prawidłowość dokonywanych czynności. Potencjał kontroli wewnętrznej instytucjonalnej można uwolnić poprzez stworzenie regulacji zbliżonej do tej, która występuje w przypadku obligatoryjnego prowadzenia audytu wewnętrznego w JST, wynikającego z art. 274 ust. 3 u.o.f.p. Stanowi on, że JST są zobowiązane do prowadzenia audytu w sytuacjach, gdy w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów jest większa niż 40 000 tys. zł. W efekcie należałoby stworzyć ustawową definicję kontroli wewnętrznej instytucjonalnej oraz zakres jej działalności.

Kontrola wewnętrzna instytucjonalna mogłaby funkcjonować z audytem wewnętrznym na zasadzie współdziałania polegającego na ustalaniu wspólnych obszarów kontrolowania/badania w danym roku. Narażenie na największą liczbę ryzyk, istotność realizowanych celów i zadań, obciążenie danej komórki organizacyjnej liczbą zadań w stosunku do posiadanej liczby pracowników - to jedne z czynników, na podstawie których mógłby dokonywać się wybór. Właściwie przemyślany i opracowany podział kontroli oraz audytu zapobiegałby wzajemnemu ingerowaniu tych instytucji w swoje działania (kompetencje).

Należy zauważyć, że kontrola i audyt łącznie dawałyby możliwości kontrolno-oceniająco-doradcze, co mogłoby przynosić efekty w postaci bardziej szczegółowego obrazu funkcjonowania danego obszaru poddanego kontroli i audytowi, jednocześnie pozwoliłyby otrzymywać bardziej wnikliwe wnioski i zalecenia za sprawą dwóch punktów widzenia. Byłby to niewątpliwie kolejny krok w podnoszeniu jakości systemu kontroli zarządczej, a tym samym realizacji celów i zadań.

5) Stworzenie platformy wymiany dobrych praktyk

Z uwagi na występującą różnorodność systemów kontroli zarządczej, może zostać stworzona platforma wymiany dobrych praktyk pomiędzy jednostkami. Da to szansę na upowszechnianie skutecznych rozwiązań, a przez to na podnoszenie jakości realizowanych celów i zadań. Platforma powinna posiadać funkcje do zadawania pytań, dzielenia się doświadczeniami i pomysłami w czasie rzeczywistym. Wobec tego dla ułatwienia

komunikacji mógłby zostać stworzony podział na pełnione funkcje, np. pracowników (w ramach tego podział na obszary realizacji zadań: infrastruktura techniczna, infrastruktura społeczna, porządek publiczny i bezpieczeństwo, ład przestrzenny i ekologia), koordynatorów kontroli zarządczej oraz kierowników. Podział ten pozwoliłby na precyzyjne dobieranie tematów i tworzenie dyskusji skierowanych bezpośrednio do osób zainteresowanych danym zagadnieniem. Platforma powinna zostać stworzona i podzielona zgodnie z trójstopniową strukturą samorządu terytorialnego. Zatem należałoby, aby była odrębna dla gmin, powiatów i województw. Wiąże się to przede wszystkim z charakterem realizowanych celów i zadań przez poszczególne JST oraz ich pozostałą specyfiką wynikającą z przepisów prawa.

Dodatkowym atutem platformy mogłoby być wprowadzenie roli konsultantów - ekspertów, którzy udzielaliby stosownych zaleceń/porad na zadane pytania/przedstawiane wątpliwości, a także moderowałoby dyskusje, aby zapewnić ich wysoką wartość merytoryczną i ukierunkować rozmowy na poszukiwanie optymalnych rozwiązań. Ich wiedza i doświadczenie mogłyby być cennym wsparciem, zwłaszcza w sytuacjach wymagających specjalistycznych rozwiązań. Optymalnym rozwiązaniem byłoby również zintegrowanie platformy z postulowanym bezpłatnym programem komputerowym do prowadzenia kontroli zarządczej, jednakże przy zachowaniu jej odrębnej struktury (z zapewnieniem płynnego przejścia z jednej platformy na drugą, bez potrzeby przerywania pracy w jednej z nich).

6) Wdrożenie programu mentoringowego

Wprowadzenie konsultantów mogłoby się wiązać z wdrożeniem programu mentoringowego dla kierowników jednostek, co pozwoliłoby na bardziej spersonalizowane wsparcie oraz lepszą wymianę wiedzy i doświadczenia. To rozwiązanie byłoby szczególnie ważne dla jednostek nieposiadających audytora wewnętrznego, które zyskałyby tym samym doraźną pomoc i długofalowe wsparcie, dzięki czemu kierownicy tych jednostek otrzymywaliby wskazówki (opinie, oceny) związane z podejmowanymi przez nich praktykami.

Wprowadzenie programu mentoringowego pozwoliłoby na dwustronne podejście do wsparcia. Mentorzy, pełniący jednocześnie rolę konsultantów na platformie wymiany dobrych praktyk, mogliby odpowiadać na pytania i udzielać porad dostępnych dla wszystkich użytkowników platformy. Dzięki temu pracownicy mieliby dostęp do bogatej bazy wiedzy, która z czasem mogłaby się stale rozwijać. Z drugiej strony, ci sami mentorzy mogliby angażować się w indywidualne relacje mentoringowe, oferując bardziej spersonalizowane

wsparcie, dostosowane do konkretnych potrzeb i wyzwań, z którymi mierzą się poszczególni kierownicy jednostek. Mentoring nie tylko mógłby przyczynić się do rozwiązywania bieżących problemów, lecz także wspierałby długoterminowy rozwój kompetencji kierowników, co z kolei mogłoby prowadzić do ogólnego podniesienia poziomu zarządzania jednostkami.

Wobec narastających wymagań względem jednostek i liczby nakładanych na nich obowiązków ten rodzaj wsparcia dla kierowników jednostek mógłby stać się wartością dodaną w codziennych zadaniach. Jeżeli chodzi o konsultantów-mentorów, istotnym elementem byłby ich wybór. Musiałyby nimi zostać osoby doświadczone, posiadające rozległą wiedzę o funkcjonowaniu jednostek samorządu terytorialnego, w tym poszczególnych elementach kontroli zarządczej i w samym jej procesie. Ponadto mentorzy powinni być nie tylko ekspertami w swojej dziedzinie, lecz także mieć umiejętności komunikacyjne i interpersonalne, które umożliwiłyby skuteczne przekazywanie wiedzy oraz budowanie relacji opartych na zaufaniu i współpracy.

7) Zastosowanie sztucznej inteligencji

W kontekście najnowszych rozwiązań technologicznych należy wziąć pod uwagę wykorzystanie sztucznej inteligencji w zarządzaniu ryzykiem. Umożliwia ona analizę dużych zbiorów danych, co pozwala na wykrywanie potencjalnych ryzyk, które mogą wpłynąć na realizację celów i zadań. W procesie identyfikacji i analizy ryzyk sztuczna inteligencja pomaga w zrozumieniu złożonych zależności między różnymi czynnikami ryzyka, co daje dokładniejszą ocenę ich prawdopodobieństwa oraz potencjalnych konsekwencji. Jeżeli chodzi o reakcję na ryzyko, dostarcza ona zaawansowanych analiz i zaleceń, które umożliwiają szybkie i skuteczne działania. Analizy oparte na sztucznej inteligencji sugerują różne strategie zarządzania ryzykiem, w zależności od specyfiki wydarzeń i dostępnych zasobów. W efekcie jednostki mogłyby podejmować bardziej świadome i efektywne decyzje, które minimalizują negatywne skutki ryzyk oraz zwiększają odporność na nieprzewidziane zdarzenia. Jednakże w całym tym rozwiązaniu nie należy zapominać, że sztuczna inteligencja nie jest nieomylna. Wszystkie jej analizy i przewidywania należałoby traktować jako rodzaj pomocniczego narzędzia dla podejmowanych decyzji.

Sztuczna inteligencja mogłaby również stanowić pomoc w sytuacjach związanych m.in. z formułowaniem/ocenianiem pytań do samooceny kontroli zarządczej, określaniem

właściwych mierników/wskaźników do celów i zadań, oceną zdefiniowanych celów i zadań czy badaniem zgodności podejmowanych działań z przepisami prawa. Jej zaletą jest to, że nieustannie się rozwija, przyswaja coraz większą dawkę informacji, dlatego może analizować ogromną bazę danych w krótkiej perspektywie czasowej. Dla pracowników może stać się dodatkowym narzędziem pracy, szczególnie we wspomnianych kwestiach. Zatem jednostki powinny wziąć pod uwagę możliwość korzystania z chatbotów sztucznej inteligencji, ale nie zapominać przy tym o szkoleniach wprowadzających, które wskażą jak efektywnie czerpać z tego rodzaju instrumentów, a także kłaść nacisk na kwestie związane z etyką oraz prawami autorskimi.

8) Zaangażowanie obywateli w kontrolę społeczną

Wartość dodaną dla usprawnienia funkcjonowania systemu kontroli zarządczej należy upatrywać w zaangażowaniu społeczności. Obywatele dysponują instrumentami do przeprowadzania kontroli społecznej, a ich opinie/oceny mogą stać się realną siłą oddziaływania na rządzących danymi jednostkami (szczegółowe omówienie tych kwestii nastąpiło w podrozdziale 1.4. Rola kontroli społecznej (obywatelskiej) w realizacji kontroli zarządczej). Poprzez tego rodzaju aktywność otwiera się szansa, aby jakość realizowanych celów i zadań, a zarazem kontroli zarządczej była w jednostkach podnoszona.

Współczesne społeczeństwo wyposażone w narzędzia technologiczne, takie jak media społecznościowe, aplikacje zgłaszania nieprawidłowości czy platformy umożliwiające monitorowanie działań władzy, ma bardziej rozbudowany wachlarz możliwości niż kiedykolwiek wcześniej, aby aktywnie uczestniczyć w procesach kontroli. Im większe będzie zaangażowanie obywateli, tym presja społeczna (skierowana na władze danej jednostki), szczególnie w przypadku wykrycia nieprawidłowości/niezgodności, może okazać się skuteczniejsza. W jej obliczu jednostki będą bardziej skłonne transparentnie wyjaśniać przyczyny zastanego stanu rzeczy i wdrażać rozwiązania ograniczające lub likwidujące problemy oraz zapobiegające ich powstaniu w przyszłości. W efekcie pojawia się szansa, że skłoni to kierowników jednostek do udoskonalania mechanizmów kontrolno-zarządczych celem nie tylko realizowania zadań zgodnie z prawem, lecz także efektywnie, oszczędnie i terminowo.

Skuteczność kontroli społecznej zależy od odpowiedniego zrozumienia i propagowania jej istoty oraz narzędzi. Dlatego konieczne jest, aby została stworzona przez władze publiczne odpowiednia kampania edukacyjna w zakresie możliwości (narzędzi), które obywatele mają

w ramach tego segmentu kontroli. Przy tej okazji nie powinno zabraknąć przypomnienia jednostkom administracji publicznej o zapewnianiu dostępu do informacji publicznej, która jest kluczowa dla tego rodzaju kontroli.

Głównym celem postulatów jest wsparcie pracowników zajmujących stanowiska kierownicze oraz zatrudnionych na stanowiskach urzędniczych uczestniczących w procesach kontroli zarządczej. Mają one dwutorowo zmieniać kulturę postrzegania tej instytucji prawnej przez szkolenia eliminujące błędne przekonania, ugruntowujące i poszerzające wiedzę w jej zakresie oraz konsultantów-mentorów będących ekspertami doradzającymi w zakresie tego systemu. Do tego założeniem jest otrzymanie przez urzędników bezpłatnego narzędzia informatycznego w postaci programu komputerowego, które wzmocni prowadzenie kontroli zarządczej, dzięki scentralizowaniu wszystkich działań w jedno miejsce, ułatwiając tym samym ich prowadzenie. Ma ono łączyć się z platformą wymiany dobrych praktyk, na której pracownicy ze wsparciem konsultantów-mentorów będą mogli wymieniać doświadczenia oraz zgłaszać swoje wątpliwości. W dobie rosnącego rozwoju technologicznego nie został pominięty wątek sztucznej inteligencji, dlatego przewidziano postulat o jej użyciu w codziennych działaniach na zasadzie narzędzia wspomagającego.

Założenia związane z audytem wewnętrznym oraz kontrolą wewnętrzną instytucjonalną mają prowadzić do wprowadzenia (tam, gdzie ich nie ma) oraz wzmocnienia tych instytucji w jednostkach przez wykorzystywanie ich potencjału. Rozwój kontroli zarządczej wiąże się ściśle z ich funkcjonowaniem jako narzędziami dającymi łącznie funkcje kontrolno-oceniająco-doradcze. Dzięki nim kierownicy jednostek i pozostali pracownicy mają możliwość pozyskania informacji o popełnionych błędach oraz poznania sposobów na ich wyeliminowanie i przeciwdziałanie im w przyszłości. Dodatkowo audyt i kontrola mają również zapobiegać wszelkiego rodzaju błędnym interpretacjom dotyczącym kontroli zarządczej, co pozwoli uniknąć stosowania jej z niewłaściwym przeznaczeniem.

Powyższe uzupełnia postulat o kontroli społecznej stanowiącej czynnik obywatelski w poprawie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w JST. Dzięki narzędziom, które posiadają obywatele, istnieje możliwość skutecznego kontrolowania jednostek i oddziaływania na kierownictwo, co powinno przekładać się na lepszą jakość realizowania celów i zadań, a tym samym prowadzenia kontroli zarządczej.

6.3. Analiza SWOT proponowanych postulatów

Przedstawione postulaty usprawniające kontrolę zarządczą zostaną objęte analizą SWOT celem zidentyfikowania ich mocnych i słabych stron, a także określenia szans i zagrożeń. Dzięki temu będzie przede wszystkim możliwe określenie potencjalnych ryzyk mogących pojawić się podczas realizacji postulatów. Analiza ta pomoże także w lepszym przygotowaniu jednostek do efektywnego wdrażania proponowanych rozwiązań, minimalizując nieprzewidziane trudności i maksymalizując korzyści. Należy zaznaczyć, że mocnymi stronami są korzyści (przewagi) wynikające z wdrożenia postulatów usprawniających, słabymi stronami - trudności wiążące się z ich zastosowaniem, szansami - czynniki mogące korzystnie wpływać na wprowadzone postulaty, natomiast zagrożeniami - negatywne zjawiska, które potencjalnie będą rodziły problemy w ich realizacji.

Tabela 38. Analiza SWOT postulatów usprawniających kontrolę zarządczą

Mocne strony	Słabe strony
- Podniesienie jakości (poziomu) systemu kontroli zarządczej, w tym kontroli wewnętrznej instytucjonalnej i audytu wewnętrznego; - Zwiększenie świadomości i kompetencji pracowników; - Wzrost pomocy/doradztwa dla kierowników odpowiadających za kontrolę zarządczą w jednostkach oraz pracowników realizujących cele i zadania; - Rozbudowanie współpracy pomiędzy pracownikami danych jednostek i zwiększenie wymiany wiedzy; - Aktywizacja obywateli.	- Brak natychmiastowych efektów; - Potrzeba stałego monitorowania efektów wprowadzonych zmian; - Koszty wdrożenia i utrzymania; - Konieczność znalezienia i zatrudnienia profesjonalistów (konsultantów-mentorów) doradzających/wspomagających w kwestiach kontroli zarządczej.
Szanse	Zagrożenia
- Możliwość pozyskania środków unijnych na rozwój cyfryzacji w jednostkach samorządu terytorialnego; - Postęp technologiczny; - Dalszy rozwój sztucznej inteligencji; - Wprowadzanie przez ustawodawcę nowych rozwiązań (narzędzi) ułatwiających/udoskonalających prowadzenie systemu kontroli zarządczej.	- Opór przed zmianami; - Możliwość niezrozumienia i pomieszczenia pojęć procedur kontrolnych i audytu w wyniku wprowadzenia proponowanych postulatów; - Problemy z wdrażaniem nowych technologii; - Ryzyko błędnych rekomendacji sztucznej inteligencji oraz jej zależność od jakości dostarczanych danych; - Brak zaangażowania obywateli.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uzyskanych wyników badań.

Mocne strony

W tej kategorii występują czynniki, które rozpoczynają nowy rozdział funkcjonowania kontroli zarządczej w JST. Wszystkie podnoszone postulaty usprawniające są skierowane ku poprawie jakości i rozwijaniu tej instytucji prawnej (w tym audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej instytucjonalnej) w jednostkach. Efektem finalnym (poprzez m.in. szkolenia, e-learning, rolę audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej instytucjonalnej) staje się wyeliminowanie złych praktyk, zdobycie pełnej wiedzy na jej temat oraz poznanie metod i narzędzi, które przyczynią się do rozwoju systemu. To wszystko dzieje

się jednocześnie przy pomocy konsultantów-mentorów, którzy pomagają/doradzają kierownikom jednostek oraz pracownikom, a także instrumentów, którymi są specjalnie stworzone programy komputerowe do prowadzenia kontroli zarządczej i wymiany wiedzy (doświadczenia) między pracownikami JST. Dodatkowo, zachowując należyta uwagę i ostrożność, jednostki korzystają z chatbotów sztucznej inteligencji, która może m.in. analizować duże zbiory danych i prowadzić predykcję wydarzeń w analizie ryzyk. Do tego dochodzi kontrola społeczna, a więc impuls obywatelski, który angażuje się celem weryfikacji działalności jednostek. Wymienione czynniki prowadzą do podniesienia jakości (poziomu) kontroli zarządczej, a więc istoty postulatów usprawniających.

Niewątpliwie mocną stroną jest zapewnienie pracownikom jednostek różnego rodzaju szkoleń, które pozwalają im uzupełnić i rozwinąć dotychczasową wiedzę o kontroli zarządczej. Ich atutem jest przywiązywanie uwagi nie tylko do teorii, lecz także aspektów praktycznych, rozwiązywanie *case study* oraz poznawanie pomocnych narzędzi do skutecznej oraz efektywnej realizacji celów i zadań. Bez odpowiednich kompetencji nie można w pełni wykorzystywać potencjału kryjącego się w tak złożonym systemie, dlatego nieodzowne staje się przyswajanie wiedzy w tym zakresie. Należy również zwrócić uwagę, że odkąd istnieje kontrola zarządcza zmieniali się kierownicy jednostek oraz pozostali pracownicy, którzy nie zostali objęci szkoleniami, mającymi głównie miejsce na samym początku jej funkcjonowania. Proponowane rozwiązania sprawiają, że nowa kadra pracownicza otrzyma taką możliwość.

Kolejnym atutem jest tzw. pomocna dłoń dla kierowników odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą oraz pozostałych pracowników jednostek wykonujących określone cele i zadania. Konsultanci-mentorzy dzięki wdrożonym postulatom będą wspierać (doradzać, podpowiadać) urzędników w wypełnianiu ich obowiązków, co w obecnych czasach staje się coraz bardziej potrzebne ze względu na narastającą liczbę spraw w samorządzie. Należy zaznaczyć, że pełnienie tej funkcji zostanie powierzone osobom z doświadczeniem, doskonale znającym zachodzące procesy w JST, a także komunikatywnym i potrafiącym budować relacje.

Niewątpliwą zaletą jest stworzenie płaszczyzny (platformy komputerowej) do budowania relacji między pracownikami danych JST poprzez wymianę wiedzy i doświadczeń. Taka współpraca prowadzi do zacieśniania więzi, co w przyszłości może owocować wspólnymi inicjatywami. Jednakże głównym założeniem platformy jest podjęcie próby wspólnego rozwiązywania problemów, na które natykają się urzędnicy w swoich codziennych obowiązkach. Dzięki zgromadzonym doświadczeniom pracownicy będą mogli dzielić się swoją wiedzą, szczególnie gdy pojawią się wątpliwości dotyczące realizacji konkretnych

zadań. Wspólne refleksje mogą stać się źródłem inspiracji i impulsem do udoskonalania organizacji pracy. Ponadto moderacją dyskusji oraz udzielaniem porad zajmować się będą konsultanci, co zapewni dodatkowe wsparcie merytoryczne.

Do mocnych stron należy również zaliczyć aktywizację obywateli do podejmowania działań w ramach kontroli społecznej. Pobudzenie czynnika obywatelskiego stanowi istotny element w rozwoju administracji publicznej (w tym JST), ponieważ jego obecność wywiera presję na urzędnikach i skłania ich do realizowania zadań w jak najlepszy sposób. W rezultacie zyskuje na tym system kontroli zarządczej, którego mechanizmy kontrolno-zarządcze są udoskonalane, aby zagwarantować właściwe wypełnianie obowiązków. Ponadto wzrost partycypacji społecznej sprzyja budowaniu odpowiedzialności zbiorowej oraz promuje większą świadomość obywatelską. Działalność kontrolna społeczeństwa przyczynia się do długofalowego wzmocnienia demokracji i lepszego funkcjonowania całego systemu państwa.

Słabe strony

Słabością wdrożenia proponowanych postulatów kontroli zarządczej będzie czas oczekiwania na osiągnięcie zakładanych rezultatów. Opracowanie koncepcji ich wprowadzenia, wyznaczenie pracowników za to odpowiedzialnych, ustalenie źródeł finansowania i harmonogramu prac będzie wymagało wielu wysiłków organizacyjnych. Do tego należy dodać stworzenie i uchwalenie przepisów prawnych związanych z kontrolą wewnętrzną instytucjonalną, przygotowanie działań na rzecz propagowania audytu wewnętrznego, znalezienie i zatrudnienie konsultantów-mentorów, stworzenie bezpłatnych programów dla kontroli zarządczej i platformy wymiany dobrych praktyk, opracowanie strategii związanej z promowaniem kontroli społecznej, czy stworzenie programu szkoleń, e-learningu we współdziałaniu z prowadzącymi. To tylko pierwszoplanowe kwestie, które złożą się na efekt końcowy. Zakładane rezultaty (przede wszystkim poprawa funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach) nie będą natychmiastowe, ponieważ wymagają zdobycia, pogłębienia specjalistycznej wiedzy, a następnie zastosowania jej w praktyce. Z tym wiąże się drugi czynnik tej kategorii, a więc konieczność stałego monitorowania efektów wprowadzonych zmian. Po wdrożeniu wszystkich postulatów usprawniających nie można poprzestać wyłącznie na ich realizacji - istotne jest sprawdzanie przemian zachodzących w systemach kontroli zarządczej, aby uniknąć pojawiania się nowych nieprawidłowości (zagrożeń). Ważnym elementem tego procesu będzie regularna ewaluacja wyników

oraz analiza przyjmowanych rozwiązań przez jednostki. Oczywiście nie jest możliwe objęcie monitoringiem wszystkich jednostek, dlatego w tym celu konieczne będzie wyłonienie reprezentatywnej próby badawczej.

Niewątpliwie zastosowanie postulatów usprawniających będzie wiązało się z kosztami ich wdrożenia, a następnie utrzymania. Istotne stanie się oszacowanie i zabezpieczenie odpowiednich zasobów finansowych na realizację kluczowych zadań, takich jak przygotowanie szkoleń, zatrudnienie specjalistów oraz rozwój narzędzi informatycznych wspierających kontrolę zarządczą. Jednakże koszty nie skończą się na samej implementacji – równie ważne będą nakłady związane z utrzymaniem i bieżącym doskonaleniem wprowadzonych systemów, a także monitorowaniem efektów po wprowadzeniu wszystkich postulatów.

Oprócz środków finansowych niezbędne stanie się zaangażowanie nowych zasobów pracowniczych (konsultantów-mentorów). Muszą to być doświadczeni profesjonaliści, którzy specjalizują się w działalności JST, w tym w funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Stopień trudności wzrasta w związku z tym, że w obecnych realiach rynku pracy specjaliści wybierają rozwój zawodowy w sektorze prywatnym niż publicznym, co głównie jest pokłosiem dysproporcji wynagrodzeń oraz oferowanych benefitów. Wobec tego kluczowe staną się rozwiązania o charakterze motywacyjnym (wyższe wynagrodzenia, rozbudowane programy rozwoju zawodowego, korzystniejsze niż dotychczas benefity). Skuteczna polityka motywacyjna będzie musiała również dotyczyć przedstawienia klarownych ścieżek awansu zawodowego oraz zagwarantowania elastyczności warunków pracy (praca zdalna, wyposażenie w profesjonalne narzędzia pracy).

Szanse

Wsparcie finansowe pozyskane z funduszy europejskich może odegrać kluczową rolę w tworzeniu programów informatycznych wspierających kontrolę zarządczą. Unia Europejska, poprzez dotacje, aktywnie zachęca administracje publiczne państw członkowskich, w tym Polski, do transformacji cyfrowej, a więc tworzenia e-urzędów. W tym kontekście nie bez znaczenia jest stworzenie narzędzi (programów informatycznych), które obejmą swoim zasięgiem wszystkie procesy zachodzące w jednostkach oraz stworzą podłoże do wymiany wiedzy, jednocześnie usprawniając realizację celów i zadań. Ponadto tego rodzaju systemy stwarzają możliwości do zwiększania przejrzystości podejmowanych działań, skuteczniejszej kontroli oraz szybszego reagowania na pojawiające się zagrożenia.

Z punktu widzenia wykonywania celów i zadań wynikających z prowadzonych projektów unijnych w poszczególnych jednostkach, te aspekty są szczególnie ważne dla Unii Europejskiej, która dąży do zwiększenia transparentności oraz efektywności wykorzystania środków publicznych.

Kolejną szansą, która pojawia się dla postulatów usprawniających kontrolę zarządczą jest szeroko rozumiany rozwój technologiczny. Dzięki niemu w przyszłości wdrożone programy informatyczne mogą być jeszcze bardziej udoskonalane i uszczegóławiane, co sprawi, że staną się skuteczniejszymi oraz efektywniejszymi narzędziami dla kontroli zarządczej. Postęp może przełożyć się także na unowocześnianie metod szkoleń oraz e-learningu (dzięki tworzeniu pomocniczych narzędzi), co sprawi, że pomogą one uczestnikom jeszcze sprawniej przyswajać wiedzę. Z postępem technologicznym związany jest rozwój sztucznej inteligencji. Nieustannie on przyspiesza dzięki intensywnie prowadzonym badaniom i doświadczeniom, czego rezultatem jest zdolność gromadzenia i przetwarzania przez sztuczną inteligencję coraz większego zbioru danych. W efekcie dostarcza ona bardziej zaawansowanych i precyzyjnych analiz. Oznacza to, że pracownicy korzystający z chatbotów mogą oczekiwać, że z upływem czasu otrzymywane odpowiedzi będą bardziej trafne i adekwatne do przedstawionej problematyki. Należy również do tego dodać, że wskutek rozwoju sztucznej inteligencji mogą pojawić się rozwiązania usprawniające programy komputerowe przeznaczone dla kontroli zarządczej oraz platformy e-learningowe.

Szans należy również upatrywać w inicjatywie ustawodawcy, który będzie podejmował się zmian regulacji prawnych (gdy widoczna stanie się taka potrzeba), przede wszystkim na podstawie obserwacji zmieniających się uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych oraz badania wyselekcjonowanych jednostek pod kątem funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Minister Finansów jako koordynator kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych powinien być kluczową postacią w procesie ewolucji kontroli zarządczej, w zależności od zachodzących potrzeb i zmieniających się okoliczności. To on powinien wskazywać i torować drogę przemian, określając narzędzia i rozwiązania, które będą niezbędne dla prowadzenia tej instytucji prawnej (należy przy tym wskazać, że jego obowiązki wynikają wprost z art. 71 pkt 1-4 u.o.f.p.).

Zagrożenia

Niepowodzenie może nastąpić wskutek niechęci urzędników do wprowadzanych zmian. Przede wszystkim, jeżeli chodzi o angażowanie się w szkolenia, uczenie się użytkowania

nowych programów, dzielenie się wiedzą na specjalnie stworzonych forach, stosowanie nowych narzędzi do realizacji celów i zadań. Mogą pojawić się sytuacje, w których pracownicy jednostek nie będą chcieli podejmować się nowych wyzwań i będą tłumaczyli to mnogością wykonywanych zadań, brakiem czasu, brakiem potrzeby wprowadzania czegoś nowego itd. Dlatego ciężar odpowiedzialności za zaangażowanie pracowników spoczywa na kierownikach jednostek oraz kierownikach wydziałów/referatów, którzy powinni pełnić rolę tzw. liderów zmian i motywować swoich podwładnych do aktywnego uczestnictwa w procesie doskonalenia. Ważne jest, aby kierownicy nie tylko zachęcali do udziału w szkoleniach i adaptacji poznanych rozwiązań, lecz także osobiście angażowali się w te działania, dając przykład oraz budując kulturę otwartości na nowe możliwości.

Wskutek wprowadzenia regulacji prawnych dotyczących kontroli wewnętrznej instytucjonalnej oraz promowania i wyjaśniania roli audytu wewnętrznego może nastąpić zagrożenie w postaci niezrozumienia oraz pomieszania pojęć tych dwóch instrumentów. Dlatego w takim przypadku niezbędne wydaje się organizowanie szkoleń wewnętrznych (szczególnie prowadzonych przez pracowników z komórek kontrolnych oraz audytorów wewnętrznych), a także tych zainicjowanych dzięki postulatом usprawniającym (dodatkowym narzędziem będą platformy e-learningowe). Znajomość zagadnień może być uzupełniana przez platformę wymiany wiedzy między urzędnikami oraz doradztwo konsultantów-mentorów (kierownicy jednostek otrzymają dodatkowo wsparcie w ramach programu mentoringowego). Istotne jest, aby przy wprowadzaniu nowych regulacji został stworzony dodatkowy dokument, np. kompendium, które będzie szczegółowo wyjaśniało problematykę kontroli wewnętrznej instytucjonalnej oraz zestawiało ją z audytem wewnętrznym.

Wdrożenie programu przeznaczonego dla kontroli zarządczej oraz platformy wymiany dobrych praktyk może napotkać trudności techniczne (obsługa programów przez urzędników, ataki hakerskie) oraz prawne, szczególnie w kontekście ochrony danych osobowych i praw autorskich. Dlatego kluczowe stanie się opracowanie odpowiednich procedur (zapisów prawnych) zgodnych z przepisami o ochronie danych osobowych oraz przepisami prawa własności intelektualnej, które zabezpieczą dane wrażliwe oraz prawa twórców udostępniających swoje materiały. Ponadto niezbędna będzie ścisła współpraca z zespołem IT, tworzącym te programy, oraz informatykami znajdującymi się w jednostkach, którzy po całej procedurze wdrożeniowej będą odpowiedzialni za zapewnianie wsparcia w przypadku pojawiania się problemów. Szczególną uwagę należy przywiązać do cyberbezpieczeństwa, które jest kluczowe dla ochrony wszelkiego rodzaju zasobów

znajdujących się w sieci. Dane/informacje udostępniane w programach muszą być należycie chronione, aby nie zostały wykradzione i wykorzystane do celów, które mogłyby zagrażać funkcjonowaniu jednostek. Nieodzowne staną się szkolenia dla urzędników z obsługi programów, aby poznali wachlarz wszystkich ich możliwości oraz zostali przestrzeżeni przed niebezpieczeństwami, które mogą się pojawić.

Pracownicy korzystający z chatbotów sztucznej inteligencji będą musieli podchodzić z dystansem do otrzymanych odpowiedzi. Są one nieustannie rozwijane, jednakże nie zawsze otrzymana treść będzie trafna i adekwatna do przedstawionej sytuacji. Zaleca się, żeby chatboty traktować jako narzędzie pomocnicze, które nie będzie głównym źródłem w podejmowaniu decyzji. Istotne jest również to, ile danych i jakie dane otrzyma sztuczna inteligencja. Istnieje ryzyko błędnych odpowiedzi, gdy zostaną przekazane niepełne oraz niedokładne informacje. Dlatego urzędnicy będą musieli przywiązać do tego szczególną uwagę.

Niska aktywność obywateli w przeprowadzaniu kontroli społecznej doprowadzi do braku rozwoju tego instrumentu, które jest istotne dla sprawdzania prawidłowości realizacji celów i zadań, jak również samej kontroli zarządczej. Społeczność, jeśli nie podejmie tego wyzwania rezygnuje tak naprawdę z weryfikacji działań, które finalnie doprowadzają do powstania produktów/usług, bezpośrednio dla nich stworzonych. Należy też zwrócić uwagę, że brak kontroli obywatelskiej może skutkować brakiem odpowiedzialności decydentów za podejmowane decyzje oraz ich większą podatnością na działania niezgodne z interesem publicznym. Zatem istotne jest, aby zgodnie z proponowanym postulatem pobudzić społeczeństwo, ukazując istotę oraz możliwości kontroli obywatelskiej.

6.4. Podsumowanie

Analizy SWOT oraz postulaty usprawniające kontrolę zarządczą w JST ukazują potrzebę wielowymiarowego podejścia do tej instytucji prawnej. Analiza stanu istniejącego oraz wynikające z niej rekomendacje dowodzą, że skuteczne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga nie tylko zmian organizacyjnych, wprowadzenia rozwiązań formalnych, technologicznych, lecz także świadomego i zaangażowanego podejścia wszystkich uczestników tego procesu. Jednocześnie analiza postulatów usprawniających wykazuje, że pozytywne efekty i szanse, które dzięki ich wdrożeniu mogą się pojawić, nie są jedyną stroną. Trudności i zagrożenia, z jakimi przyjdzie się zmierzyć, wymagają takiej samej

strategii, zaangażowania oraz percepcji, aby można było skutecznie wprowadzić planowane zmiany. Należy zwrócić uwagę, że w naprawę funkcjonowania kontroli zarządczej zostają włączone wszystkie strony, począwszy od ustawodawcy, przez Ministra Finansów jako koordynatora kontroli zarządczej, wspierający go Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, kierowników jednostek oraz wydziałów/referatów, pozostałych pracowników jednostek, a skończywszy na obywatelach (*last but not least*). Można by rzec, że kontrola zarządcza przez to, że jest systemem rozległym, obejmującym całą działalność jednostek i wymagającym zasadniczych zmian oraz wsparcia, angażuje liczne podmioty, co z jednej strony skutkuje wieloma możliwościami, a z drugiej - równie licznymi wyzwaniami.

Zakończenie

Przeprowadzona analiza potwierdziła istotność kontroli zarządczej, której głównym celem jest zagwarantowanie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Na podstawie analizy teoretycznej wyłonił się obraz systemu wspierającego jednostkę na wszystkich płaszczyznach jej działalności - od spraw organizacyjnych, poprzez komunikację, ochronę zasobów, zarządzanie ryzykami, wykonywanie celów i zadań, aż po ocenę podejmowanych działań, formułowanie wniosków oraz wdrażanie zaleceń. Jednakże założenia teoretyczne nie znalazły pełnego odzwierciedlenia w praktyce.

Kontrola zarządcza w większości gmin województwa małopolskiego nie funkcjonowała w sposób rzeczywisty, została ona zmarginalizowana, jej potencjał nie został wykorzystany. Urzędnicy skupili się na spełnieniu kwestii formalnych, a więc tworzeniu aktów wewnętrznych, z których w rzeczywistości nie korzystali lub korzystali w sposób minimalny. Nie podchodzili oni do kontroli zarządczej jak do systemu, z którego można czerpać korzyści. Zasadnicze komponenty tej instytucji prawnej, takie jak zarządzanie ryzykiem, kontrola wewnętrzna instytucjonalna czy samoocena kontroli zarządczej, pojawiały się w zdecydowanie mniejszej liczbie gmin. Co istotne, miało to także miejsce w jednostkach, które przeprowadzały duże inwestycje (powyżej progu unijnego). Problemy również występowały na gruncie teoretycznym. Autorzy identyfikowali kontrolę zarządczą jako standardową kontrolę *ex post* (widoczne było to również w dokumentach wewnętrznych badanych gmin) lub model zarządzania. Interpretując w ten sposób tę instytucję prawną, ograniczano ją, ponieważ w systemie kontroli zarządczej funkcje kontroli i zarządzania są wobec siebie komplementarne i tworzą „system naczyń połączonych”. Przeprowadzona analiza teoretyczna i badania empiryczne jednoznacznie wykazały, że kontrola zarządcza, choć formalnie obowiązująca w polskim porządku prawnym od 2010 r., wciąż pozostaje systemem niewykorzystanym w pełni/marginalizowanym. Nie jest ona realnym systemem, który pomaga w osiąganiu celów i zadań zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo.

Przedstawione powyżej wnioski zostały osiągnięte w związku z realizacją celu dysertacji: w części teoretycznej - doprecyzowania rozumienia kontroli zarządczej przez zidentyfikowanie i wyjaśnienie najistotniejszych różnic w jej definiowaniu, a w części empirycznej - oceny funkcjonowania tej instytucji prawnej w jednostkach samorządu

terytorialnego, na przykładzie gmin województwa małopolskiego w latach 2010-2022. Aby zrealizować tak określony cel badawczy, najpierw przeprowadzono pogłębioną analizę rozbieżności w definiowaniu kontroli zarządczej. Ta część teoretyczna stworzyła fundament pod zaprojektowanie i interpretację badań empirycznych oraz pod późniejsze sformułowanie postulatów usprawniających. Analiza obejmowała zestawienie i krytyczne omówienie różnych stanowisk interpretacyjnych, które ukazywały odmienne podejścia do rozumienia kontroli zarządczej. Ta instytucja prawna była głównie określana jako: 1) cykliczny lub nieustanny proces działań kierowniczych; 2) zespół działań ściśle powiązanych z procesami zarządzania; 3) funkcja wspomagająca zarządzanie jednostką; 4) system zbieżny z międzynarodową kontrolą wewnętrzną (*internal control*); 5) tradycyjna kontrola wewnętrzna (funkcjonalna i instytucjonalna), sprowadzająca się zasadniczo do sprawdzania działalności danej jednostki. Analiza przywołanych stanowisk prowadziła do konstatacji, że kontrola zarządcza jest postrzegana jako narzędzie przeprowadzania tradycyjnie rozumianej kontroli lub model zarządzania jednostką albo też system zawierający w sobie zarówno elementy kontroli, jak i zarządzania.

Ujęcie genezy, przebiegu ewolucji oraz opinii przedstawicieli literatury pozwoliło uporządkować rozbieżności definicyjne. Wyniki przeprowadzonej analizy wykazały, że w świetle ustawy o finansach publicznych i towarzyszących jej standardów kontrola zarządcza stanowi rozbudowany, ciągły system, obejmujący całą działalność jednostki. Ta instytucja prawna integruje narzędzia o charakterze kontrolnym i zarządczym i tworzy w praktyce „system naczyń połączonych”, który ma wpływać na wszystkie działania podejmowane w danej jednostce. Jej głównym punktem odniesienia są realizowane cele i zadania. Zwrócono też uwagę, iż tradycyjna kontrola pojawia się w funkcjach zarządzania, co świadczy o tym, że elementy kontrolno-zarządcze, występujące w kontroli zarządczej, wzajemnie się uzupełniają i stwarzają warunki do prawidłowego funkcjonowania jednostki.

Wypracowane spójne założenia teoretyczne stanowiły podstawę do przeprowadzenia badań empirycznych, których celem było zweryfikowanie praktycznego funkcjonowania kontroli zarządczej. W tym kontekście sformułowano **pierwszą hipotezę badawczą, zakładającą, że „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego województwa małopolskiego jest realizowana w sposób minimalny”**. W badanych jednostkach opracowano różnorodne akty wewnętrzne, począwszy od regulaminów organizacyjnych, przez zakresy czynności, regulaminy naborów, kodeksy etyczne, aż po dokumenty związane z wprowadzeniem systemu kontroli zarządczej. Oznacza to, że stworzono podstawy formalno-prawne - swoiste „minimum” wskazane w hipotezie.

Niemniej jednak samo wdrożenie regulacji nie powoduje osiągnięcia założonych efektów, jeżeli nie idzie w parze z faktycznym stosowaniem (nie ma kontroli zarządczej w działaniu). Zebrane dane wykazały, że większość badanych gmin koncentruje się przede wszystkim na tworzeniu dokumentacji, pozbawiając się elastycznego systemu sprzyjającego realizacji celów i zadań.

Problemy pojawiły się w zasadniczych składowych kontroli zarządczej, czego wyrazem było niepodejmowanie lub podejmowanie w marginalnym stopniu działań związanych z opracowywaniem mierników/wskaźników, prowadzeniem zarządzania ryzykiem (identyfikacją i analizą ryzyka, określaniem planów reakcji na ryzyka), konsultowaniem z pracownikami kwestii organizacyjnych dotyczących przeprowadzanych zmian, ustalaniem środków zaradczych dla nagłych nieobecności pracowników realizujących istotne zadania (dodatkowo z określaniem kluczowych stanowisk pracy, które w sytuacji wakatu mogłyby stanowić istotne ryzyko w osiąganiu celów i zadań), obiegiem informacji dotyczącym wykonywania celów i zadań, jak również opracowywaniem zasad postępowania w sytuacji nieetycznego zachowania oraz tworzeniem sposobności na anonimowe zgłaszanie naruszeń związanych z nieetycznym zachowaniem. Do tego katalogu należy dodać nieprzeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej, brak funkcjonowania kontroli wewnętrznej instytucjonalnej, traktowanie audytu wewnętrznego w kategorii podmiotu niemalże prowadzącego system kontroli zarządczej (przypisywanie mu prowadzenia najistotniejszych elementów). Co prawda w toku badań ujawniły się także pozytywne praktyki, takie jak weryfikowanie postępów realizacji celów i zadań, istnienie wytycznych dotyczących wymagań na określone stanowisko, uaktualnianie opisów stanowisk pracy, przeprowadzanie oceny pracowniczej, obowiązywanie systemu zastępstw w przypadku urlopów, dostęp do baz informacji, istnienie podziału uprawnień do korzystania z zasobów. Niemniej jednak ich skala i charakter nie pozwalają stwierdzić, że w analizowanych gminach funkcjonuje kontrola zarządcza w działaniu. Wymienione rozwiązania można bowiem uznać za elementy podstawowej organizacji pracy jednostki, niespełniające przesłanek rozbudowanego, aktywnego systemu kontroli zarządczej zakładanego przez regulacje prawne, standardy i literaturę. Do tego można dodać podstawową kwestię, a mianowicie adaptację rozwiązań zmieniających kontrolę finansową na kontrolę zarządczą w wyniku regulacji obowiązujących od 2010 r. Weryfikacji tego zagadnienia służyło pytanie badawcze: **„Czy rozumienie kontroli zarządczej nie sprowadza się wyłącznie do traktowania jej jako kontroli finansowej, która występowała przed wejściem życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.)?”**. W tym zakresie

zdecydowana większość jednostek spełniła minimum, a więc odeszła od ustawowej kontroli finansowej i stworzyła dokumentację związaną z kontrolą zarządczą. Jednakże nieliczne jednostki potraktowały kontrolę zarządczą wyłącznie jako tradycyjnie rozumianą kontrolę *ex post*, bądź dzielono ją na kontrolę instytucjonalną i funkcjonalną (z zapisów wynikało, że jedna z nich jest ustawową kontrolą zarządczą, a druga tylko kontrolą *ex post*). Takie praktyki świadczyły o zupełnym niezrozumieniu istoty kontroli zarządczej.

Dotychczas przedstawiona argumentacja znalazła również odzwierciedlenie w odpowiedziach na **pytanie badawcze: „Czy kontrola zarządcza jest traktowana jako system przynoszący korzyści jednostce?”**. W większości przypadków wskazywano, że postrzega się kontrolę zarządczą głównie jako obowiązek formalny prowadzący do biurokracji i w konsekwencji generujący dokumentację. Ponadto zwracano uwagę, iż sama nazwa i charakter tej instytucji prawnej są niezrozumiałe, ponieważ nie zawierają wyraźnych wytycznych dotyczących konkretnych działań czy wzorców postępowania. Wspominano przy tym, że kontrola zarządcza nie może być realizowana w pełni, ponieważ jest za bardzo rozbudowana (chodziło o to, co musi zapewnić - art. 68 ust. 2 u.o.f.p. oraz liczbę standardów). Zaledwie niewielka grupa dostrzegała w tej instytucji prawnej potencjał do wyznaczania oraz realizacji celów i zadań, weryfikowania działalności, kontrolowania finansów, porządkowania dokumentów, minimalizowania ryzyk oraz skutecznego zarządzaniu jednostką.

Koncentrowanie się przede wszystkim na tym, których dokumentów wymaga kontrola zarządcza, zamiast na korzyściach, jakie może ona przynieść jednostce, skutkuje w praktyce marginalizacją tej instytucji prawnej. Należy podkreślić, że kontrola zarządcza została w ustawie o finansach publicznych wyraźnie zdefiniowana jako ogół działań. Zatem są to wszystkie działania kontrolno-zarządcze zachodzące w jednostce. Ich celem jest zapewnienie osiągnięcia celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (art. 68 ust. 1 u.o.f.p.). Ponadto w art. 68 ust. 2 u.o.f.p. ustawodawca stworzył otwarty katalog tego, co ta instytucja prawna ma gwarantować (m.in. zarządzanie ryzykiem, efektywny przepływ informacji, skuteczność i efektywność działania). Z kolei zapisy zawarte w standardach kontroli zarządczej można postrzegać jako paletę możliwości, z której jednostki mogą czerpać, projektując i prowadząc własny system kontroli zarządczej. Zatem należałoby rozważyć, czy tego wachlarza nie powinno się jeszcze bardziej rozszerzyć, aby jednostki otrzymały jeszcze więcej możliwości (wskazówek). Nie da się jednak uniknąć tworzenia przynajmniej podstawowych aktów wewnętrznych (jeżeli jednostka chce mieć podstawę do działania), regulujących kluczowe kwestie, takie jak audyt wewnętrzny,

zarządzanie ryzykiem, kontrolę zarządczą, czy ochronę zasobów. Dodatkowo, opracowywanie różnego rodzaju rejestrów, zestawień czy wzorców może stanowić cenne źródło wiedzy dla przyszłych działań podejmowanych przez jednostki.

W tym kontekście warto również odwołać się do wniosków wynikających z pytania badawczego: „**Czy samoocena kontroli zarządczej stanowi źródło wiedzy do weryfikacji i oceny tej instytucji prawnej w jednostce?**”. Przeprowadzone badania wykazały, że większość jednostek nie realizowała regularnej samooceny, gdyż uznała, iż nie dostarcza ona wartościowych informacji. W sytuacjach, w których ją przeprowadzano (głównie na początkowym etapie wdrażania kontroli zarządczej), zauważalne było niskie zaangażowanie pracowników i brak obiektywizmu z ich strony. Dlatego po określonym czasie rezygnowano z jej przeprowadzania. Ważnym aspektem, który mógł wpływać na niską efektywność samooceny, był fakt wykorzystywania niemal wyłącznie wzorca ankiety opracowanego przez Ministerstwo Finansów, bez modyfikowania pytań w celu dostosowania ich do specyficznych warunków danej jednostki. Przyznawano przy tym, że nie podejmowano prób zmiany sposobu przeprowadzania samooceny, gdyż uważano, że nie wywiera ona istotnego wpływu na ogólną jakość funkcjonowania kontroli zarządczej. Tylko nieliczne jednostki deklarowały coroczne stosowanie samooceny, lecz również one zmagaly się z niskim zaangażowaniem pracowników oraz brakiem obiektywizmu, a także korzystały wyłącznie z ministerialnego wzorca. Uważano, że taki stan rzeczy należy zaakceptować, bez podejmowania prób jego usprawnienia.

Podejście, które stosowano wobec samooceny kontroli zarządczej nie wykorzystywało jej potencjału, jakim są uzyskane dzięki niej wyniki. Stwarzają one możliwości do poznania problemów, które wymagają poprawy dla lepszego funkcjonowania jednostki. Kluczowe znaczenie ma sposób przygotowania i przeprowadzenia samooceny. Zasadniczą kwestią jest personalizacja pytań dla określonych grup pracowników, gdyż kierownicy mogą mieć zupełnie inne problemy niż pracownicy zatrudnieni na stanowiskach urzędniczych.

W tej sferze również zauważalna była dominacja podejścia formalistycznego, sprowadzającego się w praktyce do automatycznego wykorzystania wzorcowego arkusza ministerialnego i rozesłania go do pracowników. Nie dokonywano przy tym żadnych modyfikacji ani nie zakładano, że samoocena może dostarczyć wartościowych wskazówek. W efekcie proces ten był postrzegany przede wszystkim jako dodatkowy obowiązek formalny, pozbawiony realnej funkcji doskonalenia kontroli zarządczej.

Wyniki przeprowadzonych badań empirycznych prowadzą do konstatacji, że w badanych jednostkach mamy do czynienia z kontrolą zarządczą w dokumentach, a więc taką, która

posiada wdrożone akty wewnętrzne, jednakże nie czerpie z nich w praktyce. Potwierdziła to zarówno analiza aktów wewnętrznych, jak i wywiady pogłębione oraz badania ankietowe. **Tym samym pozytywnie została zweryfikowana hipoteza I.**

W drugiej hipotezie założono, że „**Nawet duże jednostki samorządu terytorialnego, które realizują inwestycje o wysokiej wartości (próg unijny), nie mają kontroli zarządczej w działaniu**”. Przeprowadzone badania wykazały, że zdecydowana większość gmin objętych hipotezą, podobnie jak jednostki nieprzekraczające progu unijnego, ograniczała się do prowadzenia kontroli zarządczej w dokumentach. Mimo że w jednostkach realizujących cele i zadania na poziomie co najmniej 23 969 275,00 zł (próg unijny) należałoby oczekiwać sprawnie funkcjonującego systemu kontroli zarządczej - z uwagi na liczne, złożone i kapitałochłonne inwestycje wiążące się z dużymi ryzykami - nie można było stwierdzić w większości z nich kontroli zarządczej w działaniu. Innymi słowy, im wyższe nakłady finansowe ponosi jednostka na inwestycje, tym bardziej rozbudowane powinny być stosowane mechanizmy kontrolno-zarządcze, a zatem wyraźniej widoczny system kontroli zarządczej skalający wszystkie obszary jej działalności. Tym samym kwestie omówione przy weryfikacji pierwszej hipotezy powtórzyły się również w przypadku omawianych gmin: wszystko rozpoczynało się od spełnienia warunków formalnych, a więc tworzenia i wdrożenia aktów wewnętrznych, a kończyło na braku ich realnego zastosowania w bieżącej działalności. W konsekwencji nie można było stwierdzić kontroli zarządczej w działaniu. Na tej podstawie należy uznać, że **hipoteza II została pozytywnie zweryfikowana.**

W ramach trzeciej hipotezy założono, że „**Instytucjonalna kontrola wewnętrzna jest warunkiem realizacji kontroli zarządczej w działaniu**”. Analiza wyników badań wykazała, iż w przeważającej większości gmin - w tym również tych realizujących inwestycje o wysokiej wartości - wskazana w hipotezie forma kontroli nie występowała. Ten fakt można traktować jako kluczowe potwierdzenie braku kontroli zarządczej w działaniu w większości badanych jednostek. Warto zaznaczyć, że kontrola wewnętrzna instytucjonalna jest głównym elementem systemu kontroli zarządczej, realizowanym przez wyspecjalizowanych do tego pracowników usytuowanych w wewnętrznej strukturze jednostek. Celem jej funkcjonowania jest zagwarantowanie prawidłowej działalności jednostek, w tym przede wszystkim realizacji celów i zadań, na których skupia się kontrola zarządcza.

W jednostkach dysponujących kontrolą wewnętrzną instytucjonalną wskazywano, że jej działanie przyczynia się do wykrywania błędów, ograniczania lub naprawiania ich negatywnych skutków, a ponadto wspiera proces konsultacji w zakresie realizacji zadań,

szczególnie w kwestiach finansowych. Natomiast w przypadkach, gdy tego rodzaju kontrola nie funkcjonowała, najczęściej argumentowano to niedoborem pracowników specjalizujących się w kontroli (lub ich wysokimi oczekiwaniami finansowymi) bądź niezadowalającymi wynikami pracy osób wcześniej zatrudnionych na tych stanowiskach (niewystarczająca wiedza czy brak wykrywania wszystkich nieprawidłowości). Dodatkowo podkreślano, że w jednostkach istnieje już wystarczająco rozbudowany mechanizm kontrolny, obejmujący kontrolę kierowników wydziałów/referatów nad realizowanymi zadaniami w obszarze ich wydziałów/referatów, samokontrolę pracowników oraz wsparcie audytora wewnętrznego (jeśli jest zatrudniony). Warto jednak zauważyć, że mechanizm ten nie opiera się na kontroli prowadzonej przez wykwalifikowanych specjalistów, nieuczestniczących w kontrolowanych procesach (z wyłączeniem audytora wewnętrznego, który i tak nie przeprowadza kontroli w rozumieniu tradycyjnym).

Biorąc pod uwagę wyniki przeprowadzonych badań, należy stwierdzić, że **hipoteza III została zweryfikowana pozytywnie**. W większości gmin, w których nie funkcjonowała instytucjonalna kontrola wewnętrzna, nie występowała również kontrola zarządcza w działaniu. Warto podkreślić, że znaczenie instytucjonalnej kontroli wewnętrznej, zwłaszcza z punktu widzenia realizacji celów i zadań, jest na tyle duże, iż należy ją uznać za fundamentalny element tej instytucji prawnej.

W odpowiedzi na zidentyfikowane problemy i wyzwania związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej sformułowano osiem postulatów usprawniających tę instytucję prawną, możliwych do zastosowania w każdej jednostce samorządu terytorialnego. Dotyczyły one podniesienia świadomości na temat znaczącej roli audytu wewnętrznego w procesie kontroli zarządczej; stworzenia bezpłatnego programu komputerowego przeznaczonego do prowadzenia kontroli zarządczej; prowadzenia szkoleń i e-learningu z zakresu kontroli zarządczej; wykorzystania potencjału kontroli wewnętrznej instytucjonalnej; stworzenia platformy wymiany dobrych praktyk; wdrożenia programu mentoringowego; zastosowania sztucznej inteligencji; zaangażowania obywateli w kontrolę społeczną. Propozycje te dowodzą, że skuteczne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga nie tylko przemyślanych zmian organizacyjnych, wprowadzenia odpowiednich rozwiązań formalnych i technologicznych, lecz także świadomego i zaangażowanego podejścia wszystkich uczestników tego procesu - począwszy od ustawodawcy, a na obywatelach kończąc.

Celem zaproponowanych postulatów jest realne wsparcie wszystkich pracowników urzędów - niezależnie od stopnia zaangażowania w proces kontroli zarządczej - ponieważ, jak dowiodły badania, system ten przenika realizację każdego celu i zadania jednostki.

Rekomendacje mają podwójny wymiar: po pierwsze służą korygowaniu nieprawidłowych interpretacji i uzupełnianiu wiedzy o kontroli zarządczej, a po drugie oferują konkretne narzędzia ułatwiające jej codzienne stosowanie.

Adresatami postulatów są przede wszystkim Minister Finansów, pełniący funkcję koordynatora kontroli zarządczej, oraz wspierający go Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości. Kluczowym krokiem powinna być ogólnopolska ankietyzacja jednostek samorządu terytorialnego, która rozszerzyłaby obraz uzyskany w badaniu małopolskich gmin na skalę całego kraju. Kwestionariusz - obejmujący zarówno pytania zamknięte, jak i otwarte - winien koncentrować się na kluczowych komponentach kontroli zarządczej, takich jak zarządzanie ryzykiem, kontrola wewnętrzna instytucjonalna, samoocena czy audyt wewnętrzny, zamiast ograniczać się wyłącznie do ogólnej oceny tego systemu. Pozyskane w ten sposób dane stanowiłyby podstawę do przygotowania spójnej strategii doskonalenia kontroli zarządczej i dostosowania wytycznych do rzeczywistych potrzeb samorządów. Po zebraniu, agregacji i analizie danych niezbędne powinny być konsultacje z praktykami samorządowymi oraz uznanymi badaczami samorządu terytorialnego. Ich doświadczenie i wiedza pozwoliłyby doprecyzować uzyskane wnioski z ankiety oraz wypracować spójną strategię usprawniającą system kontroli zarządczej.

BIBLIOGRAFIA

Akty i dokumenty prawne

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

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 1914 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 10 maja 1990 r. Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych (Dz. U. Nr 32, poz. 191 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 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 dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (Dz. U. Nr 72, poz. 344 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji (Dz. U. z 2022 r. poz. 1722 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 679 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1526 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2094 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz. U. Nr 96, poz. 603 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną (Dz. U. Nr 133, poz. 872 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 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 działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. 2001 Nr 102 poz. 1116 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2003 r. o weterynaryjnej kontroli granicznej (Dz. U. Nr 165 poz. 1590 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1832).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6 sierpnia 2010 r. o dowodach osobistych (Dz. U. z 2022 r. poz. 671 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 2778 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 240, poz. 1429 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870 z późn. zm.).

Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 1998 r. w sprawie utworzenia powiatów (Dz. U. Nr 103, poz. 652).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 111, poz. 973).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2002 r. w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej (Dz. U. Nr 166, poz. 1364).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 234, poz. 1970).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 grudnia 2016 r. w sprawie współdziałania podmiotów w wykonywaniu kar, środków karnych, kompensacyjnych, zabezpieczających, zapobiegawczych oraz przepadku, a także społecznej kontroli nad ich wykonywaniem (Dz. U. poz. 2305).

Zarządzenie nr 56/2010 Burmistrza Miasta Zakopane z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Zakopane i w jednostkach organizacyjnych.

Zarządzenie nr 453/2010 Burmistrza Gminy Alwernia z dnia 21 lipca 2010 r. w sprawie określenia sposobu prowadzenia kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Alwerni i jednostkach organizacyjnych Gminy Alwernia.

Zarządzenie nr VI/8/2010 Wójta Gminy Tarnów z dnia 14 grudnia 2010 r. w sprawie zapewnienia funkcjonowania i koordynacji kontroli zarządczej w Gminie Tarnów.

Zarządzenie nr 2/VI/10 Wójta Gminy Moszczenica z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Kodeksu Etycznego Pracowników Urzędu Gminy Moszczenica.

Zarządzenie nr 38/2010 Burmistrza Biecza z dnia 31 grudnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Kontroli Zarządczej w Urzędzie Miejskim Biecz.

Zarządzenie nr 4/2011 Wójta Gminy Radgoszcz z dnia 8 lutego 2011 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Gminie Radgoszcz.

Zarządzenie nr 21/2012 Burmistrza Gminy i Miasta Miechów z dnia 20 stycznia 2012 r. w sprawie: wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego i Regulaminu Audytu

Wewnętrznego w Urzędzie Gminy i Miasta w Miechowie oraz w gminnych jednostkach organizacyjnych.

Zarządzenie nr 77/2012 Wójta Gminy Limanowa z dnia 27 września 2012 r. Regulamin zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy Limanowa.

Zarządzenie nr 2/2013 Wójta Gminy Sułoszowa z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie wprowadzenia Kodeksu Etyki pracowników samorządowych w Urzędzie Gminy Sułoszowa.

Zarządzenie nr 18/2014 Wójta Gminy Poronin z dnia 7 kwietnia 2014 r. w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Gminy Poronin.

Zarządzenie nr 14/2022 Wójta Gminy Łącko z dnia 2 lutego 2015 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy Łącko.

Zarządzenie nr 139/2016 Wójta Gminy Zabierzów z dnia 1 lipca 2016 r. w sprawie ustalenia Regulaminu Pracy Urzędu Gminy Zabierzów.

Zarządzenie nr 67/2016 Burmistrza Brzeszcz z dnia 30 sierpnia 2016 r. Regulamin Organizacyjny Urzędu Gminy w Brzeszczach.

Zarządzenie nr 105/2016 Burmistrza Brzeszcz z dnia 20 grudnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia Karty audytu wewnętrznego i Procedur audytu wewnętrznego w Gminie Brzeszcz.

Zarządzenie nr 418/2018 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 1 sierpnia 2018 r. w sprawie: zmiany zarządzenia nr 255/2008 Prezydenta Miasta Nowego Sącza z dnia 19 sierpnia 2008 roku w sprawie przyjęcia Kodeksu Etycznego Pracowników Urzędu Miasta Nowego Sącza.

Zarządzenie nr 25/2020 Burmistrza Miasta i Gminy Myślenice z dnia 13 lutego 2020 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Pracy w Urzędzie Miasta i Gminy w Myślenicach.

Zarządzenie nr 31/2021 Wójta Gminy Zabierzów z dnia 15 lutego 2021 r. w sprawie wprowadzenia procedury naboru na stanowiska urzędnicze, w tym kierownicze stanowiska urzędnicze w Urzędzie Gminy Zabierzów.

Zarządzenie nr 44.2021 Wójta Gminy Szerzyny z dnia 19 kwietnia 2021 r. w sprawie Regulaminu Pracy Urzędu Gminy Szerzyny.

Zarządzenie nr 300.1047.2021 Burmistrza Dąbrowy Tarnowskiej z dnia 15 grudnia 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Miejskiego Dąbrowa Tarnowska.

Zarządzenie nr 8/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 14 stycznia 2022 r. w sprawie: nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy Limanowa.

Zarządzenie nr 15/2022 Wójta Gminy Limanowa z dnia 11 lutego 2022 r. w sprawie Kodeksu Etyki Pracowników Samorządowych Urzędu Gminy Limanowa.

Zarządzenie nr 156/2022 Burmistrza Gminy i Miasta Dobczyce z dnia 27 czerwca 2022 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy i Miasta Dobczyce.

Zarządzenie nr 307/2022 Burmistrza Miasta i Gminy Myślenice z dnia 12 grudnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia regulaminu zarządzania ryzykiem w Urzędzie Miasta i Gminy Myślenice.

Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz. Urz. MF z 2003 r. Nr 3, poz. 13).

Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r. Nr 7, poz. 58).

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

Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2011 r. 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).

Literatura naukowa

Adamek-Hyska D., *Inwentaryzacja jako istotny element kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76/2015.

Asejczyk-Woroniecka M., *Metody oceny systemu kontroli zarządczej na przykładzie wybranych jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76/2015.

Asejczyk-Woroniecka M., *Zastosowanie analizy SWOT w doskonaleniu zarządzania jednostkami administracji terytorialnej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 6/2016.

- Augustyniak M., *Prawa i obowiązki radnego jednostki samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Balcerowicz L., *W kierunku ograniczonego państwa*, Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju, Warszawa 2007.
- Banasiński C., Kulesza M., Szafrński D., *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz i przepisy towarzyszące*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1997.
- Barczak A., *Ochrona środowiska. Organizacja i kontrola*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.
- Bąkowski T. (red.), *Organizacja administracji publicznej z perspektywy powierzanych jej zadań*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Berniak-Woźny J., *Good governance – narzędzie czy fundament zrównoważonego rozwoju?*, „Zeszyty Naukowe Uczelni Vistula”, nr 55 (4)/2017.
- Blicharz J., Liskowski P. (red.), *Prawo administracyjne - zagadnienia ogólne i ustrojowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Blicharz J., Zacharko L., *Idea good governance w administracji publicznej – kilka refleksji*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne”, nr 1 (2)/2018.
- Boć J., *Administracja publiczna*, Kolonia Limited, Wrocław 2004.
- Boć J. (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, wyd. 13, Wrocław 2010.
- Bojar-Fijałkowski T., *Ustawowe zadania gminy w polskim modelu samorządu terytorialnego*, „Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo”, nr 4/II/2013.
- Bonusiak E., *Sprawna administracja z punktu widzenia nauki prakseologii* [w:] Domagała M., Jasiuk E., Sikora K. (red.), *Wpływ prakseologii na organizację i zarządzanie w administracji publicznej*, Wyższa Szkoła Handlowa w Radomiu, Radom 2010.
- Bożek W., Art. 69 [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Bugdol M., *Zarządzanie jakością w urzędach administracji publicznej*, Difin, Warszawa 2008.
- Celarek K., *Prawne i praktyczne aspekty kontroli i nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa”, nr 1/2010.
- Chrisidu-Budnik A., Korczak J., *Związek jednostek samorządu terytorialnego jako struktura sieciowa*, „Samorząd Terytorialny”, nr 1-2/2012.

- Ciekanowski Z., Wyrębek H., *Zarządzanie ryzykiem*, „De Securitate et Defensione. O Bezpieczeństwie i Obronności”, nr 2/2016.
- Cieślak R., *Partnerstwa z udziałem jednostek samorządu terytorialnego* [w:] Kornberger-Sokołowska E., Zdanukiewicz J., Cieślak R., *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Cieślak Z. (red.), *Nauka administracji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Cieślak Z., *Podstawowe instytucje prawa administracyjnego* [w:] Niewiadomski Z. (red.), *Prawo administracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Cybulska R., *Metoda SMART jako element prawidłowej kontroli zarządczej*, „Finanse Komunalne”, nr 11-12/2019.
- Cybulski B., *art. 10a* [w:] Stec M. (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Czajkowska K., *Metody identyfikacji ryzyka w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, „Journal of Modern Management Process”, nr 1/2017.
- Czerw J., *art. 11 (b)* [w:] Chmielnicki P. (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Czyżak R., Czyżak M., *Kontrola w administracji publicznej: istota, cele i rodzaje*, „Kwartalnik Prawa Publicznego”, nr 4/2003, UKSW-TNOiK, Warszawa -Toruń 2003.
- Czyżyk P., *Cloud computing w administracji publicznej, czyli innowacyjne podejście do tradycyjnych metod zarządczych na przykładzie samooceny i doskonalenia według modelu CAF* [w:] Ćwiklicki M., Jabłoński M., Mazur S. (red.), *Współczesne koncepcje zarządzania publicznego. Wyzwania modernizacyjne sektora publicznego*, Fundacja Gospodarki i Administracji Publicznej, Kraków 2016.
- Ćwiklicki M., Golanko M., *Rola kontroli zarządczej z perspektywy New Public Management*, badania pt. „Metody doskonalenia systemu zarządzania w instytucjach sektora publicznego”, Katedra Metod Organizacji i Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Dawidowicz W., *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1970.
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 1/2012, Warszawa 2012.
- Derdziuk Z., Niedzielski A., *Koordynacyjna funkcja kontrolingu w kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa”, nr 6/2011.

- Dębowska-Sołtyk M., *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2011.
- Dmowski A., Bogacki S., Wołowicz T., *Procedury systemu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „International Journal of Legal Studies”, nr 2/2019.
- Dobrowolski Z., *Kontrola zarządcza: metody, techniki, koncepcje*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Dobrowolski Z., *Proglomena, epistemologia oraz metodologia kontroli zarządczej*, Monografie i Studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, wydanie I, Kraków 2017.
- Dolnicki B., *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Dolnicki B. (red.), *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Doroszewski W., *Słownik języka polskiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1958.
- Dubel L., Kostrubiec J., Ławnikowicz G., Markwart Z., *Nauka o państwie i polityce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Dziki T., *Podziały administracyjne Polski w latach 1944–1998. Z badań nad ustrojem ziem polskich w XIX i XX w.*, „Studia Gdańskie. Wizje i Rzeczywistość”, t. X, Gdańsk 2013.
- European Commission, *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States. Second edition*, Luxembourg 2014.
- European Institute of Public Administration, *The Common Assessment Framework (CAF) Improving Public Organisations through Self-Assessment*, 2013.
- Fleszer D., *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa”, nr XVIII (2)/2018.
- Fleszer D., *Kontrola zarządcza jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Fleszer D., *Zarządzanie ryzykiem w ujęciu kontroli zarządczej*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2013.
- Frąckiewicz-Wronka A. (red.), *Pomiar efektywności organizacji publicznych na przykładzie sektora ochrony zdrowia*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2010.
- Fundowicz S., *Dynamiczne rozumienie zadania publicznego* [w:] Supernat J. (red.), *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa*

- dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi, Wyd. Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2009.
- Gawłowski R., Makowski K., *Organizacja i zarządzanie w administracji publicznej*, C.H. Beck, Warszawa 2022.
- Gąciarz J., *System administracji publicznej w Polsce* [w:] Benio M. (red.), *Wybór tekstów do ekonomiki sektora publicznego*, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 1999.
- Gębczyńska A., *Dojrzałość procesowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce a realizacja standardów kontroli zarządczej i uzyskane efekty*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2021.
- Glinka B., Kostera M. (red.), *Nowe kierunki w organizacji i zarządzaniu. Organizacje, konteksty, procesy zarządzania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Głowacka-Mazur D., Chudzik A., Czyczyn B., Gąsiorowska J., Ratajczak S., Sokołowska M., Szaleniec I., Wierzbicki M., Żydanowicz A., *Wprowadzenie do kontroli administracji rządowej*, Warszawa 2012.
- Goodman N., *Wstęp do socjologii*, Zys i S-ka., Poznań 1992.
- Goryszewski R., Kotowska E., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, „Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego”, nr 1/2012.
- Górski M., *Strategie, plany, programy* [w:] Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A. (red.), *System prawa administracyjnego, t. 7, Prawo administracyjne materialne*, C.H. Beck, Warszawa 2017
- Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Hrynicky W.M., *Kontrola wewnętrzna w administracji publicznej jako instrument sprawnego zarządzania*, „Ius Novum”, nr 3/2021.
- Izdebski H., *Od administracji publicznej do public governance*, „Zarządzanie Publiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie”, nr 1/2007.
- Izdebski H., *Samorząd terytorialny. Pionowy podział władzy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Wolters Kluwer, wyd. 4, Warszawa 2018.
- Jagielski J., *Współczesna kontrola społeczna (obywatelska) nad administracją publiczną*, „Kontrola Państwowa”, nr 1 (300)/2005.
- Jagielski J., Wierzbowski M. (red.), *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Jagoda J., *Mienie samorządowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.

- Jagoda J., *Wykonywanie zadań publicznych* [w:] Jagoda J., *Sądowa ochrona samodzielności jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Jajuga K. (red.), *Zarządzanie ryzykiem*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Jankowska E., *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – zarys problemu*, „Zeszyty Naukowe Zbliżenia Cywilizacyjne”, nr 14 (1)/2018.
- Janowicz-Lomott M., Jastrzębska M., Łyskawa K., *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Jastrzębska M., *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Jastrzębska M., *Kontrola zarządcza czy budżet zadaniowy?*, „Finanse Komunalne”, nr 11/2015.
- Jastrzębska M., *Polityka zarządzania ryzykiem jednostki samorządu terytorialnego – zasady zarządzania ryzykiem*, „Finanse Komunalne”, nr 10/2013.
- Jastrzębska M., *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego i jego związku z kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2010.
- Kaczmarek T. T., *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*, Difin, Warszawa 2008.
- Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Kallas M., Lipowicz I., Niewiadomski Z., Szpor G., *Prawo administracyjne. Część ustrojowa*, LexisNexis, Warszawa 2002.
- Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
- Karciaz M., *Normatywne podstawy zasady jawności* [w:] Duniewska Z., Krakała A., Stahl M. (red.), *Zasady w prawie administracyjnym. Teoria, praktyka, orzecznictwo*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Kargol-Wasiluk A., *Public governance jako wyzwanie dla współczesnego państwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 166/2011.
- Karlikowski M., *Zadania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego”, nr 27/2013.

- Kawa T., *Kontrola administracji samorządowej jako kontrola wewnętrzna administracji publicznej* [w:] Budnik-Minierska B., Tarnacka A., *Prawo wczoraj i dziś – wybrane zagadnienia*, Wyd. Nauk. ArchaeGraph, Łódź 2022.
- Kawa T., *Kontrola społeczna (obywatelska) administracji publicznej* [w:] Bojanowski T. (red.) *Prawne aspekty społecznej kontroli administracji publicznej*, Wyd. Nauk. Episteme, Lublin 2022.
- Kica T., Strojny J., *Orientacja projektowa jako systemowe wspieranie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, nr 4/2013.
- Kiczka K., *Wybrane zagadnienia kontroli współdziałania podmiotów publicznych i prywatnych w sferze gospodarki komunalnej*, „Przegląd prawa i administracji”, t. XCVIII.
- Klamut R., *Cel – czas – sens życia*, Wyd. Naukowe KUL, Lublin 2002.
- Knosala E., *Zarys teorii decyzji w nauce administracji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Kołodziej-Hajdo M., *Budżet zadaniowy jako narzędzie wspomagające wdrożenie kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego*, „Studia ekonomiczne”, nr 299/2016.
- Konecki K., *Studia z metodologii badań jakościowych. Teoria ugruntowana*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2000.
- Koning R., *Public Internal Financial Control (PIFC) in the Context of European Union Enlargement*, „Public Management Forum”, nr 6/1999.
- Korczak J., *O nieporozumieniach wokół porozumień w administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny”, nr 6/2009.
- Kortan J., *Podstawy ekonomiki i zarządzania przedsiębiorstwem*, C.H. Beck, Warszawa 1997.
- Kosikowski C., *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo”, nr 12/2009.
- Kościńska-Paszkowska A. (red.), *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Kotarba B., *Kontrola społeczna w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego”, nr 5/2021.
- Kowalczyk M., *Metoda CAF a zrównoważona karta wyników w organizacjach sektora publicznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 182/2011.
- Koźmiński A. K., Piotrowski W. (red.), *Zarządzanie. Teoria i Praktyka*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006.

- Kożuch A. J., *Standaryzacja jako warunek sprawności jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, nr 7-8/2014.
- Król M., *Działania dostosowawcze służące przygotowaniu Polski do członkostwa w Unii Europejskiej w dziedzinie harmonizacji technicznej*, „Prace instytutu techniki budowlanej”, nr 2-3/2000.
- Krysiak A., *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa”, nr 1/2006.
- Kuba E., *System kontroli administracji publicznej w Polsce*, „Zeszyty naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego, seria prawnicza”, nr 84/2014.
- Kubisz R., *Kontrola zarządcza. Podstawy prawne i metodologiczne*, „Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Kadr Menadżerskich”, nr 8/2021.
- Kuc B.R., *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, Wyd. WSZiM, Warszawa 2002.
- Kulesza M., Bitner M., *Zasada legalizmu a zdolność kontraktowa jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, nr 6/2009.
- Kulesza M., Sześciło D., *Polityka administracyjna i zarządzanie publiczne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Kumpiałowska A., *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Lang J., *Kontrola administracji* [w:] Wierzbowski M. (red.), *Prawo administracyjne*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Laskowski P. (red.), *Samorząd terytorialny a polityka lokalna*, „Prace Naukowe Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości z siedzibą w Wałbrzychu”, nr 3/2015.
- Leoński Z., *Nauka administracji*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- Leoński Z., *Samorząd terytorialny w RP*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Lipiec-Warzecha L., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Lipowicz I., *Reforma samorządowa – ustrój powiatu a ustrój gminy*, „Reforma Administracji Publicznej”, z. 1, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 1998.
- Lisowski P., *Status miasta na prawach powiatu w świetle ustawy o samorządzie powiatowym i ustawy o samorządzie gminnym – uwagi de lege lata i de lege ferenda* [w:] Korczak J.

- (red.), *Materiały z seminarium „10 lat miast na prawach powiatu”, 14–15 września 2008 r.*, Wrocław 2008.
- Löffler E. (wyd.), *Public Management and Governance*, Routledge, London 2003.
- Longchamps F., *Założenia nauki administracji*, Wyd. Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1949.
- Lubińska T., *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa 2007.
- Łapa M., *Sto lat rządów. Sto lat niepodległości*, Wyd. Narodowego Instytutu Samorządu Terytorialnego, Łódź 2018.
- Majchrzak I., *Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego przy wykorzystaniu metody PRI*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 6/2016.
- Małecka-Łyszczyk M., *Kontrola zarządcza* [w:] Lipowicz I. (red.), *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom 3. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Małecka-Łyszczyk M., *Standardy kontroli zarządczej* [w:] Ćwiklicki M. (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015.
- Małecka-Łyszczyk M., *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] Ćwiklicki M. (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015.
- Marak K., *Ustrój, zadania samorządu terytorialnego oraz gospodarka komunalna*, „Przegląd Prawa i Administracji”, nr 79/2009.
- Matysek M., *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola państwowa”, nr 2/2011.
- Mazurek A., Knedler K., *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Handikap, Warszawa 2010.
- Mazurek A., *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym*, „Finanse Komunalne”, nr 5/2010.
- Miemieć W., Sawicka K., Mieć M., *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Miemieć W., Zawadzka P. (red.), *Prawo finansów publicznych z kazusami i pytaniami*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.

- Ministerstwo Finansów Rzeczypospolitej Polskiej (2004), *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Bentley Jennison, Warszawa 2004.
- Ministerstwo Finansów, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie*, Kompendium wiedzy (wersja 1.0), Warszawa 2012.
- Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 1/2011, Warszawa 2011.
- Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 1/2012, Warszawa 2012.
- Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr 2 (11)/2014, Warszawa 2014.
- Miodek J., *Ekspertyza na temat - interpretacja pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o najwyższej izbie kontroli*, „Kontrola Państwowa”, nr 4/2002.
- Mituś A., *Cel w administracji publicznej i prawie administracyjnym. Studium teoretycznoprawne*, Wyd. Naukowe Scholar, Warszawa 2018.
- Mituś A., *Cele a wzorce i zasady działania administracji samorządowej* [w:] Jaworska-Dębska B., Kledzik P., Sługocki J., *Wzorce i zasady działania współczesnej administracji publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Mituś A., *Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji* [w:] Ćwiklicki M. (red.), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015.
- Mituś A., *Kontrola zarządcza jako narzędzie reform New Public Management* [w:] Mednis A. (red.), *Misja publiczna – wspólnota – państwo. Studia z prawa i administracji. Księga dedykowana pamięci Profesora Michała Kuleszy*, t. 2, Presscom, Wrocław 2016.
- Mituś A., *Wybrane zagadnienia z zakresu kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zarządzanie Publiczne”, nr 3 (41)/2017.
- Młodzik E., *Ocena ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 77/2015.

- Murat L., *Rzetelność jako prawne i pozaprawne kryterium kontroli*, „Kontrola Państwowa”, nr 4/2004.
- Nadolna B., *Informacja i komunikacja jako element kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 42/2011.
- Nadolna B., *Przestrzeganie zasad etycznego postępowania jako przedmiot kontroli zarządczej w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych: wyniki badań ankietowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 72/2014.
- Nagórny J., *Interpretacja pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o najwyższej izbie kontroli*, „Kontrola Państwowa”, nr 4/2002.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Warszawa 2005.
- Niczyporuk J., *Zadania samorządu terytorialnego* [w:] Chmaj M. (red.), *Ustrój samorządu terytorialnego w Polsce*, WSHiP im. Ryszarda Łazarskiego, Warszawa 2007.
- Niemiec R., *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Zadania skarbnika i głównego księgowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Niewiadomski Z. (red.), *Samorząd terytorialny. Ustrój i gospodarka*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz-Warszawa 2001.
- Niewiadomski Z., *Teoretyczne podstawy samorządu, w tym samorządu terytorialnego* [w:] Lipowicz I. (red.), *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom 1. Samorząd terytorialny: pojęcia podstawowe i podstawy prawne funkcjonowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Niżnik-Dobosz I., *Stosunki kontroli w administracji publicznej demokratycznego państwa prawnego*, Difin, Warszawa 2015.
- Nowocień P., *Wspólna metoda oceny (CAF) jako narzędzie zarządzania jakością w jednostkach administracji publicznej*, „Społeczeństwo i Edukacja. Międzynarodowe Studia Humanistyczne”, nr 2/2012.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, TNOiK, Toruń 2018.
- Orłowski W. M., *Cele formułowane w budżecie zadaniowym jako niezbędny element zarządzania środkami publicznymi przez efekty* [w:] Postuła M., Perczyński P. (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, wydanie II (poprawione), Warszawa 2010.

- Owsiak K., *Wykorzystanie wybranych narzędzi public governance przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce a wzrost partycypacji społecznej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 294/2016.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Pasikowski S., *Granice teoretycznego nasycenia*, „Rocznik Lubuski”, t. 41, 2015.
- Penc J., *Podstawy nowoczesnego zarządzania, projektowanie warunków rozwoju i strategii organizacji*, Łódź 2005.
- Piszko A., *Kontrola zarządcza w placówkach oświatowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Plawgo B., *Zarządzanie publiczne* [w:] Kudrycka B., Guy Peters B., Suwaj P.J. (red.), *Nauka administracji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Płoskonka J., *Kontrola w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa”, nr 2/2006.
- Pomykała M., *Formy prawne planowania strategicznego w systemie bezpieczeństwa państwa*, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 9/2016.
- Posmyk E., *Budżet zadaniowy jako skuteczne narzędzie zarządzania finansami JST, ze szczególnym uwzględnieniem funduszy Unii Europejskiej*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, nr 4/2013.
- Postuła M., Perczyński P., *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania* [w:] Postuła M., Perczyński P. (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej, Ministerstwo Finansów*, wydanie II (poprawione), Warszawa 2010.
- Public Internal Control Systems in the European Union. Illustrating essential Internal Control elements*, „Discussion Paper”, nr 8/2017.
- Pyrzyńska A., *Zadania nadzorcze Państwowej Komisji wyborczej w polskim prawie wyborczym*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Radwan J. M., *Wdrażanie powszechnego modelu oceny CAF (Common Assessment Framework) w Urzędach administracji publicznej – spojrzenie konsultanta*, „Zarządzanie Publiczne”, nr 2/2011.
- Rhodes R.A.W., *Waves of governance* [w:] Levi-Faur D. (red.), *The Oxford Handbook of Governance*, Oxford University Press, New York 2014.
- Sadkowska B., *Ryzyko w jednostkach samorządu terytorialnego jako element kontroli zarządczej*, „Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 4/2017.
- Sadowski P., *Relacje administracji samorządowej i rządowej w świetle kompetencji marszałka województwa i wojewody*, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 5/2019.

- Salachna M., Perło D., Poniatowicz M., *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Sasak J., *Zarządzanie ryzykiem w placówkach ochrony zdrowia*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Sekuła A., *Meandry zarządzania*, Wyd. Politechniki Gdańskiej, Gdańsk 2016.
- Sierak J. *Zarządzanie strategiczne w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Myśl Ekonomiczna i Polityczna”, nr 4/2013.
- Sierpowska I., *Pomoc społeczna jako administracja świadcząca. Studium administracyjnoprawne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Sikorski S., *Administracja ochrony zdrowia w Polsce – między świadczeniem a reglamentacją*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Skoczylas A., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – innowacja czy komplikacja?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne problemy usług”, nr 93/2012.
- Skoczylas A., *System kontroli i audytu w polskiej administracji publicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 67 (123)/2012.
- Skoczylas-Tworek A., *Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej organizacji na podstawie modelu COSO III*, „Studia Ekonomiczne”, nr 174/2013.
- Sławińska J., *Wdrażanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Seria: Administracja i Zarządzanie”, nr 97/2013.
- Sokołowska S., *Organizacja i zarządzanie. Ujęcie teoretyczne*, Wyd. Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2004.
- Sołtyk P., *Wybrane problemy zarządzania ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 485/2017.
- Stahl M. (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Stahl M. (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Stańczyk K., *Od kontroli wewnętrznej do zarządczej. Analiza organizacyjno-prawnych aspektów kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Bezpieczeństwo i Technika Pożarnicza”, nr 4/2011.
- Starościak J., *Decentralizacja administracji*, Państw. Wyd. Naukowe, Warszawa 1960.

- Starościak J., *Elementy nauki administracji*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1957.
- Stasikowski R., *O pojęciu zadań publicznych (studium z zakresu nauki administracji i nauki prawa administracyjnego)*, „Samorząd Terytorialny”, nr 7-8/2009.
- Stec M., *Podział zadań i kompetencji w nowym ustroju terytorialnym Polski: (kryteria i ich normatywna realizacja)*, „Samorząd Terytorialny”, nr 11/1998.
- Stelmasiak J., Zdyb M. (red.), *Prawo administracyjne. Część ogólna, ustrojowe prawo administracyjne, wybrane zagadnienia materialnego prawa administracyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Stępień J., *Decentralizacja – 10 lat doświadczeń odrodzonego samorządu terytorialnego* [w:] Izdebski H., Dercz M. (red.), *Nowe prawo samorządu terytorialnego. Komentarze, wyjaśnienia, przepisy*, t. 5, Warszawa 2000.
- Strauss A., Glaser B., *Odkrywanie teorii ugruntowanej*, Nomos, Kraków 2009.
- Strzelecki J., *Kontrola administracji publicznej. Zbiór aktów prawnych z wprowadzeniem i objaśnieniami*, Novum, Płock 2003.
- Sulikowska A., *Ocena stanu wdrożenia standardów kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 53/2012.
- Sylwestrzak A., *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej Polskiej*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2006.
- Szzechowicz H., *Wykonywanie zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Zbliżenia Cywilizacyjne”, nr 11/2015.
- Szczepankiewicz E. I., Wójtowicz A., *Model rejestru ryzyka w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76/2015.
- Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa”, nr 5/2010.
- Szostak R., *Na czym polega kontrola zarządcza*, „Kontrola Państwowa”, nr 1/2011.
- Szpor A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa”, nr 5/2011.
- Szulin P., *Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego. Monitoring - kontrola - audyt*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Szumowski W., *Zarządzanie publiczne – próba systematyzacji koncepcji*, „Nauki o Zarządzaniu = Management Sciences”, nr 4 (21)/2014.

- Tabernacka M., *Zakres wykonywania zadań publicznych przez organy samorządów zawodowych*, Kolonia Limited, Wrocław 2007.
- The Institute of Internal Auditors, *The three lines of defense in effective risk management and control*, Florida 2013.
- Ucieszyńska M., *Nadzór nad realizacją zadań w administracji skarbowej*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 513/2018.
- Ura E., *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Ura Ed., Ura E., *Prawo administracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Wawrzyk P., *Europejska Karta Samorządu Lokalnego, konstytucją wspólnot lokalnych w Europie*, „Ekspertyzy i opracowania”, nr 37/2017, Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego.
- Wiatrak L., *Istota ryzyka i jego identyfikacja jako kluczowy element zarządzania ryzykiem w administracji skarbowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 471/2017.
- Wiatrak L., *Zarządzanie ryzykiem wewnętrznym w organach administracji publicznej*, „Studia Ekonomiczne”, nr 298/2016.
- Witalec W., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne”, nr 4/2012.
- Wodecka-Hyjek A., *Procesowe podejście do zarządzania w systemie kontroli zarządczej w instytucjach sektora publicznego* [w:] Ćwiklicki M. (red.), *Systemowe zmiany w funkcjonowaniu polskiego samorządu terytorialnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015.
- Wojciechowski E., *Gospodarka samorządu terytorialnego*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2012.
- Wojtasik W., *Systemowa specyfika wyborów samorządowych w Polsce*, „Roczniki Nauk Społecznych”, t. 5(41), nr 1/2013.
- Wojnowski J. (red.), *Encyklopedia PWN*, t. 2, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Wolska H., *Realizacja zadań publicznych przez spółkę komunalną w systemie zamówień publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- Woźniak M. (red.), *Administracja dóbr i usług publicznych*, Difin, Warszawa 2013.
- Wójtowicz-Dawid A., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych w praktyce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Wójtowicz-Dawid A., *Kontrola zarządcza w kontekście zmiany prawa, osiągania określonego celu oraz efektywności zmian*, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 7-8/2014.

- Wróblewska A., Gochnio M., *Zarządzanie przez cele*, Gamma.
- Wróblewski D. (red.), *Zarządzanie ryzykiem. Przegląd wybranych metodyk. Wydanie rozszerzone*, CNBOP-PIB, Józefów 2018.
- Wyporska-Frankiewicz J. (red.), *Kontrola wykonywania zadań i nadzór nad jednostkami samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Zalewski D., *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Zawadzka-Pąk U., *Racjonalizacja procesu wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce na podstawie wybranych rozwiązań zagranicznych* [w:] Przygodzka R. (red.), *Instrumenty i metody racjonalizacji finansów publicznych*, Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2012.
- Zawicki M., Mazur S. (red.), *Analiza instytucjonalna urzędu gminy: przewodnik dla samorządów*, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej w Krakowie, wyd. II, Kraków 2004.
- Zawicki M., *New Public Management i Public Governace* [w:] Hausner J., Kukielka M. (red.), *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Kraków 2002.
- Ziębicki B., *Ocena efektywności organizacyjnej w kontekście kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] Ćwiklicki M. (red.), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2015.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Znamierowski C., *Elementarne wiadomości o państwie* [w:] Znamierowski C., *Elita, ustrój demokracja. Pisma wybrane*, Aletheia, Warszawa 2001.
- Żabiński M., *Samoocena systemu zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego. Porównanie metody „Planowania Rozwoju Instytucjonalnego” i „Wspólnej Metody Oceny CAF”*, „Zarządzanie Publiczne / Public Governance”, nr 2 (20)/2012.

Orzecznictwo

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 2005 r. sygn. akt Kp 2/05 (M. P. z 2005 r. Nr 69, poz. 962).
- Wyrok NSA z 5.03.2013 r., II OSK 135/13, LEX nr 1340168.
- Wyrok WSA w Poznaniu z 20.06.2013 r., II SA/Po 509/13, LEX nr 1361819.

Orzeczenie GKO z 28.06.2018 r., BDF1.4800.33.2018, LEX nr 2614016.

Źródła internetowe

Gawroński H., *Kontrola zarządcza w samorządzie terytorialnym (I): zasady kontroli*, <https://www.prawo.pl/samorzad/kontrola-zarzadcza-w-samorzadzie-terytorialnym-i-zasady-kontroli,78645.html> (dostęp 03.11.2022 r.).

Słownik języka polskiego PWN, <https://www.sjp.pwn.pl/slowniki/cel.html> (dostęp 10.07.2023 r.).

Wielki słownik języka polskiego,

<https://www.wsjp.pl/haslo/podglad/27682/zadanie/5146644/powazne> (dostęp 10.07.2023 r.).

Inne

Najwyższa Izba Kontroli, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, P/10/132, Gdańsk 2011 r., https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,lgd~p_10_132_201111151228061321356486~01,typ,kk.pdf (dostęp 18.09.2023 r.).

Najwyższa Izba Kontroli, *Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej*, P/14/011, Warszawa 2015 r., <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8392,vp,10458.pdf> (dostęp 18.09.2023 r.).

Najwyższa Izba Kontroli, *Bezpieczeństwo elektronicznych zasobów informacyjnych w jednostkach samorządu terytorialnego w Województwie Podlaskim*, Warszawa 2018 r., <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/17/062/LBI> (dostęp 01.09.2023 r.).

Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty w dniu 23 czerwca 1998 r.

Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty w dniu 26 kwietnia 2000 r.

Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty w dniu 12 czerwca 2001 r.

Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej przyjęty w dniu 29 lipca 2003 r.

Program NSZZ „Solidarność” uchwalony przez 1 Krajowy Zjazd Delegatów w dniu 7 października 1981 r.

Raport o stanie gminy Zator w 2018 r.

Raport z realizacji w 1998 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty w dniu 25 maja 1999 r.

Raport z realizacji w 1999 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty w dniu 4 kwietnia 2000 r.

Raport z realizacji w 2000 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty w dniu 20 kwietnia 2001 r.

Raport z realizacji w 2001 r. Narodowego Programu Przygotowania do Członkostwa w UE przyjęty w dniu 22 lutego 2002 r.

Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 13.11.2020 r. - Gmina Łukowica*, WK-613-37/20, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7668&bar_id=7331 (dostęp 03.10.2023 r.).

Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 16.12.2020 r. - Gmina Lipinki*, WK-613-44/20, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7665&bar_id=7329 (dostęp 03.10.2023 r.).

Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 20.08.2021 r. - Miasto i Gmina Rabka-Zdrój*, WK.6130.20.21, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7821&bar_id=7485 (dostęp 03.10.2023 r.).

Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 30.11.2021 r. - Gmina Jordanów*, WK.6130.34.21, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7909&bar_id=7541 (dostęp 03.10.2023 r.).

Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 14.12.2021 r. - Gmina Gromnik*, WK.6130.36.21, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=7915&bar_id=7544 (dostęp 03.10.2023 r.).

Regionalna Izba Obrachunkowa, *Wystąpienie pokontrolne z dnia 14.07.2022 r. - Gmina Stryżawa*, WK.6130.13.22, https://krakowrio.bip.net.pl/?p=document&action=show&id=8220&bar_id=7807 (dostęp 03.10.2023 r.).

SPIS TABEL

Tabela 1. Porównanie standardów kontroli finansowej i kontroli zarządczej	57
Tabela 2. Porównanie standardów COSO II i kontroli zarządczej.....	90
Tabela 3. Zestawienie standardów kontroli zarządczej i metody SMART	97
Tabela 4. Zestawienie I i II poziomu kontroli zarządczej	101
Tabela 5. Odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli zarządczej.....	102
Tabela 6. Najistotniejsze elementy budżetu zadaniowego	124
Tabela 7. Pytanie dotyczące przedstawiania celów i zadań	173
Tabela 8. Pytanie dotyczące mierników/wskaźników przy celach i zadaniach	173
Tabela 9. Pytanie dotyczące ustalania terminów wykonania określonych etapów zadań.....	174
Tabela 10. Pytanie dotyczące sprawdzania wykonywania celów i zadań.....	175
Tabela 11. Pytanie dotyczące procedur zarządzania ryzykiem	176
Tabela 12. Pytanie dotyczące rejestru ryzyk	177
Tabela 13. Pytanie dotyczące identyfikacji ryzyk	177
Tabela 14. Pytanie dotyczące dokumentowania identyfikacji ryzyk	178
Tabela 15. Pytanie dotyczące strategii radzenia sobie z ryzykami.....	178
Tabela 16. Pytanie dotyczące akceptowalnego poziomu ryzyka	179
Tabela 17. Pytanie dotyczące systemu zgłoszeń ryzyk	180
Tabela 18. Pytanie dotyczące misji jednostki.....	180
Tabela 19. Pytanie dotyczące dokumentacji procedur	181
Tabela 20. Pytanie dotyczące wytycznych na określonych stanowiskach pracy	181
Tabela 21. Pytanie dotyczące uaktualniania procedur.....	182
Tabela 22. Pytanie dotyczące formalnego delegowania uprawnień.....	182
Tabela 23. Pytanie dotyczące konsultacji w sprawie zmian organizacyjnych	183
Tabela 24. Pytanie dotyczące oceny okresowej	184
Tabela 25. Pytanie dotyczące podnoszenia kwalifikacji	184
Tabela 26. Pytanie dotyczące środków zaradczych.....	185
Tabela 27. Pytanie dotyczące systemu zastępstw.....	186
Tabela 28. Pytanie dotyczące systemu przepływu informacji.....	188
Tabela 29. Pytanie dotyczące formalizacji przepływu informacji	189
Tabela 30. Pytanie dotyczące dostępności procedur wewnętrznych.....	190
Tabela 31. Pytanie dotyczące podziału uprawnień.....	191

Tabela 32. Pytanie dotyczące zmian haseł	191
Tabela 33. Pytanie dotyczące zasad etycznych	192
Tabela 34. Pytanie dotyczące zasad w przypadku nieetycznego zachowania.....	193
Tabela 35. Pytanie dotyczące anonimowych zgłoszeń.....	194
Tabela 36. Porównanie standardów kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach.....	203
Tabela 37. Analiza SWOT kontroli zarządczej w gminach województwa małopolskiego....	236
Tabela 38. Analiza SWOT postulatów usprawniających kontrolę zarządczą	250