

## Uczelnie jednostkami sektora finansów publicznych

# Zapewnienie realizacji celów i zadań jako nadrzędny cel kontroli zarządczej

Stosowanie przepisów dotyczących kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych od lat rodzi problemy. Wątpliwości interpretacyjne wywołuje zarówno sama jej koncepcja, jak i praktyczne rozumienie poszczególnych wymogów prawnych. W artykule podjęto próbę wyjaśnienia najistotniejszych kwestii dotyczących praktyki stosowania kontroli zarządczej na przykładzie uczelni publicznej jako jednostki sektora finansów publicznych.

**MAŁGORZATA HUMEL-MACIEWICZAK  
KATARZYNA KRUCZEK**

W ostatnich dziesięciu latach, tj. od czasu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego pojęcia kontroli zarządczej<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli na wielu polach

swojej działalności dawała wyraz szczególnego zainteresowania tym zagadnieniem. Począwszy od kontroli poświęconych kontroli zarządczej jako całości<sup>2</sup> lub jej najistotniejszym elementom<sup>3</sup>, po debaty z udziałem praktyków i przedstawicieli środowisk naukowych<sup>4</sup>, NIK wnosi

<sup>1</sup> Artykuł 68 i 69 ustawy z 28.8.2009 o finansach publicznych, (Dz.U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.).

<sup>2</sup> Informacja o wynikach kontroli: *Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej* <<https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/gospodarka/nik-o-kontroli-zaradzczej.html>>; Informacja o wynikach kontroli: *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, P/11/ 022 <<https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrola,9958.html>>.

<sup>3</sup> Informacja o wynikach kontroli wdrażania budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, monitorowania i sprawozdawczości, <<https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrola,9570.html>>.

<sup>4</sup> W grudniu 2012 r. o sukcesach i porażkach kontroli zarządczej dyskutowali w trakcie seminaryjnego posiedzenia Kolegium NIK eksperci z Ministerstwa Finansów, Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych oraz świata nauki. W 2014 r. w trakcie panelu ekspertów dyskutowano o adekwatności i efektywności systemu kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej, <<https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/kontrola-zaradzczaw-administracji-publicznej.html>>. W 2018 r. uczestnicy spotkania podkomisji INTOSAI (Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli) ds. Standardów Kontroli Wewnętrznej, której pracami od 2011 r. kieruje NIK, rozmawiali m.in. jak nie zawęzić drogi do upowszechniania wiedzy o właściwej kontroli zarządczej w administracji publicznej, <<https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/audytorzy-o-promowaniu-standardow-kontroli-wewnetrznej.html>>.

wkład w działalność sektora finansów publicznych. Tłumaczy m.in. na czym polega kontrola zarządcza i jednocześnie promuje koncepcję, która wspiera efektywne i skuteczne kierowanie jednostkami sektora.

Niestety, pomimo upływu lat nadal aktualna pozostaje ocena zaprezentowana w 2013 r. przez dr. Józefa Płoskonkę, że „(...) ustanowienie poszczególnych działań w ramach kontroli zarządczej skupia się głównie na formalnych aspektach i często prowadzi do ich zbiurokratyzowania”<sup>5</sup>. Szukając przyczyn takiego stanu należy wymienić przede wszystkim częste niezrozumienie koncepcji kontroli zarządczej oraz – jak, to określiła prof. dr hab. Krystyna Lisecka – „istniejący wokół kontroli zarządczej kryzys pojęciowy”<sup>6</sup>.

Stąd inicjatywa Stowarzyszenia Certyfikowanych Audytorów i Specjalistów ds. Kontroli Wewnętrznej, polegająca na zorganizowaniu we wrześniu 2019 roku I warsztatów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego samorządów śląskich „Dylematy w zarządzaniu wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty, marszałka”. Intencją pomysłodawców było przede wszystkim przybliżenie idei kontroli zarządczej ze wskazaniem przykładów, dobrych praktyk, ale także próba wyjaśnienia błędnych interpretacji tego terminu, jak choćby utożsamiającą kontrolę zarządczą z wąsko pojmowaną funkcją kontroli, której istota polega na sprawdzaniu i ocenianiu *ex post* działalności czy stanu<sup>7</sup>.

Zaproszenie przedstawiciela NIK do udziału w tym przedsięwzięciu i wygłoszenie wykładu wprowadzającego do dyskusji na temat kontroli zarządczej, a przede wszystkim postulaty uczestników stały się inspiracją do przygotowania tego artykułu. W zamyśle autorek nie miało to być wyczerpujące temat kompendium wiedzy, w którym mogłyby być prowadzone rozważania, m.in. nad słabością przepisów odnoszących się do pojęcia kontroli zarządczej. Artykuł ten został pomyślany jako zwięzłe przedstawienie tylko najistotniejszych kwestii dotyczących praktycznej strony stosowania kontroli zarządczej. Warstwa teoretyczna podejmowanych zagadnień została zatem wzbogacona podejściem praktycznym przedstawionym w ramach warsztatów zorganizowanych przez współautorkę artykułu. Pokazała ona funkcjonowanie wybranych elementów systemu kontroli zarządczej na przykładzie uczelni publicznej, do której, jako jednostki sektora finansów publicznych, adresowane są przepisy i wytyczne dotyczące kontroli zarządczej. Kluczowe w naszych rozważaniach były zatem następujące pytania: czym jest kontrola zarządcza i jakie są jej istotne elementy, a także, kto odpowiada za realizację zadań w tym obszarze, počawszy od ustanowienia jej kształtu, a na ocenie przyjętych rozwiązań skończywszy. Aby odpowiedzieć na te pytania, należy sięgnąć przede wszystkim do art. 68-70 (dalej także: uofp)<sup>8</sup> oraz komunikatów

<sup>5</sup> „Kontrola Państwa” nr 1/2013, s. 56.

<sup>6</sup> <<https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/sukcesy-i-porazki-kontroli-zaradczzej-spotkanie-ekspertow.html>>.

<sup>7</sup> Samoistną funkcję kontroli definiuje J. Jagielski [w:] *Kontrola administracji publicznej*, Wolters Kluwer Polska, 2018.

<sup>8</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

wydanych na podstawie art. 69 ust. 3-5 ustawy. W dokumentach tych ujęto: standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>9</sup>, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>10</sup>, wydane przez Ministra Finansów oraz określone i opublikowane przez ministrów kierujących działami administracji rządowej szczegółowe wytyczne dla kierowanych przez nich działów.

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, które nie są prawem powszechnie obowiązującym, określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej.

Wydano je w celu promowania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami.

Przyjęte rozwiązania bazują na uznanych na świecie „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie”, opracowanych przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*). Powszechnie są one znane jako Standardy COSO I i COSO II.

L. Opióła i T. Skica uważają, że mianem kontroli zarządczej w polskim systemie finansów publicznych została określona kontrola wewnętrzna w rozumieniu raportu COSO, a takie stanowisko potwierdza ich zdaniem analiza definicji kontroli zarządczej zamieszczona w treści ustawy o finansach publicznych, jak również podział standardów dotyczących kontroli zarządczej na pięć grup tematycznych. Chodzi o: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informację i komunikację oraz monitorowanie i ocenę, odpowiadające pięciu komponentom kontroli wewnętrznej w modelu COSO, tj.: środowisku wewnętrznemu, ocenie ryzyka, działaniu w ramach systemu kontroli, informacji i komunikacji, monitorowaniu<sup>11</sup>. Mimo że rozwiązania COSO są adresowane do podmiotów komercyjnych, to ich odpowiednie zastosowanie w kontekście działalności jednostek sektora finansów publicznych nie budzi wątpliwości, bowiem w obu przypadkach odnajdziemy systemy, zasady, praktyki, wartości oraz inne działania podejmowane przez kierownictwo w celu wskazania podwładnym preferowanych zachowań oraz wpływania na nie, aby zapewnić, że są one zgodne z celami i strategiami organizacji<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Komunikat Ministra Finansów z 16.12.2009 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2009 r. nr 15 poz. 84).

<sup>10</sup> Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.2.2011 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samoceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2011 r. nr 2 poz. 11) i Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 56).

<sup>11</sup> L. Opióła i T. Skica [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Duże komentarze BECKA, red. naukowy W. Misiąg, Wydanie 2, Warszawa 2017 r., s. 306.

<sup>12</sup> T. Malmi, D.A. Brown: *Management control systems as a package*, s. 290, [w:] L. Opióła i T. Skica [w:] *Ustawa o finansach...*, op.cit., s. 303.

Szczególne znaczenie dla kompletności opisu pojęcia kontroli zarządczej mają także wyżej wspomniane szczegółowe wytyczne ministrów w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez nich działów administracji rządowej<sup>13</sup>.

W dokumentach tego rodzaju wskazywane są obowiązki, podmioty zobligowane do ich realizacji, jak również wzory dokumentów i obowiązujące terminy ich sporządzenia.

Co istotne, mamy tu do czynienia ze swoistym uzupełnieniem niedostateku normy prawnej art. 69 ust. 1. uofp. Ministrowie często wprowadzając w komunikatach obowiązki opracowania dokumentów o charakterze zbiorczym, dodajmy tak istotnych w procesie planowania i monitorowania realizacji celów i zadań, a także oceny stanu kontroli zarządczej, faktycznie dodają poziom pośredni między nimi, a jednostkami im podległymi. Ma to także swoje źródło w ujętych poza ustawą o finansach publicznych wielu uregulowaniach prawnych, w których został określony nadzór hierarchiczny, m.in. organów centralnych nad im podległymi jednostkami.

## Pojęcie kontroli zarządczej

Nazwa „kontrola zarządcza”, jak wskazuje prof. dr hab. Jacek Jagielski, wzięła się z tłumaczenia angielskiego terminu *management control*, który nie oznacza wcale kontroli w naszym tradycyjnym sensie, lecz nawiązuje wyraźnie do funkcji zarządzania, kierowania<sup>14</sup>. Kontrola zarządcza nie odpowiada także pojęciom kontroli wewnętrznej i kontroli finansowej, które funkcjonowały na mocy wcześniejszych przepisów. Kontrola zarządcza z jednej strony przyczyniła się do wkomponowania kontroli wewnętrznej w sferę zarządzania, jako jednej z jego funkcji, z drugiej zaś zmieniła się pozycja kontroli finansowej. Stała się ona istotną częścią kontroli zarządczej, mającej na celu między innymi wzmocnienie kontroli nad wydatkami publicznymi<sup>15</sup>. W terminie kontrola zarządcza mieszczą się nie tylko działania kontrolne, ale i działania o charakterze kierowniczym obejmujące wytyczanie celów, sprawdzanie postępów w ich realizacji, a także korygowanie ewentualnych odchyleń identyfikowanych pomiędzy zakładanymi, a osiągniętymi wynikami<sup>16</sup>. Na kontrolę zarządczą można także patrzeć jako na proces, za pomocą którego menadżerowie zapewniają,

<sup>13</sup> Przykładowe komunikaty ministrów kierujących działami administracji rządowej: Komunikat Ministra Finansów z 10.7. 2018 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe (Dz.Urz. MF z 2018 r. poz. 80.); Komunikat Ministra Sprawiedliwości z 25.7.2019 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz.Urz. MS z 2019 r. poz. 160); Komunikat Ministra Środowiska z 9.1.2019 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – środowisko (Dz.Urz. MS z 2019 r. poz. 1).

<sup>14</sup> Samoistną funkcję kontroli definiuje J. Jagielski [w:] *Kontrola administracji publicznej*, Wolters Kluwer Polska, 2018.

<sup>15</sup> T. Kiziukiewicz: *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej*, [w:] K. Winiarska: *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, Szczecin 2015, s. 13 i nast.

<sup>16</sup> W Stachurski [w:] E. Ruśkowski, J. Salachna: *Finanse publiczne*, s. 299 [w:] L. Opióła i T. Skica [w:] *Ustawa o finansach... op.cit.*, s. 303.

że zasoby są pozyskiwane oraz wykorzystywane skutecznie i efektywnie w realizacji celów jednostki<sup>17</sup>.

Analizując zatem definicję kontroli zarządczej, ujętą w artykuł 68 ust. 1 uofp: „Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”, warto zwrócić uwagę na jej istotę, którą stanowi zapewnienie realizacji celów i zadań. Na marginesie, ustawodawca definiując kontrolę zarządczą na dużym poziomie ogólności, nie podjął próby choćby tylko przykładowego przybliżenia, jakie działania z tego „ogółu” mogą być kwalifikowane jako wykonanie kontroli zarządczej<sup>18</sup>. Tym samym nie określił katalogu obowiązków, których wykonanie zapewniłoby prawidłową realizację celów i zadań jednostki. Również w standardach Ministra Finansów<sup>19</sup> za najistotniejszy element kontroli zarządczej uznano system wyznaczania celów i zadań dla jednostek (w danym dziale administracji rządowej lub samorządowych jednostek organizacyjnych), a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań. Zdefiniowane cele i zadania jednostki (opisane miernikami, umożliwiającymi pomiar stopnia ich realizacji w kontekście osiągniętych efektów z poniesionych nakładów) będą elementami stanowiącymi

punkt odniesienia dla pozostałych składowych kontroli zarządczej, tj. organizacji procesu, osadzonej w środowisku wewnętrznym, zarządzania ryzykiem, mającego na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia zdefiniowanych celów jednostki oraz systemu mechanizmów kontroli, stanowiących odpowiedź na istotne ryzyko zdiagnozowane w procesach realizacji zadań, umożliwiającymi bieżące monitorowanie i korygowanie działań w organizacji.

Uzupełnieniem wskazanych elementów kontroli zarządczej: środowiska wewnętrznego, celów i zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontroli jest bardzo ważny, często bagatelizowany element, którego słabość będzie miała istotny wpływ na podejmowane działania. Mowa o informacji i komunikacji. Według Standardów COSO<sup>20</sup> stosowne informacje muszą zostać zdobyte, ocenione i zakomunikowane w formie i czasie umożliwiającym pracownikom wypełnienie ich obowiązków. Systemy informacyjne generują raporty zawierające dane operacyjne, finansowe i formalne o zgodności działań z prawem. Te zestawienia umożliwiają zarządzanie i kontrolowanie przedsiębiorstwa (czytaj: jednostki). Dotyczy to nie tylko danych wewnętrznych, ale również informacji o zewnętrznych zdarzeniach, działaniach i warunkach, niezbędnych przy podejmowaniu decyzji i sprawozdawczości

<sup>17</sup> R.N. Anthony: *Planning and Control Systems* [w:] L. Opiola i T. Skica [w:] *Ustawa o finansach publicznych...* op.cit., s. 303.

<sup>18</sup> J. Jagielski: *Kontrola administracji...* op.cit., s. 325.

<sup>19</sup> Pkt 2.6 Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

<sup>20</sup> *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO, Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa*, PIKW, 2008 r.

Tabela 1. Proces realizowany w jednostce przedstawiony na podstawie standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych

Proces realizowany w jednostce						
Kierowanie procesem						
Komunikacja w procesie						
Proces/element procesu	Co ma być zrobione? (cel, zadanie, miernik, wartość miernika)	Organizacja procesu			Zarządzanie ryzykiem	
		Zasoby ludzkie		Zasoby materialne	Identyfikacja i analiza ryzyka	Mechanizmy kontrolne
		Kto jest za to odpowiedzialny? (komórka/stanowisko)	Jakie powinien mieć kompetencje odpowiedzialny za realizację?	Kto, jakie i kiedy powinien mieć udostępnione zasoby materialne potrzebne do realizacji zadania?	Kto, jakie i kiedy informacje potrzebne do realizacji zadania przekazuje i otrzymuje?	Jakie mogą wystąpić problemy w realizacji zadania?

Źródło: Opracowanie własne.

zewnętrznej. Efektywna komunikacja powinna mieć szeroki zasięg – docierać do wszystkich poziomów organizacji. Wszyscy pracownicy muszą otrzymać jasną wiadomość od naczelnego kierownictwa, że obowiązki kontrolne są traktowane poważnie. Muszą rozumieć swoją własną rolę w systemie kontroli wewnętrznej, jak również to, w jaki sposób czynności jednej osoby odnoszą się do pracy innych. Ważna jest również efektywna komunikacja z podmiotami zewnętrznymi<sup>21</sup>. Próbując w uproszczeniu wskazać najistotniejsze elementy kontroli zarządczej, które będą występowały w każdym realizowanym w jednostce procesie, w formie tabelarycznej ujęto kilka podstawowych pytań,

na które powinien odpowiedzieć każdy kierujący procesem (kierownik jednostki). Do każdego z nich można oczywiście dopisać kolejne, uszczegóławiające przyjęte rozwiązanie.

W celu zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej niezbędne jest właściwie ukształtowanie środowiska wewnętrznego. Autorzy COSO zwracają uwagę, że środowisko kontroli determinuje charakter przedsiębiorstwa, wpływając na świadomość zatrudnionych tam osób. Jest podstawą pozostałych elementów kontroli wewnętrznej, ustanawiającą strukturę i wprowadzającą dyscyplinę w jednostkach. Wśród czynników środowiska

<sup>21</sup> *Ibid.*, s. 59.



kontroli wyróżnia się: uczciwość, wartości etyczne i kompetencje pracowników danej jednostki, filozofię kierownictwa i styl operacyjny zarządzania, sposób delegowania władzy i odpowiedzialności, zorganizowanie pracowników, dbałość o ich rozwój oraz uwagi i instrukcje rady nadzorczej<sup>22</sup>.

Nie budzi żadnych wątpliwości to, że ukształtowanie systemu kontroli zarządczej, w tym decyzje odnośnie do każdego z jej elementów, to (w zależności od poziomu) domena kierownika jednostki lub ministra kierującego działem administracji rządowej. Także w ich gestii będzie monitorowanie i ocena przyjętych rozwiązań i na tej podstawie uzyskanie zapewnienia o adekwatności, skuteczności i efektywności przyjętych (wdrożonych) elementów kontroli zarządczej. W standardach Ministra Finansów, kierowanych do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych ujęte jest zalecenie uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok, którego źródłem powinny być w szczególności wyniki:

monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli.

### **Odpowiedzialność za zapewnienie realizacji celów i zadań w jednostce**

W sektorze finansów publicznych kontrola zarządcza funkcjonuje na dwóch poziomach. Pierwszy to poziom jednostki sektora finansów publicznych. Przypomnijmy, że sektor został określony w art. 9 uofp<sup>23</sup>. Oznacza to, że do obowiązków kierowników wszystkich wymienionych tam jednostek należy, zgodnie z art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp, zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Na poziomie drugim obowiązki zostały przypisane ministrowi w kierowanych przez niego działach administracji rządowej (art. 69 ust. 1, pkt 1) oraz wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta, przewodniczącemu zarządu jednostki samorządu terytorialnego (art. 69 ust. 1, pkt 2). Warto zwrócić uwagę, że wójt (burmistrz, prezydent), starosta oraz marszałek wystąpi w podwójnej roli zapewniającego adekwatny, skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej w urzędzie, którym kieruje (gminy, miasta, starostwie powiatowym czy urzędzie

<sup>22</sup> *Ibid.*, s. 12.

<sup>23</sup> Zgodnie z art. 9 FinPulU sektor finansów publicznych tworzą: 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały; 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki; 2a) związki metropolitalne; 3) jednostki budżetowe; 4) samorządowe zakłady budżetowe; 5) agencje wykonawcze; 6) instytucje gospodarki budżetowej; 7) państwowe fundusze celowe; 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego; 9) Narodowy Fundusz Zdrowia; 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej; 11) uczelnie publiczne; 12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne; 13) państwowe i samorządowe instytucje kultury; 14) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego.

marszałkowskim), ale także w jednostce samorządu terytorialnego. Biorąc pod uwagę nadrzędny cel, dla którego ma funkcjonować kontrola zarządcza, przypomnijmy, tj. zapewnienie realizacji celów i zadań, to warunkiem koniecznym jest ich określenie. Dotyczy to wszystkich poziomów, na których zadania państwa są realizowane, począwszy od państwa jako całości, a na mikroprocesach realizowanych w jednostkach skończywszy. Do tak zdefiniowanej struktury organizacyjnej powinna być określona spójna struktura dokumentów, w której owe cele i zadania będą zdefiniowane. Przy czym cele i zadania należy określać w przyjętych ramach czasowych wraz z miernikami wskazującymi stopień ich realizacji oraz z przypisanymi do nich kwotami wydatków. Niestety, przyjęte ponad 10 lat temu rozwiązania są niespójne i nie odpowiadają wyżej sformułowanym postulatom.

Nie wchodząc w szczegółowe analizy<sup>24</sup>, które wymagałyby znacznie obszerniejszego artykułu, warto zwrócić uwagę na słabości w procesie planowania. O ile agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, dysponenci państwowych funduszy celowych oraz państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14 uofp, zostały na mocy art. 32 ustawy zobligowane do sporządzania planów

finansowych w układzie zadaniowym na rok budżetowy i dwa kolejne lata, to w odniesieniu do jednostek budżetowych jednoznacznego przepisu nakazującego planowanie w układzie zadaniowym już nie znajdziemy. Tu musimy wziąć pod uwagę przepisy prawne obligujące do planowania wydatków w układzie zadaniowym dysponentów części budżetowych<sup>25</sup>. Efektem ich działań są dokumenty, które zgodnie z art. 142 pkt. 10 i 11 uofp są elementem uzasadnienia dołączanego do projektu ustawy budżetowej, tj. zestawienie zadań i celów priorytetowych na dany rok budżetowy oraz skonsolidowany plan wydatków na rok budżetowy i dwa kolejne lata państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 ustawy, sporządzane w układzie zadań budżetowych określonych w art. 2 pkt 3, wraz z celami i miernikami stopnia realizacji celów. Inny dokument, określony przepisami prawa, służący do prezentacji celów i zadań to plan działalności. Zgodnie z art. 70 ust. 1 uofp, minister kierujący działem sporządza plan działalności na rok następny i sprawozdanie z jego realizacji dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej<sup>26</sup>. Minister kierujący

<sup>24</sup> W maju 2012 r. NIK w Informacji o wynikach kontroli wdrażania budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, monitorowania i sprawozdawczości dokonała dogłębnej analizy wskazanych procesów, wskazując szereg istotnych mankamentów o charakterze systemowym, <<https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,9570.html>>.

<sup>25</sup> Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 28.1.2019 w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz.U.2019.183) dysponenti opracowują plany wydatków na rok bieżący oraz projekty planów wydatków na kolejne lata części budżetowych w układzie zadaniowym.

<sup>26</sup> Minister Finansów określił, w drodze rozporządzenia, sposób sporządzania oraz elementy planu działalności i sprawozdania z wykonania planu działalności ( Dz.U.2010.187.1254).



działem może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do opracowania planu działalności na rok następny oraz sporządzenia sprawozdania z jego wykonania.

Już pobieżna analiza zestawu dokumentów o charakterze planistycznym, w których powinniśmy odnaleźć zdefiniowane wydatki w układzie zadaniowym, z określonymi celami i zadaniami, jak również analiza katalogu podmiotów, w różny sposób zobligowanych do ich sporządzenia wskazuje, że mamy do czynienia z systemem niespójnym i niekompletnym. Pomimo wielu niedociągnięć systemowych od kierowników jednostek oczekuje się, zgodnie z wytycznymi standardów, rzetelnego wyznaczenia i efektywnej realizacji celów. Powinny być to cele, które jednoznacznie uzasadniają wydatkowanie środków publicznych; konieczne jest tu wskazanie potrzeb o charakterze społeczno-gospodarczym, które zostaną zaspokojone dzięki wykonaniu zadania, wraz z określeniem stopnia i terminu, w jakim ma to nastąpić. Natomiast po realizacji danego zadania, dzięki analizie mierników przypisanych w sposób adekwatny do tak wyznaczonego celu, można ocenić stopień jego realizacji, a więc skuteczność oraz efektywność działania danej instytucji publicznej<sup>27</sup>.

### **Wyznaczenie i monitorowanie celów i zadań**

Analizując przepisy i wytyczne skierowane do jednostek sektora finansów publicznych należy podkreślić, że warunkiem zapewnienia efektywności działania, czy to na

poziomie jednostki czy działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, w tym oszczędnego i celowego dysponowania środkami publicznymi, o którym mowa w art. 44 uofp jest zdefiniowanie celów i zadań wraz z miernikami, za pomocą których będzie monitorowane ich wykonanie. Co istotne, już na etapie planowania powinny być one poddane ocenie z uwzględnieniem kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności. Do określonych, w co najmniej rocznej perspektywie, celów i zadań należy przypisać odpowiedzialne za ich wykonanie: jednostki, komórki organizacyjne lub osoby. Należy dostosować do nich strukturę organizacyjną podmiotu. Szczególną uwagę należy zwrócić na przejrzystość i spójność przyjętych (opisanych) rozwiązań odnoszących się do zakresu zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych oraz zakresu podległości pracowników. Każdemu pracownikowi należy określić zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. Całość powinny dopełniać adekwatne do wyznaczonych celów i zadań zasoby potrzebne do ich realizacji.

Analizując system kontroli zarządczej w uczelniach publicznych, które również zaliczają się do jednostek sektora finansów publicznych, uwzględniając powyższe uwarunkowania, należy pamiętać, że powinien on być w taki sposób zorganizowany, aby struktura organizacyjna odpowiadała celom i zadaniam wyznaczonym zgodnie z przyjętą strategią uczelni.

<sup>27</sup> Standardy definiowania celów dla jednostek sektora finansów publicznych w zadaniowym planie wydatków na rok 2011 (Komunikat MF z 12.4.2010).

Przy czym najważniejsze jest tu kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności. Za realizację celów i zadań na uczelni odpowiada rektor, który w ramach swoich kompetencji może powołać zespół ds. systemu kontroli zarządczej wraz z koordynatorem kontroli zarządczej<sup>28</sup>. Uczelnie publiczne, podobnie jak inne jednostki sektora, opierają swoje rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej na przepisach ustawy o finansach publicznych, rozporządzeniach i komunikatach MF oraz zarządzeniach i komunikatach Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego (dalej: MNiSW). W kontekście realizacji celów i zadań należy wspomnieć o Zarządzeniu MNiSW z 3 sierpnia 2016 r. w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego<sup>29</sup>, które w rozdziale 3 traktuje o misji i celach strategicznych resortu oraz planie działalności Ministra. Ten ostatni dokument, opublikowany w Biuletynie Informacji Publicznej<sup>30</sup>, stanowi punkt wyjścia do realizacji celów i zadań w ramach działu administracji rządowej. Został podzielony na kilka części.

W części odnoszącej się do dokumentów strategicznych zawarte są najważniejsze cele do realizacji, mierniki określające stopień realizacji celu, najważniejsze zadania

służące realizacji celu. Natomiast w innej części ujmuje się cele priorytetowe, wynikające z budżetu państwa w układzie zadaniowym, mierniki oraz podzadania budżetowe służące do osiągnięcia celu. Departament Nauki w MNiSW, zgodnie z przepisami wspomnianego Zarządzenia MNiSW, odpowiada za sporządzenie: projektu planu działalności Ministra, projektu sprawozdania z jego wykonania za poprzedni rok, a także informacji o postępach w realizacji celów i zadań ujętych w planie działalności Ministra oraz ewentualnych zagrożeniach i podjętych oraz proponowanych działaniach zaradczych.

Z kolei punktem wyjścia do określenia celów i zadań na uczelni jest jej strategia, zawierająca cele strategiczne, realizowane w poszczególnych latach. Przy konstytuowaniu strategii wykorzystywane są różne metody i narzędzia. Jednym z nich może być Strategiczna karta wyników (*The Balanced Scorecard – BSC*), opracowana przez R. Kaplana i S. Nortona<sup>31</sup>, pozwalająca analizować ją w długoterminowej perspektywie. Wykorzystuje ona spójny system finansowych i pozafinansowych wskaźników do bieżącej oceny stanu organizacji. Dzięki niej cele określone w strategii są mierzalne i można ocenić czy jest ona prawidłowo

<sup>28</sup> Zespół ds. Systemu Kontroli Zarządczej wraz z koordynatorem ds. SKZ są powoływani po to, aby scalać działania z zakresu kontroli zarządczej w jedną logiczną całość w skali całej uczelni, zwłaszcza jeśli chodzi o monitorowanie realizacji celów i zadań na jej poziomie, monitorowanie i informowanie kierownika o realizacji SKZ w poszczególnych jednostkach uczelni, wnioskowanie do kierownika o konieczności wprowadzenia zmian w poszczególnych obszarach SKZ, analizowanie wyników audytu wewnętrznego dotyczącego SKZ oraz informowanie o poziomie ryzyka w zakresie realizacji celów i przygotowanie informacji niezbędnych do sporządzenia oświadczenia o stanie SKZ.

<sup>29</sup> Zarządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 3.8.2016 w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego, (Dz.Urz.MNiSW z 2016 r. poz. 46, ze zm.).

<sup>30</sup> Plan działalności Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego na 2020 r. dla działu Szkolnictwo wyższe i nauka.

<sup>31</sup> Zob. R. S. Kaplan, D. P. Norton: *Strategiczna Karta Wyników*, Warszawa 2001, s.25 i nast.

realizowana. Jednym z nadrzędnych celów metody BSC jest zapewnienie spójności między celami a działaniami podejmowanymi w danej organizacji, pomiar i kontrola uzyskanych efektów. Poza tym to narzędzie wsparcia najważniejszych obszarów strategicznych organizacji<sup>32</sup>. Strategiczna karta wyników przekłada wizję i strategię organizacji na konkretnie sformułowane cele w perspektywach: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych, a także wiedzy i rozwoju. Każdy z tych obszarów zawiera mierniki, które umożliwiają przeprowadzenie analizy stopnia realizacji przyjętych założeń.

W perspektywie klienta, kierownictwo organizacji określa interesariusza, a także segmenty rynku, w obrębie których organizacja będzie konkurować i – co istotne – mierniki efektywności. Dodatkową zaletą jest to, że można zbadać potrzeby interesariuszy, co ma ogromny wpływ na konkurencyjność oferty oraz zapewnia organizacji przetrwanie w długim okresie. W ramach perspektywy procesów wewnętrznych dokonuje się identyfikacji tych, które wpływają na interesariuszy i przyczyniają się do kreowania wartości służących pozyskaniu klientów. Natomiast perspektywa rozwoju umożliwia identyfikację zasobów, które organizacja powinna rozwijać po to, aby stworzyć jego podstawy. Wiąże się to z podjęciem inwestycji w zasoby ludzkie, przyjęte plany strategiczne itp.<sup>33</sup> Całość dopełniają cele

finansowe, które powinny być osiągnięte w ramach strategii. Zaletą BSC jest to, że umożliwia powiązanie strategicznego oraz operacyjnego punktu widzenia, a także ma wpływ na spójność działań organizacji.

Strategia uczelni stanowi podstawę do sporządzenia planu jej działalności na dany rok. Na jej podstawie kierownicy jednostek organizacyjnych niższego szczebla mogą przygotować własne plany działalności, zawierające propozycję celów operacyjnych na dany rok wraz ze zdefiniowanymi zadaniami. Niezbędne jest, aby w planie działalności sporządzonym przez kierowników niższego szczebla przyporządkować osoby odpowiedzialne za realizowane cele do tych celów, umożliwiając w ten sposób zastosowanie zasady rozliczalności. Powinni oni delegować zadania pomocne w osiągnięciu celów, które również będzie można rozliczyć. W całym procesie kluczową rolę odgrywają mierniki określające stopień realizacji celu, opisane w sposób konkretny i transparentny<sup>34</sup>, dla których powinna zostać wyznaczona planowana wartość miernika na koniec roku (okresu rozliczeniowego). Zapewni to wiarygodne monitorowanie stopnia realizacji celów, w tym analizę ewentualnych odchyień wartości rzeczywistych od planowanych. Możemy skorzystać z różnych rodzajów mierników, mających zastosowanie na uczelniach wyższych. Mogą to być mierniki nakładów,

<sup>32</sup> *Ibidem*.

<sup>33</sup> R. S. Kaplan, D. P. Norton: *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Warszawa 2002, s. 43 i nast.

<sup>34</sup> Warto w tym miejscu wspomnieć, że Strategiczna karty wyników i występujące w jej ramach perspektywy finansowa, klienta, procesów wewnętrznych, wiedzy i rozwoju, tworzą zrównoważoną Kartę mierników.

które będą odnosiły się do zasobów wykorzystanych w trakcie realizacji danego zadania, takich jak środki finansowe, zasoby ludzkie, materialne czy organizacyjne. Mierniki produktu z kolei najczęściej są liczone w jednostkach materialnych lub monetarnych, mierniki rezultatu odpowiadają bezpośrednio efektom celu, mierzą skutki podejmowanych działań w krótkiej lub średniej perspektywie. Natomiast mierniki oddziaływania, to nic innego jak wskaźniki poprawy lub pogorszenia, odnoszą się one do konsekwencji realizowanych działań. Mamy jeszcze mierniki skuteczności, gdzie skuteczność odnosi się do obliczenia stopnia zaawansowania rozpoczętych działań i jego odchylenia od pełnego wykonania zadania. Nie należy również zapominać o przywołanych powyżej miernikach efektywności.

Poziom realizacji planu działalności powinien być przez cały czas monitorowany. Jednym ze służących temu narzędzi może być odpowiednio wypracowany formularz, zawierający informację o przyjętych celach i stopniu ich realizacji. Nie powinno w nim zabraknąć miejsca na ewentualne odnotowanie wyjaśnień problemów. Formularz wypełniają osoby odpowiedzialne za realizację celów w trakcie roku oraz na koniec okresu rozliczeniowego z kompletną informacją, czy cele i zadania zostały zrealizowane zgodnie z założeniami. Jakiegokolwiek trudności, opóźnienia, odstąpienia od realizacji celów i zadań wymagają uzasadnienia.

## Zarządzanie ryzykiem

Zarządzaniem ryzykiem w jednostce zajmuje się kadra zarządzająca oraz pozostały personel, którego celem jest zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia wyznaczonych celów i realizacji planowanych zadań. Podstawowym warunkiem prawidłowej oceny ryzyka według standardów COSO jest ustanowienie spójnych celów, powiązanych ze sobą na różnych poziomach. Identyfikacja i analiza związanych z nimi rodzajów stwarza podstawę do ustalenia w jaki sposób powinno się zarządzać jego poszczególnymi rodzajami. Jako że warunki ekonomiczne i gospodarcze będą wciąż ulegały zmianie, potrzebne są mechanizmy pomagające identyfikować i analizować szczególne rodzaje ryzyka związane z tymi zmianami<sup>35</sup>. Słusznie zatem zauważyli K. Knedler i M. Stasik, że uwolnienie się od myślenia traktującego otoczenie jako stabilne i niezmiennie, a także zmiana nastawienia na bardziej aktywne i poszukujące potencjalnych zagrożeń, jak i szans, jest warunkiem koniecznym do właściwej identyfikacji i oceny ryzyka<sup>36</sup>. W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji, np. tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie. W celu zmniejszenia go do akceptowanego poziomu powinny być wdrożone adekwatne mechanizmy kontroli. Czynności (mechanizmy) kontrolne to według COSO polityka i procedury, które pomagają zapewnić, że wytyczne kierownictwa są przestrzegane, a także,

<sup>35</sup> COSO, op. cit., s. 12.

<sup>36</sup> K. Knedler i M. Stasik: *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, AUDITSOLUTIONS i Akademia Kształcenia Kadr, Warszawa 2014.

że podjęto niezbędne działania w celu zidentyfikowania rodzajów ryzyka związanych z osiągnięciem celów jednostki. Czynności kontrolne są podejmowane w całej organizacji na wszystkich jej szczeblach i we wszystkich funkcjach. Składa się na nie szereg rozmaitych czynności, takich jak: zezwolenia, autoryzacje, weryfikacje, uzgadnianie, przegląd działalności operacyjnej, zabezpieczanie aktywów i podział obowiązków<sup>37</sup>. Planując wdrożenie nowego mechanizmu kontroli lub dokonując oceny już funkcjonującego należy pamiętać, że powinny one stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, a co nie mniej ważne, koszty wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści.

Zarówno na uczelni publicznej, jak i w pozostałych jednostkach sektora finansów publicznych, powinien być wprowadzony system zarządzania ryzykiem z odpowiednio dobraną i zrozumiałą dla pracowników metodologią<sup>38</sup>. Zarządzanie ryzykiem powinno się odbywać zarówno na poziomie strategicznym uczelni, operacyjnym jej jednostek organizacyjnych, a także w realizowanych projektach. W tym celu należy dobrze opisać skalę oceny ryzyka, uwzględniając kryterium prawdopodobieństwa wystąpienia danego czynnika oraz skutek. Od oceny poziomu istotności ryzyka uzależnione są dalsze działania, w tym wprowadzenie

adekwatnych mechanizmów kontrolnych oraz działań zaradczych. Podobnie jak w przypadku celów i zadań, dobrze jest aby do każdego czynnika ryzyka był przyporządkowany jego właściciel, czyli osoba odpowiedzialna za realizację celu, w stosunku do którego czynnik ryzyka jest identyfikowany, analizowany i szacowany. Należy pamiętać o udokumentowanej formie identyfikacji, analizy i reakcji na ryzyko oraz o ustaleniu sposobu reagowania na poszczególne czynniki w wypadku ich wystąpienia, z uwzględnieniem oceny dostępnych środków i zasobów wykorzystywanych do utrzymywania poziomu ryzyka na akceptowalnym poziomie. W ramach działań zaradczych można przenieść ryzyko w całości lub części na inny podmiot, wycofać się z działań, jeśli koszt zminimalizowania ryzyka przewyższa zyski z osiągnięcia zakładanego celu, bądź zminimalizować ryzyko przez podjęcie działań służących zmniejszeniu jego istotności, w tym wzmocnienie mechanizmów kontroli. Wszystkie rozwiązania powinny być dokładnie opisane w polityce zarządzania ryzykiem. Przypomnijmy, że poszczególne etapy procesu zarządzania ryzykiem zostały w przystępny sposób przedstawione w komunikacie nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem<sup>39</sup>. Ujęto w nim propozycje

<sup>37</sup> COSO, op. cit., s. 12.

<sup>38</sup> Warto w tym miejscu nawiązać do przywołanego już Zarządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 3.8.2016 w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego, gdzie rozdział 4: Zarządzanie ryzykiem przedstawia metodologię postępowania z ryzykiem, zastosowaną w Ministerstwie, która może być wykorzystana przez uczelnie.

<sup>39</sup> (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 56).

rozwiązań, w tym m.in. przykładowe wzory rejestru ryzyka, czy okresowych sprawozdań na ten temat<sup>40</sup>.

### Monitorowanie systemu zapewnienia realizacji celów i zadań

System kontroli zarządczej powinien podlegać systematycznej ocenie. W tym kontekście autorzy standardów COSO podkreślają, że powinien być monitorowany, tj. poddany procesowi, który ocenia jakość działania systemu w czasie. Osiąga się to przez operacyjne czynności monitoringowe, osobne oceny bądź kombinację tych dwóch czynników. Operacyjny monitoring ma miejsce w zwykłym toku operacji. Składają się nań czynności zarządzania i nadzoru oraz inne działania podejmowane przez pracowników podczas wykonywania ich obowiązków. Zakres i częstotliwość osobnych ocen zależą przede wszystkim od oceny rodzajów ryzyka oraz efektywności procedur monitoringu operacyjnego<sup>41</sup>. Tu warto zwrócić uwagę przede wszystkim na cel procesu uzyskiwania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej i jakość jego przeprowadzenia. Wyniki bieżącego monitorowania poszczególnych jej elementów, samooceny systemu jako całości oraz przeprowadzonych audytów i kontroli powinny być podstawowymi źródłami wykorzystywanymi na potrzeby dokonania oceny stanu kontroli zarządczej. W wypracowanym na jej podstawie przez kierownika jednostki zapewnieniu

o stanie kontroli zarządczej należy ująć informacje odnoszące się do uzyskanego poziomu adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej, a także zdefiniowane czynności zaradcze w razie stwierdzenia niedomagania poszczególnych jej elementów. Warto przypomnieć, że w standardach Ministra Finansów, kierowanych do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego, ujęte jest zalecenie uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. Nieco inaczej przedstawia się sytuacja jednostek administracji rządowej. Minister kierujący działem zobligowany jest, zgodnie z artykułem 70 ust. 3 uofp, do złożenia do końca kwietnia każdego roku oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w odniesieniu do kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Ma także prawo zobowiązać kierownika jednostki w dziale do składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. Oświadczenia o stanie kontroli zarządczej podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów<sup>42</sup>.

Na uczelniach publicznych monitorowanie i samoocena, a co za tym idzie oświadczenie o stanie kontroli zarządczej stanowi bardzo ważny obszar systemu kontroli

<sup>40</sup> *Ibid.*, załączniki nr 3 i 4.

<sup>41</sup> COSO, op. cit., s. 13.

<sup>42</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2010 w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. z 2010 r. nr 238 poz. 1581).



zarządczej. O tej kwestii traktuje również w rozdziale 7 wspomniane zarządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego. W szkołach wyższych oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, jak wskazano wyżej, powinno opierać się na zebranych i rzetelnie przeanalizowanych wiarygodnych informacjach, które odnoszą się do funkcjonowania tej kontroli w określonym czasie. Bardzo ważne jest, aby zostały sformułowane wnioski odnoszące się do skuteczności systemu kontroli zarządczej. Jednym z elementów przyczyniających się do sporządzenia wiarygodnego oświadczenia jest dobrze przeprowadzona samoocena. Podstawą udokumentowania samooceny może być kwestionariusz wypełniony przez osoby decyzyjne i pracowników. To właśnie w nim dokonuje się oceny spełniania kryteriów kontroli zarządczej. Należy pamiętać, że taka samoocena powinna być przeprowadzona przy zachowaniu zasad rzetelności i bezstronności, na podstawie faktów. Dlatego kwestionariusz powinien być w taki sposób skonstruowany, aby można było uzyskać wiarygodny obraz realizacji poszczególnych komponentów kontroli zarządczej. Pytania w kwestionariuszu powinny być napisane prostym, zrozumiałym dla respondentów językiem. Nie powinno w nim zabraknąć miejsca na potencjalne uwagi. Analizy prowadzone w ramach samooceny powinny koncentrować się na osiągnięciu konkretnych celów. Wylimitowanie z analizy tego elementu spowoduje, że uzyskamy informacje mało użyteczne. Zapewne możemy się dowiedzieć, że nie przestrzegamy poszczególnych standardów kontroli

zarządczej, ponieważ np. zasoby były niewystarczające lub nieodpowiedniej jakości, czy wystąpiły problemy w przepływie informacji itd., ale nie będziemy wiedzieli przy realizacji którego celu występują te zjawiska. Niewystarczający zasób informacji uzyskany w ramach samooceny nie pozwoli kierownikowi jednostki podjąć stosownych zmian. Tak poprowadzony proces będzie narzędziem nieskutecznym i mało efektywnym.

Kolejnym elementem służącym przygotowaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej jest niezależna ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej dokonywana przez audytora wewnętrznego. Audytor w wydanej opinii, sporządzonej na podstawie niezależnej, obiektywnie pozyskanej informacji, wskazuje słabości w badanych obszarach kontroli zarządczej. Reasumując, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, zgodnie z przepisami wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 roku w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, opiera się na informacjach pochodzących z monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów dla sektora finansów publicznych, procesu zarządzania ryzykiem, audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznych, kontroli zewnętrznych oraz innych źródeł informacji. Sporządzone na podstawie powyższych danych oświadczenie o stanie kontroli zarządczej wraz z syntetyczną informacją uczelni na temat: wewnętrznych aktów normatywnych z zakresu zarządzania ryzykiem, zastosowanej metody analizy ryzyka oraz wykorzystanych narzędzi przesłane są we wskazanym przez Ministra Nauki

i Szkolnictwa Wyższego terminie do tego resortu. Informacje te zostaną uwzględnione w analizie stanu kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej, dla którego minister jest właściwy. Wynik analizy będzie stanowić podstawę przygotowywanego przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Warto również wspomnieć, że nowa ustawa – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce wprowadziła szereg zmian w funkcjonowaniu uczelni wyższych, w związku z czym proces dostosowywania ich do wymogów poszczególnych standardów kontroli zarządczej ciągle trwa, a kluczową rolę w tym zakresie należy przypisać aktualnej strategii działania, realizowanej w ramach nowych rozwiązań struktury organizacyjnej.

## Podsumowanie

Autorzy standardów COSO trafnie podsumowali, że kontrola wewnętrzna (kontrola zarządcza w rozumieniu standardów Ministra Finansów) pomaga przedsiębiorstwu (jednostce) osiągnąć zakładane cele, unikając problemów<sup>43</sup>. Kontrola wewnętrzna może zapewnić zgodność działania przedsiębiorstwa z przepisami prawa oraz wiarygodność sprawozdań finansowych, choć nie może tego zagwarantować. System kontroli wewnętrznej, bez względu na to, jak dobrze jest zorganizowany i funkcjonuje, może zarządowi i radzie nadzorczej dać jedynie obiektywne – a nie absolutne – zapewnienie osiągnięcia wytyczonych

celów. Na prawdopodobieństwo ich realizacji mają również wpływ ograniczenia właściwe wszystkim systemom kontroli wewnętrznej. Oceny będące podstawą podjęcia decyzji mogą być nieprawidłowe, a niepowodzenia wystąpić z powodu zwykłego błędu lub pomyłki. Ponadto, kierownictwo ma znaczne możliwości popełnienia nadużyć, więc możliwe jest obejście kontroli gdy dochodzi do zmywy dwóch lub więcej osób. Innym czynnikiem ograniczającym jest to, że kształt systemu kontroli wewnętrznej musi odzwierciedlać istnienie ograniczonych zasobów, zaś korzyści wynikające z kontroli muszą być wymierne w odniesieniu do jej kosztów. Choć kontrola wewnętrzna może pomóc w osiągnięciu celów, niestety nie stanowi panaceum<sup>44</sup>. Nie sposób nie zgodzić się z tak sformułowanym stanowiskiem. W tym kontekście podkreślenia wymaga to, że osoby zarządzające i pracownicy powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań. Szczególna rola przypada kadry kierowniczej, która zapewniając realizację celów i zadań powinna wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami.

Na zaangażowanie kadry kierowniczej najwyższego szczebla zwrócono uwagę w Strategii na rzecz uczciwości w sektorze publicznym. To właśnie zarządzający wypracowują niezbędne ramy prawne i instytucjonalne, tworząc spójny i kompleksowy system, kształtując kulturę uczciwości,

<sup>43</sup> COSO op. cit., s. 13.

<sup>44</sup> COSO, op. cit., s. 14.

a także zapewniają funkcjonowanie efektywnego systemu zarządzania ryzykiem i kontroli związanego z uczciwością<sup>45</sup>. Wymiar etyczny będzie zatem jednym z kluczowych obszarów dla kierownika jednostki. Wprowadzając do przepisów uoof obowiązków kontroli zarządczej w jednostkach sektora, podkreślono troskę o prawidłowe kierowanie nimi. Rzetelne wykonanie tych obowiązków jest dla ustawodawcy na tyle ważne, że wprowadził przepisy, na mocy których ich niedopełnienie

skutkuje odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>46</sup>. Na podstawie art. 18c ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej także: ustawa o odpowiedzialności)<sup>47</sup> kierownik jednostki może ponieść odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, jeżeli miało ono wpływ na działania lub zaniechania opisane w punktach art. 18c – od 1 do 13<sup>48</sup>. Dodać należy, że działania

<sup>45</sup> Rekomendacja OECD na rzecz uczciwości w sektorze publicznym <<https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-polish.pdf>>.

<sup>46</sup> M. Humel-Maciewiczak: *Naruszenie dyscypliny finansów publicznych a niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych* – artykuł [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. doktryna, orzecznictwo, praktyka*, pod red. M. Smagi i M. Winiarza, Wydawnictwo C.H. Beck, 2015, s. 264.

<sup>47</sup> Ustawa z 17.12.2004 o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1440, ze zm.).

<sup>48</sup> Katalog naruszeń ujęty w art. 18c: 1) uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego; 2) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki; 3) zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego *ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym* albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z *naruszeniem* przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych; 4) niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne; 5) udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych; 5a) zawarcie umowy ramowej bez przeprowadzenia postępowania w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych; 6) zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego lub umowy ramowej z *naruszeniem* przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania, terminu jej zawarcia; 7) niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych; 8) unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z *naruszeniem* przepisów o zamówieniach publicznych określających przesłanki unieważnienia tego postępowania; 9) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi; 10) zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z *naruszeniem* przepisów o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania na czynność wyboru najkorzystniejszej oferty - terminu jej zawarcia; 11) unieważnienie postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z *naruszeniem* przepisów o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi; 12) dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonywania tej czynności; 13) działanie lub zaniechanie skutkujące zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

te i zaniechania (z wyjątkiem opisanego w pkt 12) stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Odpowiedzialność ponieść więc kierownik jednostki, który naruszył zasadę określoną prawem. Istotny jest tu przepis, zgodnie z którym naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca (kierownik jednostki) działał lub zaniechał działania, do jakiego był obowiązany (art. 21 ustawy o odpowiedzialności). Na podstawie obowiązujących przepisów trudno jest jednoznacznie wskazać obowiązki kierownika jednostki, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie może mieć wpływ na stany niepożądane opisane w art. 18c ustawy o odpowiedzialności. Ustawa o finansach publicznych takich przepisów nie zawiera i nie określono w niej jednoznacznie zakresu kontroli zarządczej. Regulacje, które odnoszą się do niej, mają charakter postulatywny, opisują pożądany efekt działań kierownika jednostki.

Przypomnijmy, w art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp wskazano, że zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków kierownika jednostki. Nie wskazano jednak konkretnych obowiązków prowadzących do tak opisanego stanu. Podobny charakter ma także definicja kontroli zarządczej ujęta w art. 68 ust. 1 uofp, zgodnie z którą kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji

celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Szukając uregulowań prawnych poza ustawą o finansach publicznych, których wdrożenie miałyby wpływ na osiągnięcie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej trzeba stwierdzić, że brak określenia jej zakresu może powodować, że wskazanie obowiązków dotyczących np. zatrudnienia w jednostce pracowników o odpowiednich kwalifikacjach, adekwatnych do zajmowanych stanowisk może nie być uznane za wystarczające do pociągnięcia kierownika jednostki do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie art. 18c ustawy o odpowiedzialności<sup>49</sup>.

W tej sytuacji należy zgodzić się z opinią W. Witalca, że przyjęty w art. 18c sposób określenia naruszeń dyscypliny finansów publicznych związanych z niedopełnieniem przez kierownika jednostki sektora obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, który wprowadza niepewność co do określoności czynu, będzie pociągąc za sobą konieczność usunięcia każdorazowo tej niepewności przez oskarżycieli oraz organy orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Naturalną konsekwencją w tych okolicznościach byłaby nowelizacja aktów prawnych, która wyeliminowałaby przyczyny takiego stanu<sup>50</sup>.

Odnosząc się do postulatu nowelizacji prawa, w tym ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów

<sup>49</sup> M. Humel-Maciewiczak, op. cit., s. 263.

<sup>50</sup> W. Witalc: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” nr 4/2012.

publicznych warto byłoby zastanowić się nad powiązaniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie tylko ze zdarzeniami opisanymi w art. 18c, ale z podstawowym celem funkcjonowania kontroli zarządczej. Za głęboko uzasadnione należy uznać przypisanie odpowiedzialności kierownikowi jednostki za niezrealizowanie jej celów i zadań, określonych w jej planach, przy założeniu, że fundusze przeznaczone na ich realizację zostały wydatkowane<sup>51</sup>. Wypełnienie tego postulatu, jak również innych wcześniej wymienionych, m.in. dotyczących planowania i realizacji celów i zadań w sektorze publicznym, wymagałoby jednak pogłębionej analizy i w ślad za tym modyfikacji ustawy o finansach publicznych w zakresie szeroko rozumianej kontroli zarządczej i tzw. budżetu zadaniowego.

Najwyższa Izba Kontroli już w maju 2012 roku wniosowała<sup>52</sup> do Ministra Finansów o przeprowadzenie analizy przebiegu i osiągniętych dotychczas efektów wdrażania koncepcji budżetu zadaniowego i na tej podstawie zweryfikowanie przyjętych zasad i metod pod kątem ich skuteczności w osiągnięciu celu tego procesu. Na potrzebę zmian w systemie kontroli zarządczej w 2019 roku wskazywało także samo Ministerstwo Finansów. W jego ocenie należy przededefiniować pojęcie kontroli zarządczej, która powinna być rozumiana

w sektorze publicznym jako system zarządzania i kontroli, usytuowany na poziomie operacyjnym, tj. na poziomie jednostki sektora finansów publicznych, realizującej wyznaczone cele. Rozszerzeniu powinien podlegać również katalog jednostek sektora finansów publicznych zobowiązanych ustawowo do planowania działalności i składania sprawozdań z realizacji tych planów, co pozwoli na wdrożenie w administracji rządowej generalnych zasad określania i delegowania celów oraz przede wszystkim odpowiedzialności za ich osiągnięcie. Wśród zidentyfikowanych słabości obecnych rozwiązań, Ministerstwo Finansów wskazało także niedostatki w planowaniu działalności administracji rządowej, w szczególności brak centralnego organu wyznaczającego priorytetowe cele rządu w tym zakresie, brak zasady rozliczalności, brak ukierunkowania na realizację celów rozwojowych, brak synchronizacji z procesem budżetowym. W ocenie Ministerstwa, wzmocnienia wymaga również sposób egzekwowania od jednostek sektora finansów publicznych zasad gospodarowania środkami publicznymi, wynikających z ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, wykorzystywanymi przez poszczególne jednostki na realizację wyznaczonych celów. Na podstawie analiz wypracowano projekt nowelizacji ustawy o finansach publicznych<sup>53</sup>. Należy

<sup>51</sup> M. Humel-Maciewiczak, op. cit., s. 263.

<sup>52</sup> Informacja Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli: *Wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, monitorowania i sprawozdawczości*, maj 2012 r.

<sup>53</sup> Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych (UD503), archiwalny wykaz prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów z okresu 4.12.2015 – 21.11.2019 <<https://bip.kprm.gov.pl/kpr/form/1048241927090,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych.html>>.

zatem oczekiwać, że proponowane zmiany zwiększą czytelność i jednoznaczność przyjętych rozwiązań, likwidując jedną z przyczyn słabości kontroli zarządczej. W konsekwencji pozytywnie wpłyną na osiągnięcie podstawowego celu kontroli zarządczej, jakim jest zapewnienie realizacji celów i zadań jednostek sektora finansów publicznych.

**MAŁGORZATA  
HUMEL-MACIEWICZAK**  
radca prezesa NIK,  
dr **KATARZYNA KRUCZEK**  
adiunkt w Małopolskiej Uczelni Państwowej  
im. Rotm. W. Pileckiego w Oświęcimiu,  
koordynator ds. SKZ w Akademii  
Techniczno-Humanistycznej w Bielsku-Białej

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, standardy kontroli zarządczej, dyscyplina finansów publicznych, zarządzanie ryzykiem, mierniki, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

### Bibliografia:

1. J. Jagielski: *Kontrola administracji publicznej*, Wolters Kluwer Polska, 2018.
2. K. Knedler, M. Stasik: *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, AUDITSOLUTIONS, Akademia Kształcenia Kadr, Warszawa 2014.
3. Seminaryjne posiedzenie Kolegium NIK: *System kontroli zarządczej w Polsce*, „Kontrola Państwa” nr 1/2013, s. 35-148.
4. L. Opiola, T. Skica: *Ustawa o finansach publicznych, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Komentarz, Duże komentarze BECKA*, red. naukowy W. Misiąg, Wydanie 2, Warszawa 2017.
5. M. Humel-Maciewiczak: *Naruszenie dyscypliny finansów publicznych a niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych* [w:] M. Smaga (red.), M. Winiarz: *Dyscyplina finansów publicznych, doktryna, orzecznictwo, praktyka*, Wyd. C.H. Beck, 2015.
6. R.N. Anthony: *Planing and Control Systems* [w] L. Opiola i T. Skica: *Ustawa o finansach publicznych, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Komentarz, Duże komentarze BECKA*, red. naukowy W. Misiąg, Wydanie 2, Warszawa 2017.
7. R. S. Kaplan, D. P. Norton: *Strategiczna Karta Wyników*, Warszawa 2001.
8. T. Malmi, D. A. Brown: *Management control systems as a package*, [w] L. Opiola, T. Skica [w:] *Ustawa o finansach publicznych, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Komentarz, Duże komentarze BECKA*, red. naukowy W. Misiąg, Wydanie 2, Warszawa 2017 r.
9. T. Kiziukiewicz: *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej* [w:] K. Winiarska: *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, Szczecin 2015.



10. W. Stachurski, E. Ruśkowski, J. Salachna: *Finanse publiczne* [w:] L. Opiola i T. Skica: *Ustawa o finansach publicznych, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Komentarz, Duże komentarze BECKA*, red. naukowy W. Misiąg, Wydanie 2, Warszawa 2017.
11. W. Witalec: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” nr 4/2012.

### ABSTRACT

#### Ensuring Implementation of Objectives and Tasks as Superior Goal of Management Control – Universities as Public Finance Sector Entities

Over the last decade, i.e. since the notion of management control was introduced to the Polish legal system, the Supreme Audit Office has been especially interested in the issue, in numerous areas of its activities. Starting from the audits dedicated to management control as a whole or its most significant aspects, to the discussions with the participation of practitioners and representatives of scientific circles, the Supreme Audit Office has been contributing to the operations of the public finance sector. For instance, NIK explains what management control consists in, and simultaneously it promotes the concept that supports effective and efficient management of public finance sector entities. Regretfully, although time has passed, the opinion voiced in 2013 by Józef Płoskonka, PhD remains still valid: “[...] the establishment of individual activities within management control focuses mainly on formal aspects only, and it frequently leads to making them more bureaucratic”. While we attempt to identify the reasons for such a situation, the main explanation seems to be the misunderstanding of the management control concept and, as Krystyna Lisiecka, Prof PhD put it: “the notion crisis around the management control”.

Hence the initiative of the Association of Certified Auditors and Internal Control Experts has been established, which consists in organising the First Management Control and Internal Audit Workshop for self-governments of the Śląskie Region. The intention behind was, in the first place, to explain the idea of management control, illustrated with examples, good practices, as well as an attempt to explain misinterpretations of the notion, e.g. the one that understands management control as equal to the control function in its narrow sense, consisting in examining and evaluating an activity or a state *ex post*.

The article has been inspired by the invitation addressed to a NIK representative to participate in the workshop and to deliver an introductory lecture, followed by a discussion on management control, and – in the first place – the demands of the participants. The authors of the article *did not* intend it to be an in-depth compendium, where the weaknesses of legal regulations on management control would be considered. The article has been intended to be a brief presentation of the most important issues of

management control practical application, discussed by the co-author of the article during the workshop, with a theoretical layer added. In our article, we have also discussed the functioning of the selected elements of the management control system on the basis of a public university – looked at as a public finance sector entity. Our considerations revolved around the following key questions: what management control is and what its important elements are; the persons responsible for implementation of the tasks in the area – starting with the format of management control to an evaluation of the adopted solutions. In order to address these questions, Articles 68-70 of the Act on public finance have to be referred to, as well as the communiqués issued on the basis of Article 69 (3-5) of the Act. These documents also comprise: management control standards for the public finance sector, detailed guidelines on management control for the public finance sector issued by the Minister of Finance, and detailed guidelines for government administration departments set and published by the ministers of these departments.

**Małgorzata Humel-Maciewiczak**, Supreme Audit Office, legal adviser to the President of NIK

**Katarzyna Kruczek**, PhD, lecturer at the Małopolska Uczelnia Państwowa in Oświęcim, Management Control System coordinator at the Bielsko-Biała University

**Key words:** management control, management control standards, public finance discipline, risk management, measures, statement on the state of management control