

AKADEMIA BIALSKA IM. JANA PAWŁA II

KONTROLA ZARZĄDCZA

MODEL REFERENCYJNY DLA SEKTORA PUBLICZNEGO



Mariusz Matysek

Biała Podlaska 2026

Akademia Bialska im. Jana Pawła II

**KONTROLA ZARZĄDCZA MODEL
REFERENCYJNY DLA SEKTORA
PUBLICZNEGO**

Mariusz Matysek

Biała Podlaska 2026

Wydawca
Akademia Bialska im. Jana Pawła II

Recenzja
prof. dr hab. Paweł Dec
dr hab. Artur Janusz Piaszczyk

© Copyright by Akademia Bialska im. Jana Pawła II



Książka jest udostępniana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa
– Użycie niekomercyjne – Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowa

ISBN 978-83-68103-31-1
<https://doi.org/10.29316/9788368103311>



Wydawnictwo AB JPII
ul. Sidorska 95/97
21-500 Biała Podlaska
wydawnictwo.akademiabialska.pl

Projekt okładki, skład

druk-24h.com.pl
DRUKARNIA CYFROWA
Hurtowa 21, 15-399 Białystok
tel. 535 500 898
e-mail: studio@druk-24h.com.pl

SPIS TREŚCI

Wstęp	6
1. Zagadnienie kontroli zarządczej, uwarunkowania, ewolucja.	12
1.1. Ewolucja funkcji kontrolnej	13
1.2. Koncepcje systemów kontroli zarządczej	18
1.3. Ewolucja kontroli finansowej w kontrolę zarządczą w polskim systemie prawnym	28
2. Kontrola zarządcza w sektorze publicznym w Polsce	30
2.1. Model badawczy systemu kontroli zarządczej	30
2.2. Wyniki badań systemów kontroli zarządczej	35
2.3. Wnioski	43
3. Model systemu kontroli zarządczej (SKZ)	47
3.1. Założenia SKZ	47
3.2. Schemat SKZ	49
3.3. Perspektywy postrzegania SKZ	54
3.3.1. Perspektywa usługowa	54
3.3.2. Perspektywa procesowa	56
3.3.3. Perspektywa zasobowa	57
3.3.4. Perspektywa doskonalenia	61
4. Komponenty SKZ	62
4.1. Środowisko wewnętrzne	62
4.2. Wyznaczanie celów i zadań	67
4.2.1. Założenia systemu wyznaczania celów i zadań	67
4.2.2. Plan strategiczny	69
4.2.3. Plany operacyjne	71
4.2.4. Model formułowania planu działalności	74
4.2.5. Nieadekwatność w wyznaczaniu celów	80

4.2.6. Pomiar działalności	82
4.2.6.1. Założenia systemu	82
4.2.6.2. Funkcjonowanie systemu	85
4.3. Zarządzanie w sytuacjach nadzwyczajnych	89
4.3.1. Procesy i działania powiązane	90
4.3.2. Dokumentacja Systemu Zarządzania Ciągłością Działania	93
4.4. Zarządzanie bezpieczeństwem informacji	94
4.5. Kontrolowanie	96
4.6. Informacja i komunikacja	99
4.6.1. Komunikacja wewnętrzna	99
4.6.2. Komunikacja zewnętrzna	100
4.7. Monitorowanie i ocena	101
4.7.1. Samoocena systemu	105
4.7.2. Wspólna Metoda Oceny – CAF	106
4.8. Wspomaganie informatyczne	107
4.9. Odpowiedzialność za sprawowanie kontroli zarządczej	108
5. Zarządzanie ryzykiem	110
5.1. Cele i odpowiedzialności w procesie zarządzania ryzykiem	110
5.2. Tryb postępowania w procesie zarządzania ryzykiem	112
5.3. Metodyka postępowania przy realizacji procesu zarządzania ryzykiem	114
5.3.1. Identyfikacja ryzyka	114
5.3.2. Analiza ryzyka	121
5.3.2.1. Oszacowanie oddziaływania ryzyka i prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka	121
5.3.2.2. Opracowanie mapy ryzyka i rejestru ryzyka	123
5.3.3. Reakcja na ryzyko	125
5.3.3.1. Określenie poziomu ryzyka akceptowanego	125
5.3.3.2. Wypracowanie reakcji na ryzyko	125
5.3.3.3. Wskazanie właściciela ryzyka	127
5.3.3.4. Monitorowanie i raportowanie	128
6. Wdrożenie i rozwój SKZ	129
6.1. Model wdrożenia	129

6.2. Harmonogram wdrożenia	132
6.3. Analiza ryzyka wdrożenia	136
6.4. Imperatywy zmian	136
6.5. Tryb wprowadzania zmian	138
6.6. Badanie skuteczności i racjonalności SKZ	140
7. Podsumowanie	149
Załączniki	151
Literatura	186
Akty prawne i normy	197
Spis rysunków	198
Spis tabel	199

WSTĘP

Od nowoczesnych organizacji publicznych¹ oczekuje się, aby były skuteczne, ekonomiczne i efektywne w działaniu. Ich funkcjonowanie powinno uwzględniać wyzwania cywilizacyjne, oczekiwania społeczeństwa i środowisk gospodarczych oraz zmiany zarówno w otoczeniu, jak i wewnątrz samych organizacji.

Proces ustawicznego dążenia organizacji publicznych do doskonalenia metod działania, przy jednoczesnym zachowaniu oszczędności w zakresie wykorzystanych w tym celu zasobów, skłania do poszukiwania nowych metod i technik zarządzania. Wdrożenie instytucji kontroli zarządczej miało stanowić odpowiedź na te wyzwania. Ponadto, wprowadzenie systemów kontroli zarządczej w sektorze publicznym miało również na celu promowanie kultury działania oraz poprawę efektywności i skuteczności działania. Dotychczasowe doświadczenia w zakresie kontroli zarządczej każą krytycznie ocenić jej funkcjonowanie. Potwierdzają to zarówno kontrole prowadzone przez NIK² jak i badania dokonywane przez inne niezależne instytucje. Najistotniejsze wskazywane przez nie błędy popełniane w procesie stanowienia i realizowania kontroli zarządczej dotyczą:

- niewłaściwego formułowania celów, zadań oraz mierników wskazujących stopień ich osiągnięcia,
- niewłaściwego przeprowadzania analizy ryzyk związanych z osiągnięciem wyznaczonych celów, w tym określenia akceptowanego ich poziomu,
- niewłaściwego doboru i implementowania mechanizmów kontrolnych skutecznie zapobiegających materializowaniu się ryzyk,
- niewłaściwego doboru narzędzi i mechanizmów monitorowania stopnia realizacji celów.

Zasadniczym celem niniejszej pracy jest opracowanie koncepcji systemu kontroli zarządczej dedykowanego organizacjom sektora publicznego. Aby zrealizować cel zasadniczy, przyjęto następujące cele szczegółowe:

¹ Sektor publiczny – grupuje instytucje i jednostki organizacyjne podległe administracji rządowej i samorządowej, a także organizacje pozarządowe respektujące zasadę non profit; za Wójcicki, W., *Zrozumieć finanse publiczne*, s. 31.

² np. raport NIK Nr 26/2015/P/14/011/KBF.

- 1) Usystematyzowanie wiedzy w zakresie kontroli zarządczej.
- 2) Przeprowadzenie badania stanu systemów kontroli zarządczej na wybranej próbie organizacji sektora publicznego.
- 3) Opracowanie wytycznych dla modelu kontroli zarządczej.
- 4) Określenie czynników i uwarunkowań skuteczności wdrożenia i rozwoju KZ.
- 5) Opracowanie metody oceny skuteczności i racjonalności KZ.

Przywołane wyżej mankamenty związane z implementacją kontroli zarządczej oraz wieloletnia obserwacja uczestnicząca autora pozwalają wnioskować, że u podstaw takiego stanu rzeczy leżą przede wszystkim następujące przyczyny, stanowiące zarazem hipotezy badawcze niniejszej publikacji:

- 1) niezrozumienie istoty kontroli zarządczej jako systemu wspomagającego zarządzanie.

Instytucję kontroli zarządczej w sektorze publicznym wprowadzono przepisami ustawy o finansach publicznych w 2009 r.³ Zgodnie z ustawą 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”⁴. Takie sformułowanie budzi szereg wątpliwości. Pojawiają się tu naturalne pytania: co wchodzi w zakres owego „ogółu działań”, jak je skonfigurować by przysparzały wartości dodanej i wreszcie zasadnicze – jaką rolę pełni kontrola zarządcza w całym systemie zarządzania specyficznymi organizacjami sektora publicznego? W zapisach ustawowych nie znajdziemy odpowiedzi na tak postawione pytania. Ustawodawca pozostawia problemy „techniczne” do rozstrzygnięcia ministrowi ds. finansów i ministrów kierujących działami poprzez zapis w art. 69 ust. 4 i 5 ufp: „Minister Finansów może określić w formie komunikatu i ogłosić, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych” oraz „Minister kierujący działem może określić w formie komunikatu i ogłosić, w dzienniku urzędowym ministra, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej”. Minister Finansów skorzystał z fakultatywnego uprawnienia zawartego w ust. 4 i wydał dwa Komunikaty⁵.

³ Ustawa o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 (ufp).

⁴ ufp, art. 68.

⁵ Komunikat Nr 3 z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych i Komunikat Nr 6 z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych

Aktem prawnym pomocnym w procesie stanowienia kontroli zarządczej jest również Komunikat Ministra Finansów Nr 23 z 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych⁶. Zawiera on podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej oraz zbiór wskazówek, które powinny być wykorzystane do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Po pierwsze, na podkreślenie zasługuje tu użycie słów system kontroli zarządczej a więc zestaw wzajemnie powiązanych ze sobą elementów, funkcjonujących jako jedna skoordynowana wewnętrznie całość, wykazująca określoną strukturę elementów. Po drugie, przedmiotowy zestaw wskazówek stanowi, z funkcjonalnego punktu widzenia, jedynie zestaw zagadnień jakie powinno się uwzględnić w procesie stanowienia systemu kontroli zarządczej. Nie jest to w żadnej mierze system kontroli zarządczej. Taki system należy dopiero stworzyć wykorzystując wskazówki i dopasowując go do konkretnej jednostki organizacyjnej. Wieloletnie obserwacje własne autora i analiza krytyczna na próbie celowej wskazują, że w przeważającej ilości przypadków mamy do czynienia ze zjawiskiem niewłaściwego pojmowania istoty kontroli zarządczej jako systemu i to systemu skoordynowanego z kompleksowym systemem zarządzania. Wyniki badań i wnioski przedstawiono w rozdziale 2 niniejszej publikacji.

- 2) brak modelu referencyjnego stanowiącego wzorzec odniesienia dla tworzenia i adaptacji systemu kontroli zarządczej.

Z chwilą wprowadzenia ustawowego obowiązku stanowienia kontroli zarządczej (art. 69 ufp) organizacje sektora publicznego gorączkowo poszukiwały merytorycznego wsparcia ze strony organów państwa w kwestii możliwych praktycznych rozwiązań. Kontrola zarządcza była wówczas swoistym novum ponieważ wcześniej nie funkcjonowała w polskim systemie prawnym. Brak więc było jakichkolwiek doświadczeń. Opracowanie wzorca referencyjnego zdecydowanie ułatwiłoby proces tworzenia i adaptacji kontroli zarządczej w ujęciu systemowym. Analiza diachroniczna pokazała, że w początkowej fazie stosowane w sektorze publicznym rozwiązania w ograniczonym stopniu spełniały wymagania standardów i w minimalnym wymagania dotyczące systemów. Większość opracowań polegała na dosłownym cytowaniu standardów

w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem. Pobrane z: <https://www.gov.pl/web/finanse/standardy-i-wytyczne-kontrola-zarzadcza> (data dostępu: 24.04.2025).

⁶ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. U. nr 157, poz. 1240).

kontroli zarządczej i ewentualnym przydzielaniu zadań z nich wynikających konkretnym osobom. Analiza bieżąca pokazała, że pomimo upływu czasu pozwalającego na nabycie doświadczeń oraz rozwoju piśmiennictwa naukowego oferującego różnego rodzaju konceptualizacje w tej dziedzinie, stan kontroli zarządczej w sektorze publicznym daleki jest od oczekiwań. Nadal brak jest wzorca odniesienia, czy choćby podręcznika pozwalającego krok po kroku konstruować system kontroli zarządczej.

- 3) nieuwzględnianie kultury organizacyjnej w procesie harmonizacji systemu kontroli zarządczej z całościowym systemem zarządzania w jednostce organizacyjnej.

Kultura organizacji stanowi fundament w procesie projektowania i użytkowania systemu kontroli zarządczej. To czy kontrola zarządcza będzie funkcjonować w sposób sprawny, efektywny i przynosić wartość dodaną, zależy od poziomu dojrzałości kultury organizacji. Nieuwzględnianie kultury organizacyjnej, a zwłaszcza istotnej roli wszystkich członków organizacji, może skutkować tym, że kontrola zarządcza będzie postrzegana jako twór sztuczny, narzucony, w żaden sposób nie skoordynowany z całościowym systemem zarządzania. Szerzej rolę kultury organizacyjnej opisano w podrozdziale 4.1.

Dla realizacji celu głównego oraz weryfikacji hipotez przeprowadzono badania empiryczne. Proces badawczy obejmował następujące etapy:

- 1) Sformułowanie problemu, celów i hipotez badawczych.
- 2) Opracowanie narzędzia badawczego.
- 3) Wytypowanie organizacji podlegających ocenie.
- 4) Przeprowadzenie badań empirycznych.
- 5) Weryfikacja zebranego materiału.
- 6) Opracowanie wyników.

Monografia składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów, podsumowania, trzech załączników, bibliografii, spisu rzeczy.

Rozdział pierwszy monografii składa się z trzech podrozdziałów. W pierwszym zawarto analizę ewolucji pojęcia kontroli w organizacjach oraz jej związku z pozostałymi funkcjami zarządzania tj. planowaniem, organizowaniem, motywowaniem oraz kierowaniem. W rozważaniach przyjęto tezę, że kontrola zarządcza jest efektem owej ewolucji i stanowi jej ukoronowanie. W drugim podrozdziale dokonano eksploracyjnego przeglądu literatury dotyczącej konceptualizacji postrzegania systemów kontroli zarządczej. Badanie przeprowadzono w dwóch etapach. Po pierwsze przeprowadzono badanie najbardziej znanych podręczników

akademickich autorstwa Merchanta i Van der Stede'a, Anthony'ego i Govindarajana oraz Simonsa. Po drugie, wykorzystując słowa kluczowe „management control” oraz „management control system” wyszukano w Internecie artykuły oraz dokumenty w bazach danych SSRN, google scholar, refseek.com, worldcat.org, link.springer.com. Analizie poddano wyraziste koncepcje systemów kontroli zarządczej. W ten sposób starano się usystematyzować wiedzę w zakresie kontroli zarządczej a tym samym realizując pierwszy cel szczegółowy.

W rozdziale drugim zaprezentowano wyniki badań dotyczące funkcjonujących rozwiązań kontroli zarządczej w wybranych organizacjach sektora publicznego. Dokonano analizy krytycznej tych rozwiązań według przyjętej koncepcji oceny. Badań dokonano na próbie celowej wykorzystując dane dotyczące kontroli zarządczej zamieszczone w biuletynach informacji publicznej (BIP) jednostek. W myśl art. 70 ust. 5 ufp kierownicy jednostek zaliczanych do administracji rządowej są zobowiązani do publikowania planu działalności, sprawozdania z wykonania planu działalności oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w BIP. Obowiązek ten nie dotyczy jednostek samorządu terytorialnego, jednak wiele z nich decyduje się przedstawiać najważniejsze informacje dotyczące sprawowanej przez nie kontroli zarządczej. Przypuszczalnie dzieje się tak na skutek przekonania, że głównym celem urzędu jest realizacja zadań na rzecz i dla dobra samorządowej wspólnoty mieszkańców. Skuteczne osiągnięcie tego celu jest możliwe tylko w oparciu o rzetelne informowanie mieszkańców funkcjonowaniu jednostki, podejmowanych działaniach i ich wynikach. Systematyczne udostępnianie tego rodzaju informacji wzmacnia zaufanie obywateli do organu oraz przyczynia się do podejmowania decyzji oraz partycypacji w wykonywaniu zadań. Ponadto działanie takie jest zgodne ze standardami kontroli zarządczej dotyczącymi informacji i komunikacji. Pewnym mankamentem procesu zdobywania informacji wyżej opisaną metodą jest często jej niekompletność. Jednak zasadniczym celem tego badania było potwierdzenie i ewentualne uzupełnienie analiz dokonanych przez NIK, Regionalne Izby Obrachunkowe, Ministerstwo Finansów i innych. Wnioski z przeprowadzonych badań posłużyły do opracowania wytycznych dla modelu kontroli zarządczej.

Rozdział trzeci i czwarty prezentują model systemu kontroli zarządczej dedykowany organizacjom sektora publicznego. Zawierają opis idei systemu oraz komponenty wchodzące w jego skład oraz sposób funkcjonowania. Idea systemu oparta jest na całościowym holistycznym podejściu do zarządzania organizacją. Posiada również walor elastyczności wynikający z teorii kontyngencji pozwalający łatwo dostosować system do konkretnej sytuacji i uwzględniać unikalne cechy organizacji

i jej otoczenia. Pozwala przy tym zapobiegać katastrofom i awariom oraz niwelować ich skutki. Opis systemu uzupełniono o praktyczne rozwiązania, które można w łatwy sposób zaadoptować we własnej organizacji.

Rozdział czwarty dotyczy zarządzania ryzykiem w ramach sprawowanej kontroli zarządczej. Autor zaprezentował w nim tryb i metodykę postępowania z ryzykiem. Rozważania poparte zostały przykładami narzędzi identyfikacji ryzyka oraz sposobu konstruowania rejestru ryzyka.

Ważnym aspektem jest sposób wdrożenia systemu kontroli zarządczej w organizacji. By uniknąć efektu implementacji tworu „sztucznego” postuluje się staranne przygotowanie procesu wdrożenia opartego na schemacie myślowym „zaplanuj-wykonaj-sprawdź-popraw”⁷. Traktuje o tym rozdział szósty. Oprócz praktycznych wskazówek, przedstawiono na przykładzie konkretny harmonogram wdrożenia systemu kontroli zarządczej w postaci diagramu Gantta oraz analizę ryzyka wdrożenia. By system kontroli zarządczej odpowiadał aktualnym oczekiwaniom, konieczny jest stały jego rozwój. System kontroli zarządczej musi nadążać za zmianami warunków otoczenia i zasad funkcjonowania organizacji. Decyzja o podjęciu zmiany powinna być przemyślana i zaplanowana. Dla ułatwienia dokonania tego procesu:

- opisano najczęstsze powody dla których zachodzi konieczność dokonania zmiany. Ich śledzenie i analiza pozwala podjąć trafną decyzję co do momentu i zakresu zmiany;
- zaproponowano model zawierający proces dokonywania zmian;
- zaprezentowano autorskie narzędzie oceny skuteczności i racjonalności systemu kontroli zarządczej. Pozwala ono obiektywnie ocenić wartość systemu kontroli zarządczej dla organizacji po przeprowadzeniu dużych zmian bądź okresowo po upływie określonego interwału czasowego.

Wywód w niniejszej publikacji prowadzony jest zasadniczo w paradygmacie nauki o zarządzaniu. Niemniej jednak niektóre zagadnienia, związane np.: z zarządzaniem zasobami ludzkimi, wymagają podejścia interdyscyplinarnego. Stąd elementy socjologii, psychologii czy prakseologii.

Oprócz realizacji celu zasadniczego, zaproponowania modelu kontroli zarządczej, zamierzeniem autora było opracowanie podręcznika dedykowanego osobom odpowiedzialnym za stworzenie i działanie systemu kontroli zarządczej oraz studentom kierunku zarządzanie. Wykorzystanie podręcznika ułatwiają praktyczne przykłady rozwiązań poszczególnych kwestii co podnosi jego walor użyteczności.

⁷ Cykl Deminga.

ROZDZIAŁ 1

ZAGADNIENIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ, UWARUNKOWANIA, EWOLUCJA

Pojęcie kontroli zarządczej wywodzi się od angielskiego pojęcia „control”⁸ lub raczej „to control” i oznacza: kontrolować, zarządzać, sterować, panować, nadzorować. Z kolei pojęcie management control jest bliskie sformułowaniom typu: to govern, to head up, to manage, to oversee, które to można przetłumaczyć na język polski jako: zarządzać, panować, nadzorować. Już ta pobieżna analiza semantyczna wskazuje, że wprowadzone do polskiego systemu prawnego, a przez to i systemu zarządczego w administracji publicznej, pojęcie kontrola zarządcza należy rozumieć jako panowanie nad organizacją. Tak pojmowana kontrola zarządcza ma charakter zdecydowanie bardziej „zarządczy” aniżeli kontrola w znaczeniu funkcjonalnym, oznaczającym proces polegający na sprawdzaniu i ocenianiu działalności. Zdefiniowanie pojęcia kontrola zarządcza jest tu zabiegiem absolutnie koniecznym bowiem rzutuje to na cały dalszy proces budowania systemu.

Formalnie, definicję pojęcia kontrola zarządcza wprowadza do polskiego systemu prawnego art. 68 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁹. Jak wynika z jego brzmienia, 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. Doprecyzowaniem definicji są cele kontroli zarządczej wskazane w ustępie 2 cytowanego art. ustawy, a więc zapewnienie:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczności i efektywności działania,
- 3) wiarygodności sprawozdań,
- 4) ochrony zasobów,

⁸ Jednym z pierwszych, który użył pojęcia management control był Ernest Anthony Lowe, Profesor Uniwersytetu w Sheffield w 1972 roku: Lowe, E. A. (1971). On the idea of a management control system: integrating accounting and management control. *Journal of Management Studies*, 8(1), 1-12.

⁹ ufp, art. 68.

- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- 7) zarządzania ryzykiem.

W systemie prawnym, taki sposób sformułowana kontroli zarządczej wydaje się wystarczający dla wskazania idei i związanych z nią oczekiwań, pozostawiając wykonawcom swobodę wyboru metod i narzędzi. Nie jest to jednak definicja na tyle precyzyjna by stanowiła wykładnię do budowania systemu w ujęciu zarządczym. Potrzebne jest, poza analizą celowościową, wskazanie atrybutów tego typu kontroli w oparciu o konkretne kryteria, obszarów w których będzie ona realizowana a także relacji z pozostałymi funkcjami w całym systemie zarządzania organizacją.

1.1. EWOLUCJA FUNKCJI KONTROLNEJ

Analiza diachroniczna pozwala postrzegać kontrolę zarządczą jako produkt ewolucji funkcji kontrolnej. Pojmowanie istoty kontroli zmieniało się bowiem w miarę powiększania się wiedzy zarządczej i dojrzewania kultur organizacyjnych. W potocznym znaczeniu pojęcie kontrola oznacza porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym. Taką definicję kontroli podaje m.in., słownik języka polskiego (Szymczak, 1981, s. 1001). Nieco rozszerzona interpretacja kontroli uwzględnia również takie jej elementy jak ustalenie rozbieżności i wyjaśnienie przyczyn ich powstania (Dawidowicz, 1970, s. 34). Można zaryzykować stwierdzenie, że potoczne rozumienie tego pojęcia nie nastręcza większych kłopotów a jego znaczenie pojmowane jest w sposób w przybliżeniu jednakowy. Pomimo to we współczesnym świecie takie podejście do problemu kontroli jest niewystarczające. W literaturze przedmiotu spotkać można wiele definicji kontroli.

Stoner definiuje kontrolę jako: „...proces zapewniający, aby rzeczywiste działania były zgodne z planowanymi” (Stoner i in., s. 538). Warto tu zwrócić uwagę na dwa aspekty wskazywane przez autorów. Po pierwsze kontrola jest procesem a więc systematycznym sposobem postępowania. Po drugie definicja wskazuje na silne powiązanie kontroli z jedną z funkcji zarządzania tj. planowaniem. Mianem planowania autorzy określają proces ustalania celów i odpowiednich działań, by je osiągnąć. Jako powody, dla których funkcjonuje kontrola, wskazują przede wszystkim umożliwienie kierownikom sprawdzenia zmian zachodzących w otoczeniu oraz badanie ich wpływu na postępy osiągane przez organizację. Jest więc to definicja znacznie szersza aniżeli proponowana przez klasyków.

.....

Analogicznie, na związek pomiędzy kontrolą a jedną z funkcji zarządzania jaką jest planowanie, wskazał w swej definicji Wajda. Według autora: „...kontrolę można zdefiniować jako proces zapewnienia tego, by działania organizacji były zgodne z nakreślonymi planami” (Wajda, 2003, s. 274).

Z kolei wg Griffina: „kontrola to regulacja działań organizacji w taki sposób, by ułatwić osiągnięcie celów” (Griffin, 1996, s. 585). Kontrola umożliwia menedżerom ocenę osiąganych wyników i porównanie ich ze stopniem realizacji wytyczonych celów. Autor przypisuje bardzo znaczącą rolę tej funkcji zarządzania. Twierdzi wręcz, że bez skutecznej kontroli organizacja najpewniej nie osiągnie postawionych sobie celów. Autor podaje cztery powody dla których ustanawia się kontrolę:

- Po pierwsze: pomaga organizacji przystosować się do zmiennych warunków. W dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości organizacje narażone są na nieustanne wpływy negatywnych czynników mogących powodować zakłócenia w realizacji celów a nawet konieczność ich zmiany. Dobrze ustanowiony system kontroli jest w stanie odpowiednio wcześniej sygnalizować zmiany i dać menedżerom czas na podjęcie środków zaradczych.
- Po drugie: ogranicza możliwość nakładania się błędów. Nawet niewielki powtarzający się błąd powodować może groźne następstwa. Sprawny system kontroli eliminuje błędy w zarodku.
- Po trzecie: pomaga uporać się ze skomplikowanymi sytuacjami. Dotyczy to przede wszystkim organizacji złożonych, w których bez systemu kontroli praktycznie niemożliwym byłoby osiągnięcie pożądanego stopnia opanowania działalności.
- Po czwarte: pomaga minimalizować koszty. W dzisiejszej dobie problem minimalizowania kosztów wytwarzania ma bodaj znaczenie najważniejsze. Dobry system kontroli może przyczynić się do wygenerowania zysku.

Nieco inaczej podchodzi do zagadnienia Webber nie podając bezpośrednio definicji kontroli a jedynie sposoby jej sprawowania. Wskazuje mianowicie na dwa główne sposoby tj.: „...kontrola przez sprzężenie zwrotne oraz przez wytyczne polityki i procedury” (Weber, 1990, s. 299).

Pierwszy z nich zakłada, że system (organizacja) ma ustanowione swoje cele i potrzeby. W toku ich realizacji pobiera zasoby zewnętrzne i przetwarza je na użytek wewnętrzny a następnie przekazuje na zewnątrz. Musi przy tym kontrolować stan realizacji w celu wykrycia odchyłeń. Istnieje interakcja pomiędzy elementami systemu kontrolnego na który składają się: czujnik, procesor informacji, regulator, wyznacznik celów (nazewnictwo autora). W konkretnej organizacji poszczególne

elementy reprezentują rzecz jasna konkretni pracownicy bądź ich zespoły. Podstawą drugiego sposobu sprawowania kontroli (przez wytyczne polityki i procedury) były dwa założenia. Po pierwsze przekonanie, że zaangażowanie kierowników wszystkich szczebli daje szansę wykorzystania spontanicznego współdziałania i inicjatywy co z kolei może przysporzyć wartość dodaną. Po drugie kierownictwo zamiast oczekiwać na rezultaty, w sposób aktywny stara się kontrolować działania, z góry ograniczając ich zakres poprzez wytyczne polityki i procedury. Opracowanie wytycznych polityki i procedur ma przede wszystkim na celu:

- wykorzystanie dotychczasowych doświadczeń,
- uniknięcie powtarzania błędów,
- wykorzystanie specjalistów,
- polepszenie koordynacji,
- ułatwienie porównywania i podejmowania decyzji.

Zastosowanie tego rodzaju kontroli daje szansę wykorzystania nie tylko doświadczeń własnych organizacji ale także implementację innych rozwiązań.

Wg Kontz'a i O'Donell'a: „Kontrola, jako jedna z funkcji zarządzania polega na sprawdzeniu i korygowaniu działalności podwładnych w celu zapewnienia, że zrealizowane zostaną zadania przedsiębiorstwa, a plany zostaną opracowane tak, aby zadania te zostały osiągnięte” (Kontz, O'Donell, 1972, s. 582.). Zwraca tu uwagę fakt powiązania kontroli z planowaniem. Osiągnięcie celu, jakim jest realizacja zadań przedsiębiorstwa, dokonywana jest poprzez odpowiednio opracowane plany działań.

Analogicznie traktuje kontrolę Mockler pisząc, że: „Kontrola kierownicza jest to systematyczne działanie zmierzające do ustalenia norm efektywności przy planowaniu celów, do zaprojektowania systemów informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównania rzeczywistych wyników z ustalonymi normami, stwierdzenia, czy występują jakieś odchylenia i do pomiaru ich znaczenia i podejmowania wszelkich działań potrzebnych do zapewnienia, aby wszystkie zasoby organizacji były najskuteczniej i najsprawniej wykorzystywane do osiągnięcia celów organizacji” (Mockler, 1984, s. 2).

Wg Pakuły kontrolowanie nie polega jedynie na wykrywaniu i likwidowaniu nieprawidłowości. Powinno wykazywać także skutki pozytywne. Ponadto, kontrolowanie winno zawierać analizę „przyczyn zaistnienia określonych skutków, również nie tylko tych, które oceniane są jako negatywne, ale także skutków pozytywnych, aby dokonana ocena nie nosiła znamion tendencyjności” (Pakuła i in., 2005, s. 464.). Autor podkreśla, że istotnym jest również wyodrębnienie przyczyn leżących po stronie kontrolowanego od niezależnych od niego.

W literaturze przedmiotu spotkać można definicję sformułowaną przez Kuca, wg której: „Kontrola jest fazą cyklu działania zorganizowanego. Wpływające z niej wnioski są z reguły punktem wyjścia do kolejnego działania” (Kuc, 1999, s. 247). Autor wskazuje tu na immanentną cechę działania zorganizowanego jaką jest cykliczność i podkreśla, że kontrola jest logicznym zamknięciem cyklu. Stawowi zarówno jego podsumowanie jak i asumpt do dalszego działania.

Według Bittela kontrolę można zdefiniować jako: „systematyczne działanie kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywności przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami (standardami), ustalenia odchyłeń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby organizacji były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia jej celów” (Bittel, 1998, s. 186). Tak więc istotą kontroli jest systematyczne dociekanie czy wynik działania organizacji jest zgodny z zamierzeniami oraz czy cele organizacji osiągnięto w sposób ekonomicznie najefektywniejszy.

Nieco inne spojrzenie na kontrolę i jej rolę w organizacji prezentują audytorzy. Wg Davida Mc Namee: „kontrola to proces mający za zadanie ograniczenie ryzyka. W przypadku gdy ryzyko jest barierą w osiągnięciu naszych zadań i celów, wtedy zadaniem kontroli jest przełamanie tej bariery i umożliwienie ich realizacji” (Mc Namee, 2003, s. 20). To specyficzne podejście do zagadnienia kontroli wynika z faktu, iż audyt jest działalnością doradczą i zapewniającą, mającą na celu ograniczenie bądź eliminowanie ryzyka pojawiającego się przy realizacji celów organizacji poprzez jego identyfikację, kwantyfikowanie i określenie wpływu na osiągnięcie celów.

Na podstawie przedstawionych przykładów definicji uwidacznia się różne nastawienie autorów do funkcji kontroli. Wyróżnić tu można nastawienie na kontrolę wyników i na kontrolę procesów. Innymi słowy, możemy „porównywać zgodność z zamiarem (ocena wyników) albo porównywać zgodność działania (procesu) z zamiarem czyli planem” (Rutka i in., 2002, s. 375). Najogólniej rzecz ujmując do pierwszej grupy zaliczyć należy definicje sformułowane przez klasyków według których cel kontroli, jakim jest identyfikacja odstępstw od zamierzeń, jest jej istotą. Współcześnie, kontrola rozumiana jest jako etap cyklu działania zorganizowanego silnie powiązanego z pozostałymi funkcjami zarządzania tj. planowaniem, organizowaniem, kierowaniem i motywowaniem.

Proces zarządzania to praktyka świadomego i ustawicznego kształtowania organizacji. Polega na ciągłym lub cyklicznym wykonywaniu działań kierowniczych ujmowanych w cztery podstawowe funkcje tj.: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie. Wszystkie te funkcje pozostają ze sobą we współzależności. Kontrola jest zwrotnie sprzężona z pozostałymi funkcjami zarządzania. Powszechnie się uważa, że „Kontrola wieńczy proces zarządzania [...] Kontrola w jakimś stopniu wykorzystuje rozwiązania uzyskane w wyniku realizacji pozostałych funkcji zarządzania, a także odgrywa służebną rolę w stosunku do tych funkcji zarządzania” (Przybyła, 2001, s. 307). Z jednej strony kontrola czerpie normy ustalone w procesach planowania, kierowania ludźmi (motywowania) i organizowania. Z drugiej strony kontrolowanie dostarcza niezbędnych dla prawidłowego przebiegu całego procesu zarządzania i poszczególnych jego funkcji informacji zwrotnych. Harmonijne zestawienie tych powiązań daje szansę osiągnięcia sukcesu.

Bardzo mocno jest akcentowany związek kontroli zwłaszcza z planowaniem. Według Webera: „Kontrola przez sprzężenie zwrotne nawiązuje do ostatniego etapu procesu planowania, gdy konkretne zadania jednostki, wydziału czy organizacji mogą stać się oczekiwanymi efektami, według których kierownictwo będzie oceniać rzeczywiste wyniki. [...] Celem kontroli jest umożliwienie kierownictwu realizacji planów. Instrumenty kontroli są podporządkowane celom” (Weber, 1990, s. 299). Powszechnie się uznaje, że im ściślejszy związek pomiędzy obiema funkcjami, tym skuteczniejszy system kontroli. Wg Griffina: „Najważniejszym czynnikiem skutecznej integracji planowania i kontroli jest uwzględnienie kontroli w toku opracowywania planów. [...] w ramach procesu planowania należy ustalać takie cele, które można będzie przetłumaczyć na normy, które pozwolą sprawdzić stopień realizacji planu” (Griffin, 1996, s. 603). Wajda twierdzi wręcz, że funkcje planowania i kontroli zachodzą na siebie (Wajda, 2003, s. 273). Rozdział obu funkcji ma charakter formalny i służy jedynie podkreśleniu znaczenia każdej z nich.

W ostatnim czasie obserwuje się również coraz mocniejszy związek kontroli z funkcjami organizowania i motywowania. W odniesieniu do funkcji organizowania, ocena stanu faktycznego dokonana w wyniku kontroli ma na celu: „upewnienie kadry kierowniczej, czy struktura organizacyjna jest dostosowana do funkcji i zmian w otoczeniu instytucji” (Kuc, 1999, s. 251). Istotnym jest również ustalenie, czy struktura organizacyjna „sprzyja racjonalizacji wysiłku jednostek oraz zespołów ludzkich” (Wajda, 2003, s. 273). Z kolei z funkcją motywowania kontrolowanie wiąże się w ten sposób, że „w przypadku stwierdzenia rzeczywistych lub potencjalnych odchyleń od wzorca umożliwia uruchomienie oddziaływań motywacyjnych

tworzących warunki do ich likwidacji” (Kozuch, 2004, s. 63). Z drugiej strony kontrola może stanowić narzędzie do diagnozowania „poziomu sprawności środków oddziaływania mających zapewnić zgodność zachowań z oczekiwaniami” (Rutka i in., 2002, s. 375).

1.2. KONCEPCJE SYSTEMÓW KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Po raz pierwszy terminu „kontrola zarządcza” użył Ross Walker, profesor Harvard Business School, szkoląc wojskowych oficerów i kadre kierowniczą cywilną w zakresie „poprawy ich umiejętności analitycznych, pomagając im w optymalizacji zarządzania ograniczonymi zasobami dostępnymi na potrzeby działań wojennych” (Strauß, Zecher, 2013, s. 236). Prace nad doskonaleniem kontroli zarządczej kontynuował Robert Anthony, również profesor Harvard Business School, tworząc aparat pojęciowy i zasady jej funkcjonowania. Zawarł je w książce z 1965 r. „Systemy planowania i kontroli”. Anthony zdefiniował kontrolę zarządczą jako „proces, dzięki któremu menedżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane oraz wykorzystywane skutecznie i wydajnie w celu osiągnięcia celów organizacji” (Anthony, 1965). Anthony podzielił systemy planowania i kontroli na trzy odrębne procesy: planowanie strategiczne, kontrolę zarządczą i kontrolę operacyjną. Planowanie strategiczne zdefiniował jako „proces podejmowania decyzji w sprawie celów organizacji, zmian w tych celach oraz zasad, które mają regulować nabywanie, użytkowanie i rozporządzanie tymi zasobami” (Anthony, 1965, s. 16). Działania związane z planowaniem strategicznym obejmują wyznaczanie długoterminowych celów i założeń, a także formułowanie długoterminowych planów i polityk dla całej organizacji. Natomiast kontrola operacyjna „jest procesem zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji określonych zadań” (Anthony, 1965, s. 18). Działania związane z kontrolą operacyjną obejmują określone zadania i transakcje, których realizację można obiektywnie ocenić. Proces łączący planowanie strategiczne i kontrolę operacyjną nazywany jest kontrolą zarządczą. Systemy kontroli zarządczej powinny być systemami zintegrowanymi i skoordynowanymi, tzn. powinny składać się ze zbioru możliwych do pogodzenia podsystemów.

Z upływem czasu Anthony był krytykowany za swoje wąskie spojrzenie ze względu na nacisk na kontrolę finansową i księgową oraz za oddzielenie kontroli zarządczej od kontroli strategicznej i operacyjnej. Za problematyczne uznano również unikanie przez Anthony’ego kwestii strategicznych, a także lekceważenie różnych typów kontroli operacyjnych w różnych środowiskach technologicznych.

Anthony nie bierze również pod uwagę możliwości pojawienia się strategii i ewolucji w czasie, a także dynamicznej roli kontroli zarządczej w formułowaniu strategii. W konsekwencji uwidoczniła się potrzeba bardziej współczesnych i szerszych koncepcji realizacji kontroli zarządczej.

Według Merchanta i Van der Stede powód i ogólny cel kontroli zarządczej to zachowanie ludzkie, które musi być kontrolowane, aby uniknąć odchyłeń od ustalonych celów (Merchant, Van der Stede, 2017). Nawiązując do klasycznego postrzegania funkcji kontrolnej swą koncepcję kontroli zarządczej opierają na ramie obiektów kontroli, które obejmują: wyniki, działania personel/kulturę. Obiekty te muszą być kontrolowane ze względu na ograniczenia kadrowe, problemy motywacyjne i brak kierunku. Brak kierunku oznacza, że niektórzy pracownicy nie są w stanie osiągnąć wymaganej wydajności z powodu braku precyzyjnego określenia czego się od nich oczekuje.

Według autorów kontrola zarządcza stanowi etap w ogólnym procesie zarządzania. Pierwszym etapem jest ustalanie celów. Cele są elementem niezbędnym dla projektowania systemu kontroli zarządczej, ponieważ pracownicy potrzebują zrozumienia, co organizacja stara się osiągnąć.

Drugim etapem jest określenie sposobów realizacji celów czyli innymi słowy opracowanie strategii działania. Trzecim i ostatnim etapem ogólnego procesu zarządzania jest zaprojektowanie systemu kontroli zarządczej. System kontroli zarządczej zajmuje się zachowaniem pracowników, ponieważ „[...] to ludzie w organizacji sprawiają, że rzeczy się dzieją” (Merchant i in., 2017, s. 11). Kontrola zarządcza swym zakresem „[...] obejmuje wszystkie urządzenia lub systemy, które menedżerowie wykorzystują, aby zapewnić, że zachowania i decyzje ich pracowników są zgodne z celami i strategiami organizacji” (Merchant i in., 2017, s. 8).

W ramach swojego modelu kontroli zarządczej autorzy wyróżniają cztery typy działań kontrolnych:

- kontrole wyników,
- kontrole działań,
- kontrole personalne,
- kontrole kulturowe.

Kontrole wyników odnoszą się de facto do działań pracowników „[...] ponieważ powodują, że pracownicy martwią się o konsekwencje swoich działań” (Merchant i in., 2017, s. 34). Wymogiem koniecznym stosowania tego typu kontroli jest to, że wyniki mogą być kontrolowane przez tych, których działania wpływają na wyniki oraz że wyniki mogą być skutecznie mierzone. Kontrole wyników są

szczególnie skuteczne w rozwiązywaniu problemów motywacyjnych, ponieważ „skłaniają pracowników do zachowań maksymalizujących ich szanse na osiągnięcie wyników, których pragnie organizacja” (Merchant i in., 2017, s. 37).

Kontrole działań „[...] są najbezpośredniejszą formą kontroli zarządczej, ponieważ polegają na podejmowaniu kroków, aby zapewnić, że pracownicy działają w najlepszym interesie organizacji, czyniąc swoje działania samymi w sobie przedmiotem kontroli” (Merchant i in., 2017, s. 86). Spośród form kontroli działań autorzy wyróżniają: ograniczenia behawioralne, przeglądy przed działaniem, odpowiedzialność za działania lub redundancję.

Kontrole personalne opierają się na „[...] naturalnych tendencjach pracowników do samokontroli i motywowania” (Merchant i in., 2017, s. 95). Aby pomyślnie wdrożyć kontrolę personelu, głównym wyzwaniem jest znalezienie odpowiednich ludzi, którzy motywują się własnymi celami, które są spójne z ogólnymi celami organizacji.

Kontrole kulturowe „[...] mają na celu zachęcanie do wzajemnego monitorowania; potężna forma nacisku grupowego na jednostki, które odbiegają od norm i wartości grupowych” (Merchant i in., 2017, s. 97). Kontrole kulturowe skutecznie działają w środowiskach z silnymi więzami emocjonalnymi lub wysokim stopniem wzajemnej zależności.

Każdy typ spośród wymienionych kontroli może być stosowany bardziej lub mniej rygorystycznie. Niemniej, łącznie, zasadniczym ich celem jest zapewnienie wyższego prawdopodobieństwa osiągnięcia celów organizacji.

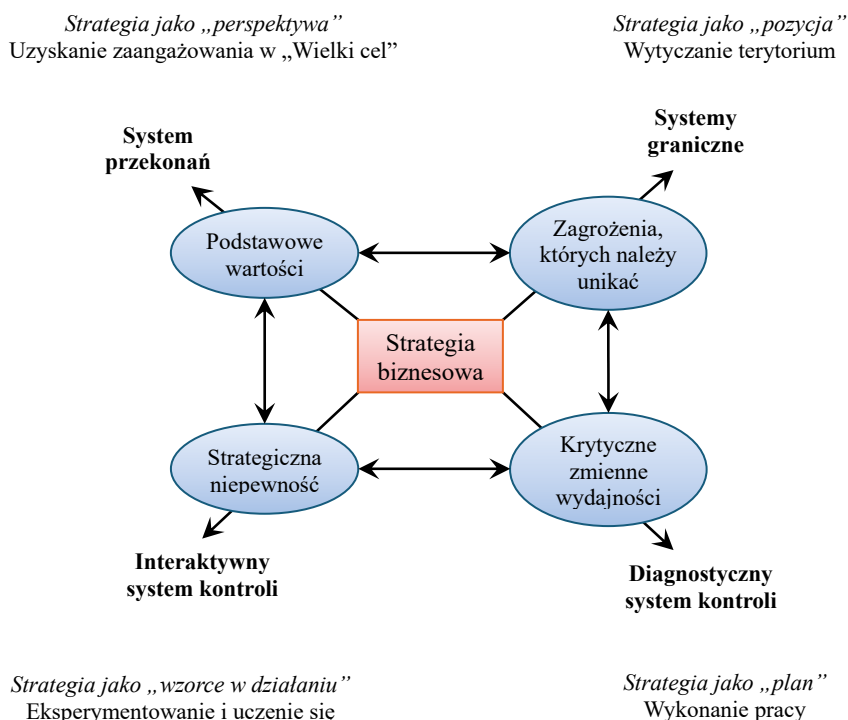
Anthony i Govindarajan w swoim podręczniku akademickim definiują kontrolę zarządczą jako: „[...] proces, za pomocą którego menedżerowie wpływają na innych członków organizacji, aby wdrażali strategię organizacji” (Anthony, Govindarajan, 2007, s. 17). Koncepcja ta bazuje na pracy Anthony’ego z 1965 roku i wykorzystuje jego rozumienie systemu kontroli zarządczej jako procesu składającego się z etapów formułowania strategii, kontroli zarządzania i kontroli zadań. System kontroli zarządczej autorzy definiują jako „[...] system(-y) używany przez kierownictwo do kontrolowania działań organizacji” (Anthony i in., 2007, s. 17). Formalny proces kontroli prezentuje rysunek 1.

Wszystkie działania w procesie kontroli zarządczej odbywają się w systemie sprzężenia zwrotnego i/lub sprzężenia wyprzedzającego (podejście cybernetyczne). Anthony i Govindarajan „[...] skupiają się przede wszystkim na systematycznych (tj. formalnych) aspektach funkcji kontroli. Można szczegółowo opisać różne etapy systemu formalnego, informacje gromadzone i wykorzystywane na każdym etapie

Environ Biol Fish (2007) 79:105

(rysunek 2). Te dźwignie to: systemy przekonań, interaktywne systemy kontroli, systemy graniczne i diagnostyczne systemy kontroli.

Pierwsza z nich „Systemy przekonań to wyraźny zbiór definicji organizacji, który menedżerowie wyższego szczebla komunikują formalnie i systematycznie wzmacniają, aby zapewnić organizacji podstawowe wartości, cel i kierunek” (Simons, 2014, s. 272).



Rysunek 2. Dźwignie kontroli wg Simonsa

Źródło: Simons, 2014, s. 303.

Systemy przekonań obejmują misję i wizję, credo oraz oświadczenia o celu. Menedżerowie starają się dać wszystkim pracownikom poczucie dumy i celu. Podstawowe wartości i cele są aktywnie komunikowane, aby zapewnić kompas do działania.

Drugi rodzaj dźwigni to „wyraźne stwierdzenia dotyczące systemów granicznych osadzone w formalnych systemach informacyjnych, które definiują i komunikują konkretne ryzyka, których należy unikać” (Simons, 2014, s. 2). Systemy te reprezentują siły negatywne i ustalają ograniczenia w poszukiwaniu strategicznych

możliwości. Systemy graniczne obejmują kodeksy postępowania w biznesie, systemy planowania strategicznego, systemy nabywania aktywów oraz wytyczne operacyjne.

Systemy kontroli diagnostycznej, trzeci rodzaj dźwigni, definiuje się jako: „[...] formalne systemy informacyjne, których menedżerowie używają do monitorowania wyników organizacji i korygowania odchyłeń od ustalonych standardów wydajności” (Simons, 2014, s. 227). Są to więc systemy umożliwiające pomiar wyników w odniesieniu do celów, obliczanie wariancji wydajności i wykorzystywanie tych informacji jako informacji zwrotnych w celu zmiany procesów dla osiągnięcia zakładanych wydajności.

Systemy kontroli interaktywnej to: „[...] formalne systemy informacyjne, których menedżerowie używają do osobistego angażowania się w działania decyzyjne podwładnych” (Simons, 2014, s. 234). W praktyce, systemy te dostarczają informacji, na które szef zwraca szczególną uwagę i służą budowaniu ciągłego dialogu z podwładnymi. Przykładami systemów, które mogą być używane interaktywnie, są systemy planowania projektów i zysków.

Ze względu na siłę oddziaływania opisane dźwignie pozostają stale w równowadze. Autor wywodzi tezę, że: „Kontrolę strategii biznesowej osiąga się poprzez integrację czterech dźwigni systemów przekonań, systemów granic, diagnostycznych systemów kontroli i interaktywnych systemów kontroli. Siła tych dźwigni we wdrażaniu strategii nie polega na tym, jak każda z nich jest używana osobno, ale raczej na tym, jak się uzupełniają, gdy są używane razem. Wzajemne oddziaływanie sił pozytywnych i negatywnych tworzy dynamiczne napięcie pomiędzy oportunistycznymi innowacjami a przewidywalnym osiągnięciem celów, które jest niezbędne do stymulowania i kontrolowania rentownego wzrostu” (Simons, 2014, s. 299).

W pierwotnym znaczeniu systemy kontroli zarządczej koncentrowały się głównie na zagadnieniach pomiaru efektów i wydajności działania (rachunkowość zarządcza). W swych rozważaniach Otley doszedł do wniosku, że należy „patrzeć poza pomiar wydajności na zarządzanie wydajnością” (Otley, 1999). W kontekście funkcjonowania organizacji jako całości. Zaproponował metodę zarządzania wydajnością (SZW) w oparciu o pięć najważniejszych kwestii przedstawionych w formie pytań. Obejmują one wszystkie istotne aspekty systemu kontroli zarządczej:

1. „Jakie są kluczowe cele, które mają kluczowe znaczenie dla przyszłego sukcesu organizacji i w jaki sposób organizacja ocenia swoje osiągnięcie w odniesieniu do każdego z tych celów?

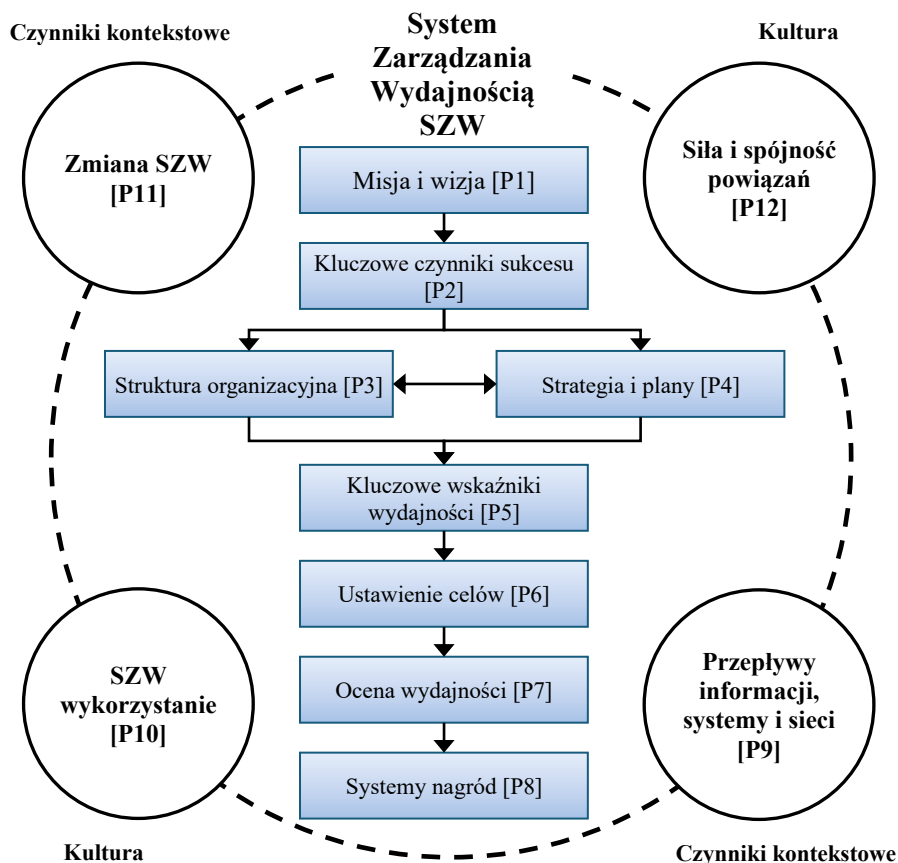
2. Jakie strategie i plany przyjęła organizacja oraz jakie procesy i działania, które zdecydowała, będą wymagane, aby pomyślnie je wdrożyć? W jaki sposób ocenia i mierzy wyniki tych działań?
3. Jaki poziom wyników organizacja musi osiągnąć w każdym z obszarów określonych w dwóch powyższych pytaniach i jak można ustalić dla nich odpowiednie cele w zakresie wyników?
4. Jakie nagrody zyskają menedżerowie (i inni pracownicy) dzięki osiągnięciu tych celów w zakresie wyników (lub odwrotnie, jakie kary ponoszą, jeśli ich nie osiągną)?
5. Jakie przepływy informacji (pętla informacji zwrotnej i wyprzedzającej) są niezbędne, aby organizacja mogła uczyć się na swoich doświadczeniach i dostosowywać swoje obecne zachowanie w świetle tego doświadczenia?” (Otley, 1999, s. 365-366)

Otley zauważa przy tym, że organizacje działają w stale zmieniających się kontekstach. Dlatego muszą wielokrotnie, wraz ze zmieniającymi się warunkami otoczenia, poszukiwać odpowiedzi na wszystkie postawione pytania. Kontynuując prace Otley wraz z Ferrerirą zaproponowali ramy systemu zarządzania wydajnością jako holistyczne podejście do projektowania systemów kontroli zarządczej (Ferreira, Otley, 2009). Integrują one koncepcję Otleya z systemem „dźwigni” Simonsa. Wspólnym elementem obu koncepcji jest strategia działania organizacji.

Punktem wyjścia przy budowie modelu są cztery kluczowe koncepcje Simonsa zintegrowane w formie pytań. Rysunek 3 zawiera schematyczny przegląd dwunastu pytań. Pytania te dotyczą:

1. Misji i wizji.
2. Kluczowych czynników sukcesu.
3. Struktury organizacyjnej.
4. Strategii i planów.
5. Kluczowych wskaźników wydajności.
6. Ustalania celów.
7. Oceny wydajności.
8. Systemu nagród.
9. Przepływów informacji zwrotnej i feed-forward.
10. Rodzaju wykorzystania SZW.
11. Zmian w SZW.
12. Siły i spójności powiązań.

Czynniki kulturowe i inne czynniki kontekstowe pozostają poza ramami systemu.



Rysunek 3. Ramy systemu zarządzania wydajnością według Otley’a i Ferreira

Źródło: Otley i Ferreira 2009, s. 268.

Malmi i Brown zaproponowali podejście pakietowe przy konstruowaniu systemu kontroli zarządczej (Malmi, Brown, 2008). Głównym punktem podejścia pakietowego jest idea, że systemy kontroli zarządczej kierują zachowaniem pracowników. „[...] proponowana typologia opiera się na idei, że kontrola polega na zapewnieniu przez menedżerów, że zachowanie pracowników [...] jest zgodne z celami i strategią organizacji” (Malmi i in., 2008, s. 296). W organizacjach zazwyczaj funkcjonuje równolegle kilka mechanizmów kontrolnych. Można je zaklasyfikować jako podsystemy kompleksowego systemu kontroli zarządczej w organizacji. Liczba i rodzaj stosowanych mechanizmów kontrolnych determinowana jest

charakterem organizacji, jej kulturą, wpływem otoczenia. Malmi i Brown zaproponowali pakiet mechanizmów kontrolnych składający się z pięciu najistotniejszych elementów charakterystycznych dla większości organizacji – rysunek 4. Są to: kontrole kulturowe, planowanie, kontrole cybernetyczne, nagrody i wynagrodzenia oraz kontrole administracyjne.

Kontrole kulturowe						
Klany		Wartości			Symbole	
Planowanie		Kontrole cybernetyczne				Nagrody i wynagrodzenia
Planowanie długoterminowe	Planowanie operacyjne	Budżety	Finansowe systemy pomiaru	Niefinansowe systemy pomiaru	Systemy pomiarowe hybrydowe	
Kontrole administracyjne						
Struktura zarządzania		Struktura organizacyjna			Polityki i procedury	

Rysunek 4. System kontroli zarządczej jako pakiet według Malmiego i Browna

Źródło: Malmi i Brown 2008, s. 291.

Pierwszą grupę mechanizmów kontroli w pakiecie stanowią kontrole kulturowe. Znajdują się one na górze, ponieważ są najszerszym zestawem kontroli. W ich skład wchodzi w szczególności kontrole klanowe, kontrole oparte na wartościach i kontrole oparte na symbolach. Podczas gdy kontrole oparte na wartościach są wyraźnie sformułowane, np. w oświadczeniu misji, kontrole klanowe są osadzone w poszczególnych grupach i w ten sposób mniej widoczne. Kontrola klanowa „[...] opiera się na głębokim poziomie wspólnego porozumienia między członkami co do tego, co stanowi właściwe zachowanie, i wymaga wysokiego poziomu zaangażowania ze strony każdej jednostki w te społecznie zalecane zachowania” (Ouchi, 1979, s. 838). Kontrole oparte na wartościach są wyraźnie sformułowane, np. w oświadczeniu misji, wizji. Kierownictwo organizacji z jednej strony propaguje te wartości, z drugiej zaś, czyni starania by członkowie organizacji je zaakceptowali i przyjęli za swoje. Nieodłączną częścią kontroli kulturowych są symbole, ceremoniały, rytuały służące pogłębieniu więzi pomiędzy członkami organizacji.

Druga grupa mechanizmów kontroli pakietu to planowanie. Planowanie, jako forma kontroli ex ante, ma funkcje ustalania celów, koordynowania delegowania celów, standaryzację działań i monitorowanie. Wyróżnić tu można planowanie działań, mające charakter krótkoterminowy (planowanie operacyjne) oraz planowanie

długoterminowe, nakierowane na realizację celów średnio- do długoterminowych (planowanie strategiczne).

Trzecią grupę mechanizmów kontroli pakietu stanowią kontrole cybernetyczne. Zalicza się do nich budżety, finansowe, niefinansowe i hybrydowe systemy pomiaru. Istotą kontroli cybernetycznych jest konfigurowanie procesu kontroli z zaimplementowanymi sprzężeniami zwrotnymi umożliwiającymi bieżące korygowanie działalności. W zależności od zastosowania, system cybernetyczny może być klasyfikowany jako system informacji i wsparcia decyzji z orientacją *ex ante* lub jako system kontroli z orientacją *ex post*.

Do czwartej grupy mechanizmów kontroli zaliczono systemy nagradzania i wynagradzania. Służą one stymulowaniu działań pracowników dla osiągnięcia lepszych wyników indywidualnych a przez to realizowaniu misji organizacji.

Piątą grupą mechanizmów kontroli to kontrole administracyjne. Ta grupa składa się z kontroli związanych z projektowaniem i strukturą organizacji, strukturą zarządzania oraz procedurami i politykami. „Systemy kontroli administracyjnej to te, które kierują zachowaniem pracowników poprzez organizację jednostek (projekt i struktura organizacji), monitorowanie zachowań oraz to, przed kim pracownicy są odpowiedzialni za swoje zachowanie (zarządzanie); oraz poprzez proces określania, w jaki sposób zadania lub zachowania mają być wykonywane lub nie (polityki i procedury)” (Malmi i in., 2008, s. 292).

Według Scotta B. Droege na kontrolę zarządczą składają się dwie ogólne kategorie działań kontrolnych: kontrole regulacyjne i kontrole normatywne Droege (Droege, b.d.). Kontrole regulacyjne odzwierciedlają technokratyczny sposób sprawowania kontroli. U ich podstaw leżą stałe strategie i standardowe procedury. Wyróżnić tu można:

- Kontrole biurokratyczne, wywodzące się z linii władzy, polegające na stanowieniu zasad i procedur postępowania oraz dzieleniu i delegowaniu odpowiedzialności. Celem jest wymuszenie podporządkowania się pracowników danej organizacji.
- Kontrole finansowe, odnoszące się do realizacji kluczowych celów finansowych. W odniesieniu do administracji publicznej badana jest zgodność z planowanymi dochodami/przychodami a przede wszystkim wydatkami.
- Kontrole jakości, oceniające zakres zmian w procesach lub produktach, które uważa się za dopuszczalne. To kontrole nastawione na badanie jakości oferowanych produktów, usług oraz poziomu relacji z klientem / interesariuszem.

Z kolei kontrole normatywne odnoszą się do aspektów psychologii / socjologii zarządzania. Jednym ze sposobów myślenia o kontroli normatywnej jest określenie, w jaki sposób pewne zachowania służą organizacji a inne nie. Są to:

- Normy współpracy w grupie lub tzw. normy zespołowe, opisujące wzajemne interakcje pracowników, członków zespołów oraz ich wpływ na skuteczność działania.
- Kultura organizacji, obejmuje wspólne wartości, przekonania i rytuały danej organizacji. Kontrole tego rodzaju polegają na badaniu poziomu dojrzałości organizacji w kontekście realizowanych celów. Ich efektem są rekomendacje pozwalające stymulować rozwój kultury organizacyjnej.

Podsumowując, na tle zaprezentowanych koncepcji kontrola zarządcza jawi się przede wszystkim jako narzędzie umożliwiające weryfikację sprawności zarządzania w ujęciu kompleksowym¹⁰. Zgodnie z definicją OECD management control to działania organizacyjne, stosowane polityki i procedury by zagwarantować osiągnięcie celów; by dostarczane zasoby były adekwatne do realizowanych celów; by przeciwdziałać marnotrawstwu, oszustwom i niegospodarności; by informacje docierały niezawodnie, na czas, były odpowiednio zabezpieczone, raportowane i wykorzystywane do podejmowania decyzji zarządczych.

Tak przedstawiona kontrola zarządcza to już nie tylko szereg czynności polegających na sprawdzaniu czy sprawy toczą się zgodnie z oczekiwaniami. Mamy tu do czynienia z całościowym, świadomym, ustawicznym i proaktywnym¹¹ kształtowaniem organizacji. Dominuje całościowe, holistyczne podejście.

1.3. EWOLUCJA KONTROLI FINANSOWEJ W KONTROLĘ ZARZĄDCZĄ W POLSKIM SYSTEMIE PRAWNYM

Przykładem ewolucji poglądów w kwestii postrzegania funkcji kontrolnej może być przejście od kontroli finansowej do kontroli zarządczej w polskim systemie prawnym.

Wprowadzenie audytu wewnętrznego w Polsce w 2002 roku było bezpośrednim następstwem dostosowywania polskiego porządku prawnego do wymogów

¹⁰ Zob. autor rozdziału, [w:] P. Dec (red.), Kontrola i kontrola zarządcza..., dz. cyt., s. 28.

¹¹ Proaktywność w odniesieniu do kontroli zarządczej można zdefiniować jako monitorowanie problemów w sposób zapewniający im zapobieganie w odpowiednim czasie, a nie reakcję po fakcie - kontrola wyprzedzająca. Istotą kontroli wyprzedzającej jest dostrzeżenie pojawiających się problemów w odpowiednim czasie i podjęcie działań w celu ich rozwiązania.

Unii Europejskiej, a konkretnie wypełnieniem zobowiązań w ramach 28 rozdziału negocjacyjnego. Fundamentem nowej struktury stało się wówczas pojęcie „kontroli finansowej”. Okres ten (2002-2010) charakteryzował się jednak sporymi wątpliwościami interpretacyjnymi i kontrowersjami w praktyce funkcjonowania sektora publicznego. Problem wynikał z szerokiego rozumienia kontroli finansowej, która w zamierzeniu ustawodawcy – co potwierdzała praktyka ówczesnego Ministerstwa Finansów – nie powinna ograniczać się wyłącznie do aspektów stricte finansowych.

Warto odnotować, że Ministerstwo Finansów uruchomiło wówczas specjalną stronę internetową, służącą zadawaniu pytań dotyczących nowego systemu. Liczba zapytań była znaczna, a czas oczekiwania na odpowiedzi (niekiedy przekraczający miesiąc) świadczył o dużej niepewności interpretacyjnej wśród audytorów i kierowników jednostek. Dominowały pytania o granice kontroli finansowej i jej relacje do zarządzania ogólnego. Odpowiedzi jednoznacznie sugerowały konieczność szerokiego rozumienia kontroli, niemniej jednak wątpliwości pozostały.

To właśnie brak jednoznaczności w definiowaniu „kontroli finansowej” oraz trudności w jej praktycznym wdrażaniu stały się jednym z głównych powodów fundamentalnej zmiany legislacyjnej, jaką była nowa ustawa o finansach publicznych z 2010 roku. Wprowadziła ona pojęcie kontroli zarządczej, zastępując dotychczasową kontrolę finansową. Należy jednak zwrócić uwagę na istotny fakt – w uzasadnieniu do nowej ustawy ustawodawca powołał się na te same międzynarodowe standardy kontroli (m.in. COSO, standardy INTOSAI), które stanowiły podstawę dla kontrowersyjnej „kontroli finansowej” obowiązującej w latach 2002-2009. Pokazuje to, że siedmioletni okres obowiązywania kontroli finansowej był niezbędnym etapem ewolucji, pozwalającym na przejście od kontroli o charakterze badawczym i finansowym do szeroko pojętej kontroli zarządczej, zintegrowanej z zarządzaniem ryzykiem i celami jednostki.

ROZDZIAŁ 2

KONTROLA ZARZĄDCZA W SEKTORZE PUBLICZNYM W POLSCE

2.1. MODEL BADAWCZY SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ

„Problem badawczy to tyle, co pewne pytanie lub zespół pytań, na które odpowiedzi ma dostarczyć badanie” (Nowak, 1970). Problem badawczy to również „pytanie o naturę badanego zjawiska, o istotę związków między zdarzeniami lub istotami i cechami procesów, cechami zjawiska to mówiąc inaczej uświadomienie sobie trudności z wyjaśnieniem i zrozumieniem określonego fragmentu rzeczywistości, to mówiąc jeszcze inaczej deklaracja o naszej niewiedzy zawarta w gramatycznej formie pytania” (Pilch, 2001, s. 43). Przedmiotem badań jest weryfikacja kompletności i spójności elementów systemów kontroli zarządczej w wybranych organizacjach sektora publicznego. Tak przedstawiony przedmiot badań można sformułować jako pytanie: czy systemy kontroli zarządczej funkcjonujące w organizacjach sektora publicznego zawierają kompletny pakiet elementów kontrolnych i czy tworzą one spójny system?¹²

Poszukując odpowiedzi na tak postawione pytanie stworzono model badawczy bazujący na:

- modelu pakietowym systemu kontroli zarządczej autorstwa Malmiego i Browna,
- systemie zarządzania wydajnością autorstwa Otleya i Fereiry,
- standardach kontroli zarządczej.

Pierwszym krokiem w procesie realizacji programu badań było wyodrębnienie najważniejszych komponentów systemu kontroli zarządczej w odniesieniu do sektora publicznego. Ich identyfikacji dokonano na podstawie przywołanych rozwiązań modelowych oraz własnych obserwacji autora. Wyodrębniono osiem najważniejszych komponentów. Są to:

¹² Spójny system - złożony z elementów, które tworzą logiczną i uporządkowaną całość.

1) Planowanie działalności.

„Biorąc pod uwagę określoną w art. 68 ust. 1 ustawy definicję kontroli zarządczej, 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, a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań”¹³.

2) Pomiar działalności.

System pomiarowy powinien wspierać pracowników w realizacji celów i zadań oferując bieżące informacje dotyczące stopnia ich realizacji. Dobry system pomiarowy uwzględnia całość funkcjonowania organizacji (holistyczne podejście). W ramach takiego systemu wyodrębnia się w układzie kaskadowym kluczowe czynniki sukcesu (KPI)¹⁴ oraz czynniki wspierające. Prawdliwość sformułowania celów i mierników ich osiągnięcia, zarówno w odniesieniu do celów głównych jak i pośrednich, jest niezwykle istotna i decydować może o powodzeniu organizacji.

3) Zarządzanie ryzykiem.

Analiza ryzyka, jako narzędzie wspomagające skuteczną realizację celów, jest powszechnie stosowana w odniesieniu do wielu aspektów działania organizacji np.: kontroli zarządczej, zarządzaniu przez cele, zarządzaniu projektami etc. W ramach każdej z dokonanych analiz ryzyka, planowane są odrębnie i niezależnie działania zaradcze na wypadek zmaterializowania się ryzyka oraz projektowane są mechanizmy kontrolne. Dla sprawnego zarządzania organizacją sektora publicznego potrzebne jest wieloaspektowe spojrzenie obejmujące całość organizacji, w kontekście realizacji jej zasadniczych celów.

4) Kultura organizacji.

Jakość kontroli zarządczej w organizacji publicznej jest determinowana poziomem dojrzałości jej kultury organizacyjnej. Standardy kontroli zarządczej podkreślają potrzebę przestrzegania wartości etycznych wskazując na potrzebę sumiennego i sprawnego wykonywania powierzonych obowiązków. Jednak dla sprawnego działania systemu kontroli zarządczej to zdecydowanie za mało. Od poziomu kultury organizacji zależy czy kontrola zarządcza jest organiczną częścią organizacji czy też stanowi twór sztuczny, narzucony przepisami prawa.

¹³ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, załącznik, rozdz. I pkt 2.6.

¹⁴ KPI ang. key performance indicators

5) Samoocena systemu kontroli zarządczej.

Funkcjonowanie każdego systemu powinno, w ramach sprawowanej funkcji kontrolnej na zasadzie sprzężenia zwrotnego, podlegać ewaluacji. Można tego dokonać w ramach samooceny. Rzetelne i systematyczne wykonywanie tego procesu daje gwarancje poprawności funkcjonowania systemu kontroli zarządczej.

6) Korygowanie działania systemu kontroli zarządczej.

Dokonana samoocena, tak w formie przeprowadzonego specjalnego procesu jak i w formie oceny rocznej (oświadczenie o stanie kontroli zarządczej) często dają asumpt do wprowadzenia modyfikacji systemu. Jest niezwykle istotne ze względu na potrzebę dostosowywania systemu kontroli zarządczej do ewoluujących warunków funkcjonowania organizacji.

7) Korelacje i harmonizacja z innymi systemami zarządczymi.

Kontrola zarządcza z założenia powinna w sposób harmonijny wpisywać się w procesy funkcjonowania organizacji. Dotyczy to również współdziałania z innymi systemami zarządczymi takimi jak system informacyjny czy system zarządzania jakością.

8) Przepływ informacji.

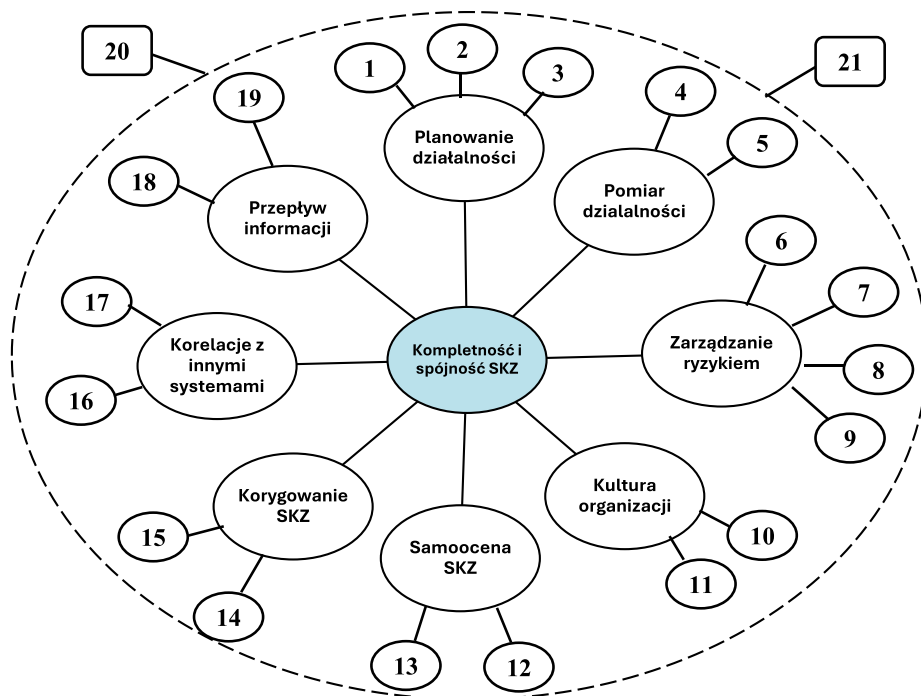
Informacja i komunikacja stanowią standard funkcjonowania kontroli zarządczej. Dla sprawnego działania organizacji konieczny jest system przepływu informacji zapewniający, że każdy pracownik otrzyma skutecznie i na czas potrzebną informację. Ponadto, każdy pracownik powinien mieć możliwość przeanalizowania wszelkich aspektów funkcjonowania organizacji pomimo, że wykraczają one poza formalny zakres jego obowiązków (transparentność organizacji).

Następnym krokiem w procesie realizacji programu badań było sformułowanie pytań badawczych w ramach poszczególnych komponentów oraz pytań dotyczących spójności systemu. W ten sposób przygotowano 21 pytań na które odpowiedzi poszukiwano w procesie analizy dokumentacji w wybranych organizacjach (tabela 1). W efekcie powstał model badawczy zaprezentowany na rysunku 5.

Tabela 1. Pytania badawcze

L.p	Pytanie badawcze	Tak	Częściowo	Brak danych
1	Czy sformułowano misję, wizję organizacji?			
2	Czy sformułowano strategię działania?			
3	Czy sformułowano krótkookresowy plan działania?			
4	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający całość kształtu działalności organizacji?			
5	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający stopień realizacji celów krótkoterminowych?			
6	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący krótkookresowego planu działalności?			
7	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem przerwania ciągłości działania?			
8	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący bezpieczeństwa informacji?			
9	Czy w organizacji funkcjonuje polityka zarządzania ryzykiem dotycząca całokształtu działalności organizacji?			
10	Czy organizacja sformułowała istotne dla jej funkcjonowania wartości kulturowe (np. kodeks etyki, zbiór przestrzeganych wartości)?			
11	Czy w ramach funkcjonującego systemu kontroli zarządczej bada się poziom kultury organizacyjnej?			
12	Czy w organizacji funkcjonuje procedura samooceny kontroli zarządczej?			
13	Czy regularnie dokonuje się samooceny kontroli zarządczej?			
14	Czy wnioski wynikające z samooceny kontroli zarządczej były podstawą modyfikacji systemu?			
15	Czy wnioski zawarte w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej stanowiły asumpt do modyfikacji systemu?			
16	Czy system wynagrodzeń i nagród jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?			
17	Czy system zarządzania jakością jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?			
18	Czy ustanowiono formalnie system przepływu informacji?			
19	Czy system przepływu informacji dotyczący kontroli zarządczej obejmuje wszystkich pracowników?			
20	Czy wszystkie komponenty tworzą spójny system kontroli zarządczej?			
21	Czy system kontroli zarządczej jest skoordynowany z całościowym systemem zarządzania w organizacji?			

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5. Model badawczy

Źródło: opracowanie własne.

Badania przeprowadzono na próbie celowej 50 organizacji sektora publicznego, w tym:

- 1) 10 szkół podstawowych i średnich,
- 2) 20 urzędach administracji samorządowej (urzędy miasta, urzędy gminy, starostwa powiatowe, urzędy marszałkowskie),
- 3) 20 urzędów administracji rządowej (ministerstwa, kluczowe urzędy centralne, administracja niezespółona, instytucje sadownicze).

W tym celu przeszukano strony internetowe wykorzystując słowa kluczowe identyfikujące wytypowane organizacje. W każdej z wytypowanych w ten sposób organizacji dokonano przeglądu dokumentów źródłowych w formie zarządzeń, komunikatów, regulaminów etc. w poszukiwaniu elementów składowych kontroli zarządczej oraz informacji świadczących o spójności funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Wygenerowane dokumenty poddano następnie ocenie stosując model badawczy.

2.2. WYNIKI BADAŃ SYSTEMÓW KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Otrzymane wyniki przedstawiono w formie tabelarycznej odrębnie dla każdej badanej grupy organizacji. Każde zestawienie tabelaryczne opatrzone komentarzem.

Tabela 2. Wyniki badań dotyczące kompletności i spójności systemów kontroli zarządczej w szkołach

L.p	Pytanie badawcze	Tak [%]	Czę- ściowo [%]	Brak danych [%]
1	Czy sformułowano misję, wizję organizacji?	100		
2	Czy sformułowano strategię działania?			100
3	Czy sformułowano krótkookresowy plan działania?	100		
4	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający stopień realizacji celów krótkoterminowych?	100		
5	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający całokształt działalności organizacji?		10	90
6	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący krótkookresowego planu działalności?	100		
7	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem przerywania ciągłości działania?	10		90
8	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący bezpieczeństwa informacji?			100
9	Czy w organizacji funkcjonuje polityka zarządzania ryzykiem dotycząca całokształtu działalności organizacji?		10	90
10	Czy organizacja sformułowała istotne dla jej funkcjonowania wartości kulturowe (np. kodeks etyki, zbiór przestrzeganych wartości)?	100		
11	Czy w ramach funkcjonującego systemu kontroli zarządczej bada się poziom kultury organizacyjnej?		100	
12	Czy w organizacji funkcjonuje procedura samooceny kontroli zarządczej?	90	10	
13	Czy regularnie dokonuje się samooceny kontroli zarządczej?	100		
14	Czy wnioski wynikające z samooceny kontroli zarządczej były podstawą modyfikacji systemu?			100
15	Czy wnioski zawarte w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej stanowiły asumpt do modyfikacji systemu?			100
16	Czy system wynagrodzeń i nagród jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?	30		70
17	Czy system zarządzania jakością jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?			100
18	Czy ustanowiono formalnie system przepływu informacji?	80	20	
19	Czy system przepływu informacji dotyczący kontroli zarządczej obejmuje wszystkich pracowników?	80		20

L.p	Pytanie badawcze	Tak [%]	Czę- ściowo [%]	Brak danych [%]
20	Czy wszystkie komponenty tworzą spójny system kontroli zarządczej?		70	30
21	Czy system kontroli zarządczej jest skoordynowany z całościowym systemem zarządzania w organizacji?			100

Źródło: opracowanie własne.

1) Planowanie działalności.

W przebadanej próbie wszystkie placówki szkolne w swojej dokumentacji jasno wyraziły misję i wizję organizacji dostosowane do charakteru placówki. Kanwą dla tych sformułowań była misja szkoły określona w ustawie o systemie oświaty. Realizacja misji następowała w procesie osiągania celów częściowych sformułowanych w rocznych planach działalności. Wszystkie przebadane placówki rokrocznie sporządzały plany działalności. Żadna z nich nie posiadała dokumentu stanowiącego wieloletni plan strategiczny. Pewne przejawy myślenia strategicznego można wywnioskować analizując dokumenty dotyczące procesu edukacyjnego w których określano oczekiwane efekty długoterminowych działań. Jednak ze względów formalnych nie był to strategiczny plan działalności.

2) Pomiar działalności.

W odniesieniu do rocznych planów działalności wszystkie placówki prowadziły bieżący monitoring stopnia realizacji celów zawartych w rocznych planach działalności. W dziewięciu szkołach nie znaleziono dowodów świadczących o funkcjonowaniu jednolitego systemu pomiarowego badającego całokształt ich działalności. W jednej placówce podjęto próbę zbudowania takiego systemu. Jednak szczegółowa analiza wykazała, że zaproponowany system w dalszym ciągu nie obejmuje wszystkich obszarów działalności. Zauważono, że niektóre aspekty funkcjonowania szkół są regularnie badane np. w procesie ewaluacji jakości pracy placówki. Dane tego rodzaju mogłyby być znakomitym uzupełnieniem systemu kontroli zarządczej. Tymczasem zarządzanie działalnością badanych szkół w oparciu o dane ewaluacyjne stanowi odrębny od kontroli zarządczej proces.

3) Zarządzanie ryzykiem.

Według oświadczeń o stanie kontroli zarządczej we wszystkich placówkach prowadzono analizę ryzyka w odniesieniu do celów zawartych w rocznych planach działalności. Tylko w jednej placówce wykaz ryzyk oraz planowanych działań zaradczych miał formę rejestru ryzyka. W szkole tej podjęto starania zmierzające

do systemowego całościowego ujęcia problemu zarządzania ryzykiem w ramach kontroli zarządczej. W siedmiu szkołach opracowano procedury na wypadek wystąpienia sytuacji kryzysowej. W żadnej z badanych szkół nie stwierdzono dokumentów traktujących o podejmowaniu działań związanych z zarządzaniem ryzykiem bezpieczeństwa informacji. Podsumowując, w dziewięciu placówkach nie funkcjonowała kompleksowa polityka zarządzania ryzykiem dotycząca całości funkcjonowania organizacji (Matysek, 2019). W tym świetle budzą szereg pytań zapisy deklaracji składanych rokrocznie przez dyrektorów szkół w brzmieniu:

„Zgadzam się, iż pełniona przeze mnie funkcja zobowiązuje mnie do podpisania niniejszej deklaracji.

Podpisując niniejszą deklarację uznaję, iż:

- Wraz ze swoimi pracownikami przestrzegamy Polityki organizacji dot. zarządzania ryzykiem, w jakim ma ona wpływ na pełnione przeze mnie obowiązki;
- Prowadzę i dokonuję przeglądu właściwych rejestrów ryzyka i monitoruję podjęcie odpowiednich działań w celu zarządzania najważniejszymi rodzajami ryzyka, które mi przypisano;
- Niezwłocznie podejmuję działania w celu wdrożenia uzgodnionych zaleceń audytora wewnętrznego, zewnętrznego oraz raportów stron trzecich;
- Pracownicy są aktywnie zachęceni do identyfikowania i zarządzania ryzykiem;
- Pracownicy są aktywnie zachęceni do informowania Kierownictwa o nowym ryzyku.”

Treść deklaracji wskazuje na: obligatoryjny nakaz formułowania polityki zarządzania ryzykiem w każdej szkole, prowadzenia rejestru ryzyk bez określenia kontekstu (np. planu działalności) a więc w domyśle w odniesieniu do całokształtu funkcjonowania organizacji, zaangażowania wszystkich pracowników w proces zarządzania ryzykiem.

4) Kultura organizacji.

Szkoły jako organizacje posiadają silną i wyrazistą kulturę. W wielu dokumentach zawarto deklaracje przestrzegania wyznawanych wartości. Znalazły one również odzwierciedlenie w systemach kontroli zarządczej. Jedynym mankamentem wydaje się fakt, że pośród badanych dokumentów nie znaleziono potwierdzenia faktu badania poziomu kultury organizacji ustaloną jednolitą metodą w ramach sprawowanej kontroli zarządczej.

5) Samoocena systemu kontroli zarządczej.

Według deklaracji składanych przez dyrektorów szkół dokonywana jest regularnie samoocena kontroli zarządczej. Funkcjonują standardowe arkusze wspomagające proces samooceny. W jednym przypadku stwierdzono budzący wątpliwości zapis: „Samooceny dokonuje dyrektor szkoły na posiedzeniu Rady Pedagogicznej”. Można wnioskować, że proces samooceny jest dokonywany i czyni się to regularnie. Nie znany jest sposób jej realizacji.

6) Korygowanie działania systemu kontroli zarządczej.

W toku badań nie znaleziono dowodów potwierdzających dokonanie zmian w systemach kontroli zarządczej będących następstwem przeprowadzonej samooceny oraz sformułowania wniosków zawartych w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej.

7) Korelacje i harmonizacja z innymi systemami zarządzanymi.

W trzech przypadkach na dziesięć system nagrodowy był skoordynowany z systemem kontroli zarządczej. Decyzje o przyznaniu nagrody podejmowano w oparciu o postępy w realizacji celów określonych w planach działalności. W oparciu o badane dokumenty nie stwierdzono by system zarządzania jakością był w którejkolwiek szkole powiązany z systemem kontroli zarządczej.

8) Przepływ informacji.

We wszystkich badanych szkołach ustanowiono system przepływu informacji zarządczej. Wskazano kto, jakiego rodzaju informacje, komu i w jakim trybie ma przekazywać w ramach systemu. W dwóch przypadkach system był nieprecyzyjny. Deklaratywnie przepływ informacji dotyczył wszystkich pracowników.

Tabela 3. Wyniki badań dotyczące kompletności i spójności systemów kontroli zarządczej w urzędach administracji samorządowej

L.p	Pytanie badawcze	Tak [%]	Czę- ściowo [%]	Brak danych [%]
1	Czy sformułowano misję, wizję organizacji?	100		
2	Czy sformułowano strategię działania?	70	10	20
3	Czy sformułowano krótkookresowy plan działania?	100		
4	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający stopień realizacji celów krótkoterminowych?	100		
5	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający całość kształtu działalności organizacji?	20		80
6	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący krótkookresowego planu działalności?	100		

L.p	Pytanie badawcze	Tak [%]	Czę- ściowo [%]	Brak danych [%]
7	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem przerwania ciągłości działania?	85		15
8	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący bezpieczeństwa informacji?	25		75
9	Czy w organizacji funkcjonuje polityka zarządzania ryzykiem dotycząca całokształtu działalności organizacji?			100
10	Czy organizacja sformułowała istotne dla jej funkcjonowania wartości kulturowe (np. kodeks etyki, zbiór przestrzeganych wartości)?	15		85
11	Czy w ramach funkcjonującego systemu kontroli zarządczej bada się poziom kultury organizacyjnej?			100
12	Czy w organizacji funkcjonuje procedura samooceny kontroli zarządczej?	100		
13	Czy regularnie dokonuje się samooceny kontroli zarządczej?	100		
14	Czy wnioski wynikające z samooceny kontroli zarządczej były podstawą modyfikacji systemu?			100
15	Czy wnioski zawarte w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej stanowiły asumpt do modyfikacji systemu?			100
16	Czy system wynagrodzeń i nagród jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?		20	80
17	Czy system zarządzania jakością jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?			100
18	Czy ustanowiono formalnie system przepływu informacji?	100		
19	Czy system przepływu informacji dotyczący kontroli zarządczej obejmuje wszystkich pracowników?			100
20	Czy wszystkie komponenty tworzą spójny system kontroli zarządczej?		70	30
21	Czy system kontroli zarządczej jest skoordynowany z całościowym systemem zarządzania w organizacji?			100

Źródło: opracowanie własne.

1) Planowanie działalności.

Wszystkie przebadane jednostki samorządowe sformułowały co najmniej misję, niektóre wizję organizacji. Wszystkie jednostki rokrocznie opracowują plan działalności i sprawozdania z jego wykonania. Czternaście jednostek opracowało wieloletnią strategię funkcjonowania obejmującą całokształt działalności. W dwóch jednostkach opracowano wieloletni plan finansowy będący formą planu strategicznego. W perspektywie blisko piętnastu lat funkcjonowania instytucji kontroli zarządczej stanowi to istotny postęp.

2) Pomiar działalności.

Wszystkie jednostki prowadziły bieżący monitoring stopnia realizacji celów zawartych w rocznych planach działalności. W czterech jednostkach opracowano systemy pomiarowe bazujące na strategicznej karcie wyników. W pozostałych nie stwierdzono systemów pomiarowych badających całokształt działalności organizacji.

3) Zarządzanie ryzykiem.

We wszystkich badanych jednostkach prowadzono analizę ryzyka w odniesieniu do celów zawartych w rocznych planach działalności. Analizę ryzyka dotyczącą przerwania ciągłości działania stwierdzono w siedemnastu jednostkach. W czterech jednostkach opracowano dokumenty związane z zapewnieniem bezpieczeństwa informacji, w tym zarządzania ryzykiem. W żadnej z badanych jednostek samorządowych nie funkcjonował system zarządzania ryzykiem dotyczący całokształtu funkcjonowania organizacji.

4) Kultura organizacji.

W trzech jednostkach opracowano i wdrożono kodeks etyki urzędnika samorządowego. W żadnej z badanych jednostek nie znaleziono dowodów potwierdzających badanie poziomu kultury organizacyjnej.

5) Samoocena systemu kontroli zarządczej.

We wszystkich badanych jednostkach samorządowych przeprowadza się regularną samoocenę systemu kontroli zarządczej. Opracowano ankiety badawcze pozwalające standaryzować procedurę badania i porównywać wyniki rok do roku.

6) Korygowanie działania systemu kontroli zarządczej.

W toku badań nie znaleziono dowodów potwierdzających dokonanie zmian w systemach kontroli zarządczej będących następstwem przeprowadzonej samooceny kontroli zarządczej. Analizując zmiany systemów można stwierdzić, że zasadniczym ich powodem były zmiany personalne osób wskazanych jako odpowiedzialne za funkcjonowanie poszczególnych obszarów kontroli zarządczej, i nie wynikało to z przeprowadzonej samooceny.

7) Korelacje i harmonizacja z innymi systemami zarządczymi.

W czterech przypadkach system nagrodowy był skoordynowany z systemem kontroli zarządczej. W czterech jednostkach, w których stwierdzono funkcjonowanie zarządzania jakością, nie było korelacji z funkcjonującym systemem kontroli zarządczej. Można stąd wnioskować, że system zarządzania jakością i kontrola zarządcza to dwa różne podejścia do zarządzania w samorządach.

8) Przepływ informacji.

We wszystkich badanych jednostkach zaimplementowano system przepływu informacji zarządczej. W badanych dokumentach wskazano kto, jakiego rodzaju informacje, komu i w jakim trybie ma przekazywać w ramach systemu. W żadnym z dokumentów nie wskazano czy system informacji dotyczy wszystkich pracowników.

Tabela 4. Wyniki badań dotyczące kompletności i spójności systemów kontroli zarządczej w urzędach administracji rządowej

L.p	Pytanie badawcze	Tak [%]	Czę- ściowo [%]	Brak danych [%]
1	Czy sformułowano misję, wizję organizacji?	100		
2	Czy sformułowano strategię działania?	15		85
3	Czy sformułowano krótkookresowy plan działania?	100		
4	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający stopień realizacji celów krótkoterminowych?	100		
5	Czy zaimplementowano system pomiarowy badający całokształt działalności organizacji?			100
6	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący krótkookresowego planu działalności?	100		
7	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem przerywania ciągłości działania?	40		60
8	Czy w organizacji funkcjonuje system zarządzania ryzykiem dotyczący bezpieczeństwa informacji?	55		45
9	Czy w organizacji funkcjonuje polityka zarządzania ryzykiem dotycząca całokształtu działalności organizacji?			100
10	Czy organizacja sformułowała istotne dla jej funkcjonowania wartości kulturowe (np. kodeks etyki, zbiór przestrzeganych wartości)?	100		
11	Czy w ramach funkcjonującego systemu kontroli zarządczej bada się poziom kultury organizacyjnej?			100
12	Czy w organizacji funkcjonuje procedura samooceny kontroli zarządczej?	100		
13	Czy regularnie dokonuje się samooceny kontroli zarządczej?	100		
14	Czy wnioski wynikające z samooceny kontroli zarządczej były podstawą modyfikacji systemu?	10		90
15	Czy wnioski zawarte w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej stanowiły asumpt do modyfikacji systemu?			100
16	Czy system wynagrodzeń i nagród jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?	15		75

L.p	Pytanie badawcze	Tak [%]	Czę- ściowo [%]	Brak danych [%]
17	Czy system zarządzania jakością jest skoordynowany z systemem kontroli zarządczej?			100
18	Czy ustanowiono formalnie system przepływu informacji?	100		
19	Czy system przepływu informacji dotyczący kontroli zarządczej obejmuje wszystkich pracowników?			100
20	Czy wszystkie komponenty tworzą spójny system kontroli zarządczej?		80	20
21	Czy system kontroli zarządczej jest skoordynowany z całościowym systemem zarządzania w organizacji?			100

Źródło: opracowanie własne.

1) Planowanie działalności.

W przebadanej próbie wszystkie urzędy administracji rządowej posiadały sformułowaną misję organizacji. Wszystkie jednostki rokrocznie opracowują plan działalności i sprawozdania z jego wykonania. W badanej próbie w trzech urzędach funkcjonował aktualny wieloletni plan strategiczny. W jednym przypadku cele strategiczne formułowano w perspektywie rocznej przez dwa kolejno następujące po sobie lata.

2) Pomiar działalności.

Wszystkie badane urzędy prowadziły bieżący monitoring stopnia realizacji celów zawartych w rocznych planach działalności. W żadnym z badanych urzędów nie stwierdzono opracowania dotyczącego kompleksowego pomiaru działalności organizacji.

3) Zarządzanie ryzykiem.

We wszystkich badanych jednostkach prowadzono analizę ryzyka w odniesieniu do celów zawartych w rocznych planach działalności. Analizę ryzyka dotyczącą przerwania ciągłości działania stwierdzono w ośmiu urzędach. W jedenastu urzędach opracowano dokumenty dotyczące zarządzania ryzykiem bezpieczeństwa informacji. W żadnym z badanych urzędów nie funkcjonował system zarządzania ryzykiem dotyczący całokształtu funkcjonowania organizacji.

4) Kultura organizacji.

Wszystkie badane urzędy zatrudniały urzędników służby cywilnej, stąd obowiązujący kodeks etyki. Nie stwierdzono innych opracowań dotyczących wartości kulturowych. W żadnym z urzędów nie stwierdzono opracowań dotyczących badania poziomu kultury organizacyjnej.

5) Samoocena systemu kontroli zarządczej.

We wszystkich badanych urzędach przeprowadza się regularnie samoocenę systemu kontroli zarządczej. We wszystkich urzędach opracowano ankiety badawcze pozwalające dokonywać samooceny w sposób zestandaryzowany, umożliwiającą formułowanie konstruktywnych wniosków.

6) Korygowanie działania systemu kontroli zarządczej.

W dwóch urzędach stwierdzono pisemne dowody potwierdzające dokonanie zmian w systemach kontroli zarządczej będących następstwem przeprowadzonej samooceny kontroli zarządczej. Nie stwierdzono przypadków dokonywania zmian systemowych wynikających z wniosków zawartych w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej.

7) Korelacje i harmonizacja z innymi systemami zarządczymi.

W trzech przypadkach system nagrodowy był skoordynowany z systemem kontroli zarządczej. W żadnym z badanych urzędów nie było korelacji z funkcjonującym systemem kontroli zarządczej.

8) Przepływ informacji.

We wszystkich badanych jednostkach zaimplementowano system przepływu informacji zarządczej. W badanych dokumentach wskazano kto, jakiego rodzaju informacje, komu i w jakim trybie ma przekazywać w ramach systemu. W żadnym z dokumentów nie wskazano czy system informacji dotyczy wszystkich pracowników.

2.3. WNIOSKI

Jak zaznaczono we wstępie do tego rozdziału, zasadniczym celem tego badania było potwierdzenie i ewentualne uzupełnienie analiz dokonanych przez uprawnione organy.

Dokonane analizy pozwalają sformułować następujące wnioski:

1. Celem badań było znalezienie odpowiedzi na pytanie: czy systemy kontroli zarządczej funkcjonujące w organizacjach sektora publicznego zawierają kompletny pakiet elementów kontrolnych i czy tworzą one spójny system? Odpowiedź na nie jest niejednoznaczna. Po pierwsze, zgromadzony materiał badawczy nie był w pełni zadowalający. Analizie poddano jedynie to, co sprawujący kontrolę zarządczą uważali za istotne i godne zamieszczenia w Biuletynach Informacji Publicznej. Po drugie, przyjęty model badawczy był podporządkowany ograniczonym możliwościom autora. Niemniej zgromadzony materiał

pozwała stwierdzić, że w badanych organizacjach sektora publicznego systemy kontroli zarządczej są kompletne w ograniczonym zakresie. I tak:

- W przypadku placówek szkolnych żaden z przebadanych systemów nie był w pełni kompletny. W siedmiu przypadkach można było uznać, że komponenty kontroli zarządczej składają się na częściowo kompletny system. W trzech przypadkach brakowało istotnych elementów składowych stąd nie było podstaw uznania systemów za kompletne. Nie znaleziono dowodów świadczących o tym: czy i w jaki sposób system kontroli zarządczej wpisuje się w całościowy system zarządzania w organizacji.
- W urzędach administracji samorządowej w czternastu przypadkach można uznać, że komponenty kontroli zarządczej składają się na częściowo kompletny system. W sześciu przypadkach brakowało istotnych elementów składowych stąd nie było podstaw uznania systemów za kompletne. Nie znaleziono dowodów świadczących o skoordynowaniu systemu kontroli zarządczej z kompleksowym systemem zarządzania w organizacji.
- W urzędach administracji rządowej w szesnastu przypadkach można uznać, że komponenty kontroli zarządczej składają się na częściowo kompletny system. W czterech przypadkach brakowało istotnych elementów składowych stąd nie było podstaw uznania systemów za kompletne. Nie znaleziono dowodów świadczących o skoordynowaniu systemu kontroli zarządczej z kompleksowym systemem zarządzania w organizacji.

Komponenty takie jak plany działalności i związane z nimi systemy pomiarowe są stosowane we wszystkich organizacjach. Również analiza ryzyka i samoocena działalności w większości przypadków stanowią nieodłączne komponenty kontroli zarządczej. Ale już korelacje a zwłaszcza harmonizacja z innymi systemami zarządczymi należą do rzadkości. Istotnym stwierdzonym mankamentem jest ograniczone pojmowanie zagadnienia kultury organizacji sprowadzające się co najwyżej do implementacji zasad etyki. Większość analizowanych systemów nie spełnia przyjętej definicji kompletności.

2. Przeprowadzona analiza diachroniczna w wybranych organizacjach sektora publicznego wskazuje na dążenie odpowiedzialnych za sprawowanie kontroli zarządczej do poprawy jej funkcjonowania. Istotną przeszkodę w realizacji tego procesu stanowi niedookreślenie oczekiwań ustawodawcy w tym zakresie. Ustawodawca nie wskazał formy, w jakiej należy wdrożyć kontrolę zarządczą. Funkcjonujące systemy w zdecydowanej większości bazują na schemacie

myślowym zbudowanym w oparciu o strukturę standardów kontroli zarządczej. Przesłanką do tego jest zapis we wstępie do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów: „Standardy stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej”. Kierownicy jednostek odpowiedzialni za konstruowanie systemów kontroli zarządczej wręcz kurczowo trzymają się tego zapisu nie dostrzegając, że to jedynie wskazówki, ramy dla systemu, a nie sam system. Z definicji, system to celowo określony zbiór elementów i zbiór sprzężeń między nimi, które wspólnie określają cechy całości. Celem zasadniczym funkcjonowania systemu kontroli zarządczej jest efektywność i skuteczność działania organizacji. Realizacja tego celu wymaga połączenia w logiczną całość elementów systemu, istotnych sprzężeń między tymi elementami oraz istotnych sprzężeń systemu z jego otoczeniem.

3. Dostrzega się przesadną biurokrację przejawiającą się skrupulatnym, wręcz pedantycznym, dbaniem o wypełnianie stosownych formularzy, często potwierdzających jedynie oczywiste fakty. Z jednej strony jest to zrozumiałe, biorąc pod uwagę fakt, że ocena systemu kontroli zarządczej przez ewentualne kontrole zewnętrzne dokonywana jest na ogół na podstawie dokumentacji. Jednak ten sposób postępowania nie prowadzi do poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej. Należy zgodzić się z J. Kotem, że: „braki [stwierdzone] w dokumentacji regulującej w jednostkach sektora finansów publicznych kontrolę zarządczą, to raczej wołanie o formę, a nie o treść. Tego typu „nieprawidłowości” poprzez wydanie stosownej dokumentacji, mogą być przez jednostkę bez trudu usunięte, ale nie gwarantują wprowadzenia w pełnym zakresie kontroli zarządczej” (Kot, 2013).
4. Brak zaangażowania wszystkich pracowników w proces sprawowania kontroli zarządczej. Procesy tworzenia systemów kontroli zarządczej przebiegają na ogół w podobny sposób. Odpowiedzialny za stworzenie systemu kontroli zarządczej kierownik jednostki deleguje zadania na niższe szczeble zarządzania, wskazując osoby odpowiedzialne za poszczególne kwestie. Często dodatkowo tworzy niezbędne, jego zdaniem, struktury organizacyjne do realizacji zadań. W efekcie kontrolę zarządczą sprawuje ograniczona liczba pracowników. Obserwacje własne autora wskazują, że w organizacjach spora część pracowników ma jedynie mgliste pojęcie o funkcjonującym systemie kontroli zarządczej. Tymczasem sprawna kontrola zarządcza powinna być immanentną składową kultury organizacji. Tylko świadome zaangażowanie wszystkich

pracowników gwarantuje realizację tego celu. W przeciwnym wypadku kontrola zarządcza będzie tworem sztucznym i jak mawiał P.Ducker będzie „[...] polegała w ogromnej mierze na utrudnianiu ludziom pracy” (Drucker, 2018).

5. Synteza wyników badań pozwoliła zweryfikować przyjęte hipotezy badawcze. Potwierdziły się wszystkie trzy hipotezy badawcze: hipoteza dotycząca niezrozumienia istoty kontroli zarządczej jako systemu wspomagającego zarządzanie, hipoteza braku modelu referencyjnego stanowiącego wzorzec odniesienia dla tworzenia i adaptacji systemu kontroli zarządczej oraz hipoteza nieuwzględniania kultury organizacyjnej w procesie harmonizacji systemu kontroli zarządczej z całościowym systemem zarządzania w jednostce organizacyjnej.
6. Na podstawie powyższych wniosków można sformułować kluczowe cechy, jakie powinien posiadać model referencyjny kontroli zarządczej. Powinien być:
 - Precyzyjny i dokładny. Powinien zapewniać komunikowanie celów organizacji w sposób precyzyjny i jasny. Powinien opierać się na precyzyjnych pomiarach i wiarygodnych danych. Powinien umożliwiać generowanie informacji zwrotnej na każdym etapie. Gwarantuje to jasny obraz organizacji.
 - Elastyczny. Powinien posiadać zdolność łatwej adaptacji zarówno do rodzaju i charakteru organizacji jak i zmieniających się celów, strategii i czynników zewnętrznych.
 - Zintegrowany tj. łączy wysiłki różnych komórek organizacyjnych i funkcji w kierunku realizacji wspólnych celów.
 - Selektywny. Powinien priorytetowo traktować kontrolę nad krytycznymi obszarami działalności organizacji w oparciu o analizę ryzyka.
 - Prospektywny tj. projektowany z myślą o przyszłości. Powinien wspomagać proces wyznaczania przyszłych celów i monitorowaniu postępów w ich osiągnięciu, zapewniając długoterminową stabilność.
 - Komunikatywny. Wdrożenie modelu powinno skutkować lepszą koordynacją i komunikacją między pracownikiem a kierownictwem.

ROZDZIAŁ 3

MODEL SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ (SKZ)

Jak wspomniano, od nowoczesnej administracji publicznej oczekuje się świadczenia społeczeństwu usług na możliwie najwyższym poziomie przy zachowaniu skuteczności i efektywności kosztowej działania. Sprostanie tym, niejednokrotnie przeciwnym, oczekiwaniom wymaga specjalnego podejścia do zagadnienia kontroli zarządczej. Potrzebne jest rozwiązanie z jednej strony proste i przejrzyste by łatwo je było implementować do każdej organizacji sektora publicznego. Z drugiej zaś, powinno ono uwzględniać coraz to bardziej skomplikowaną rzeczywistość i wynikające stąd uwarunkowania oraz w miarę możliwości brać pod uwagę postęp w dziedzinie nauk o zarządzaniu.

Zaproponowany model SKZ postrzega organizację z różnych perspektyw by najefektywniej wykorzystać tkwiące w niej możliwości. SKZ łączy organizację w całość, tak aby każda część, wykonując przyznaną jej autonomię, realizowała cel, który jest zgodny z ogólnym celem organizacji i przyczyniała się do jego realizacji. Zapewnia przy tym szereg narzędzi przy pomocy których można z powodzeniem realizować postawione cele.

3.1. ZAŁOŻENIA SKZ

Według kanonów nauki modele są opracowywane do określonego przypadku oraz określonych warunków brzegowych. Stąd konieczne jest przyjęcie założeń dla modelu SKZ:

Założenie 1. W ramach stanowienia systemu kontroli zarządczej organizację postrzega się w czterech perspektywach:

- 1) usługowej – polegającej na nieustannym dążeniu do lepszego zaspokojenia potrzeb i oczekiwań interesariuszy/klientów w zakresie jakości oferowanych przez nią usług;

- 2) procesowej – grupującej wszystkie wykonywane czynności w logiczne ciągi przyczynowo-skutkowe, w efekcie których wykonywane są zadania, świadczone usługi i osiągnane cele;
- 3) zasobowej – oznaczające, że podstawą skutecznej realizacji celów są jej unikalne zasoby tj.: ludzie, procesy, systemy, kultura organizacyjna;
- 4) doskonalenia – oznaczające, że organizacja stale ulepsza metody funkcjonowania.

Wszystkie wymienione perspektywy należy traktować jako komplementarne i równie ważne dla organizacji z punktu widzenia jej sprawności funkcjonowania.

Założenie 2. Istnieje związek pomiędzy:

- 1) perspektywami postrzegania organizacji (usługowa, procesowa, zasobowa, doskonaląca),
- 2) elementami kontroli zarządczej (środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena),
- 3) poziomami funkcjonowania kontroli zarządczej.

Ten związek można przedstawić graficznie w postaci trójwymiarowego sześcianu (rysunek 6).



Rysunek 6. Model współzależności komponentów kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne inspirowane modelem COSO¹⁵.

¹⁵ COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission opracował model na podstawie którego organizacje mogą ocenić ich systemy kontroli.

Założenie 3. Kontrola zarządcza jest realizowana zgodnie z aktualnie obowiązującymi standardami odpowiadającymi poszczególnym jej elementom:

- 1) środowisko wewnętrzne,
- 2) cele i zarządzanie ryzykiem,
- 3) mechanizmy kontroli,
- 4) informacja i komunikacja,
- 5) monitorowanie i ocena.

Założenie 4. Funkcjonalnie system kontroli zarządczej jest kompleksowym mechanizmem zarządzania, który uwzględnia wszelkie aspekty działania organizacji. Dotyczy to zarówno działania w trybie standardowym jak i na wypadek wystąpienia zjawisk nadzwyczajnych, takich jak:

- przerwanie ciągłości działalności,
- kryzys.

Dzięki tak zaprojektowanemu systemowi, organizacja jest w stanie utrzymać swoją sprawność operacyjną nawet w obliczu poważnych zakłóceń.

3.2. SCHEMAT SKZ

Punktem odniesienia dla funkcjonowania systemu kontroli zarządczej jest sformułowana strategia działania organizacji. W strategii określone są: misja, wizja, cele strategiczne i cele pośrednie wraz z miernikami ich realizacji, oraz inicjatywy strategiczne służące jej rozwojowi. Cele są podstawowymi elementami organizacji, bowiem wyznaczają kierunki działania, pozwalają oceniać osiągnięte postępy. Ustalanie celów wraz z doбором środków ich realizacji składa się na planowanie w organizacji. Wymienione komponenty stanowią normy dla realizowanej funkcji kontroli zarządczej.

W odniesieniu do celów strategicznych przygotowuje się plany działalności zawierające cele operacyjne. Cele te wspierają realizację celów strategicznych. Hierarchiczne ustalenie celów umożliwia określenie kluczowych funkcji i zadań, które trzeba podjąć w danym roku, aby cele zostały osiągnięte. Rolą kontroli zarządczej na tym etapie jest koordynowanie działań planistycznych oraz doprowadzenie do sytuacji w której wiązki celów osób zobligowanych do ich wyznaczania będą tworzyły harmonijną całość.

Osiąganie założonych celów następuje w toku realizacji procesów. Dlatego istotnym jest by funkcjonowanie organizacji zorientować „procesowo”,

ozn.: opracować zasady zarządzania procesowego, zidentyfikować i opisać realizowane procesy, dokonać ich hierarchizacji a następnie zoptymalizować. Udowodniono, że to właśnie zarządzanie procesowe jest jednym z najefektywniejszych sposobów świadczenia usług i oferowania produktów (Burlton, 2001; Czekaj, 2009). Problemem mogą tu być trudności z przełamaniem tabu odnośnie zarządzania procesowego w sektorze publicznym. Badania w tym zakresie wskazują, że mentalnie w świadomości wielu kierujących tego typu organizacjami wzorcem odniesienia pozostaje nadal typ Weberowski administracji¹⁶. Tymczasem Deming twierdzi, że: „Jeśli nie potrafisz opisać tego co robisz jako procesu, to nie wiesz co robisz”¹⁷. Co do istoty nie jest tu wymagana implementacja w pełni zarządzania procesowego bowiem wymaga to osiągnięcia odpowiednio wysokiego poziomu dojrzałości organizacji w tym zakresie¹⁸. Chodzi tu raczej o uświadomienie istnienia oraz opisanie pewnych logicznych ciągów pracy w efekcie których klient otrzymuje produkt lub usługę. Technicznie wystarczy, przynajmniej na początku, opisanie tych ciągów pracy w postaci np.: schematu graficzno-opisowego językiem zrozumiałym dla wszystkich członków organizacji.

W toku realizowanych procesów, organizacja wykorzystuje zasoby poprzez ich uruchomienie, alokowanie bądź zużycie. Zasoby organizacji o znaczeniu strategicznym¹⁹ są reglamentowane, stąd potrzeba oszczędnego ich wykorzystania oraz utrzymania w należytej gotowości. Rolą kontroli zarządczej w tym obszarze jest doprowadzenie do sytuacji panowania nad organizacją poprzez:

- dopasowanie procesów do oferowanych produktów i świadczonych usług w odpowiedzi na zapotrzebowania interesariuszy / klientów,
- zapewnienie niezbędnych dla tych procesów zasobów,
- dbałość o rozwój zarówno procesów jak i zasobów.

Kolejnym elementem modelu jest zarządzanie ryzykiem w toku realizowanych procesów w kontekście celów i zadań organizacji. Jak stwierdził R. Carroll: „Filozoficznie rzecz ujmując zarządzanie ryzykiem ma na celu wprowadzenie porządku tam gdzie panuje chaos i dążenie do pewności tam gdzie panuje niepewność” (Ryzykonomia, b.d.). Zarządzanie ryzykiem odnosi się do każdego rodzaju

¹⁶ Model biurokracji idealnej wg Maxa Webera.

¹⁷ Tłumaczenie autora, oryg.: „If you can't describe what you are doing as a process, you don't know what you're doing”.

¹⁸ Wg CMMI (Capability Maturity Model Integration) wymagany jest co najmniej 4 stopień dojrzałości w 5 stopniowej skali by móc świadomie i skutecznie zarządzać procesami w organizacji.

¹⁹ Zasoby strategiczne wg autora to: ludzie, procesy, systemy i kultura organizacji.

działalności organizacji tworząc jednolity i spójny wewnętrznie mechanizm. Funkcjonalnie, proces zarządzania ryzykiem składa się z trzech etapów:

- 1) identyfikacji ryzyka,
- 2) analizy ryzyka,
- 3) wypracowaniu reakcji na zidentyfikowane ryzyka.

Ustalenia na każdym etapie mogą stanowić impuls do podjęcia, czasem bez zbędnej zwłoki, działań zapobiegających zjawiskom niepożądanym. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, w której może być zagrożona ciągłość działania organizacji lub nastąpić kryzys.

Determinantą skuteczności zarówno zarządzania procesowego jak i zarządzania ryzykiem są nieustannie działające, sprawne i efektywne kosztowo mechanizmy kontroli. To one dostarczają informacji niezbędnych do podejmowania decyzji wyprzedzających pojawienie się niekorzystnych zdarzeń. Efektem funkcjonowania mechanizmów kontroli mogą być działania korygujące zorientowane na procesy/procedury, przy czym na zasadzie sprzężenia zwrotnego sprawdza się, czy proponowane działania korygujące przyniosły zamierzony efekt.

Mogą zaistnieć okoliczności wymagające nie tylko działań doraźnych nakierowanych na modyfikację procesów, ale również zmian planu działalności, czy nawet strategii – strategiczny nadzór (Steinmann, Schreyögg, 1992, s. 137, także Ossadnik, 2013). Mamy wówczas do czynienia z podwójnym sprzężeniem zwrotnym²⁰.

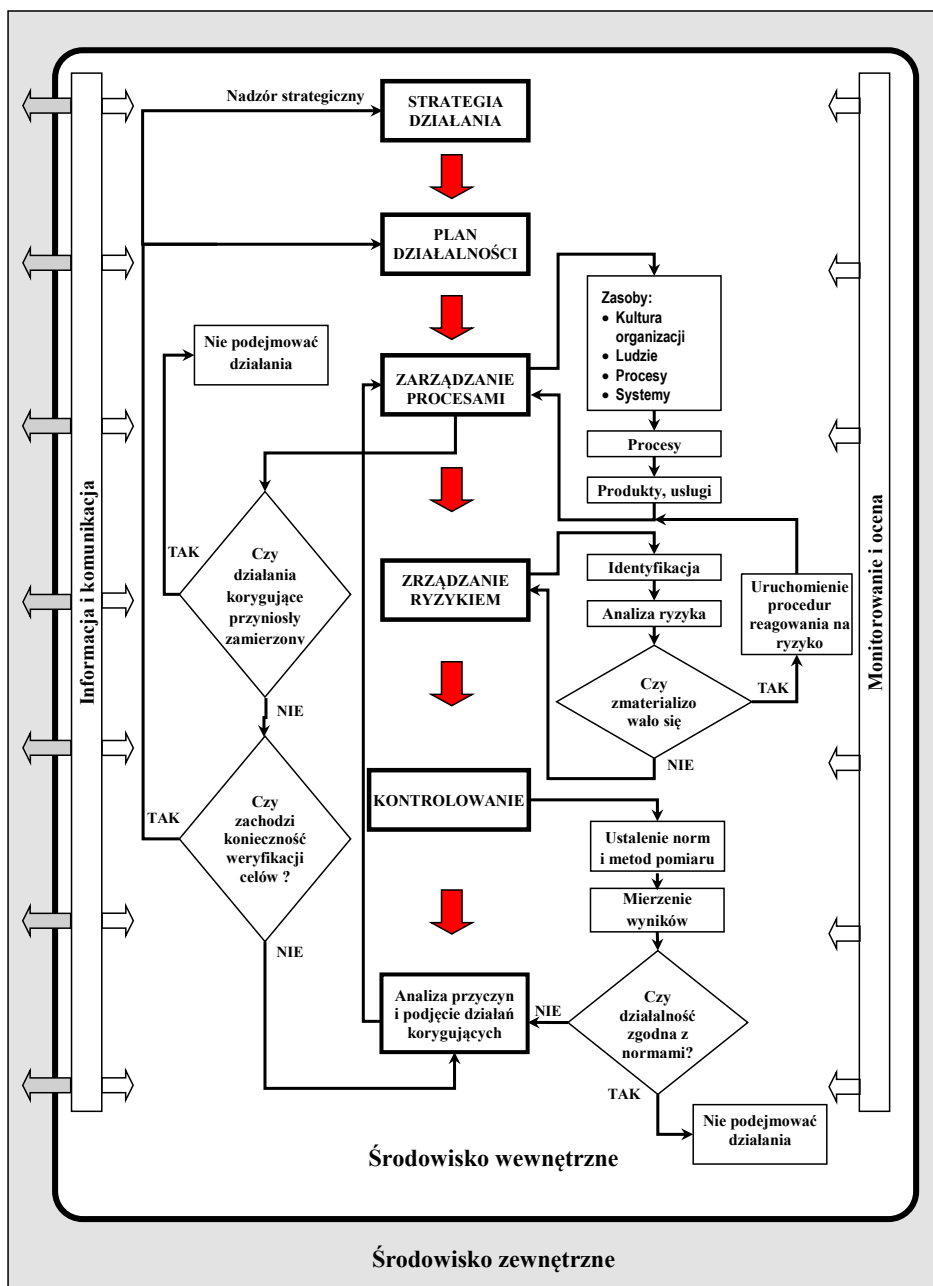
Całość SKZ spinają dwa istotne bloki działań, tj. informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena. Sprawna komunikacja, tj. wymiana koniecznych informacji pomiędzy szczeblami zarządzania, zarówno w układzie pionowym, jak i poziomym, jest warunkiem efektywności funkcjonowania kontroli zarządczej. Równie istotne jest utrzymanie sprawnej komunikacji z otoczeniem organizacji tj. klientami, interesariuszami, bowiem ich działania (oczekiwania) mogą powodować konieczność weryfikacji sposobu wykonywania zadań i osiągania celów a tym samym może to wpływać na kształt systemu kontroli zarządczej. Z kolei monitorowanie i ocena skupiają m.in. takie działania jak: samoocena systemu kontroli zarządczej, audyt wewnętrzny, kontrola wewnętrzna czy kontrola funkcjonalna. W toku realizacji procesu monitorowania analizie poddawane są mierniki określające

²⁰ Pojęcie podwójnego sprzężenia zwrotnego wprowadził do nauki Chris Argyris profesor Uniwersytetu Harvarda. Polega ono na tym, że w przypadku braku efektów w procesie realizacji celów operacyjnych pomimo podejmowania działań korygujących prowadzonych w kolejnych iteracjach, dokonuje się weryfikacji celów strategicznych pod kątem ich sensowności i poprawności.

stopień realizacji celów dla różnych szczebli zarządzania (KPI) (Niemiec, 2019). Ich właściwy dobór umożliwia ocenę stanu kontroli zarządczej w określonym czasie oraz na różnych szczeblach zarządzania w organizacji.

Całość działań składających się na SKZ realizowana jest w tzw. środowisku wewnętrznym, na które składają się: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna, zasady delegowania uprawnień i inne komponenty zaliczane do kultury organizacji. Wszystko to w celu pobudzenia pozytywnych sił, które zmotywują pracowników do wysiłku w osiąganiu celów strategicznych.

Reasumując, ścieżka główna działań w ramach SKZ to sekwencja działań rozpoczynających się od sformułowania strategii, poprzez konkretyzowanie celów operacyjnych w planie działalności, zarządzanie procesami, zarządzanie ryzykiem, na czynnościach kontrolnych kończąc. Wspierają je działania informacyjne i weryfikacyjne. Schemat SKZ dla sektora publicznego przedstawia rysunek 7.



Rysunek 7. Schemat Systemu Kontroli Zarządczej

Źródło: Matysek, M. (2011). Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej, *Kontrola Państwowa*, 2.

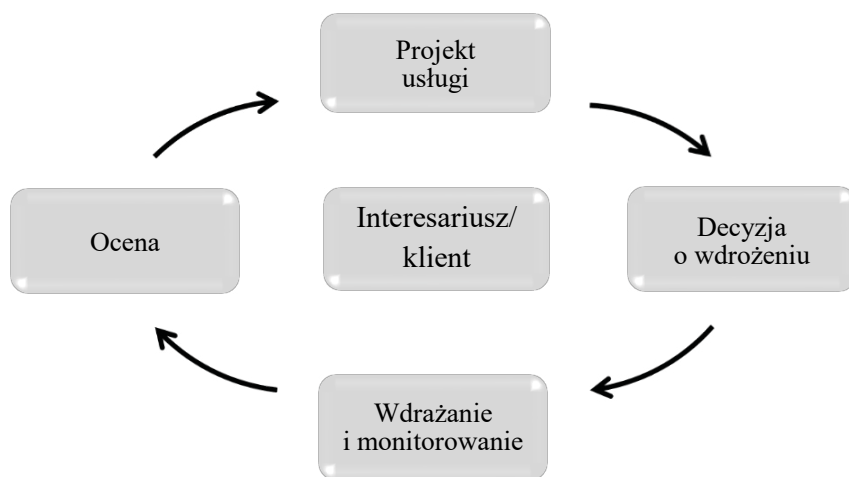
3.3. PERSPEKTYWY POSTRZEGANIA SKZ

Postrzegając organizację z wielu perspektyw można lepiej oceniać jej budowę, jakość działań i wyniki, jak również snuć plany rozwojowe. Takie podejście pozwala ponadto:

- wskazywać na kluczowe dla rozwoju organizacji elementy oraz relacje między nimi, które trzeba wziąć pod uwagę projektując kierunki rozwoju,
- dostrzegać sposoby, kierunki i znaczenie oddziaływania otoczenia,
- zrozumieć, iż organizacja może sprawnie funkcjonować i rozwijać się, sterując działaniem swoich złożonych podsystemów na zasadzie synergii.

3.3.1. Perspektywa usługowa

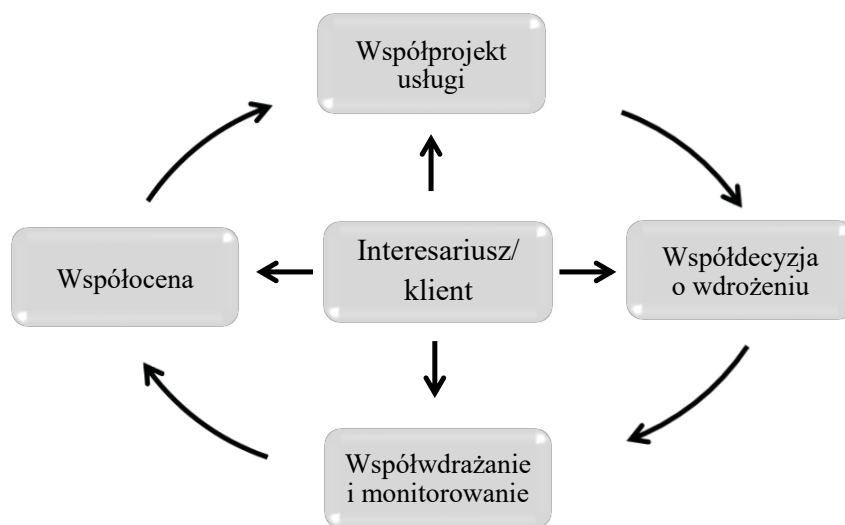
Świadczenie usług interesariuszom/klientom stanowi kluczowe zadanie większości organizacji określanych mianem administracja publiczna. Realizacja tego zadania wymaga stworzenia jednolitego i spójnego modelu obsługi oraz wdrożenia w pełni usługowego podejścia. Tradycyjny model zarządzania usługą stanowi cykl składający się z czterech etapów: projektowania usługi, podejmowania decyzji co do trybu i zasad wdrażania usługi, samego wdrażania usługi i sposobu jej monitorowania oraz oceny usługi z perspektywy czasu (rysunek 8). Poszczególne etapy cyklu zarządzania są zdominowane przez właściciela usługi – organ administracji publicznej. Rola interesariusza/klienta jest w dużej mierze bierna. Uwaga właściciela usługi skupia się na standaryzacji sposobu świadczenia i efektywnym wykorzystaniu zasobów. Zakłada się, że takie podejście doprowadzi do dobrego funkcjonowania sektora publicznego.



Rysunek 8. Tradycyjny model zarządzania usługą

Źródło: KPRM. (2008). *Zarządzanie Satisfakcją Klienta. Europejski poradnik praktyka*, s. 36.

Jednak oczekiwania interesariuszy/klientów zmieniają się i ewoluują. Tradycyjne podejście jest już niewystarczające dla utrzymania uznanego, widocznego i zrównoważonego poziomu jakości usług i satysfakcji klientów. Poziom świadczonych usług, w tym m.in. ich dostępność, jakość, koszt, pozostają w ścisłym związku z oczekiwaniami interesariuszy. By sprostać tym oczekiwaniom konieczne jest utrzymywanie i rozwój stałych kontaktów z interesariuszami. Pomiar satysfakcji interesariusza/klienta, stanowiący jedną z form nawiązywania współpracy, jest już niewystarczający. Konieczne jest zbudowanie modelu relacji z interesariuszami opartego o stałe konsultacje z zainteresowanymi. Dąży się do sytuacji w której interesariusze/klienci współprojektują usługi, współdecydują o sposobie i trybie wdrażania usługi, są aktywnym uczestnikami w procesie ich realizacji oraz oceniają ich jakość. Interesariusz/klient staje się aktywnym udziałowcem w całym cyklu zarządzania usługą (rysunek 9). Choć wizja ta bywa utopijna, jej wdrożenie jest konieczne. Barrierami są zazwyczaj biurokracja i silosowa struktura administracji. Z drugiej strony, sukces zależy od zaangażowania interesariuszy w rozwiązania innowacyjne i partnerstwo publiczno-prywatne. Podsumowując, budowanie relacji opartej na stałych konsultacjach i współtworzeniu usług powinno stać się standardem pozwalającym na efektywne zaspokajanie potrzeb społecznych.



Rysunek 9. Pożądany model zarządzania usługą

Źródło: KPRM. (2008). *Zarządzanie Satysfakcją Klienta. Europejski poradnik praktyka*, s. 37.

3.3.2. Perspektywa procesowa

Sprawne i efektywne działanie każdej organizacji zależy od przebiegu w niej procesów. Proces, rozumiany jako zbiór sekwencyjnie wykonywanych operacji, odzwierciedla sposób, w jaki dana organizacja realnie konfiguruje przebieg działań. Przebieg ten obrazuje transformację zasobów wejściowych w produkty przekazywane do następnych procesów lub klientów finalnych. Podejście procesowe opiera się na założeniu, że należy optymalizować działania, mając na względzie procesy, a nie realizowane funkcje. Służy to podniesieniu efektywności działania. Zarządzanie procesami jest działaniem polegającym na poszukiwaniu takiej struktury realizowanych działań (składników procesu), by uzyskać maksymalną wartość dodaną dla całej organizacji i poszczególnych jej części. Istotnym elementem zarządzania procesowego jest zarządzanie zmianą realizowanych procesów, kontrola ich realizacji oraz kontrola efektów wprowadzanych zmian.

Dla SKZ podejście procesowe jest bardzo istotne, bowiem:

- 1) porządkuje wykonywane działania według logicznych ciągów przyczynowo-skutkowych,
- 2) umożliwia identyfikację ryzyk w konkretnych procesach/procedurach/działaniach,
- 3) ułatwia podejmowanie decyzji co do sposobu reagowania na ryzyko, w tym zastosowanych mechanizmów kontroli.

Wprowadzenie zarządzania procesowego w organizacjach sektora publicznego przełoży się bezpośrednio na:

- 1) unifikację i standaryzację działań umożliwiających zapewnienie jednolitej jakości takich samych usług w różnych jednostkach administracyjnych (np. urzędach skarbowych),
- 2) efektywniejsze i wydajniejsze zarządzanie zasobami organizacji,
- 3) racjonalizację kosztów funkcjonowania,
- 4) zwiększenie przejrzystości procedur administracyjnych, a w konsekwencji wzrost zaufania przedsiębiorców i obywateli do organu administracji publicznej,
- 5) zwiększenie elastyczności i możliwości sprawnego dostosowywania się do zmian prawno-organizacyjnych.

Zestawienie wszystkich procesów realizowanych w organizacji tworzy architekturę procesów. Wyróżnia się w niej procesy podstawowe, procesy wspierające i procesy zarządcze. Procesy podstawowe umożliwiają wykonywanie głównych zadań ustawowych i pozostają w bezpośredniej relacji z interesariuszami/klientami (np. świadczenie klientom usług). Procesy wspierające służą dostarczaniu zasobów niezbędnych do sprawnego funkcjonowania procesów podstawowych. Z kolei procesy zarządcze sterują całością procesów podstawowych i wspierających.

Za funkcjonowanie procesów odpowiadają ich właściciele. Właścicielska struktura procesowa jest hierarchiczna. W jej skład wchodzi:

- właściciel architektury procesów,
- właściciele procesów na poziomie krajowym,
- właściciele procesów/podprocesów na poziomie jednostek organizacyjnych,
- właściciele procesów/podprocesów na poziomie komórek organizacyjnych.

3.3.3. Perspektywa zasobowa

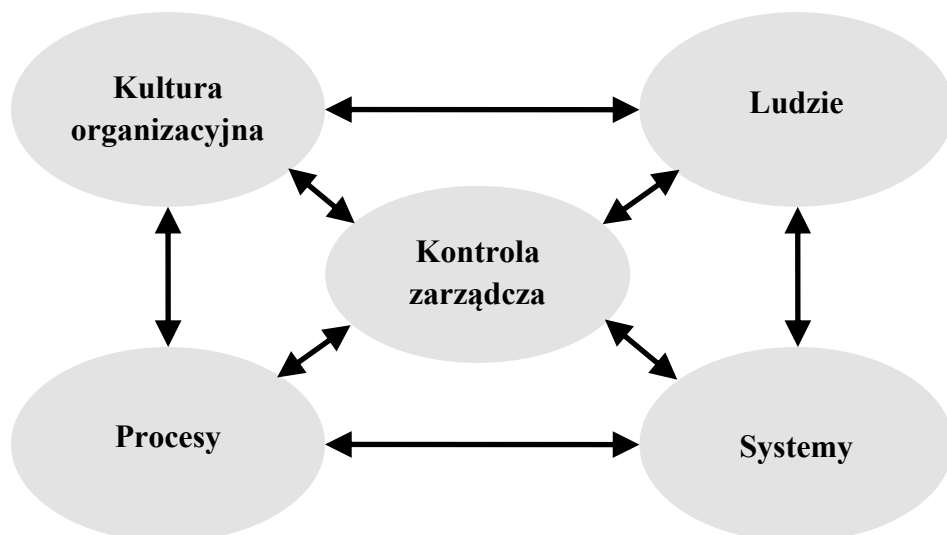
W SKZ przyjęto założenie, że jednym ze źródeł sukcesu organizacji jest konfiguracja jej unikalnych zasobów. Zasoby to zbiór materialnych i niematerialnych aktywów, spośród których wyróżnić można te o znaczeniu strategicznym dla organizacji:

- 1) kulturę organizacyjną,
- 2) ludzi i ich umiejętności,
- 3) procesy,
- 4) systemy.

Takie grupowanie zasobów różni się od przyjętego tradycyjnie: finansowych, ludzkich, rzeczowych i informacyjnych. Jest to podyktowane potrzebą uwzględnienia zagadnień pozamerytorycznych np. kultury organizacji, która wywiera niebagatelny wpływ na funkcjonowanie organizacji sektora publicznego i stanowi jeden z istotnych czynników jej sprawności. Podejście tradycyjne skupia się na tym, co organizacja posiada (kapitał, budynki, pracownicy, dane). Jest to podejście bardziej księgowe i statyczne. Proponowane podejście konfiguracyjne²¹ skupia się na tym, jak zasoby są zorganizowane, powiązane i wykorzystywane. To podejście dynamiczne, w którym synergia zasobów tworzy unikalne kompetencje. Przesunięcie akcentu z „posiadania zasobów” na ich „unikalną konfigurację”, z uwzględnieniem kultury, jest szczególnie użyteczne w sektorze publicznym, gdzie sprawność mierzy się przede wszystkim efektywnością działań i jakością usług publicznych a nie zyskiem.

²¹ Podejście konfiguracyjne to holistyczna metoda zarządzania, traktująca organizację jako spójny zestaw wzajemnie powiązanych elementów, a nie sumę niezależnych części.

Każdy z wymienionych zasobów składa się z szeregu komponentów (tabela 5), które dla sprawności działania organizacji jako całości powinny mieć kształt jednolitych systemów, procesów, procedur, polityk, dobrych praktyk itp. Między zasobami zachodzą dynamiczne interakcje (rysunek 10). Organizacje sektora publicznego muszą stale pozostawać w równowadze z otoczeniem (zwłaszcza z jej interesariuszami/klientami), tj. sprawnie alokować zasoby do przedsięwzięć, a jednocześnie używać ich do podnoszenia skuteczności i efektywności działania. W tym układzie SKZ stanowi narzędzie sterowania alokacją zasobów. Jednocześnie same zasoby podlegają procesowi ciągłego doskonalenia i doskonalenia łączących ich więzi w miarę rozwoju organizacji. Tu SKZ pełni funkcję diagnostyczną w kontekście dostosowania poziomu dojrzałości zasobów do aktualnych potrzeb.



Rysunek 10. Zasoby strategiczne a kontrola zarządcza

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Zasoby strategiczne składające się na kontrolę zarządzającą w sektorze publicznym

KULTURA ORGANIZACYJNA	LUDZIE	PROCESY	SYSTEMY
<ul style="list-style-type: none"> Podstawowe zasady: <ul style="list-style-type: none"> zasady etyki, powszechnie uznawane wartości w organizacji, dostępność i autorytet. Transformacja kulturowa: <ul style="list-style-type: none"> zmiana mentalności pracowników (od wyższego kierownictwa do pracowników wykonawczych), stymulowanie i rozwój kultury organizacji. Odpowiedzialność kierownictwa w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> monitorowania działalności i osiągnięć (jakość usług, efekty finansowe, bezpieczeństwo publiczne itp.), ewaluacji działalności, struktury raportowania, wskazywania działań naprawczych i korygujących. Stosowane polityki w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> planowania działalności, zatwierdzania poziomów tolerancji ryzyka, postępowania na wypadek kryzysu, przewidywania ciągłości działania, zarządzania zmianą. 	<ul style="list-style-type: none"> Zarządzanie zasobami ludzkimi: <ul style="list-style-type: none"> kompetencje kadr, odpowiedniość przyporządkowania do stanowisk, program szkoleń i rozwoju kadr, planowanie struktury kadr planowanie kompetencji i motywacji, ocena pracownicza, programy motywacyjne, zarządzanie wiekiem, system rekrutacji, opis i wartościowanie stanowisk. Struktura organizacyjna a ludzie: <ul style="list-style-type: none"> podział obowiązków, podejmowanie decyzji, odpowiedzialność. Dzielenie się wiedzą pomiędzy jednostkami organizacji 	<ul style="list-style-type: none"> Struktura procesowa: <ul style="list-style-type: none"> zidentyfikowanie i opisanie procesów, mapy procesów, hierarchia procesów, dokumentacja procesów. Zasady zarządzania procesowego: <ul style="list-style-type: none"> główne metodologie, zasady delegacji i autoryzacji, procedury podejmowania decyzji, procedury załatwiania spraw niestandardowych, procedury szacowania parametrów i kosztów ryzyka, plany awaryjne, obieg dokumentów, zarządzanie bezpieczeństwem informacji. Harmonizacja procesów ze strategią i planami operacyjnymi Modelowanie i optymalizowanie procesów 	<ul style="list-style-type: none"> Strategia: <ul style="list-style-type: none"> system wyznaczania celów i zadań, hierarchia celów, system monitorowania realizacji celów i zadań. Zarządzanie ryzykiem: <ul style="list-style-type: none"> infrastruktura zarządzania ryzykiem, identyfikacja i ocena ryzyka, procedury zarządzania ryzykiem, monitorowanie procedur kontroli ryzyka, usprawnianie procedur zarządzania ryzykiem. Stosowane systemy samooceny System informacji Systemy informatyczne

Źródło: opracowanie własne.

3.3.4. Perspektywa doskonalenia

Potrzeba doskonalenia stanowi immanentną cechę dobrej organizacji. Organizacje sektora publicznego muszą nieustannie się doskonalić by skutecznie realizować postawione przed nimi zadania. Dotyczy to zwłaszcza ulepszania zasobów, w tym najcenniejszego – ludzi. Ponadto rozwój techniki wymusza co raz to nowe sposoby realizacji oferowanych usług. Bezpośrednim imperatywem do doskonalenia są stale wzrastające oczekiwania interesariuszy/klientów.

Należy dążyć do stanu, w którym doskonalenie przyjmie formę procesu a więc celowego, ustrukturyzowanego działania. Doskonalenie realizować można w dwojaki sposób:

Po pierwsze, w trybie planowania i realizacji projektów strategicznych. W tym trybie realizowane są kluczowe przedsięwzięcia o znaczeniu strategicznym. Dotyczą one zwłaszcza wdrażania dużych systemów informatycznych.

Po drugie, poprzez szerokie, zinstytucjonalizowane²² wykorzystanie innowacyjności pracowniczej. By móc skutecznie zarządzać procesem innowacyjności konieczne jest zaangażowanie wszystkich pracowników. Przedmiotem innowacji mogą być proste modyfikacje istniejących produktów, usług, procesów lub też całkowita ich zmiana. Za wykorzystaniem innowacyjności pracowniczej przemawiają następujące argumenty:

- duży potencjał intelektualny pracowników administracji publicznej,
- duże możliwości techniczno-organizacyjne.

²² Zinstytucjonalizować (sł.) - nadać czemuś charakter instytucji. W odniesieniu do innowacyjności pracowniczej zinstytucjonalizowanie oznacza nadanie jej rangi rozwiązania systemowego z właściwym dla niej planowaniem, finansowaniem i sposobami realizacji.

ROZDZIAŁ 4

KOMPONENTY SKZ

4.1. ŚRODOWISKO WEWNĘTRZNE

W myśl standardów kontroli zarządczej mianem środowiska wewnętrznego określa się pozamerytoryczną i pozamaterialną sferę działania organizacji. Siła oddziaływania środowiska wewnętrznego na funkcjonowanie organizacji zależy przede wszystkim od tego, jak wielu jej członków podporządkowuje się ideałom i przyjmuje je za swoje, jak wyraziste są wzorce postępowania, czy też jak długo jest ono kultywowane.

Porządkując składowe środowiska wewnętrznego można wyróżnić:

- 1) przestrzeganie wartości etycznych,
- 2) kompetencje zawodowe,
- 3) strukturę organizacji,
- 4) zasady delegowania uprawnień.

W organizacjach sektora publicznego kładzie się silny nacisk, przynajmniej deklaratywnie, na przestrzeganie wartości etycznych. Wartości etyczne to przede wszystkim: uczciwość, profesjonalizm, lojalność, tolerancja, bezstronność, odpowiedzialność, etos pracy, autentyczna identyfikacja pracowników z organizacją. To, jak realizowane są wszystkie wartości, w jaki sposób je można zidentyfikować, jakie zachowania je potwierdzają, wpływa na obraz sektora publicznego. Podkreślanie i hołubienie takich wzorców buduje jego pozytywny wizerunek. Z drugiej strony ważne jest zwalczanie stereotypów zachowań urzędniczych nie przystających do aktualnych oczekiwań społeczeństwa. Choć nacisk na etykę jest silny, często wskazuje się na potrzebę przejścia od „deklaratywności” do realnego wdrażania kultury uczciwości w codziennej pracy urzędów.

Organizacje sektora publicznego powinny podejmować działania zmierzające do ustawicznego podnoszenia kompetencji zawodowych swoich pracowników. Ich wykształcenie i umiejętności w konsekwencji decydują o poziomie świadczonych usług. Ponadto wskazują, na ile organizacje sektora publicznego są organizacjami

uczącymi się, tj. potrafią analizować swoje działania, aby lepiej dostosować się do zmiennych warunków funkcjonowania.

W myśl standardów kontroli zarządczej: „Struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań”²³. W odniesieniu do sektora publicznego realizacja tego postulatu jest czasem trudna. Dla przykładu w administracji rządowej mamy najczęściej do czynienia z rozbudowaną strukturą organizacyjną składającą się z centralnej jednostki nadrzędnej i podlegającym jej jednostkom terenowym. O strukturze organizacyjnej zarówno jednostki centralnej jak i jednostek terenowych decyduje na ogół jednostka centralna konstytuując ją w formie statutu. Konsekwentnie, jakakolwiek zmiana struktury jednostki terenowej może być dokonana jedynie za zgodą jednostki centralnej. Dodatkowym utrudnieniem jest fakt, że cele działalności operacyjnej zmieniać się mogą przynajmniej raz do roku (np. w ramach rocznego planu działalności). Natomiast zmiana struktury następuje znacznie rzadziej. Stąd postulowane dopasowanie struktury do aktualnie realizowanych celów na ogół nie następuje. Kierującym jednostkami terenowymi pozostaje jedynie umiejętne manipulowanie procesami pracy i dostępnymi zasobami. Nie sprzyja to efektywnej realizacji celów. Z inną sytuacją mamy do czynienia w przypadku administracji samorządowej. Administracja ta, podobnie jak rządowa, realizuje ustawowo określone zadania. Jednak ma zdecydowanie większą swobodę co do możliwości dopasowania struktury do aktualnie realizowanych celów. Stwarza to możliwość optymalizowania procesów pracy i w rezultacie efektywniejsze osiągnięcie celów.

W sektorze publicznym funkcjonują zasady delegowania uprawnień. Umiejętność delegowania uprawnień jest kluczowa dla osiągnięcia skuteczności i efektywności w zarządzaniu. Można w ten sposób polepszać zespołowość pracy, odkrywać i rozwijać utalentowanych pracowników, jak również zapewnić im wysoką motywację dla zaangażowania.

Uprawnionym jest utożsamianie środowiska wewnętrznego z pojęciem kultury organizacyjnej. Kultura organizacji to zbiór podstawowych wartości i norm postępowania, dominujący w organizacji, podbudowany założeniami i przejawiający się poprzez artefakty (Schein, 2004):

- językowe – specyficzny język, którym posługują się jej członkowie,
- behawioralne – zwyczaje, wzorce zachowań, ceremoniały etc. dzięki którym członkowie organizacji czują się wspólnotą,

²³ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów, op. cit., standard A3.

- fizyczne – technologie, sposoby zorganizowania, przygotowania dokumentów, etc.

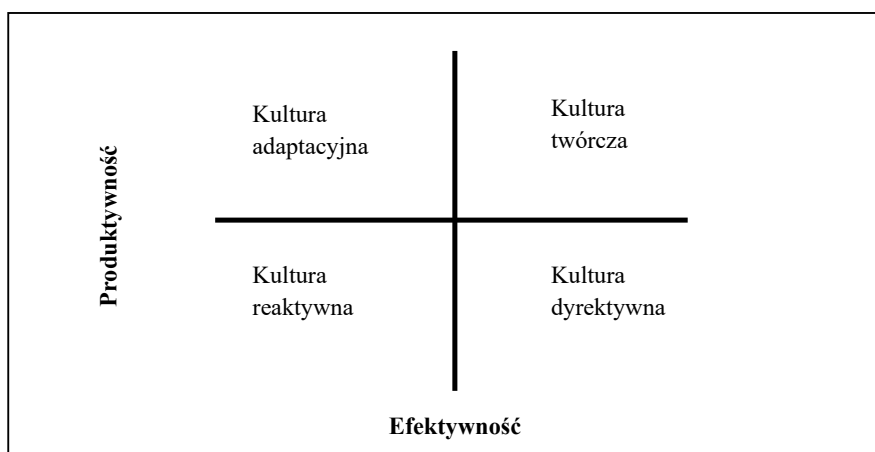
Kultura organizacji „[...] chociaż istnieje wiele trudności z jej operacjonalizacją, [...] stanowi fundament dla projektowania i użycia systemów kontrolnych.” (Otley, 2003, s. 323). Według K.S. Camerona i R.E. Quinna na kulturę organizacji składają się niepisane, przestrzegane często podświadomie zasady, wartości, normy, metody postępowania i myślenia (Cameron, Quinn, 2015). Z kolei E. Schein definiuje kulturę organizacyjną jako wzór założeń podstawowych, które dana grupa wymyśliła, odkryła lub rozwinęła podczas konfrontacji z problemami otoczenia lub problemami wewnętrznymi tej grupy (Schein, 2003, s. 3). Z funkcjonalnego punktu widzenia kultura organizacji stanowi swoisty imperatyw powodujący, że członkowie organizacji mogą działać sprawniej i efektywniej, dając efekt synergii dla osiągnięcia założonych celów.

Jakość kontroli zarządczej w organizacji publicznej jest determinowana poziomem dojrzałości jej kultury organizacyjnej. Problem polega na tym, że brak jest opracowań precyzyjnie definiujących, bądź przynajmniej opisujących wzorzec kultury dla organizacji publicznej. Standardy kontroli zarządczej podkreślają potrzebę przestrzegania wartości etycznych, czego egzemplifikacją jest sumienne, sprawne i bezstronne wykonywanie powierzonych zadań. Jednak etyka stanowi jedynie wyodrębniony element kultury organizacji. W celu zapewnienia skuteczności i efektywności KZ, co z kolei przekłada się na jej jakość, konieczne jest głębsze spojrzenie na zagadnienie kultury organizacji. Trzeba zgodzić się z tezą, że kultura organizacji publicznej ma swoją specyfikę i różni się od kultury organizacji biznesowej. Wpływ na to mają przede wszystkim czynniki otoczenia charakterystyczne dla działalności publicznej, w tym między innymi (Kozuch, 2004, s.47):

- racjonalność polityczna przy podejmowaniu decyzji i w związku z tym dokonywane wybory nie zawsze muszą być zgodne z rachunkiem ekonomicznym;
- trudności w wyznaczaniu celów działania, zwłaszcza przy efektach mało wymiernych i ujawniających się w dłuższym okresie;
- trudno jest określić efekty działań w zakresie zaspokajania dóbr publicznych i społecznych, zwłaszcza przy efektach mało wymiernych i ujawniających się w dłuższym okresie;
- kadencyjność władz utrudnia myślenie strategiczne i powoduje koncentrację na krótszym horyzoncie czasowym;

- kadencyjność władz ma wpływ na sposób zarządzania zasobami ludzkimi, zatrudniania pracowników, zarządzania finansami, projektami, itp.

Dla potrzeb niniejszej publikacji posłużono się koncepcją N. C. Roberta (Roberts, 2003, s. 217-234). Autor zaproponował macierz w której skonfrontował ze sobą produktywność oraz efektywność organizacji publicznej (rysunek 19). Produktywność (skuteczność) zdefiniował jako zdolność osiągania zamierzonych rezultatów, natomiast efektywność jako zdolność do wytwarzania rezultatów, przy optymalnym wykorzystaniu zasobów. W ten sposób sformułował cztery typy kultur organizacyjnych: twórcza, adaptacyjna, dyrektywna oraz reaktywna.



Rysunek 11. Typy kultur organizacji publicznej

Źródło: Roberts, s. 220.

Cechą charakterystyczną kultury twórczej jest uczenie się. Członkowie organizacji są skoncentrowani na osiąganiu celów w sposób maksymalnie efektywny i skuteczny. Przy czym skuteczność jest odpowiedzią na oczekiwania interesariuszy. Istnieje silna korelacja pomiędzy organizacją a jej interesariuszami. Przy ich współpracy opracowywane są strategie, z nimi konsultowane są wszelkie istotne zmiany. W organizacji o kulturze twórczej od pracowników oczekuje się czynnego udziału w procesach uczenia się. Z kolei kierownictwo wyższego szczebla to przede wszystkim nauczyciele, mentorzy.

Kultura adaptacyjna nastawiona jest w głównej mierze na innowacje. W organizacjach o kulturze adaptacyjnej preferuje się strategie wyłaniające się, będące niejednokrotnie rezultatem podejmowanych eksperymentów. Od pracowników oczekuje się postaw zaangażowanych, innowacyjnych i przedsiębiorczych. Kluczową

cechą kierownictwa wyższego szczebla jest wizjonerstwo. Ich zasadniczą rolą jest pobudzanie innowacyjności pracowniczej.

Organizacja o kulturze dyrektywnej funkcjonalnie przypomina maszynę biurokratyczną. Procesy planowania, hierarchizowania celów, ich operacjonalizacji są scentralizowane i podlegają ścisłej kontroli. Wszelka władza pozostaje w rękach kierownictwa. Rola pracownika ogranicza się do ścisłego przestrzegania reguł wykonywania pracy.

W przypadku organizacji o kulturze reaktywnej mamy do czynienia ze zjawiskiem reagowania na pojawiające się bodźce zewnętrzne. Kierownictwo wyższego szczebla charakteryzuje się koniunkturalizmem, w głównej mierze wynikającym z pobudek politycznych. Skuteczność i efektywność działań jest niska. Nie przywiązuje się większej wagi do planowania. Jest ono raczej chaotyczne, nastawione na efekt krótkoterminowy.

Rolą kierownictwa jest kształtowanie pożądanego modelu kulturowego organizacji. Wymagania współczesnego społeczeństwa powodują, iż pracownik, urzędnik, musi być kimś więcej niż tylko bezwolnym wykonawcą poleceń, przepisów prawa, norm jakości etc. Chodzi o to, by pracownicy organizacji publicznej, jak to ma niejednokrotnie miejsce w organizacjach biznesowych, byli dumni z pracy dla niej i celu w jakim ona funkcjonuje. By wykonywali swoje obowiązki z pasją i pełnym zaangażowaniem, wykorzystując swój potencjał twórczy.

Uzyskanie takiego efektu jest trudne, bowiem dziesięciolecia trwania klasycznego modelu biurokracji doprowadziło do silnego, wypaczonego zbiurokratyzowania organizacji publicznych. Można to osiągnąć poprzez stałe pielęgnowanie kultury organizacji i stymulowanie jej rozwoju w odpowiedzi na pojawiające się zmiany oczekiwań otoczenia, zwłaszcza klientów i interesariuszy. Dobrym rozwiązaniem wydaje się pójście w kierunku modelu zarządzania przez wyniki, będące pochodną integracji systemów zarządzania jakością, zarządzania procesami, zarządzania zasobami ludzkimi i zarządzania wiedzą (Bugdol, 2011, s. 120).

Istotną rolę w tym procesie odegra bez wątpienia sprawny i skuteczny system kontroli zarządczej (SKZ). Z drugiej strony kultura organizacji ma przemożny wpływ na funkcjonowanie SKZ. By SKZ uczynić sprawnym i skutecznym, ideałem byłby stan, w którym wszyscy członkowie organizacji nie tylko znają zasady i mechanizmy sprawowania KZ ale są niejako przesiąknięci jej duchem. Zgadza się z tymi zasadami i utożsamiają się z nimi przyjmując je za własne. W efekcie, każdy pracownik wykonuje czynności przypisane mu w ramach KZ w sposób niemal automatyczny bez zbędnych dyskusji czy angażowania wyższego kierownictwa, nawet w sytuacjach problemowych.

4.2. WYZNACZANIE CELÓW I ZADAŃ

4.2.1. Założenia systemu wyznaczania celów i zadań

Biorąc pod uwagę określoną w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych definicję kontroli zarządczej oraz obowiązujące standardy w tym zakresie, za najistotniejszy element kontroli zarządczej w sektorze publicznym należy uznać system wyznaczania celów i zadań. Standard nr 6 spośród przywołanych standardów kontroli zarządczej stanowi, że:

- 1) cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie,
- 2) wykonanie zadań należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników,
- 3) w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane,
- 4) zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności,
- 5) należy zadbać, aby określając cele i zadania wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji.

Punktem odniesienia do budowy systemu wyznaczania celów i zadań jest więc dokonanie pogłębionej analizy celowościowej w organizacji, zaplanowanie sposobu realizacji wyznaczonych celów/zadań i ich pomiaru oraz przydzielenie odpowiednich zasobów wykonawcom. Celem tych działań jest zapewnienie funkcjonowania organizacji w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Z punktu widzenia zarządzającego organizacją sektora publicznego jednym z najistotniejszych aspektów jest efektywność jej funkcjonowania. Efektywność jest miarą skuteczności i sprawności działania organizacji, przy czym skuteczność oznacza umiejętność wyboru i osiągania celów, natomiast sprawność to minimalizowanie kosztów użytych do osiągnięcia celów. Tworząc system wyznaczania celów i zadań w sektorze publicznym wykorzystano podejście holistyczne²⁴ i systemowe²⁵.

²⁴ Podejście holistyczne to pogląd według którego wszelkie zjawiska tworzą układy całościowe, podlegające swoistym prawidłowościom, których nie można wnioskować na podstawie wiedzy o prawidłowościach rządzących ich składnikami. Całości nie da się sprowadzić do prostej sumy jej składników.

²⁵ Podejście systemowe kładzie nacisk na związki między częściami organizacji. Organizacja jest tu traktowana jako jednorodny, celowy, otwarty system, który składa się z wzajemnie powiązanych

Funkcjonalnie system wyznaczania celów i zadań stanowi element składowy SKZ w sektorze publicznym. Cele są podstawowymi elementami organizacji, bowiem:

- zapewniają poczucie kierunku działania,
- skupiają wysiłki,
- wytyczają plany i decyzje,
- pomagają oceniać osiągnięte postępy.

Ustalanie celów wraz z doбором środków ich realizacji składa się na planowanie w organizacji. Planowanie jest podstawą wszystkich innych funkcji zarządzania, gdyż bez planu nie ma dobrego organizowania, zarządzania zasobami ludzkimi i kontroli. Skutkiem niewłaściwego przygotowania planów może być niepowodzenie organizacji.

Organizacje sektora publicznego zarządzają się za pomocą dwóch rodzajów planów:

- 1) strategicznych – plany wytyczające zasadnicze kierunki działania i określające ogólne cele organizacji w dłuższej perspektywie czasowej,
- 2) operacyjnych – określających konfigurację celów wspierających cele strategiczne w perspektywie rocznej.

Hierarchiczne ułożenie celów (kaskadowanie) pozwala na przejrzystą ich prezentację oraz ułatwia każdemu pracownikowi zrozumienie wpływu jego pracy na osiągnięcie celów całej organizacji. W składzie celów cele niższego rzędu zawsze wspierają realizację celów wyższego rzędu. Obowiązują przy tym dwie zasady:

- 1) Zasada adekwatności – stanowiąca, że suma celów rzędu niższego musi być równa celowi rzędu wyższego,
- 2) Zasada rozłączności – wskazująca na potrzebę definiowania odrębnych treściowo celów, czyli takich, które nie będą się wzajemnie zazębiały.

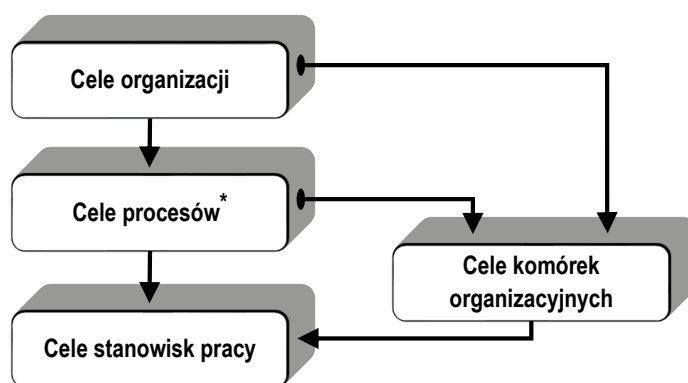
Wyznaczania celów w organizacjach sektora publicznego dokonuje się na czterech poziomach (rysunek 12):

- Organizacji. Są to cele strategiczne w perspektywie wieloletniej oraz cele operacyjne w perspektywie rocznej;
- Procesów/obszarów działań. Realizacja celów organizacji następuje w efekcie funkcjonowania procesów. Każdy z procesów funkcjonuje po to, aby przyczynić się do realizacji jednego lub kilku celów organizacji. Cele procesów, które są związane z zewnętrznym klientem, powinny wynikać z celów

części w taki sposób, że tworzą one pewną całość wyróżniającą się w otoczeniu. Działanie każdego pojedynczego elementu organizacji wpływa na działanie wszystkich pozostałych.

organizacji oraz oczekiwań i wymagań interesariuszy (perspektywa usługowa). Cele dla procesów wewnątrzorganizacyjnych powinny być formułowane na podstawie potrzeb wewnętrznych klientów (perspektywa doskonałości). Ponieważ w sektorze publicznym nie wdrożono jeszcze powszechnie zarządzania procesowego, do tego czasu ustala się cele główne w obszarach działań.

- Komórek organizacyjnych. Gdy zostaną określone cele strategiczne, operacyjne i cele procesów, można przejść do ustalenia celów poszczególnych komórek organizacyjnych. Cele komórek organizacyjnych powinny wynikać zarówno z celów organizacji jak i celów procesów/obszarów działań;
- Stanowisk pracy. Cele stanowisk pracy powinny być oparte na celach procesów/obszarów działań i celach komórek organizacyjnych. Cele te mogą być formułowane dla pojedynczych stanowisk jak i grupy stanowisk. Zaleca się ich formułowanie jedynie w wyjątkowych przypadkach kiedy uzasadnia to ich waga dla realizacji celów wyższego rzędu.



* Do czasu wdrożenia zarządzania procesowego cele wyznacza się w poszczególnych obszarach działań

Rysunek 12. Poziomy wyznaczenia celów organizacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rummler, G. A., Brache, A. P. (2000). *Podnoszenie efektywności organizacji: Jak zarządzać „białymi plamami” w strukturze organizacyjnej?* PWE.

4.2.2. Plan strategiczny

Planowanie strategiczne zajmuje się decyzjami pociągającymi za sobą skutki długotrwałe. Planowanie strategiczne ma istotne znaczenie dla organizacji, ponieważ jest podstawowym sposobem ustalania kierunku, wymiaru, struktury jej zmian i rozwoju.

Podstawą przyjętych kierunków działania jest w każdym przypadku szczegółowa analiza strategiczna, przeprowadzona np. metodą SWOT²⁶, umożliwiającą określenie pozycji strategicznej organizacji publicznej na podstawie analizy związków pomiędzy zidentyfikowanymi szansami i zagrożeniami w otoczeniu organizacji, a jej silnymi i słabymi stronami.

Jednym ze sposobów formułowania strategii jest metodyka Zrównoważonej Karty Wyników (ZKW)²⁷. Koncepcja Karty to proces, w którym strategia jest opracowywana, komunikowana, integrowana z systemem zarządzania, a następnie monitorowana i weryfikowana. Założenia modelu ZKW bazują na analizie przyczynowo-skutkowej wyznaczonych w długiej perspektywie celów strategicznych oraz mierzeniu efektów działań. Strategię organizacji sektora publicznego, zgodnie z metodyką ZKW, oparto na następującym związku przyczynowo-skutkowym: posiadając kulturę organizacyjną adekwatną do wyzwań stawianych nowoczesnym organizacjom publicznym, stosowne kompetencje i efektywne metody działania (perspektywa rozwoju), działając skutecznie, sprawnie, zgodnie z przyjętymi standardami i procedurami (perspektywa procesów wewnętrznych), organizacje sektora publicznego zrealizują cele strategiczne (perspektywa zewnętrzna – finansowa i klienta).

Plan strategiczny organizacji sektora publicznego powinien zawierać co najmniej:

- 1) określenie misji, tj. sformułowanie zasadniczego celu określającego sens istnienia organizacji,
- 2) określenie wizji, tj. syntetycznego opisu tego, jaka organizacja ma być w określonej perspektywie czasu, jaki poziom działania chce osiągnąć i do kogo kieruje swoje działania,
- 3) cele strategiczne wraz ze zrównoważonymi miernikami pozwalającymi na wartościowe wyrażenie tych celów oraz pomiar postępów w ich realizacji,
- 4) inicjatywy strategiczne, tj. strategiczne projekty, których wybór spośród wielu realizowanych zadań ma decydujące znaczenie dla realizacji strategii wraz ze zrównoważonymi miernikami ich osiągnięcia.

²⁶ Skrót SWOT jest akronimem angielskich słów:

S (Strengths) – mocne strony: wszystko to co stanowi atut, przewagę, zaletę organizacji,

W (Weaknesses) – słabe strony: wszystko to co stanowi słabość, barierę, wadę organizacji,

O (Opportunities) – szanse: wszystko to co jest na zewnątrz organizacji i stwarza dla niej szansę korzystnej zmiany,

T (Threats) – zagrożenia: wszystko to co jest na zewnątrz organizacji i stwarza dla niej niebezpieczeństwo niekorzystnej zmiany.

²⁷ Zrównoważona Karta Wyników Roberta S. Kaplana i Davida P. Nortona (ang. Balanced scorecard).

Do wyznaczonych celów strategicznych opracowuje się zestaw kluczowych mierników służących ocenie ich realizacji (KPI) bowiem u podstaw koncepcji ZKW leży przekonanie, że nie można zarządzać tym, czego nie można zmierzyć. Powinny to być mierniki najlepiej charakteryzujące kwestie na które ukierunkowane są cele. Powinny mierzyć długofalowe konsekwencje realizacji celów (mierniki oddziaływania). Wśród nich wyróżnić można mierniki ilościowe i jakościowe. Zaleca się by łączna ich liczba nie przekraczała 30-tu. Opis przykładowego systemu pomiarowego zawarto w pkt 4.2.4.

Uzupełnieniem strategii są inicjatywy strategiczne, tj. jednorazowe działania służące realizacji celów strategicznych w długim horyzoncie czasowym. Ich realizacja powinna, w założeniu, przyczynić się do przeniesienia organizacji na wyższy poziom.

Cele strategiczne powinny być stale oceniane i uaktualniane, by dopasować się do zmieniającego się otoczenia i możliwości organizacji.

4.2.3. Plany operacyjne

Podstawowym celem formułowania planów operacyjnych jest przełożenie celów strategicznych na cele szczegółowe realizowane przez jednostki organizacyjne. Przedmiotem planowania operacyjnego są:

- cele, do których organizacja ma zmierzać,
- metody realizacji tych celów,
- niezbędne zasoby, a także sposoby ich pozyskania,
- działania, w tym czas i miejsce ich wykonywania.

W sektorze publicznym plany operacyjne opracowywane są w:

- 1) ministerstwach,
- 2) departamentach wchodzących w skład ministerstw,
- 3) jednostkach podległych administracji centralnej,
- 4) jednostkach samorządu terytorialnego i podległych instytucjach.

Każdy z wymienionych planów zawiera odrębny zestaw celów jednak przy zachowaniu zasady, że cel operacyjny zawsze wspiera określony cel strategiczny. Cele operacyjne formułuje się w perspektywie rocznej w dokumentach o nazwie: „Plan działalności”.

Przykładowo:

Plan działalności Ministra Finansów tworzy się na podstawie przepisu art. 70 ust.1 ustawy o finansach publicznych oraz przepisów szczegółowych

zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254). Zgodnie z nim: „kierujący działem sporządza, do końca listopada każdego roku, plan działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej”. W oparciu o cytowany przepis dla działów przypisanych Ministerstwu Finansów plan działalności sporządza Minister Finansów. Schemat procesu sporządzania planu działalności prezentuje rysunek 13.

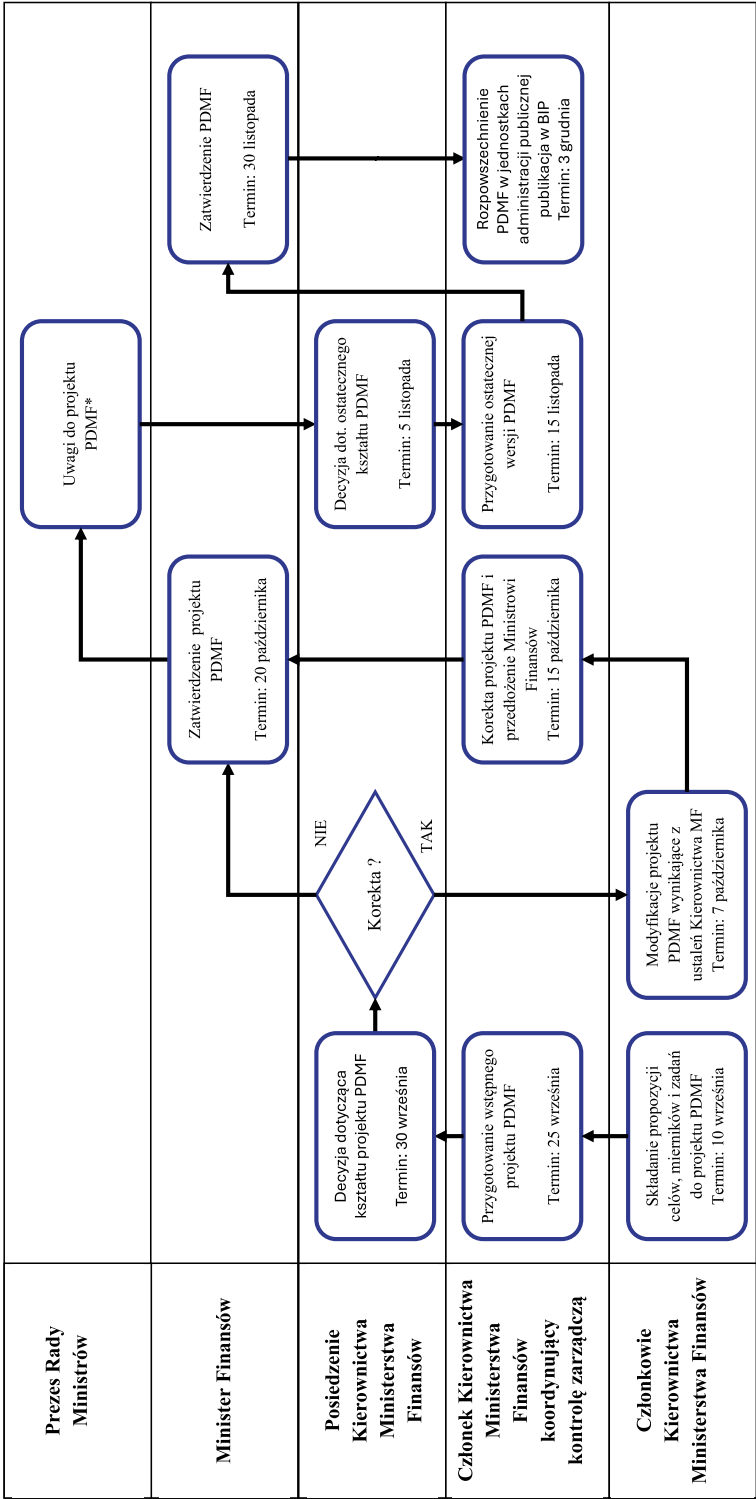
Plany pracy dla jednostek podległych tj. departamentów ministerstwa finansów, izb administracji skarbowej, krajowej informacji skarbowej sporządza się na podstawie zarządzenia Ministra Finansów w sprawie planów pracy i sprawozdań z ich wykonania.

W myśl tej regulacji kierujący jednostkami zobowiązani są do:

- 1) sporządzania:
 - „Planu pracy ...” na rok następny według określonego wzoru i przekazania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do dnia 30 grudnia każdego roku. „Plan pracy ...” IAS powinien uwzględniać cele realizowane w podległych US i UCS.
 - „Sprawozdania z wykonania planu pracy ...” według określonego wzoru i przekazania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do ostatniego dnia lutego po zakończeniu roku obowiązywania planu,
 - „Oceny stanu kontroli zarządczej ...” według określonego wzoru i przekazania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do ostatniego dnia lutego po zakończeniu roku obowiązywania planu,
- 2) publikowania ww. dokumentów w Biuletynie Informacji Publicznej w terminie 3 dni roboczych od ww. terminów.

Mając na uwadze skuteczne i sprawne zarządzanie jednostką ważne jest zebranie i udokumentowanie informacji dotyczących m.in.:

- 1) wskazania odpowiedzialnych za realizację poszczególnych celów,
- 2) hierarchicznego zestawienia celów poczynawszy od celów strategicznych na celach szczegółowych kończąc,
- 3) potencjalnego ryzyka zagrażającego realizacji celów i planowanych środków zaradczych. Każdy cel powinien być poddany szczegółowej analizie ryzyka.



*PDMF – Plan działalności Ministra Finansów

Rysunek 13. Schemat procesu sporządzania planu działalności Ministra Finansów

Źródło: opracowanie własne.

4.2.4. Model formułowania planu działalności

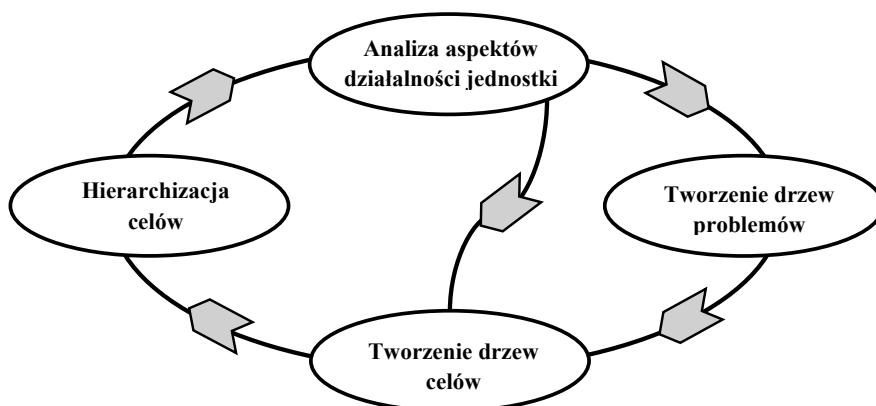
Formułowanie planu działalności jest procesem skomplikowanym. Wymaga wszechstronnej znajomości realiów funkcjonowania jednostki a także jej możliwości realizacyjnych. Ponadto potrzebna jest wiedza i doświadczenie w zakresie identyfikowania celów wartościowych i doboru najistotniejszych. Źródeł pochodzenia celów i inspiracji do ich identyfikowania można poszukiwać na wiele sposobów. W organizacjach sektora publicznego proponuje się stosowanie niżej opisanej metody. Stanowi ją model formułowania planu działalności składający się z czterech etapów:

- Etap 1 – analiza aspektów działalności jednostki,
- Etap 2 – tworzenie drzewa problemów,
- Etap 3 – tworzenie drzewa celów,
- Etap 4 – hierarchizacja celów.

Idea modelu opiera się na następujących założeniach:

- proces formułowania planu działalności przebiega w cyklu zamkniętym. Poprzez kolejne iteracje dąży się do uzyskania planu precyzyjnego i spójnego wewnątrznie. Ostateczna wersja planu działalności jest efektem co najmniej dwóch iteracji;
- w procesie identyfikacji celów oraz formułowania planu działalności bierze udział jak największa grupa pracowników;
- plan działalności podlega okresowym badaniom adekwatności wyznaczonych celów i mierników ich osiągnięcia.

Model procesu formułowania planu działalności prezentuje rysunek 14.



Rysunek 14. Model procesu formułowania planu działalności

Źródło: opracowanie własne.

Etap 1

Przystępując do sporządzenia planu działalności, bierze się m.in. pod uwagę następujące aspekty funkcjonowania:

- 1) cele wynikające ze strategii jednostki sektora publicznego – zakres partycypacji w osiąganiu poszczególnych celów strategicznych,
- 2) cele roczne jednostki nadrzędnej (np. ministerstwa),
- 3) oczekiwania klientów zewnętrznych,
- 4) potrzeby i oczekiwania klientów wewnętrznych,
- 5) wyniki analizy otoczenia organizacji – analizuje się zmiany w dziedzinie politycznej, ekonomicznej, technologicznej i legislacyjnej, które mogą wpłynąć na działalność jednostki (pozytywne i negatywne),
- 6) ciągłość działalności,
- 7) bezpieczeństwo informacji,
- 8) istotne problemy zidentyfikowane w obszarach działania przez audyt wewnętrzny, kontrolę wewnętrzną, kontrole zewnętrzne, samoocenę itp.,
- 9) cele niezrealizowane w poprzednich okresach,
- 10) wyniki monitorowania kontroli zarządczej,
- 11) inne, istotne dla danej jednostki organizacyjnej np. analizy symptomów potencjalnych zagrożeń.

Wynikiem przeprowadzonej analizy jest wiązka zagadnień/problemów, spośród których dokonuje się wyboru najistotniejszych dla funkcjonowania jednostki. Wyboru można dokonać posiłkując się analizą skutków i prawdopodobieństwa wystąpienia problemów. Należy pamiętać, że to okazje generują postęp w organizacji a nie skupienie się na rozwiązywaniu problemów doraźnych.

Graficzne zobrazowanie dokonanej w etapie 1 analizy w odniesieniu do pojedynczego zagadnienia może mieć postać:

- 1) drzewa problemów, jeżeli rozpatrywane zagadnienie ma charakter problemu,
- 2) drzewa celów, jeżeli rozpatrywane zagadnienie ma charakter okazji. W tym wypadku przechodzi się od razu do etapu 3 modelu.

Etap 2

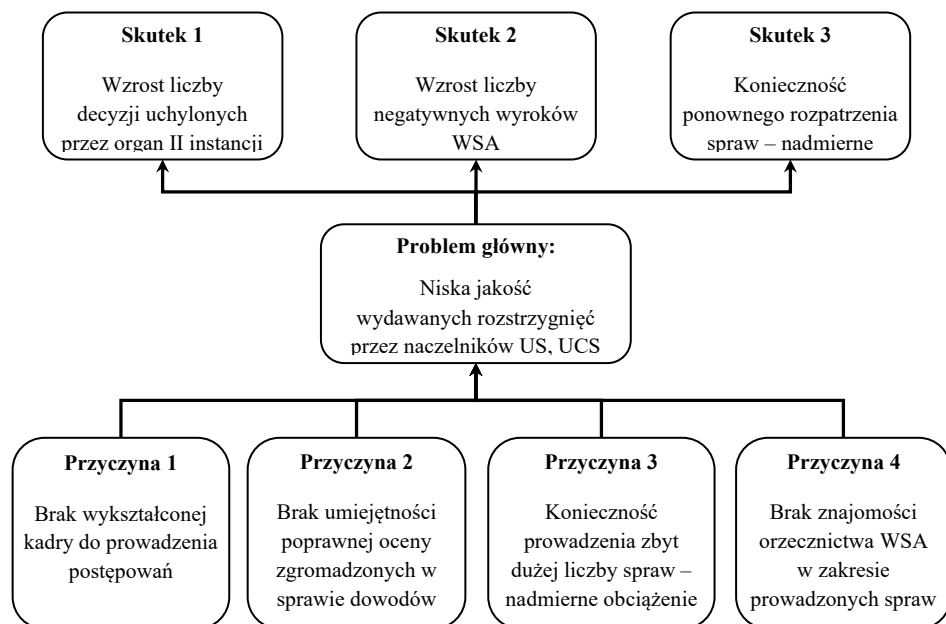
Z problemem mamy do czynienia wówczas, kiedy stan rzeczywisty odbiega od stanu pożądanego. Czy badane zagadnienie stanowi problem można stwierdzić poszukując odpowiedzi m.in. na następujące pytania:

- Jak duże jest odchylenie między rzeczywistym a pożądanym stanem spraw?

- W jaki sposób wpływa ono na nasze możliwości osiągnięcia lub przekroczenia celów jednostki?
- Jeżeli odchylenie stanowi problem jak trudno będzie je usunąć?
- Jak szybko musimy zadziałać aby rozwiązać problem albo wykorzystać okazję?

Drzewo problemów przedstawia związek między przyczynami występującego problemu a jego skutkami. W praktyce, poddaje się analizie rozpatrywany problem poprzez poszukiwanie najistotniejszych jego przyczyn i przewidywanie najważniejszych skutków jego wystąpienia. Najtrudniejszym zadaniem na tym etapie postępowania jest znalezienie istotnych przyczyn źródłowych wystąpienia potencjalnego problemu a nie przyczyn pośrednich. Zdecydowanie ułatwi to postępowanie w kolejnych etapach modelu.

Drzewa problemów sporządza się dla każdego rozpatrywanego problemu. Przykładowe drzewo dla pojedynczego problemu prezentuje rysunek 15.



Rysunek 15. Przykład drzewa problemów

Źródło: opracowanie własne

Etap 3

Pozytywnym odbiciem drzewa problemów jest drzewo celów. By przetransponować drzewo problemów na drzewo celów, należy:

- 1) przeformułować problem główny na cel,
- 2) przeformułować skutki na efekty,
- 3) przeformułować przyczyny na cele szczegółowe,
- 4) powiązać je w ciąg przyczynowo-skutkowy,
- 5) określić mierniki realizacji celu głównego i celów cząstkowych.

Interakcje pomiędzy celami bazują na zasadzie, że jeden cel może być środkiem do osiągnięcia drugiego.

W przypadku, gdy analiza dokonana w etapie 1 modelu wskazuje, że mamy do czynienia z okazją, należy:

- 1) sformułować cel główny,
- 2) przewidzieć efekty realizacji celu,
- 3) sformułować cele cząstkowe służące realizacji celu głównego,
- 4) powiązać je w ciąg przyczynowo skutkowy,
- 5) określić mierniki realizacji celu głównego i celów cząstkowych.

Wybór celów i związanych z nimi miar jest najważniejszym czynnikiem wpływającym na efektywność organizacji. Formułując cele należy stosować standardy definiowania celów, zgodnie z metodyką SMART. Zgodnie z tą metodyką, poprawnie sformułowany cel powinien być:

- S** – sprecyzowany (specific) prosty, konkretny, ścisły, jednoznaczny – jego zrozumienie nie stanowi kłopotu; sformułowanie jest jednoznaczne i nie pozostawia miejsca na swobodną interpretację; jego treść/nazwa określa stan jaki ma być osiągnięty; nie opisuje sposobu dojścia do stanu docelowego;
- M** – mierzalny (measurable) ilość, jakość, czas, koszty – tak sformułowany, by można było liczbowo wyrazić stopień jego osiągnięcia lub przynajmniej umożliwić jednoznaczną „sprawdzalność” jego osiągnięcia; wskazuje po czym można poznać, że stan docelowy został osiągnięty; jest uzupełniony miernikiem/miernikami i ich wartościami planowanymi;
- A** – ambitny (ambitious) stanowiący wyzwanie – stosunkowo trudny do osiągnięcia (początkowo wydaje się nawet nierealny); stawia wysoko poprzeczkę, ale jednocześnie jest osiągalny za pomocą posiadanych zasobów (ludzi, kompetencji, środków finansowych, wyposażenia); zbyt ambitny cel podkopuje wiarę w jego osiągnięcie i tym samym motywację do jego osiągania; do osiągnięcia wymaga od kierownika wykorzystania jego najlepszych kompetencji;

- R** – relacyjny (relevant) powiązany, stosowny, istotny – ważny dla organizacji przez powiązanie z jej priorytetami i strategią działania oraz z celami nadrzędnymi; jest ważnym krokiem naprzód; stanowi określoną wartość dla tego, kto będzie go osiągał;
- T** – terminowy (time oriented) określony w czasie – ma dokładnie określony horyzont czasowy w jakim należy go osiągnąć; ma termin końcowy;

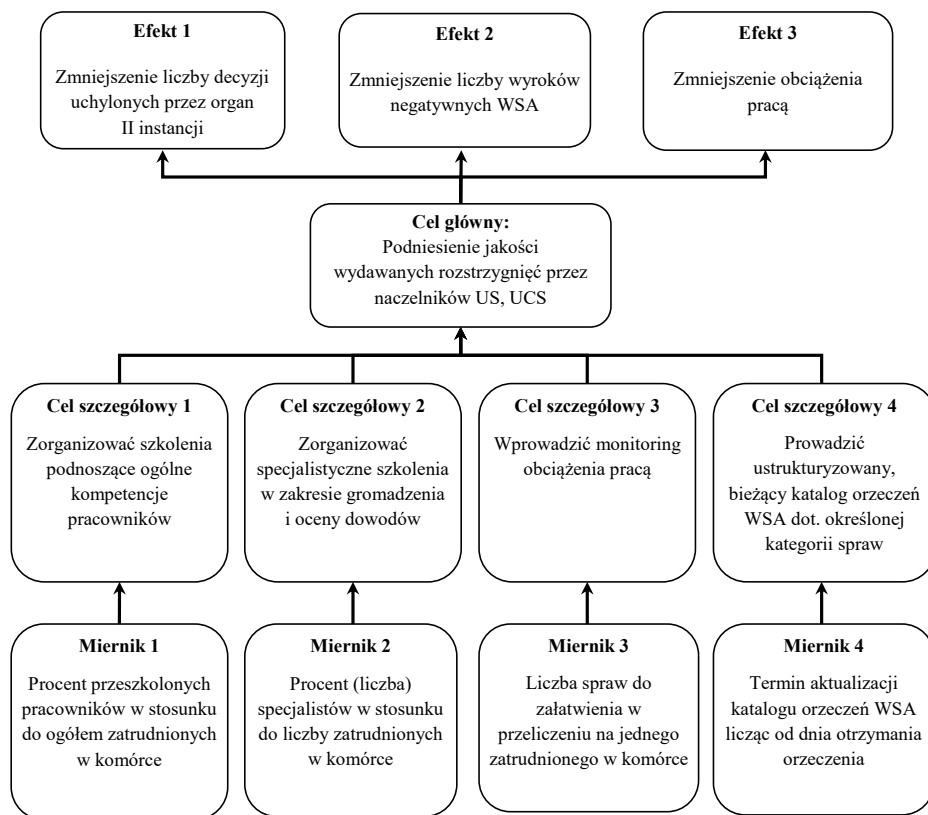
Cele powinny być sformułowane tak, aby odnosiły się do efektów działań, a nie do samych działań, które służą ich osiągnięciu. Formułując mierniki/wskaźniki osiągnięcia celu(ów) należy przyjąć zasadę, że każdy miernik powinien posiadać łącznie następujące cechy, zgodnie z metodą RACER:

- R** – (relevant) adekwatny – istotny, ściśle związany z celem, którego dotyczy; dotyczy wyników a nie wysiłków dla ich osiągnięcia; odzwierciedla ilościowy lub jakościowy charakter celu;
- A** – (accepted) akceptowalny – uzgodniony i zaakceptowany przez zarządzających oraz dążących do osiągnięcia danego celu;
- C** – (credible) wiarygodny – wiarygodny dla zaangażowanych stron; zrozumiały nie tylko dla ekspertów; poparty empirycznie;
- E** – (easy to monitor) łatwy do monitorowania – istnieje możliwość uzyskania bieżącej informacji na temat stanu danego miernika; dane wymagane do pomiaru są dostępne bez ponoszenia nadmiernych kosztów badań; można wykorzystać istniejące już mierniki;
- R** – (robust against manipulation) odporny na manipulacje, solidny – sam broni się swoim obiektywizmem; nie jest podatny na manipulacje.

Samo wprowadzenie miar oceny nie doprowadzi do poprawy skuteczności czy efektywności. Konieczne jest jeszcze:

- 1) wprowadzenie właściwych mierników, tj. dających pewność, że ocenia się czynniki mające wpływ na efektywność,
- 2) zbudowanie kompleksowego systemu pomiarowego, a nie zbioru sprzecznych, przez to wpływających potencjalnie na pogorszenie efektywności organizacji, miar,
- 3) wprowadzenie procesu zarządzania skutecznością i efektywnością, który pozwoli na przełożenie wyników pomiarów na działania.

Przykładowe drzewo celów dla pojedynczego celu głównego prezentuje rysunek 16.



Rysunek 16. Przykład drzewa celów

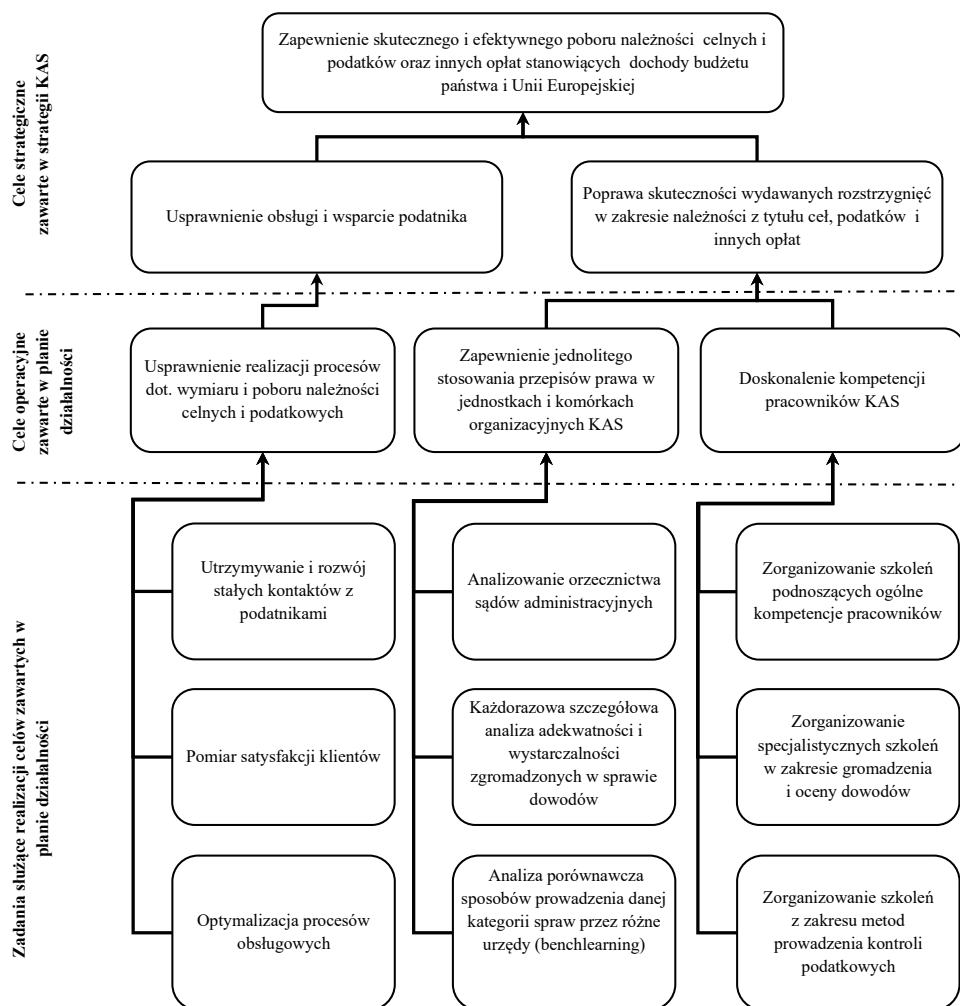
Źródło: opracowanie własne.

Etap 4

Cele zarówno główne jak i szczegółowe pozostają ze sobą w ścisłej relacji i nawiązują do celów strategicznych jednostki sektora publicznego. Cele nie mogą się wykluczać, być ze sobą sprzeczne, ale dopełniać się tworząc harmonijną całość, aby organizacja mogła sprawnie funkcjonować. Cele dla poszczególnych komórek organizacyjnych (ew. stanowisk pracy) muszą być formułowane tak aby ich działanie korespondowało z celem głównym i zapewniało sprawne funkcjonowanie oraz rozwój jednostki.

Hierarchiczne ustawienie wszystkich celów powinno obejmować cały zakres celów, począwszy od celów strategicznych, na celach poszczególnych komórek organizacyjnych (ew. stanowisk pracy) kończąc. W wyniku hierarchizacji celów otrzymujemy drzewo celów. Klasyfikacja ta ma porządkować cele i je uszczegóławiać. Ma też wpływ na proces kształtowania struktury organizacyjnej.

Przykład fragmentu szczegółowej hierarchii celów prezentuje rysunek 17.



Rysunek 17. Przykład hierarchii celów

Źródło: opracowanie własne.

4.2.5. Nieadekwatność w wyznaczaniu celów

Kontrolę zarządczą wprowadzono pierwotnie dla sektora prywatnego, nie-obowiązkowo, głównie dla dużych przedsiębiorstw. W tym sektorze głównym celem działalności jest zysk. W Polsce, w sektorze publicznym, kontrolę zarządczą wprowadzono obowiązkowo. W tym sektorze, podstawowym celem działalności wszystkich jednostek jest korzyść społeczna.

Nieadekwatność w wyznaczaniu celów w sektorze publicznym wynika z fundamentalnych różnic między administracją a biznesem, takich jak brak wyraźnego zysku jako miary sukcesu, wysoki stopień złożoności zadań oraz silne uwarunkowania polityczne. Cele te często są niejasne, wieloaspektowe i trudne do wymierzenia, co prowadzi do problemów z ich realizacją i oceną efektywności.

Główne przyczyny i przejawy nieadekwatności w wyznaczaniu celów w sektorze publicznym to:

- Niejasność i wieloznaczność celów. Instytucje publiczne często realizują jednocześnie sprzeczne zadania (np. zwiększenie jakości usług przy jednoczesnej redukcji kosztów), co utrudnia zdefiniowanie precyzyjnych, wymiernych celów. Cele bywają formułowane ogólnikowo, np. „poprawa bezpieczeństwa” lub „wzrost zadowolenia obywateli”, co utrudnia ich mierzalność.
- Wpływ czynników politycznych. Cele w sektorze publicznym są często kształtowane przez aktualną agendę polityczną, a nie merytoryczne potrzeby czy możliwości organizacyjne. Zmiany władzy mogą prowadzić do nagłej redefinicji celów, co uniemożliwia długoterminowe planowanie.
- Trudności w pomiarze rezultatów. W przeciwieństwie do sektora prywatnego, w publicznym często brakuje bezpośredniego przełożenia między poniesionymi nakładami a efektami. Produktywność jest trudna do oszacowania, ponieważ usługi publiczne (np. edukacja, ochrona zdrowia) w ogromnej mierze nie są sprzedawane na rynku. Zamiast „wyniku finansowego” – należy mierzyć „efektywność społeczną”. Zamiast „zysku” – należy mierzyć „poziom zaspokojenia potrzeb społecznych”.
- Tendencja do ustawiania łatwych celów. Organizacje publiczne mają skłonność do wyznaczania celów łatwych do osiągnięcia, aby zagwarantować ich realizację, co zniechęca do innowacji i podejmowania wyzwań.
- Biurokracja i sztywna struktura. Występowanie „kultury silosowej”, w której departamenty działają w izolacji, przeszkadza w osiąganiu spójnych, ogólnorganizacyjnych celów. Ponadto, wysoki poziom konformizmu wobec procedur często wygrywa z orientacją na efekty.
- Niewłaściwe przenoszenie modeli biznesowych. Próby bezpośredniego przeszczepiania narzędzi z sektora prywatnego, często ignorują specyfikę sektora publicznego. Kontrola zarządcza w sektorze prywatnym ma zabezpieczać aktywa i maksymalizować zwrot z inwestycji a nadrzędnym celem sektora publicznego jest tworzenie wartości publicznej. Sukcesu szkoły nie

mierzy się zyskiem netto, lecz poziomem edukacji (efekty społeczne), a szpitala – wyleczalnością (korzyść społeczna), a nie brakiem deficytu.

4.2.6. Pomiar działalności

4.2.6.1. Założenia systemu

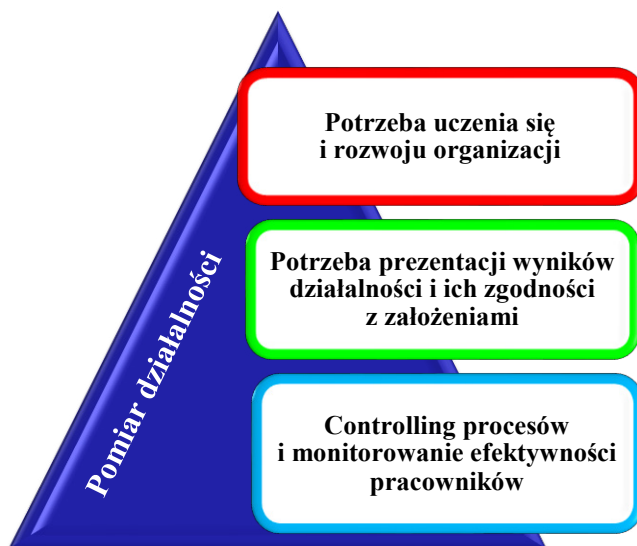
Maksyma dotycząca zarządzania stanowi, że: „nie można zarządzać czymś, czego się nie mierzy” (Drucker, 1998). Pomiary w organizacji są więc równie ważne jak jej strategia, zasady zarządzania czy realizowane procesy. Warto zastosować holistyczne podejście do budowy układu pomiarowego, nadając mu formę rozwiązania systemowego. Budowę systemu należy poprzedzić pogłębioną analizą w czterech aspektach:

- celowościową,
- metodologiczną,
- strukturalną,
- jakościową.

Analiza celowościowa prowadzi do wniosku, że pomiar działalności wynika z trzech zasadniczych powodów:

- 1) Potrzeby uczenia się i rozwoju. Organizacje sektora publicznego, podobnie jak organizacje biznesowe, powinny być organizacjami uczącymi się. Do tego niezbędne są narzędzia pozwalające w sposób obiektywny oceniać postępy.
- 2) Potrzeby zaprezentowania wyników działalności i ich zgodności z założeniami. Organizacje sektora publicznego, jako dostawcy specyficznych usług, zobligowane są do regularnego prezentowania osiągniętych wyników swoim interesariuszom. Wymaga to niejednokrotnie zastosowania równie specyficznych mierników by percepcja prezentowanych treści nie nastroczała trudności.
- 3) Potrzeby controllingu procesów i monitorowania efektywności pracowników. To spojrzenie na organizację z punktu widzenia jej procesów wewnętrznych, jej dojrzałości, sprawności i efektywności.

Prezentuje to rysunek 18 wskazując jednocześnie na potrzebę zachowania proporcji co liczby stosowanych miar. Najwięcej mierników dotyczy controllingu procesów i efektywności pracowników, najmniej potrzeb uczenia się i rozwoju.



Rysunek 18. Analiza celowościowa systemu pomiarowego

Źródło: opracowanie własne.

Co do metodyki, zastosowano Strategiczną Kartę Wyników (Balanced scorecard – BSC). Strategiczna Karta Wyników jest instrumentem zarządzania strategicznego, który umożliwia umiejscowienie długookresowej strategii organizacji w systemie jej zarządzania poprzez mechanizm pomiaru. Strategiczna Karta Wyników daje możliwość bezpośredniego przełożenia wizji i strategii na działania (procesy), poprzez zdefiniowanie celów i mierników w czterech perspektywach: klienta, procesów wewnętrznych, rozwoju i finansowej. Zaletą takiego podejścia jest:

- ustrukturyzowanie celów i mierników,
- określenie ich wzajemnych interakcji,
- ich integracja z systemami zarządzania,
- umożliwienie przekrojowej i aktualnej oceny efektywności całej organizacji, w tym stopnia realizacji strategii,
- budowanie zdolności organizacji do uczenia się poprzez zastosowanie strategicznego sprzężenia zwrotnego.

Jako dominującą wybrano perspektywę klienta. W tej perspektywie określa się cele nadrzędne realizowane m.in. poprzez cele pochodne zidentyfikowane w perspektywach procesów wewnętrznych, rozwoju i finansowej. Do oceny stopnia realizacji tych celów formułuje się Kluczowe Wskaźniki Efektywności (KPI). KPI wspierają osiągnięcie przez organizację jej celów operacyjnych i strategicznych.

Dokonując analizy pod względem strukturalnym posłużono się koncepcją, według której cele w organizacji, a co za tym idzie również mierniki ich osiągnięcia, wyznacza się na trzech poziomach funkcjonalnych tj. poziomie organizacji, poziomie procesów oraz poziomie komórek organizacyjnych/stanowisk pracy (patrz rysunek 6). Cele/mierniki stanowisk pracy powinny być oparte na celach/miernikach procesów i celach/miernikach komórek organizacyjnych. Z kolei cele/mierniki komórek organizacyjnych powinny wynikać zarówno z celów/mierników organizacji jak i celów/mierników procesów. Takie hierarchiczne ułożenie celów i ich mierników pozwala na przejrzystą ich prezentację oraz ułatwia identyfikację właścicieli celów/mierników. Ponadto ułatwia każdemu pracownikowi zrozumienie wpływu jego pracy na osiąganie celów/mierników całej organizacji. Budowanie mierników powinno być poprzedzone formułowaniem preferencji klientów i oczekiwanych przez nich wartości. Postępowanie takie wynika z potrzeby uniknięcia formułowania celów i mierników postrzeganych tylko z perspektywy wnętrza organizacji.

W organizacjach sektora publicznego poziom organizacji reprezentują cele/mierniki określone w strategii oraz cele/mierniki krótkookresowe identyfikowane w ramach procesu sporządzania planu działalności. Na poziomie procesów identyfikuje się cele/mierniki głównie w odniesieniu do procesów podstawowych. Cele / mierniki komórek organizacyjnych / stanowisk pracy wynikają bezpośrednio z celów/mierników procesów lub etapów procesów.

Analizę jakościową poprzedzono przeglądem stosowanych metod. Spośród metod stosowanych współcześnie do kompleksowego zarządzania jakością na uwagę zasługują Six Sigma²⁸ oraz Lean Management²⁹.

Metoda Six Sigma, używając narzędzi statystycznych, skupia się na mierzeniu i redukcji zmienności w procesach oraz osiągnięciu celów wyznaczonych przez wymagania klienta. Kluczowe cechy Six Sigma:

- koncentracja na kliencie – skupienie się na potrzebach i satysfakcji klienta,
- ukierunkowanie na procesy a nie na struktury,
- opomiarowanie procesów i miara jakości – zarządzanie na podstawie danych a nie przypuszczeń,

²⁸ Sześć Sigma (ang. Six Sigma) – metoda zarządzania jakością opracowana w spółce Motorola. W metodzie Six Sigma przyjmuje się, że defekty w procesach występują z pewnym prawdopodobieństwem, które można opisać rozkładami statystycznymi. Celem biznesowym na poziomie Six Sigma jest zmniejszenie prawdopodobieństwa wystąpienia defektów do trzech i czterech dziesiątych defektu na milion okazji.

²⁹ Lean Management to koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem, polegająca na maksymalizacji wartości dla klienta przy jednoczesnej minimalizacji ewentualnych strat.

- ciągle usprawnianie produktów/usług,
- stymulowanie zmian kultury organizacji poprzez pełne zaangażowanie pracowników wszystkich szczebli.

Lean Management koncentruje się w głównej mierze na eliminacji z procesów czynności nieprzynoszących wartości dodanej dla klienta, co prowadzi do redukcji czasu i kosztu procesu. Rezultaty ze stosowania Lean Management sprowadzają się do:

- redukcji czasu procesu,
- wzrostu jakości,
- redukcji kosztów,
- poprawy obsługi klienta,
- dużego zaangażowania pracowników w zmiany, poczucie odpowiedzialności za procesy.

Jakość świadczonych przez organizacje sektora publicznego usług jest przedmiotem szczególnej troski. Określono oczekiwania klientów będące jednocześnie parametrami oceny jakości świadczonych usług:

- czas i koszt obsługi transakcji,
- użyteczność usług,
- łatwy dostęp do informacji,
- jednolity sposób obsługi poszczególnych typów spraw we wszystkich jednostkach organizacyjnych (np. jednolity sposób obsługi klientów w urzędach skarbowych).

O ile pierwszy z nich tj. czas i koszt obsługi poddaje się bezpośredniemu pomiarowi, to pozostałe parametry zaliczają się do wielkości bezpośrednio niemierzalnych bądź trudno mierzalnych i wymagają stosowania specjalnych mierników i metod pomiaru.

4.2.6.2. Funkcjonowanie systemu

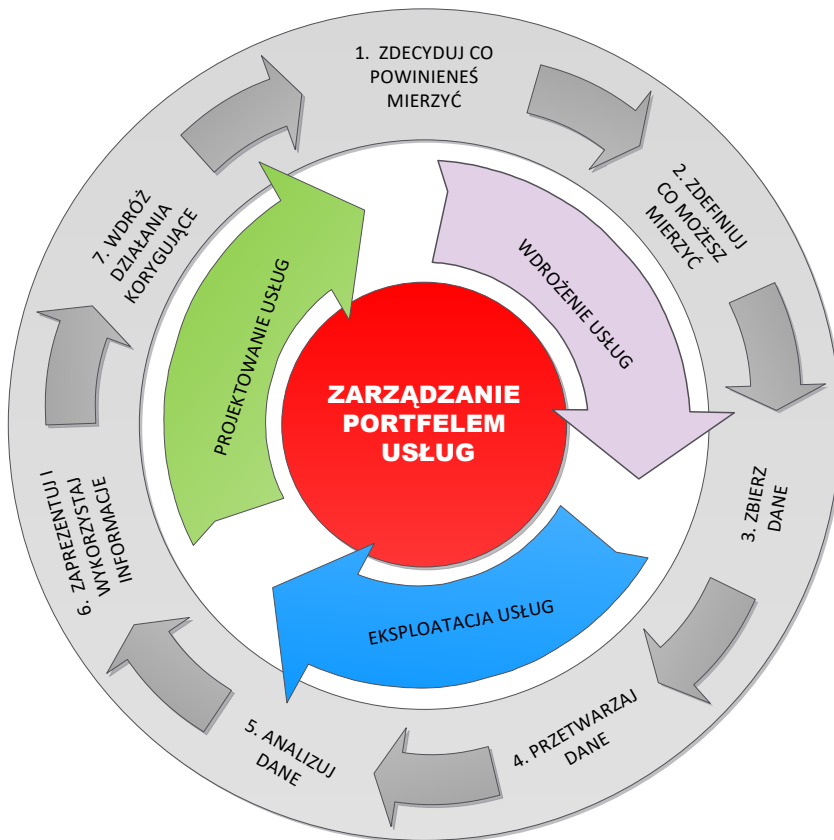
Mając na uwadze wnioski z przeprowadzonych analiz, przyjęto że:

1. System pomiarowy powinien mieć charakter rozwiązania systemowego obejmującego całą organizację.
2. Należy skoncentrować się na ograniczonej liczbie wskaźników oraz mierzyć tylko to, co jest istotne.
3. Miary procesów powinny stanowić integralną część systemu pomiarowego, przy czym cele procesów, które są związane z zewnętrznym klientem, powinny wynikać z celów organizacji oraz oczekiwań i wymagań klientów natomiast

cele procesów wewnątrzorganizacyjnych, powinny być formułowane na podstawie potrzeb wewnętrznych klientów.

4. Procesy nie są realizowane tak, jak oczekuje tego klient. Potrzebę tą należy określić w kategoriach mierzalnych. Analiza potrzeb klienta zewnętrznego oraz mierzenie luk satysfakcji³⁰ powinny stanowić jedno z kryteriów optymalizacji procesów.

Bazując na tych założeniach, opracowano koncepcję systemu pomiarowego łączącą w sobie podejście proklienckie z ustawicznym dążeniem do jakości. Schemat systemu pomiarowego prezentuje rysunek 19.



Rysunek 19. Koncepcja systemu pomiarowego

Źródło: opracowanie własne.

³⁰ Luka satysfakcji klienta - różnica pomiędzy oczekiwaniami klientów a ich faktycznymi doznaniem podczas procesu świadczenia usług (metoda servquel).

Idea Systemu sprowadza się do realizacji 7-etapowego procesu pomiaru i doskonalenia w kontekście zarządzania portfelem usług:

Etap 1. Zdecyduj co powinieneś mierzyć. Wychodząc z założenia, że zmierzyć można wszystko, tylko trzeba wiedzieć po co, należy określić potrzeby w zakresie dokonywania pomiarów. Punktem wyjścia jest określenie mierników do celów strategicznych. Powinny to być mierniki określające nie tylko stopień realizacji tych celów ale także pokazujące rozwój organizacji jako całości. Schodząc niżej na poziom operacyjny, należy określić: mierniki celów pośrednich, mierniki celów procesów oraz mierniki efektywności procesów. Mając na uwadze cele pośrednie oraz cele procesów i ich etapów, należy określić cele dla poszczególnych komórek organizacyjnych/stanowisk pracy.

Projektując mierniki/wskaźniki warto dokonać analizy ich adekwatności (trafności) odpowiadając na trzy istotne pytania:

- Co chcemy osiągnąć realizując cel?
- Po czym poznamy, że dany cel został osiągnięty?
- Co się powinno zmienić na skutek realizacji celu?

W ramach tego etapu należy również określić jakimi rodzajami mierników będziemy się posługiwać: jakościowymi czy ilościowymi, mając na uwadze przede wszystkim cele nadrzędne. Liczbę mierników należy ograniczyć do niezbędnego minimum. Celem jest pomiar działalności organizacji a nie skupianie się na samym mierzeniu. Ponadto mierzenie kosztuje co również wpływa na potrzebę ograniczenia ich liczby.

Etap 2. Zdefiniuj co możesz mierzyć. Określenie potrzeb pomiarowych nie jest równoznaczne z możliwością ich dokonania. W tym etapie należy rozważyć faktyczne możliwości praktycznego dokonania pomiarów. Należy rozważyć m.in.:

- Skąd będą pochodzić dane do obliczeń a więc np. precyzyjnie określić punkty pomiarowe w procesach?
- Czy dane będą łatwo dostępne?
- Czy dane będą wiarygodne i obiektywne?
- Czy zebranie potrzebnych danych nie będzie zbyt kosztowne?
- Z jaką częstotliwością będzie dokonywany pomiar?

Każdy zastosowany miernik powinien mieć określone atrybuty tj.: nazwę, formułę obliczania, źródło pozyskiwania wiarygodnych danych, częstotliwość pomiaru, sposób interpretacji osiągniętej wartości miernika, właściciela, powiązanie z wydajnością procesu lub aktywności (jeśli dotyczy procesu).

Etap 3. Zbierz dane. Na tym etapie następuje gromadzenie danych potrzebnych do wyliczenia mierników/wskaźników wg scenariuszy opracowanych w etapie 2. Gromadząc dane należy mieć na uwadze:

- Sposób ich gromadzenia (w systemie informatycznym, ręcznie itp.)
- Sposób zabezpieczenia danych,
- Możliwość przywołania danych historycznych.

Etap 4. Przetwarzaj dane. W tym etapie dokonuje się obliczenia wartości wskaźników. Tam gdzie to konieczne prezentuje się wyniki obliczeń w formie zestawień, tabelarycznej, wykresów itp.

Etap 5. Analizuj dane. Analiza polega głównie na porównaniu uzyskanych w toku pomiarów wartości z przyjętymi w planach. Badane są m.in.: odchylenia od wartości oczekiwanej oraz trendy w kolejnych cyklach pomiarowych. Dokonuje się również ekstrapolacji uzyskanych wyników na okresy przyszłe by móc przewidzieć efekty podejmowanych aktualnie działań. W przypadku mierników jakościowych, dokonuje się skalowania uzyskanych wyników oraz porównuje się postępy w odniesieniu do badań uprzednich.

Etap 6. Zaprezentuj i wykorzystaj informacje. Mając do dyspozycji dane analityczne przeprowadza się analizę przyczynowo-skutkową mierzonych zjawisk. Od jej trafności zależeć będzie skuteczność wdrażanych działań doskonalących/korygujących. Determinantą trafności przeprowadzanej analizy jest m.in. umiejętne zaprezentowanie zebranych informacji ogółowi pracowników, zwłaszcza grupie decydentów. W praktyce polega to na syntetycznym ujęciu działalności organizacji w poszczególnych obszarach a następnie poszukiwaniu przyczyn zidentyfikowanych słabości.

Etap 7. Wdróż działania doskonalące/korygujące. Mając do dyspozycji sformułowaną diagnozę opracowuje się działania doskonalące/korygujące posługując się np. metodami i technikami heurystycznymi³¹. Należy nadać im formę harmonogramu wyznaczając: działania, terminy, odpowiedzialności.

³¹ „Metody i techniki heurystyczne - ogół sposobów i reguł postępowania służących podejmowaniu najważniejszych decyzji w skomplikowanych sytuacjach, wymagających analizy dostępnych informacji, a także przewidzenia zjawisk przyszłych; oparte na twórczym myśleniu i kombinacjach logicznych.” Jełowicki i in.: Teoria organizacji i zarządzania, s. 223.

4.3. ZARZĄDZANIE W SYTUACJACH NADZWYCZAJNYCH

SKZ uwzględnia również sposób postępowania jednostek sektora publicznego w sytuacjach nadzwyczajnych. Mowa tu o zarządzaniu na wypadek przerwania ciągłości działania bądź wystąpienia sytuacji kryzysowej. W tych przypadkach nie wystarczą już zasady dobrych praktyk, wytyczne, polityki. Konieczne są precyzyjne procedury postępowania mające charakter systemowy, stanowiące podsystemy SKZ.

Postuluje się opracowanie i wdrożenie Systemu Zarządzania Ciągłością Działania (SZCD), którego celem zasadniczym jest zapewnienie utrzymania ciągłości procesów na wypadek czasowych lub długotrwałych sytuacji kryzysowych, skutkujących niedostępnością usług kluczowych dla realizowanych procesów podstawowych. Intencją jest uodpornienie organizacji na zagrożenia mogące skutkować:

- przerwą w realizacji procesów krytycznych,
- stratami finansowymi budżetu państwa,
- naruszeniem przepisów prawa,
- utratą reputacji.

SZCD określa sposoby planowania oraz zarządzania działaniami zmierzającymi do zachowania ciągłości procesów zachodzących w organizacji. Definiuje on ogólne podejście, szczegółowe kwestie pozostawiając do doprecyzowania za pomocą stosownych dokumentów: polityki, strategii, planu.

SZCD oparty jest na utrwalaniu dobrych praktyk organizacyjnych, wykorzystywaniu podobnych doświadczeń innych podmiotów, a ponadto uwzględnia wymagania wynikające z powszechnie obowiązujących norm i przepisów prawa. Zasady rozwijania SZCD są zgodne z regułami doskonalenia opisanymi w normach³² i standardach dobrych praktyk w wymienionej dziedzinie. Oparte są w głównej mierze na:

- identyfikacji i analizie potrzeb związanych z osiągnięciem właściwego poziomu zapewniania ciągłości działania w odniesieniu do rozpoznanych zagrożeń,
- wdrażaniu, monitorowaniu i dokumentowaniu przyjętych rozwiązań zapewniania ciągłości działania,

³² Normy z serii PN-ISO/IEC 27001÷27012, PN-ISO 31000.

- dokonywaniu systematycznych przeglądów i audytów funkcjonowania rozwiązań zapewniania ciągłości działania oraz dokumentowaniu stwierdzonych nieprawidłowości,
- podejmowaniu działań zapobiegawczych i korygujących w kompleksie rozwiązań zapewniania ciągłości działania,
- sprawowaniu stałego nadzoru w zakresie doskonalenia i aktualizowania rozwiązań zapewniania ciągłości działania,
- prowadzeniu specjalistycznych szkoleń z zakresu zapewniania ciągłości działania dla pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych.

Celem SZCD jest ograniczanie skutków zagrożeń organizacyjnych do poziomu akceptowalnego. Cel ten osiągany jest poprzez minimalizowanie ryzyka związanego z przerwami w realizacji najważniejszych procesów (procesów krytycznych), jak również ewentualne zapewnienie ich ciągłości działania w zapasowym miejscu pracy.

SZCD powinien być stosowany we wszystkich jednostkach organizacyjnych i przez wszystkich pracowników oraz podmioty powiązane z realizacją procesów zachodzących w organizacji.

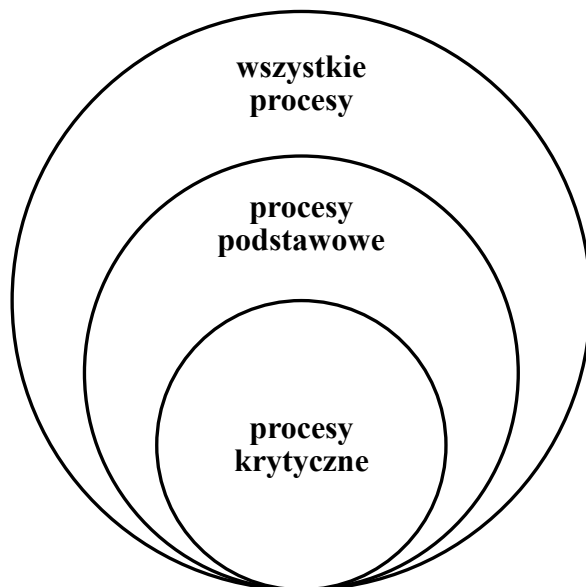
4.3.1. Procesy i działania powiązane

SZCD jest częścią kompleksowego systemu zarządzania oraz elementem niezbędnym dla prawidłowego funkcjonowania innych systemów zarządzania z nim powiązanych (system kontroli zarządczej, system zarządzania bezpieczeństwem informacji, etc). Wspólną płaszczyzną w ww. obszarach jest proces szacowania ryzyka oraz podejście procesowe (patrz Załącznik A do normy PN-ISO/IEC 27001 w części A.17 „Aspekty bezpieczeństwa informacji w zarządzaniu ciągłością działania”, zarządzanie ryzykiem operacyjnym wg PN-ISO 31000:2012). Normy ISO, choć są dobrowolne, a kontrola zarządcza jest obligatoryjna, ich związek jest ścisły i komplementarny. Normy ISO stanowią zbiór najlepszych praktyk i uznanych metod, które pomagają zrealizować prawne wymogi kontroli zarządczej w sposób metodyczny i mierzalny.

Działania w ramach SZCD przebiegają zgodnie z przyjętymi fazami opisanymi w normie PN-ISO/IEC 27001:

- zapobieganie,
- przygotowanie,
- reagowanie,
- odbudowa.

W ramach SZCD wszystkie realizowane procesy podzielone zostały na dwie kategorie: procesy podstawowe i procesy wpierające. Wśród procesów podstawowych najważniejszą rolę odgrywają te procesy, które mają wpływ na realizację zadań statutowych/ustawowych. Spośród procesów podstawowych należy wytypować procesy krytyczne (rysunek 20). Dla procesów krytycznych należy opracować procedury zapewniające zachowanie ciągłości ich funkcjonowania w sytuacji zmaterializowania się zagrożeń.

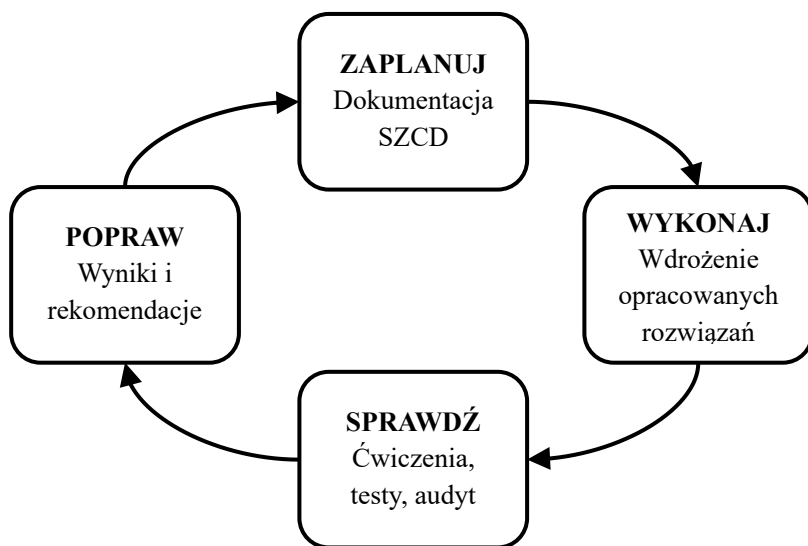


Rysunek 20. Podział procesów w ramach SZCD

Źródło: opracowanie własne.

Aby zapewnić proces ciągłego doskonalenia SZCD, jego funkcjonowanie należy oprzeć na cyklu PDCA³³ (rysunek 21), ponieważ metoda ta zapewnia ustrukturyzowane, systematyczne i iteracyjne podejście do ulepszania procesów, co przekłada się na realne korzyści operacyjne.

³³ Cykl Deminga



Rysunek 21. SZCD w cyklu PDCA

Źródło: opracowanie własne.

Działania w ramach cyklu PDCA obejmują w głównej mierze:

W fazie **Zaplanuj**:

- identyfikację i analizę potrzeb związanych z osiągnięciem właściwego poziomu zapewniania ciągłości działania w odniesieniu do rozpoznanych zagrożeń;
- opracowanie wytycznych i regulacji wewnętrznych.

W fazie **Wykonaj**:

- wdrożenie, monitorowanie i dokumentowanie przyjętych rozwiązań i regulacji w ramach SZCD;
- prowadzenie specjalistycznych szkoleń z zakresu zapewniania ciągłości działania dla pracowników

W fazie **Sprawdź**:

- przeprowadzanie regularnych audytów i przeglądów dokumentacji na zgodność z aktualnie obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi;
- przeprowadzanie okresowych testów wszystkich elementów operacyjnych ciągłości podstawowej. Testy powinny zapewnić zgodność z założeniami opisanymi w dokumentacji SZCD. Testy SZCD odbywają się cyklicznie, w zależności od ich zakresu.

W fazie **Popraw**:

- podejmowanie działań korygujących i naprawczych w ramach SZCD;
- sprawowanie stałego nadzoru w zakresie doskonalenia i aktualizowania dokumentów SZCD.

Wyniki testów operacyjnych, przeglądów dokumentacji SZCD i opublikowanych standardów oraz analiz wpływu zmian operacyjnych zachodzących w organizacji i jej otoczeniu są podstawą do działań optymalizujących i rozwojowych, zapewniających żądaną efektywność.

W przypadku wystąpienia zdarzenia, w wyniku którego nastąpiła konieczność uruchomienia Planu Ciągłości Działania, wymagany jest przegląd po zdarzeniu w celu oceny:

- poprawności identyfikacji i klasyfikacji zdarzenia oraz jego wpływu na działalność operacyjną;
- adekwatności działań podmiotów zaangażowanych w SZCD;
- efektywności w osiągnięciu celów SZCD, w tym czasu odtworzeniowego;
- kompetencji pracowników wykonujących zadania w ramach SZCD.

Raport z przeglądu może być podstawą do ewentualnej zmiany założeń w dokumentacji SZCD i podjęcia działań naprawczych.

Skuteczność wdrożenia SZCD wymaga porzucenia biurokratycznego podejścia do systemu na rzecz aktywnego jego kształtowania.

4.3.2. Dokumentacja Systemu Zarządzania Ciągłością Działania

Dokumenty SZCD są ze sobą powiązane hierarchicznie, a ich opracowanie wymaga usystematyzowanego procesu: zrozumienia organizacji (identyfikacja procesów), uwzględnienia wyników analizy BIA³⁴ i ryzyka operacyjnego oraz zapisów strategii (tabela 6).

Dokumentacja SZCD powinna podlegać przeglądowi minimum raz w roku oraz gdy zachodzą istotne zmiany w organizacji lub jej otoczeniu.

³⁴ Analiza Wpływu Biznesowego (z ang. Business Impact Analysis, w skrócie BIA) - proces identyfikacji i oceny wpływu potencjalnych zagrożeń na działalność organizacji.

Tabela 6. Hierarchia dokumentów SZCD

Polityka Zachowania Ciągłości Działania	<ul style="list-style-type: none"> • Formalne podstawy funkcjonowania SZCD • Cele oraz ramy SZCD • Podział ról i zakresu odpowiedzialności w SZCD
Identyfikacja procesów	<ul style="list-style-type: none"> • Opis procesów • Podział procesów na podstawowe i wspierające • Mapowanie procesów • Opis powiązań pomiędzy procesami
Analiza BIA	<ul style="list-style-type: none"> • Określenie wpływu przerw w realizacji procesów na organizację • Określenie dopuszczalnych czasów przerw w realizacji procesów • Wytypowanie listy niezbędnych zasobów do realizacji procesów • Określenie wymaganych poziomów odtworzenia procesów w awaryjnym trybie pracy • Wytypowanie krytyczności procesów
Analiza ryzyka operacyjnego	<ul style="list-style-type: none"> • Identyfikacja zagrożeń dla procesów • Opisanie scenariuszy zagrożeń • Określenie przyczyn, prawdopodobieństwa i skutków materializacji zagrożeń • Określenie mechanizmów zmniejszających ryzyko
Strategia Zachowania Ciągłości Działania	<ul style="list-style-type: none"> • Sposób postępowania w przypadku wystąpienia przerwy w ciągłości działania dla procesów • Podział istniejących, dostępnych zasobów • Ustalenie poziomu akceptowalnych strat i czasów przerw
Plan Ciągłości Działania	<ul style="list-style-type: none"> • Scenariusze i zasady postępowania w przypadku wystąpienie przerwy w ciągłości działania dla procesów • Procedury i instrukcje awaryjne oraz odtworzeniowe

Źródło: opracowanie własne.

4.4. ZARZĄDZANIE BEZPIECZEŃSTWEM INFORMACJI

Bezpieczeństwo informacji i zarządzanie nim to obowiązek wynikający z przepisów prawa. Obowiązkiem temu podlegają wszystkie organizacje gromadzące i przetwarzające informacje podlegające ochronie, w tym jednostki sektora publicznego. Całość działań w tym zakresie składa się na System Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji (SZBI)³⁵.

³⁵ Zaleca się, aby SZBI miał formę dokumentu spinającego polityki, strategię, regulaminy, instrukcje.

Instytucje realizujące zadania publiczne są zobowiązane działać zgodnie z wytycznymi Krajowych Ram Operacyjności. W rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności³⁶ w § 19 zawarto postanowienie: „Podmiot realizujący zadania publiczne opracowuje i ustanawia, wdraża i eksploatuje, monitoruje i przegląda oraz utrzymuje i doskonali system zarządzania bezpieczeństwem informacji zapewniający poufność, dostępność i integralność informacji z uwzględnieniem takich atrybutów, jak autentyczność, rozliczalność, niezaprzeczalność i niezawodność.” Definicje dotyczące użytych w przepisie pojęć zawarto w § 2 przywołanego rozporządzenia. Sposób postępowania opisano w § 19 ust.2 podając katalog 14 działań składających się na system zarządzania bezpieczeństwem informacji.

Z punktu widzenia SKZ na szczególną uwagę zasługuje zapis § 19 ust.2 pkt 3 rozporządzenia, w którym prawodawca wskazuje, że zarządzanie bezpieczeństwem informacji realizowane jest w szczególności poprzez: „przeprowadzanie okresowych analiz ryzyka utraty integralności, dostępności lub poufności informacji oraz podejmowanie działań minimalizujących to ryzyko, stosownie do wyników przeprowadzonej analizy”. Mając powyższe na uwadze oraz zalecenia normy PN-ISO 31000: „aby organizacje opracowały, wdrożyły i ciągle doskonaliły strukturę ramową, której celem jest integracja procesu zarządzania ryzykiem z całościowym łańdżem organizacyjnym, a także z jej strategią i planowaniem, zarządzaniem, procesami raportowania, politykami, wartościami i kulturą”, postuluje się by proces zarządzania ryzykiem związanym z bezpieczeństwem informacji skorelować z procesami zarządzania ryzykiem w całej organizacji (holistyczne podejście) (Matysek, 2019). Takie podejście sprawia, że problem postępowania z informacjami podlegającymi ochronie postrzegany jest w szerszym kontekście i przez to można lepiej zaplanować działania przeciwdziałające zmaterializowaniu się ryzyka tj. skuteczniejsze i efektywniejsze kosztowo.

Ponadto SKZ powinien dostarczać bieżącej informacji dotyczącej skuteczności i jakości SZBI. Dobrą praktyką jest tu implementacja mechanizmów sygnalizacyjnych i kontrolnych bezpośrednio w procesy realizujące bezpieczeństwo informacji. Sygnały/informacje zwrotne powinny być systematycznie przekazywane do systemu monitorującego SKZ. Posługując się przykładową analizą zagrożeń dotyczących poufności, integralności i dostępności danych prowadzoną w ramach

³⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 maja 2024 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych, Dz.U. 2024 poz.773.

procesu analizy ryzyka bezpieczeństwa danych osobowych (Załącznik 2), mogą to być:

- sygnały o liczbie incydentów utraty poufności, integralności, dostępności,
- sygnały o liczbie wykrytych prób dokonania przejęcia, nieuprawnionego dokonania zmian w zakresie danych osobowych oraz opracowana na tej podstawie zagregowana informacja o skuteczności i odporności SZBI,
- zagregowana informacja o skutkach materialnych będących następstwem utraty poufności, integralności, dostępności,
- informacja o poziomie utraty reputacji.

4.5. KONTROLOWANIE

Kontrolowanie w SKZ rozumieć należy jako szereg czynności polegających na pozyskiwaniu wiedzy nt. funkcjonowania poszczególnych jej aspektów. Owe czynności umiejętnie pogrupowane stanowią mechanizmy kontroli zaimplementowane w procesy/procedury pracy. Najlepiej, kiedy mechanizmy kontroli stanowią odpowiedź na ryzyko pojawiające się w trakcie realizacji zadań.

Efektem zastosowania mechanizmów kontrolnych jest m.in. zapewnienie:

- 1) sprawowania właściwego nadzoru nad wykonywaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji,
- 2) utrzymania ciągłości działalności pomimo negatywnego wpływu czynników wewnętrznych i zewnętrznych,
- 3) ochrony zasobów, zarówno materialnych jak i niematerialnych.

Miarą skuteczności mechanizmów kontrolnych jest to, na ile dane ryzyko ulega wyeliminowaniu lub ograniczeniu w wyniku wprowadzenia proponowanych środków. Opłacalność mechanizmów kontrolnych odnosi się do porównania kosztów wdrożenia środków służących ograniczaniu ryzyka do spodziewanych korzyści ze zmniejszenia tego ryzyka. Racjonalność proponowanych środków ocenia się porównując skutki ekonomiczne w przypadku braku jakiegokolwiek działania z kosztami proponowanych działań.

Warunkiem uzyskania wysokiej efektywności mechanizmów kontroli jest spełnienie:

- 1) wymogu wykonalności kontroli, rozumianej jako dostępność i wystarczalność środków do skutecznej realizacji funkcji kontrolnej,
- 2) wymogu skuteczności prewencyjnej kontroli,
- 3) wymogu ekonomiczności kontroli, który nakłada konieczność właściwego doboru częstotliwości i momentu dokonywania pomiaru kontrolnego.

Wskazaniem jest, by ogół projektowanych mechanizmów kontroli jako reakcji na zidentyfikowane ryzyka, miał charakter rozwiązania systemowego. Definicja systemu określa go jako skoordynowany układ elementów, zbiór tworzący pewną całość uwarunkowaną stałym, logicznym uporządkowaniem jego części składowych. Odnosząc tę definicję do systemu kontroli, nadajemy im automatycznie pewne cechy, a więc stałość i logiczność uporządkowania jego części składowych. Jednak cechy te nie gwarantują w pełni jego skuteczności. By system kontroli był rzeczywiście skuteczny musi sprostać wielu innym wymaganiom. Są to:

- 1) Ścisłość. Od ścisłości informacji generowanych przez system zależą wnioski pokontrolne, a te z kolei przekładają się na działania pokontrolne. Nieścisłe informacje wywoływać mogą działania niepożądane a w sytuacjach ekstremalnych wręcz szkodzić organizacji.
- 2) Aktualność. Cecha informacji równie istotna jak ścisłość.
- 3) Obiektywizm i zrozumiałość. System mechanizmów kontroli powinien być obiektywny, nie podatny na żadne formy nacisku czy manipulowania. Jedynie taki system daje rzetelny obraz rzeczywistości. System musi być przy tym zrozumiały tzn. posiadać jedynie taki stopień skomplikowania by każdy pracownik rozumiał go i potrafił korzystać z jego informacji.
- 4) Koncentracja na strategicznych punktach kontroli. Mechanizmy kontroli powinny koncentrować się na tych obszarach działania, w których prawdopodobieństwo i potencjalne skutki wystąpienia ryzyka są największe.
- 5) Realizm ekonomiczny. Koszt projektowanego systemu mechanizmów kontroli nie powinien przewyższać korzyści wynikających z jego wdrożenia. Od tej ogólnej zasady mogą być wyjątki. Dotyczy to sytuacji w których skutki niepożądanego zdarzenia mogą być bardzo dotkliwe dla organizacji pomimo małego prawdopodobieństwa jego wystąpienia.
- 6) Koordynacja. Informacje generowane przez system mechanizmów kontroli powinny być skorelowane z tokiem pracy organizacji. By system był skuteczny, informacja kontrolna musi dotrzeć do właściwej osoby i na czas.

Projektując system mechanizmów kontroli należy kierować się zasadą, że nadmiar kontroli jest gorszy od ich braku.

Dla potrzeb kontroli zarządczej przyjęto podział mechanizmów kontroli według kryterium ich umiejscowienia. Według tego podziału można wyróżnić:

- 1) mechanizmy kontroli na poziomie organizacji – to mechanizmy kontroli, które wpływają na całość operacji w organizacji i prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyk;

- 2) mechanizmy kontroli na poziomie procesów – to mechanizmy kontroli zaimplementowane w konkretne procesy/procedury pracy. Zasadniczo służą one ocenie jakości, czasu i kosztów realizowanych procesów.

System mechanizmów kontroli podlega ocenie:

- 1) efektywności sposobu zaprojektowania. W ramach tej oceny zwraca się uwagę, czy ogranicza on określone ryzyko oraz czy nie angażuje nadmiernych zasobów (ludzkich, finansowych itp.);
- 2) efektywności operacyjnej. W ramach tej oceny bada się, czy mechanizmy kontroli:
 - funkcjonowały przez cały okres,
 - funkcjonowały terminowo,
 - opierały się na wiarygodnych informacjach,
 - rezultatem ich funkcjonowania była terminowo wykonana korekta błędów.

Szczególną uwagę zwraca się na mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, w szczególności:

- 1) rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji,
- 2) zatwierdzanie operacji przez upoważnione osoby,
- 3) podział kluczowych obowiązków,
- 4) weryfikacja operacji przed i po realizacji.

Równie istotne są systemy informatyczne stanowiące część systemu kontroli zarządczej. Jest to zgodne z modelem dotyczącym stosowania ładu informatycznego w zarządzaniu informacjami i zasobami informatycznymi (COBIT³⁷). Model ten zawiera m.in. kluczowe mechanizmy kontrolne, których celem jest zapewnienie bezpieczeństwa systemów oraz utrzymania integralności informacji i infrastruktury do jej przetwarzania. Stosowane mechanizmy dotyczą w szczególności:

- 1) Kontroli dostępu. Są to fizyczne lub logiczne mechanizmy kontroli, które ograniczają lub wykrywają nieuprawniony dostęp do zasobów informatycznych (np. sprzętu, systemu, aplikacji, danych) mające na celu ich ochronę przed nieautoryzowanymi zmianami, utratą lub ujawnieniem.
- 2) Kontroli oprogramowania systemowego. Są to mechanizmy kontroli, które ograniczają i monitorują dostęp do oprogramowania systemowego.

³⁷ Control Objectives for Information and Related Technology – zbiór dobrych praktyk i wskazówek z zakresu zarządzania procesami IT.

- 3) Kontroli tworzenia i zmian w aplikacjach. Są to mechanizmy kontroli, które zapobiegają działaniom polegającym na wprowadzaniu nieautoryzowanych aplikacji lub zmian w funkcjonujących aplikacjach i wykrywają te działania.
- 4) Podziału obowiązków. Kluczowe obowiązki dotyczące funkcjonowania systemów informatycznych zostały rozdzielone pomiędzy różne osoby tak, aby uniemożliwić nieuprawniony dostęp do zasobów lub danych.
- 5) Ciągłości działalności. Są to mechanizmy, które w przypadku wystąpienia niespodziewanych zdarzeń zapewniają, że najważniejsze operacje są prowadzone bez przeszkód lub zostaną wznowione oraz, że najważniejsze dane są właściwie chronione.
- 6) Kontroli aplikacyjnych. Poszczególne aplikacje użytkowe wyposażone są w odpowiednie mechanizmy kontroli, których celem jest zapobieganie, wykrywanie i korygowanie błędów związanych z przetwarzaniem i przepływem danych.

4.6. INFORMACJA I KOMUNIKACJA

Sprawny system informacji i komunikacji jest determinantą skuteczności SKZ w sektorze publicznym. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej, zarówno kierownicy jednostek sektora publicznego jak i pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji zarządczej³⁸ koniecznej do wykonywania obowiązków służbowych. Efektywny i skuteczny system komunikacji zapewnia przepływ informacji, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym, a także niezawodne ich dotarcie do odbiorców.

Biorąc pod uwagę kryterium pochodzenia informacji można wyróżnić komunikację wewnętrzną i zewnętrzną.

4.6.1. Komunikacja wewnętrzna

Warunkiem prawidłowego funkcjonowania komunikacji wewnętrznej jest zapewnienie dostępu do bieżącej, właściwej i rzetelnej informacji, w odpowiedniej formie i czasie. W tym celu sformułowano:

- 1) zasady tworzenia komunikacji wewnętrznej,
- 2) szczegółowe wytyczne dotyczące zasad przepływu informacji w organizacjach sektora publicznego.

³⁸ Informacja ma charakter zarządczy, jeśli wspomaga proces zarządzania, w tym podejmowania decyzji co do dalszych działań organizacji

Zasady tworzenia komunikacji wewnętrznej w sektorze publicznym:

- 1) komunikacja wewnętrzna jest spójna ze strategią,
- 2) komunikacja wewnętrzna jest stale dostosowywana do zmian zachodzących zarówno wewnątrz organizacji sektora publicznego, jak i na zewnątrz,
- 3) w tworzeniu systemu komunikacji wewnętrznej uczestniczą wszyscy pracownicy,
- 4) istnieje stała forma otwartej dyskusji pomiędzy pracownikami a kierownictwem na wszystkich szczeblach organizacji np.: poprzez regularne spotkania kierownictwa z pracownikami,
- 5) każda forma komunikacji jest dostosowana do wymagań i potrzeb odbiorców.

Szczegółowe wytyczne dotyczące zasad przepływu informacji:

- 1) informacja powinna skutecznie dotrzeć do odbiorcy,
- 2) informacja powinna być zrozumiała i zwięzła,
- 3) informacja powinna dotrzeć do odbiorcy w takim czasie, by pozwolić mu na przeanalizowanie i ustosunkowanie się do niej,
- 4) informacja powinna być przesłana do odbiorcy tylko jeden raz,
- 5) informacja powinna dotrzeć do odbiorcy za pośrednictwem nośnika, który umożliwia jej odczytanie,
- 6) informacja powinna być przesłana za pośrednictwem najbardziej ekonomicznego nośnika,
- 7) informacja powinna być przesyłana w sposób zapewniający jej bezpieczeństwo oraz nienaruszalność jej podstawowych atrybutów: poufności, integralności, dostępności.

Spełnienie wymienionych wyżej zasad oraz kierowanie się szczegółowymi wytycznymi gwarantuje, w założeniu, sprawność, skuteczność i efektywność funkcjonowania komunikacji wewnętrznej. Rolą kierownictwa organizacji sektora publicznego jest zapewnienie stosowania wymienionych zasad i wytycznych oraz stałe monitorowanie i modyfikowanie komunikacji wewnętrznej.

4.6.2. Komunikacja zewnętrzna

Otwartość i uwzględnianie opinii interesariuszy/klientów to zasady leżące u podstaw skutecznej komunikacji zewnętrznej organizacji sektora publicznego. Komunikacja zewnętrzna ma duże znaczenie dla funkcjonowania całego sektora publicznego, ponieważ służy:

- 1) wyjaśnianiu polityki, decyzji i działań,

- 2) przekazywaniu informacji o efektach i osiągnięciach,
- 3) budowaniu pozytywnego i wiarygodnego wizerunku,
- 4) zapewnianiu efektywnej i dokładnej informacji w sytuacjach nadzwyczajnych,
- 5) komunikowaniu się z interesariuszami,
- 6) zapewnianiu efektywnie działającego systemu obsługi skarg, zapytań, itp.

Zasady tworzenia komunikacji zewnętrznej w organizacjach sektora publicznego:

- 1) funkcjonuje strategia i plan komunikacji zewnętrznej, precyzujące m.in.: cele komunikacji, odbiorców, kanały komunikacji, terminy, metody ewaluacji,
- 2) komunikacja zewnętrzna jest spójna ze strategią,
- 3) komunikacja zewnętrzna jest stale dostosowywana do zmian zachodzących w otoczeniu organizacji,
- 4) istnieje stała forma współpracy z interesariuszami, np.: regularne spotkania, konferencje, briefingi itp.
- 5) administracja publiczna dba o to, by interesariusze otrzymywali informacje o sprawach istotnych dla nich i prowadzonej przez nich działalności,
- 6) prowadzony jest nieustanny monitoring komunikatów medialnych, w sytuacjach pojawienia się błędnych doniesień reakcja jest błyskawiczna,
- 7) stale są rozwijane i doskonalone formy przekazu.

Szczegółowe wytyczne dotyczące zasad przekazywania informacji zewnętrznej:

- 1) komunikat musi być spójny i czytelny dla odbiorców,
- 2) sposób prezentacji treści należy dostosować do różnych grup odbiorców,
- 3) w przekazywanej informacji musi być zgodność faktów,
- 4) należy unikać określeń niejednoznacznych,
- 5) przekazywane informacje muszą być aktualne,
- 6) w sytuacji negatywnego nastawienia odbiorcy, należy podjąć działania łagodzące stosunki, a dopiero potem przekazać komunikat,
- 7) planując spotkanie z dziennikarzami należy uwzględnić czas przekazywania komunikatu, by nie zaginął w medialnym szumie.

4.7. MONITOROWANIE I OCENA

Skuteczność funkcjonowania poszczególnych elementów SKZ podlega bieżącemu monitorowaniu w celu rozwiązywania zidentyfikowanych problemów. Właściwy dobór zestawu mierników/wskaźników oraz częstotliwości pomiaru pozwala oceniać efektywność SKZ na różnych poziomach zarządzania. Umożliwia

przy tym podejmowanie decyzji wyprzedzających pojawienie się niekorzystnych zdarzeń. Idea systemu polega na:

- zebraniu w jednym miejscu informacji dotychczas gromadzonych w różnych obszarach aktywności organizacji i przez różne komórki organizacyjne,
- przetworzeniu ich w informacje o charakterze zarządczym.

Informacja zarządcza to zestaw informacji o funkcjonowaniu organizacji. Jest niezbędna do zarządzania organizacją. Jej podstawowym zadaniem jest wspomaganie kadry kierowniczej w podejmowaniu decyzji bieżących i strategicznych oraz wskazywanie zagadnień, na które trzeba zwrócić szczególną uwagę w działalności operacyjnej. Najważniejszymi cechami informacji zarządczej są:

- aktualność,
- przydatność,
- elastyczna struktura,
- przeznaczenie dla potrzeb wewnętrznych organizacji,
- pochodzenie głównie z systemów, które wspierają działalność operacyjną i systemów zarządzania.

Monitorowanie SKZ jest procesem ciągłym i obejmuje w szczególności elementy ujęte w tabeli 7. Pozycje od 1 do 9 tabeli należy uznać za obowiązkowe bowiem stanowią one podstawowe źródła informacji o stanie kontroli zarządczej.

Tabela 7. System monitorowania SKZ

Lp.	Źródła informacji o elementach systemu kontroli zarządczej	Odpowiedzialny za dostarczenie informacji	Kryterium oceny	Ocena	Proponowane działania korygujące
1	Realizacja celów i zadań	Kierujący organizacją	Planowana wartość mierników do osiągnięcia celu w planie działalności.		
2	Zarządzanie ryzykiem	Właściciele ryzyka	Stopień ograniczania zdarzeń losowych wynikający z funkcjonowania zarządzania ryzykiem. Poprawność procesu zarządzania ryzykiem w jednostce.		
3	Samoocena kontroli zarządczej	Osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie samooceny	Określony próg istotności.		

Lp.	Źródła informacji o elementach systemu kontroli zarządczej	Odpowiedzialny za dostarczenie informacji	Kryterium oceny	Ocena	Propozycja działań korygujących
4	Badania ewaluacyjne	Osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie badania ewaluacyjnego	Określony próg istotności.		
5	Audyt wewnętrzny	Kierownik komórki audytu wewnętrznego	Adekwatność, skuteczność i efektywność kontroli zarządczej w badanych obszarach działalności.		
6	Kontrole wewnętrzne	Kierownik komórki kontroli wewnętrznej	Zgodność działania z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi.		
7	Kontrole zewnętrzne	Kierownik komórki organizacyjnej	Zgodność działania z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi.		
8	Incydenty dot. przerwania ciągłości działania, naruszenia bezpieczeństwa informacji	Kierownik komórki odpowiedzialnej za bezpieczeństwo informacji, właściciele procesów biznesowych	Stopień odporności organizacji na incydenty dot. ciągłości działania, naruszenia bezpieczeństwa informacji.		
9	Mierniki/wskaźniki skuteczności i efektywności procesów	Kierownik komórki organizacyjnej / zarządzania procesowego	Planowana wartość mierników/wskaźników do osiągnięcia.		
10	Informacja z analizy skarg złożonych w trybie KPA	Kierownik komórki organizacyjnej	Liczba skarg zasadnych. Analiza przedmiotu skarg.		
11	Informacja z prowadzonych postępowań dyscyplinarnych	Kierownik komórki kadr i szkolenia	Ilość postępowań. Przedmiot postępowań. Rozstrzygnięcia.		
12	Okresowe raporty dotyczące funkcjonowania systemów informatycznych	Kierownik komórki informatycznej	Liczba istotnych incydentów. Liczba systemów, w których nie są spełnione wymogi bezpieczeństwa.		

Źródło: opracowanie własne.

Monitorowaniu w zakresie:

- postępów w realizacji celów i zadań,
- osiąganych wartości mierników/wskaźników skuteczności i efektywności realizowanych procesów/działań,

służy System monitorowania SKZ. System (najlepiej w formie elektronicznej) udostępnia potrzebne kierownikom informacje w postaci odpowiednio przygotowanej, aby mogli oni sprawnie analizować i podejmować na ich podstawie decyzje zarządcze.

W zależności od poziomu ogólności (zasięgu) celów, mierniki można podzielić na (Lubińska, 2009):

- 1) Miernik oddziaływania. Odzwierciedla długofalowe konsekwencje osiągnięcia celu, poprzez mierzenie bezpośrednich skutków przeprowadzonych działań ale ujawniających się po dłuższym okresie czasu; często odnoszą się do wartości, które tylko w części są efektem przeprowadzonych działań.

Przykłady:

- zwiększone poczucia bezpieczeństwa obywateli,
- poprawa satysfakcji klientów z usług.

- 2) Miernik rezultatu. Mierzy efekty/skutki uzyskane w wyniku działań zmierzających do osiągnięcia celu wykonywanych za pomoc odpowiednich wydatków/nakładów; dobrze charakteryzuje skuteczność działań przedstawiając efekty/skutki bezpośrednie i natychmiastowe wywołane osiągnięciem celu.

Przykłady:

- szybkość obsługi na przejściu granicznym,
- procent ściągniętych zaległości z tytułów wykonawczych.

- 3) Miernik produktu. Odzwierciedla osiągnięcie danego celu w krótkim okresie czasu i pokazuje konkretne dobra/usługi/wyniki wytworzone lub uzyskane przez daną jednostkę/komórkę organizacyjną. Najczęściej są liczone w jednostkach materialnych.

Przykłady:

- ilość zajętych wyrobów tytoniowych na przejściu granicznym,
- liczba wpływających skarg.

Przykład powiązania pomiędzy miernikami:

Produkt: zakończona kontrola;

Rezultat: poprawa warunków w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy w kontrolowanym zakładzie;

Oddziaływanie: zmniejszenie liczby wypadków przy pracy.

4.7.1. Samoocena systemu

W celu prowadzenia bieżącej oceny SKZ i funkcjonowania jego poszczególnych elementów oraz upewnienia się, co do stopnia realizacji funkcjonowania poszczególnych standardów kontroli zarządczej w administracji publicznej, raz w roku przeprowadza się samoocenę. Korzyści i zagrożenia wynikające z procesu dokonywania samooceny kontroli zarządczej prezentuje tabela 8.

Tabela 8. Korzyści i zagrożenia wynikające z procesu dokonywania samooceny kontroli zarządczej

Korzyści	Zagrożenia
Poprzez udział w procesie samooceny pracownicy jednostki są bezpośrednio angażowani w ocenę ryzyka i mechanizmów kontroli, co może przyczyniać się do stałego doskonalenia systemu kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem (w jednostce zawsze istnieją obszary, które mogą lepiej i sprawniej funkcjonować), a samoocena może wskazywać na te obszary.	Proces samooceny jest ze swej istoty obciążony ryzykiem otrzymania niewiarygodnych wyników, gdyż opiera się na subiektywnej ocenie uczestników samooceny.
Samoocena może przyczynić się także do poprawy komunikacji pomiędzy kierownictwem a pracownikami jednostki.	Zwiększone ryzyko otrzymania niewiarygodnych wyników może występować w mniejszych komórkach organizacyjnych, ze względu na zwiększone obawy uczestników samooceny, co do możliwości identyfikacji autorów odpowiedzi.
Może wzmacniać świadomość odpowiedzialności kierownictwa i pracowników jednostki za funkcjonowanie kontroli zarządczej.	

Źródło: opracowanie własne.

Najistotniejsze czynniki, które mogą wpływać na zwiększenie ryzyka nieskutecznego przeprowadzenia samooceny to:

- brak widocznego, mocnego wsparcia ze strony kierownictwa jednostki,
- zbyt duże ograniczenie zakresu samooceny,
- niezrozumienie przez pracowników jednostki celu samooceny,
- niedoszacowanie zasobów (czas, ludzie) koniecznych do sprawnego przeprowadzenia i udokumentowania samooceny,
- kultura organizacyjna w jednostce, w tym styl zarządzania, skłaniające pracowników do udzielania raczej oczekiwanych niż szczerych odpowiedzi,

- wybór osoby koordynującej samoocenę, która nie posiada odpowiedniej wiedzy i umiejętności.

Co do zasady, samoocenę należy przeprowadzić zgodnie ze szczegółowymi wytycznymi w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych określonych w Komunikacie Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r.³⁹ Niemniej jednak warto przygotować własny materiał badawczy w ramach samooceny uwzględniający aktualne problemy związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej konkretnej jednostki. Dotyczy to zwłaszcza zestawu pytań ankietowych, ich ustrukturyzowania oraz norm oceny. Pomocne mogą okazać się wskazówki dotyczące zasad przygotowania ankiet w ramach samooceny zawarte w Załączniku nr 1.

Samoocena powinna być udokumentowana i stanowić proces odrębny od bieżącej działalności. Udokumentowaniem procesu samooceny w są:

- ankieta samooceny,
- analizy wyników samooceny zawierającej wskazanie słabych elementów kontroli zarządczej oraz przewidywanych działań naprawczych w wskazanych elementach systemu,
- porównanie wyników samooceny z wynikami poprzedniej samooceny.

Zebrane w trakcie samooceny informacje, po ocenie z punktu widzenia ich istotności w stosunku do przyjętych norm funkcjonowania SKZ, stanowią jedno ze źródeł jej samooceny.

Mając na uwadze usprawnienie procesu samooceny zaleca się wykorzystanie jednego z komputerowych systemów do badań ankietowych np.: Limesurvey.

4.7.2. Wspólna Metoda Oceny – CAF⁴⁰

Zaleca się, aby jakość SKZ była badana w organizacjach sektora publicznego również przy pomocy Wspólnej Metody Oceny (CAF). Zgodnie z tą metodą organizacja poddaje się jednoczesnemu oglądowi z różnych punktów widzenia, w ramach kompleksowego procesu analizy wyników jej działalności. Celami zasadniczymi CAF są:

- wprowadzenie i utrwalenie zasad kompleksowego zarządzania jakością,

³⁹ 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 dnia 11 marca 2011 r.).

⁴⁰ CAF – Common Assessment Framework.

- ułatwienie samooceny poprzez zaoferowanie narzędzi diagnozowania problemów i oceny ich wpływu na funkcjonowanie organizacji.

Proponowana metoda może stanowić dopełnienie SKZ w sektorze publicznym.

4.8. WSPOMAGANIE INFORMATYCZNE

Kontrola zarządcza to m.in.: „działania organizacyjne, stosowane polityki i procedury by zagwarantować osiągnięcie celów; by dostarczane zasoby były adekwatne do realizowanych celów; by przeciwdziałać marnotrawstwu, oszustwom i niegospodarności; by informacje docierały niezawodnie, na czas, były odpowiednio zabezpieczone, raportowane i wykorzystywane do podejmowania decyzji zarządczych”⁴¹. Na kanwie tej definicji można uznać, że kluczową rolę w systemie kontroli zarządczej pełni sposób postępowania z szeroko rozumianą informacją zarządczą. Przyjmuje się, że informatyzacja procesu pozyskiwania, gromadzenia i dystrybucji informacji zarządczych zagwarantuje skuteczność, sprawność i efektywność sprawowanej kontroli zarządczej. Jest to cel zasadniczy informatyzacji SKZ.

Celami szczegółowymi procesu informatyzacji SKZ są:

1. Skoncentrowanie najważniejszych instrumentów zarządczych w jednym miejscu, w środowisku informatycznym.
2. Przetworzenie informacji gromadzonych w różnych standardach i formach w informacje o charakterze zarządczym.
3. Skrócenie procesu opracowywania danych niezbędnych do sprawnego zarządzania poprzez:
 - odczyt i notowanie danych u źródła tj. bez pośredników i wykorzystania innych nośników informacji,
 - wykorzystanie danych gotowych poprzez transfer danych z innych systemów informatycznych,
 - automatyzację obliczeń,
 - prezentację danych zagregowanych w formie wykresów, tabel porównawczych, analiz trendów itp.
4. Eliminowanie, tam gdzie to możliwe, „formy papierowej” sposobów zarządzania i zastąpienie ich formą elektroniczną.
5. Bieżące monitorowanie i ocena aspektów funkcjonowania SKZ.

⁴¹ Definicja sformułowana przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD; ang. Organisation for Economic Co-operation and Development)

Wymagania funkcjonalne Systemu monitorowania kontroli zarządczej w administracji publicznej prezentuje Załącznik nr 3.

4.9. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA SPRAWOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

W organizacjach sektora publicznego system kontroli zarządczej funkcjonuje na dwóch poziomach. Pierwszy poziom realizowany jest w jednostkach sektora publicznego. Drugi poziom kontroli zarządczej realizowany jest w jednostkach nadrzędnych np.: na szczeblu działu administracji rządowej/samorządowej.

Przykładowo, minister kieruje jednostkami administracji publicznej oraz odpowiada za zapewnienie sprawnego i efektywnego wykonywania jej zadań. Z tego względu jego rola w systemie kontroli zarządczej jest kluczowa. Polega ona w szczególności na:

- 1) wyznaczaniu celów dla podległych jednostek administracji (określenie misji, wizji, strategii działania),
- 2) zapewnieniu warunków do ich realizacji (zapewnienie oraz alokacja zasobów),
- 3) monitorowaniu stopnia realizacji celów,
- 4) opracowywaniu wytycznych do usprawniania działalności.

Z kolei na kierujących podległymi jednostkami administracji spoczywa obowiązek zorganizowania adekwatnej kontroli zarządczej, czyli odpowiedniej do zakresu działania i organizacji wewnętrznej kierowanej jednostki. W szczególności kierownik jednostki odpowiada za zapewnienie:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi poprzez analizę funkcji, celów i podstaw funkcjonowania,
- 2) skuteczności i efektywności działania poprzez:
 - ocenę poziomu realizacji celów i zadań w powiązaniu z kosztami ich osiągnięcia,
 - opracowanie reguł postępowania na stwierdzone nieprawidłowości,
- 3) wiarygodności sprawozdań finansowych poprzez dbałość o należyte funkcjonowanie systemu finansowego,
- 4) ochrony zasobów poprzez wprowadzenie procedur bezpieczeństwa i analizę ich skuteczności,
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,

- 6) skuteczności i efektywności przepływu informacji poprzez ocenę ich wpływu na realizację celów,
- 7) sprawnego narzędzia do zarządzania ryzykiem.

Zaniechanie lub zaniedbanie zorganizowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest zagrożone odpowiedzialnością służbową a w niektórych wypadkach także odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁴². Dotyczy to zwłaszcza dopuszczenia, w wyniku braku lub niestarannej kontroli, do:

- 1) uszczuplenia wpływów należnych Skarbowi Państwa,
- 2) dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w rocznym planie finansowym jednostki,
- 3) niewykonania zobowiązania jednostki, którego termin płatności upłynął,
- 4) popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, związanego z udzieleniem zamówienia publicznego,
- 5) popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych związanego z udzieleniem koncesji na roboty budowlane lub usługi.

⁴² Art. 18c ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2005 nr 14, poz. 114).

ROZDZIAŁ 5

ZARZĄDZANIE RYZYKIEM

5.1. CELE I ODPOWIEDZIALNOŚCI W PROCESIE ZARZĄDZANIA RYZYKIEM

Zarządzanie ryzykiem stanowi istotny element zarządzania strategicznego każdej organizacji. Jest to proces, w ramach którego organizacja w sposób metodyczny rozwiązuje problemy związane z ryzykiem, które towarzyszy jej działalności, w taki sposób, aby ta działalność – zarówno w poszczególnych dziedzinach jak i traktowana jako całość, wносиła wartość dodaną. Przedmiotem prawidłowego zarządzania ryzykiem jest jego identyfikacja, opis ryzyka wskazujący przyczyny i skutki jego wystąpienia oraz właściwe działania względem niego, zaś celem zarządzania ryzykiem jest zapewnienie maksymalnie trwałych korzyści we wszelkich dziedzinach działalności organizacji. Zarządzanie ryzykiem powinno być procesem ciągłym i stale udoskonalanym.

Przy identyfikacji i analizie ryzyka uwzględnia się cele i zadania organizacji sektora publicznego, z którymi tożsame są cele i zadania jednostki. Zarządzanie ryzykiem to działania podejmowane by zrealizować założone cele i zadania uwzględniając związane z nimi ryzyka, dążąc stale do ich minimalizacji.

Dobre zarządzanie ryzykiem pozwala:

- 1) pokładać większą ufność w osiągnięciu swoich zamierzonych celów,
- 2) skutecznie ograniczać zagrożenia w kierunku możliwych do zaakceptowania poziomów,
- 3) podejmować świadome decyzje dotyczące możliwości rozwoju,
- 4) lepiej wykorzystywać zasoby,
- 5) zwiększać zaufanie społeczeństwa do organizacji publicznej,
- 6) zwiększać nacisk kierownictwa na sprawy faktycznie istotne,
- 7) skracać czas reakcji kierownictwa na sprawy kryzysowe,
- 8) zmniejszać nieprzewidziane zdarzenia mające negatywny wpływ na organizację,

- 9) zwiększać nacisk w organizacji na prawidłowe i terminowe wykonywanie powierzonych zadań.

Zarządzanie ryzykiem to identyfikacja ryzyka, analiza ryzyka, reakcja na ryzyko, a przede wszystkim ciągły proces przeglądu organizacji i usprawniania jej działalności na drodze do osiągnięcia wyznaczonych celów.

Odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem ponosi kierownictwo. Zadaniem kierownictwa w zarządzaniu ryzykiem jest:

- 1) wdrożenie procesu zarządzania ryzykiem w oparciu o stosowanie procedury oddolnej identyfikacji ryzyk przez kierowników wszystkich komórek organizacyjnych,
- 2) ustalenie akceptowanego poziomu ryzyka oraz akceptacji reakcji na ryzyko,
- 3) sprawowanie nadzoru nad prawidłowym funkcjonowaniem systemu zarządzania ryzykiem.

Zarządzanie ryzykiem obejmuje całą działalność jednostki i odnosi się zasadniczo do celów strategicznych i operacyjnych oraz wybranych istotnych zadań. Skuteczność zarządzania ryzykiem jest zależna m.in. od poprawności identyfikacji celów i ich skaskadowania w strukturze organizacji. Ryzyko odnosi się bowiem do celów/zadań i w tym kontekście może być rozpatrywane.

Na wypadek wystąpienia sytuacji nadzwyczajnych np.: zagrożenia przerwania ciągłości działania czy zagrożenia bezpieczeństwa informacji, należy sformułować adekwatne cele/zadania. Mogą to być cele zawarte w strategii ustalone w perspektywach procesów wewnętrznych lub rozwoju organizacji, biorąc pod uwagę metodykę Zrównoważonej Karty Wyników.

W celu ułatwienia analizy ryzyka ich identyfikacji dokonuje się w obszarach działania. Taki sposób postępowania najlepiej sprawdza się w odniesieniu do celów operacyjnych. W przypadku celów strategicznych identyfikując ryzyko można posiłkować się zdefiniowanymi kategoriami ryzyka. Przykładowe kategorie ryzyka prezentuje tabela 9.

Ponadto można brać pod uwagę czynniki sprzyjające powstawaniu danego ryzyka, np.:

- 1) niepowodzenia w osiąganiu celów w przeszłości: niezrealizowane zadania lub cele, przekroczenie planowanych wydatków, itp.,
- 2) stwierdzone w przeszłości nieprawidłowości: naruszenie procedur, naruszenie prawa lub regulacji wewnętrznych, nieprawidłowe wydatki, itp.

Z punktu widzenia całej organizacji istotne jest przekonanie, że żaden z obszarów działalności nie został pominięty w procesie identyfikowania ryzyka.

Tabela 9. Przykładowe kategorie ryzyka

Kategoria ryzyka	Charakterystyka kategorii	Opis ryzyka	Cele, zadania, z którymi wiąże się ryzyko
wynikające z kontekstu wewnętrznego			
Kwestie organizacyjne	Procedury, struktura urzędu, jakość usług i produktów tworzonych przez urząd, planowanie, organizacja pracy, charakter wykonywanej działalności, kultura organizacji, ciągłość działania, bezpieczeństwo informacji		
Kwestie finansowe	Dostępne środki finansowe, liczba, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych, procedury finansowe		
Zasoby ludzkie	Liczba pracowników i ich kwalifikacje, szkolenia, odpowiedzialność i postawa kierownictwa,		
Sprzęt i informacja	Narzędzia niezbędne do wykonywania zadań, jakość i dostęp do informacji, komunikacja, bezpieczeństwo informacji		
wynikające z kontekstu zewnętrznego			
Kwestie polityczne	Cykle polityczne, decyzje polityczne, sposób prowadzenia polityki przez rząd i opozycję		
Kwestie prawne	Wpływ obecnych i przyszłych przepisów prawa, sprawy sądowe, jakość umów		
Interesariusze, klienci, obywatele	Wizerunek urzędu, współpraca z interesariuszami, protesty		

Źródło: opracowanie własne.

5.2. TRYB POSTĘPOWANIA W PROCESIE ZARZĄDZANIA RYZYKIEM

Tryb postępowania z ryzykiem opracowano na podstawie zapisów norm: PN-ISO 31000:2012, PN-ISO/IEC 27005:2014.

Zarządzanie ryzykiem to:

- określenie ryzyka i jego źródeł,
- oszacowanie konsekwencji wystąpienia (skutku),
- oszacowanie prawdopodobieństwa,
- ocena ryzyka,

- zdefiniowanie kryteriów oceny ryzyka np. standardy, prawo, polityki, inne wymagania,
- reakcja na ryzyko (tolerowanie, działanie, dzielenie się ryzykiem, unikanie).

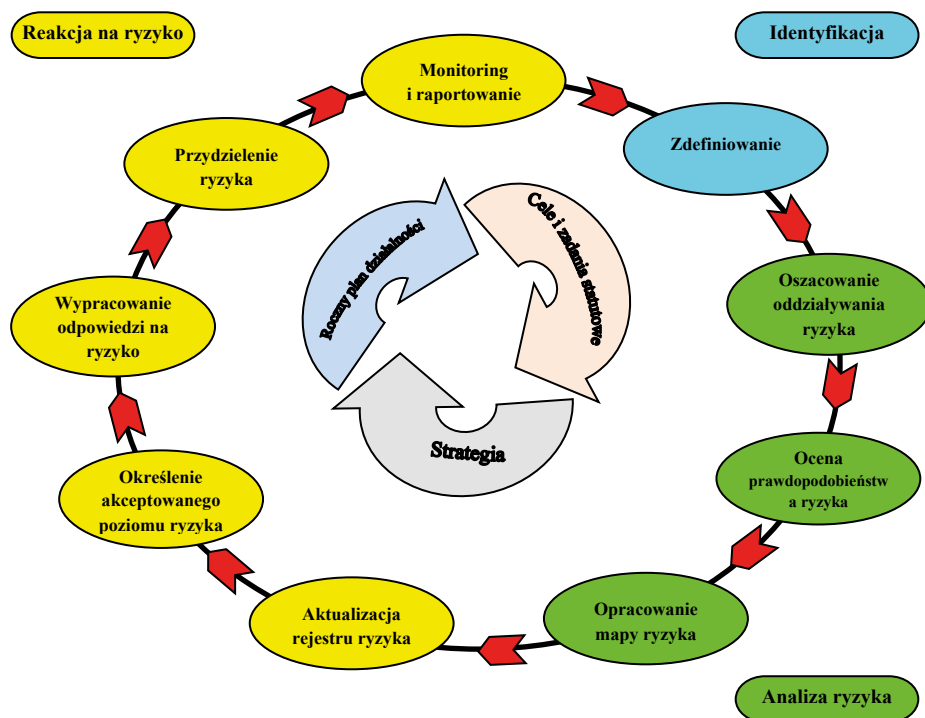
Proces zarządzania ryzykiem dokonuje się w trzech etapach:

- 1) identyfikacji ryzyka,
- 2) analizy ryzyka,
- 3) reakcji na ryzyko.

W każdym z etapów wyróżnia się szereg działań, które łącznie tworzą tryb postępowania w procesie zarządzania ryzykiem :

- 1) Identyfikacja ryzyka – zdefiniowanie i opis ryzyk,
- 2) Analiza ryzyka:
 - a) oszacowanie skutku danego ryzyka,
 - b) określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka,
 - c) opracowanie mapy ryzyka,
- 3) Określenie reakcji na ryzyko poprzez wskazanie:
 - a) istniejących mechanizmów kontroli w jednostce w celu ograniczenia ryzyka,
 - b) sposobu postępowania z ryzykiem,
 - c) nowych lub modyfikację stosowanych rozwiązań służących ograniczeniu prawdopodobieństwa lub skutków wystąpienia ryzyka,
 - d) wyznaczenie właścicieli ryzyka,
 - e) sporządzenie i prowadzenie rejestru ryzyk występujących w jednostce,
 - f) monitorowanie i raportowanie zarządzania ryzykiem.

Powyższy sposób postępowania można przedstawić w postaci graficznej, jako cykl zarządzania ryzykiem toczącym się wokół najważniejszych realizowanych celów i zadań (rysunek 22).



Rysunek 22. Graficzny schemat cyklu zarządzania ryzykiem

Źródło: opracowanie własne

5.3. METODYKA POSTĘPOWANIA PRZY REALIZACJI PROCESU ZARZĄDZANIA RYZYKIEM

5.3.1. Identyfikacja ryzyka

Identyfikacji ryzyka dokonują kierownicy komórek organizacyjnych jednostki, odnosząc je do celów/zadań. Dokonują tego za pośrednictwem Rejestru ryzyka (tabela 10) wykorzystując pomocniczo katalog przykładowych ryzyk występujących w jednostce organizacyjnej. Katalog przykładowych ryzyk jest zbiorem otwartym i w razie potrzeby może być zmieniany i uzupełniany. Katalog przykładowych ryzyk zawiera oprócz ryzyk związanych tradycyjnie z działalnością jednostki sektora publicznego również ryzyka specyficzne związane z zachowaniem ciągłości działania i bezpieczeństwem informacji. Opis ryzyka powinien wskazywać ryzyko, przyczynę i skutek jego wystąpienia. Identyfikację potencjalnych przyczyn i skutków ułatwia katalog przykładowych ryzyk (tabela 11).

Tabela 10. Przykładowy rejestr ryzyka (fragment)

Identyfikator celu / zadania	Cel/zadanie	Identyfikator obszaru działalności	Obszar	Identyfikator ryzyka	Ryzyko	Oddziaływanie	Prawdopodobieństwo	Ocena	Akceptowany poziom ryzyka	Reakcja	Właściciel ryzyka	Uwagi
X	Skrócony średni czas prowadzenia postępowania na wniosek	P3	Obsługa poboru oraz dystrybucja podatków i innych należności	X-R1	Przedłużanie postępowań prowadzonych przez organy podatkowe <u>spowodowane</u> niedostateczną obsadą kadrową <u>skutkujące</u> pogorszeniem wizerunku.	3	3	9	6	Przesunąć okresowo potrzebną liczbę pracowników z innych komórek organizacyjnych wg przygotowanego planu	Kierownik komórki A	
X	Skrócony średni czas prowadzenia postępowania na wniosek	P2	Rejestrowanie i umożliwienie działalności	X-R2	Przedłużanie postępowań ws. wydania pozwolenia/ zezwolenia spowodowane przedłużeniem przez przedsiębiorcę nieaktualnych danych / dokumentów <u>skutkujące</u> koniecznością ich weryfikacji i oczekiwaniem na dostarczenie właściwych.	3	2	6	6	1. Podjąć działania indywidualne polegające na bezpośredniej pomocy przedsiębiorcy 2. Przygotować / zweryfikować kartę usługi i udostępnić niezwłocznie przedsiębiorcom	Kierownik komórki B	Badać okresowo liczbę zdarzeń

Źródło: opracowanie własne.

Objaśnienia:

X – identyfikator celu użyty w planie działalności/strategii jednostki

P3, P4 – oznaczenia obszarów działalności

X-R1 – oznacza ryzyko nr 1 występujące przy realizacji celu X

Kolorem czerwonym w kolumnie „Ocena” oznaczono wartość ryzyka przewyższającą przyjęty akceptowany poziom.

Kolorem zielonym w kolumnie „Ocena” oznaczono wartość ryzyka niższą bądź równą przyjętemu akceptowanemu poziomowi.

Tabela 11. Przykładowe ryzyka zidentyfikowane w tzw. obszarach działalności

Nr obszaru	Obszar działalności / ryzyka	Charakterystyka działań w obszarze	Opis ryzyka				
			Nr	Ryzyko	Przyczyna(y)		Skutek(i)
P1	Obsługa poboru oraz dystrybucja podatków i innych należności	Obszar obejmuje m.in.: <ul style="list-style-type: none">• umożliwienie podatnikom rozliczenia zobowiązań podatkowych i pobór należności budżetowych,• ewidencjonowanie zdarzeń związanych z wpływami budżetowymi i dystrybuowanie wpływów do odbiorców (beneficjentów),• wspieranie innych organów przy realizacji egzekucji należności.	1	Przyjęcie zabezpieczenia akcyzowego planowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego w niewłaściwej wysokości.	a	falszerstwo dokumentów	Możliwe straty finansowe Skarbu Państwa.
			b	błąd oszacowania wysokości potencjalnych należności akcyzowych			
			2	Niedotrzymanie terminu wydania rozstrzygnięcia.	a	brak systematycznej analizy stanu realizacji prowadzonych spraw	Przedawnienie dochodzenia należności. Straty finansowe Skarbu Państwa.
			b	okresowy wpływ dużej liczby spraw do załatwienia			
			c	brak wykwalifikowanych zasobów ludzkich			
			d	wpływ odwołań od rozstrzygnięć organu I instancji na krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego			
			e	zawilość prowadzonego postępowania			
			3	Wydanie nieprawidłowego rozstrzygnięcia.	a	niejednolita interpretacja przepisów	Określenie zobowiązania podatkowego w błędnej wysokości. Konieczność zwrotu nienależnego podatku wraz z odsetkami. Straty finansowe Skarbu Państwa.
			b	błędy popełnione w trakcie gromadzenia materiału dowodowego i ustalania stanu faktycznego			
			c	niekompletny materiał dowodowy			

Nr obszaru	Obszar działalności / ryzyka	Charakterystyka działań w obszarze	Opis ryzyka			
			Nr	Ryzyko	Przyczyna(y)	Skutek(i)
W1	Dobieranie i rozwijanie pracowników	Zapewnianie zasobów ludzkich i ich kompetencji oraz obsługa pracownika i pracodawcy w okresie całego zatrudnienia pracownika, w tym m.in. : pozyskiwanie nowych pracowników/kierowników obsługiwanie potrzeb i egzekwowanie obowiązków w relacjach pracownik-pracodawca w trakcie całego okresu zatrudnienia pracownika; umożliwianie i stymulowanie rozwoju pracowników/kierowników w kierunku potrzebnych w organizacji kompetencji.	1	Niezbezpieczenie zasobów kadrowych na poszczególne stanowiska.	a niewłaściwa identyfikacja potrzeb kadrowych b nieprawidłowo przeprowadzona rekrutacja c niewłaściwy proces etatyzacyjny d zawieszenie pracownika w związku z postawionymi zarzutami za przestępstwa związane z korupcją e sytuacja na rynku pracy	Utrudnienia w realizacji celów i zadań.
			2	Niewłaściwy system motywacyjny	a nieprzejrzyste zasady awansu b źle funkcjonujący system motywacyjny c dokonywanie ocen okresowych z naruszeniem prawa d nieprawidłowy przydział zadań	Frustracja pracowników/funkcjonariuszy. Zakłócenia w funkcjonowaniu jednostki. Niska jakość świadczonych usług.
			3	Niewłaściwa realizacja systemu szkoleniowego.	a niewłaściwo zidentyfikowane potrzeby szkoleniowe b ograniczone środki finansowe c nieodpowiedni dobór wykładców d planowanie rozbieżne z potrzebami	Niewystarczający poziom wiedzy i umiejętności do realizacji celów i zadań.
			4	Wystąpienie wypadku przy pracy.	a nieprzestrzeganie przepisów b brak szkoleń c stan techniczny urządzeń d brak nadzoru b zakłócenia w postępowaniach przetargowych	Absencja chorobowa pracowników. Wypłata odszkodowań.

Nr obszaru	Obszar działalności / ryzyka	Charakterystyka działań w obszarze	Opis ryzyka				
			Nr	Ryzyko	Przyczyna(y)	Skutek(i)	
Z1	Zarządzanie osiągnięciem celów	Zarządzanie osiągnięciem celów jest procesem, w wyniku którego zostają określone kluczowe kierunki działania organizacji, wyznaczona Wizja oraz cele organizacji (strategiczne i operacyjne) na podstawie prowadzonej analizy otoczenia zewnętrznego i w odniesieniu do posiadanych zasobów. Celem jest zaplanowanie zmian dostosowujących organizację do zmieniających się oczekiwań ze strony kluczowych interesariuszy, analiza i monitorowanie ryzyk planowanych zmian oraz monitorowanie parametrów potwierdzających wprowadzenie zmian, w tym m.in. : wyznaczenie i rozliczanie celów strategicznych; wyznaczenie i rozliczanie celów operacyjnych; postępowanie z ryzykiem;	1	Wewnętrzna niespójność strategii.	a skupienie się na rozwiązywaniu typu ad hoc, zamiast na długofalowych wspierających realizację celów i zadań	Chaos wywołany radykalnymi częstymi zmianami w krótkich odstępach czasu.	
			2	Niespójność strategii z otoczeniem.	a	brak weryfikacji w jakim stopniu obrona polityka działania zachowuje spójność z aktualnym stanem otoczenia oraz czy uwzględnia przyszłe uwarunkowania	Marnotrawienie zasobów. Wysokie koszty funkcjonowania.
			3	Niedostosowanie strategii do dostępnych zasobów.	a	błędne szacowanie tempa angażowanych zasobów i prawdopodobieństwa ich dostępności	Niezadawalający poziom realizacji.
			4	Nieodpowiedni horyzont czasowy strategii, na którym ją oparto.	a	wyznaczenie celów strategicznych bez wyprzedzenia umożliwiającego dostosowanie organizacji do ich osiągnięcia	Opóźnienie w realizacji celów pozbawiające ich znaczenia strategicznego.
			5	Niewykonalność strategii.	a b	niedokładne sformułowanie strategii brak motywacji i kontroli nad realizacją	Dysonans pomiędzy ustaleniami długofalowymi a tymi, które są podejmowane na co dzień.
			6	Niewłaściwa ocena i prognozowanie zagrożeń w trakcie prowadzenia analiz oraz niepełna dokumentacja ryzyka.	a b c	ograniczony/utrudniony dostęp do informacji objętych działaniem jednostki, niezbędnych dla rozpoznania i oceny ryzyka wyznaczenie do realizacji analiz osób o niewystarczającym poziomie kwalifikacji brak wykwalifikowanych zasobów ludzkich	Ograniczone możliwości właściwej organizacji kontroli, zapewniającej szybkie reagowanie na pojawiające się zagrożenia. Obniżenie efektywności zarządzania ryzykiem.

Nr obszaru	Obszar działalności / ryzyka	Charakterystyka działań w obszarze	Opis ryzyka			
			Nr	Ryzyko	Przyczyna(y)	Skutek(i)
					d ograniczony dostęp do specjalistycznych narzędzi analitycznych	
					e ograniczony dostęp do internetu i brak specjalistycznych narzędzi do wiązania informacji	
					f nieprecyzyjne przepisy w zakresie pozyskiwania danych od administratorów danych lub operatorów teleinformatycznych niezbędnych do analizy obszaru e-handel i e-hazard	

Źródło: opracowanie własne.

Użyte w tabeli symbole oznaczają:

P – obszar działalności podstawowej (realizacja procesów podstawowych).

W – obszar działalności wspomagającej (realizacja procesów wspomagających).

Z – obszar działalności zarządczej (realizacja procesów zarządczych).

Każde ryzyko musi mieć swojego właściciela, który jest odpowiedzialny za zapewnienie, że ryzyko jest zarządzane i monitorowane. Właściciel ryzyka powinien mieć możliwości (uprawnienia) wystarczające do zapewnienia efektywnego zarządzania ryzykiem.

Kontynuując prace związane z identyfikowaniem ryzyka można natrafić na sytuacje, w których to samo ryzyko może się odnosić do różnych celów/zadań i w różnym stopniu zagrażać ich realizacji. By ryzyka odróżnić od siebie zaleca się zastosowanie odpowiedniego ich oznakowania (kodowania) w rejestrze ryzyk. Kod ryzyka powinien składać się z dwóch członów:

- pierwszy stanowi kod celu/zadania,
- drugi kod ryzyka.

Aby identyfikacja ryzyka była obiektywna, pogłębiona i w perspektywie długiego okresu czasu cechowała się systematycznością i logiką w zakresie podejmowanych działań a proces zarządzania nabrał dynamicznego charakteru, model należy oprzeć na:

- 1) spójnej metodzie identyfikacji i analizy ryzyka w obrębie całej jednostki organizacyjnej (unifikacja i standaryzacja),
- 2) zastosowaniu metody oddolnej polegającej na samoocenie tj. każda komórka organizacyjna analizuje swoje działania w odniesieniu do realizowanych celów/zadań oraz posiadanych zasobów, identyfikuje ryzyko w realizowanych działaniach, dokonuje jego oceny oraz proponuje środki zaradcze,
- 3) planowej i systematycznej pracy nad zagadnieniem zarządzania ryzykiem, w tym m.in. wdrażaniu rozwiązań nadążających za rozwojem organizacji,
- 4) identyfikacji ryzyka w odniesieniu do obszarów działań.

5.3.2. Analiza ryzyka

5.3.2.1. Oszacowanie oddziaływania ryzyka i prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka

Ta faza zarządzania ryzykiem ma na celu pogrupowanie ryzyk według prawdopodobieństwa wystąpienia oraz ich oddziaływania (skutków), co powinno unocznnić rzeczywiste zagrożenia w realizacji celów i zadań. Oszacowanie oddziaływania ryzyka i jego prawdopodobieństwa przeprowadza się z wykorzystaniem metody opisowo-analitycznej. Analizując oddziaływanie danego ryzyka pamiętać należy, iż proces ten ma charakter subiektywnej oceny dokonywanej przez grupę analityczną lub kierownictwo, skorelowanej ze specyfiką jednostki. Stosując metodę opisowo-analityczną należy wyznaczyć umowne poziomy oddziaływania (tabela 12) oraz prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka (tabela 13). Przyjmuje się czterostopniową skalę ryzyka.

Tabela 12. Tabela punktowa oddziaływania ryzyka

Punkcja	Opis	Kryteria oceny					Prawne
		Finansowe	Organizacyjne	Ochrony zdrowia i bezpieczeństwa osób	Wizerunkowe		
4	Katastrofalne	Strata finansowa > 500.000 PLN	Brak realizacji kluczowych celów	Utrata życia	Zdecydowane pogorszenie wizerunku. Utrata reputacji na arenie międzynarodowej. Zdarzenie bardzo uciążliwe zarówno dla interesariuszy wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Bardzo negatywna kampania w mediach ogólnokrajowych (TV, prasa, internet). Zainteresowanie polityków, organów kontrolnych i organów ścigania.	Bardzo poważne naruszenie przepisów prawa, mające wpływ na realizację umów i zobowiązań wobec podmiotów krajowych lub międzynarodowych lub skutkujące pociągnięciem Ministra Finansów do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, do odpowiedzialności dyscyplinarnej lub karnej.	
3	Poważne	Strata finansowa 100.000 PLN < 500.000 PLN	Brak realizacji kluczowego celu	Poważne obrażenia (absencja powyżej 7 dni)	Widoczne pogorszenie wizerunku z negatywnym wpływem na jego wiarygodność. Zdarzenie zauważalne dla interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych. Liczne skargi i komentarze. Negatywne artykuły na portalach informacyjnych i w mediach ogólnokrajowych.	Istotne naruszenie procedur prawnych, które może skutkować pociągnięciem do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odpowiedzialności dyscyplinarnej lub karnej. Wymagane zaangażowanie Kierownictwa komórki organizacyjnej i Kierownictwa MF do rozwiązania problemu.	
2	Średnie	Strata finansowa 10.000 PLN < 100.000 PLN	Zakłócenia w działalności	Znaczne obrażenia (absencja do 7 dni)	Komentarze w mediach lokalnych lub regionalnych mogące wpłynąć na pogorszenie wizerunku oraz wiarygodność. Zdarzenie zauważalne dla interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych. Wpływają skargi i komentarze. Negatywne artykuły na portalach informacyjnych i w mediach ogólnokrajowych.	Zauważalne naruszenie wewnętrznych zasad komórki organizacyjnej, które powinno być rozwiązane przez jej Kierownictwo przy ewentualnym wsparciu ze strony Kierownictwa MF.	
1	Małe	Strata finansowa 100 PLN < 10.000 PLN	Niewielkie zakłócenia w działalności	Niewielkie obrażenia (brak absencji)	Ograniczone informacje w mediach lokalnych lub regionalnych	Drobne naruszenie nieformalnych zasad lub wewnętrznych procedur, które może być rozwiązane przez komórkę organizacyjną.	

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 13. Tabela punktowa prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka

Punktacja	Opis	Prawdopodobieństwo [%]	Prawdopodobieństwo opisowo
1	Mało prawdopodobne	1 – 10	Istnieje małe prawdopodobieństwo zaistnienia tego zdarzenia
2	Prawdopodobne	11 – 50	Zdarzenie jest średnio możliwe
3	Wysoce prawdopodobne	51 – 90	Wystąpienie zdarzenia jest wysoce prawdopodobne
4	Prawie pewne	91 – 99	Oczekuje się, iż zdarzenie takie nastąpi

Źródło: opracowanie własne.

5.3.2.2. Opracowanie mapy ryzyka i rejestru ryzyka

Kolejnym krokiem jest sporządzenie oceny poszczególnych ryzyk według ich oddziaływania w korelacji z prawdopodobieństwem wystąpienia, czyli mapy ryzyka. Jest to najprostsza metoda obrazująca w sposób graficzny te obszary działania, na które w sposób szczególny powinno się zwrócić uwagę. Liczbowe oceny punktowe oddziaływania i prawdopodobieństwa występowania ryzyka mnoży się, by uzyskać łączną punktową ocenę ryzyka, np. oddziaływanie – 4, prawdopodobieństwo – 4, ocena ryzyka – 16 (4x4). Jednocześnie w długim okresie czasu porównanie kilku kolejnych ocen ryzyka pozwoli na dynamiczną analizę funkcjonowania organizacji i wychwycenie trendów długookresowych. Mapę ryzyka sporządza się według wzoru (rysunek 23):

Oddziaływanie					
Bardzo wysokie	4	8	12	16	
Wysokie	3	6	9	12	
Średnie	2	4	6	8	Wartość ryzyka:
Niskie	1	2	3	4	Niskie
					Średnie
					Wysokie
	Niskie	Średnie	Wysokie	Bardzo wysokie	Prawdopodobieństwo wystąpienia

Rysunek 23. Mapa punktowej oceny ryzyka

Źródło: opracowanie własne.

Punktowa ocena ryzyka umożliwia uporządkowanie rodzajów ryzyka wg ich wagi lub kryteriów mapy punktowej oceny ryzyka. Metoda ta umożliwia hierarchizację działań podejmowanych w celu zmniejszenia ryzyka. Wyszczególniono 3 poziomy ryzyka (tabela 14):

Tabela 14. Poziomy ryzyka

Oznaczenie barwne	Grupa	Poziom istotności ryzyka	Zakres punktowy	Zakres wymaganych działań
	III	Poziom wysokiego ryzyka	od 8 do 16	obszar wymagający pilnej uwagi i działań organizacji
	II	Poziom średniego ryzyka	od 3 do 6	obszar wymagający monitorowania, a w uzasadnionych wypadkach organizacja podejmuje dalsze działania
	I	Poziom niskiego ryzyka	od 1 do 2	obszar nie wymagający monitorowania

Źródło: opracowanie własne.

W kontekście ryzyk pogrupowanych w formie „mapy ryzyka” według oddziaływania i prawdopodobieństwa ich wystąpienia, nasuwają się praktyczne wnioski dotyczące zarządzania ryzykiem.

Rejestr ryzyka stanowi zbiór ryzyk pogrupowanych w formie „mapy ryzyka” i pozwala na poznanie i zrozumienie ryzyk występujących w organizacji oraz zapewnia standardową metodologię zapisu istotnych informacji dotyczących ryzyka. Rejestr ryzyka winien zawierać wszystkie rodzaje zidentyfikowanego ryzyka. Rejestr ryzyka ewoluuje w wyniku cyklicznie przeprowadzanych przeglądów i analiz oraz stanowi podstawę zarządzania ryzykiem organizacji. Przykładowy Rejestru ryzyka prezentuje Załącznik 3.

5.3.3. Reakcja na ryzyko

W procesie zarządzania ryzykiem podejmuje się działania w celu zmniejszenia ryzyka (gdy zachodzi taka potrzeba) oraz zapewnienia skuteczności funkcjonujących mechanizmów kontroli, jak i dalsze monitorowanie i raportowanie ryzyka. Po uszczegółowieniu rodzajów ryzyka, rozważa się podjęcie działań wpływających na kontrolowanie ryzyka. Charakter przedmiotowych działań zależy od:

- 1) stopnia akceptowania ryzyka, tj. apetytu na ryzyko,
- 2) stopnia możliwości kontroli ryzyka (skuteczność),
- 3) zakresu ubezpieczenia i innych metod przeniesienia lub współdzielenia ryzyka,
- 4) relacji kosztów i korzyści zmniejszenia ryzyka (efektywność).

5.3.3.1. Określenie poziomu ryzyka akceptowanego

Faza ta wymaga przede wszystkim dużego doświadczenia, tak w zakresie realiów funkcjonowania organizacji, jak i w zakresie zarządzania nią. Poziom akceptowalności ryzyka określa kierownik jednostki na podstawie propozycji przedłożonych przez kierowników komórek organizacyjnych.

Po zakończeniu analizy ryzyka rzeczywistego i określeniu poziomu ryzyka akceptowanego należy dokonać porównania obu wielkości. Porównanie oceny ryzyka z akceptowanym poziomem ryzyka stanowi podstawę do podjęcia decyzji co do tego, na ile dane ryzyko rzeczywiste jest dla jednostki istotne, a także czy należy je przyjąć i jakie działania względem niego podjąć. Działanie względem ryzyka oznacza wybór i wdrożenie środków, które zmodyfikują ryzyko do akceptowanego poziomu.

5.3.3.2. Wypracowanie reakcji na ryzyko

W stosunku do każdego ryzyka z grupy III (poziom wysokiego ryzyka) powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, dzielenie się ryzykiem, unikanie). Należy dla wybranego rodzaju reakcji na ryzyko określić działania,

które będą podejmowane w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu.

Rodzaj reakcji na ryzyko zależy od:

- wpływu potencjalnych reakcji na prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka i jego skutek,
- poziomu akceptowanego ryzyka (przykładowo ryzyko oceniane jako mało istotne może być przez jednostkę tolerowane),
- relacji kosztów wdrożenia działań, które stanowiłyby odpowiedź na ryzyko oraz korzyści uzyskanych z tych działań, gdyż koszty podejmowanych działań nie powinny być wyższe niż spodziewane korzyści z tych działań.

Wyznaczenie odpowiedniej reakcji zależy od świadomej decyzji kierującego jednostką. Kierownik jednostki musi określić, jakie działania w zakresie przeciwdziałania ryzyku są najważniejsze dla ograniczenia poziomu ryzyka.

W przypadku przekroczenia poziomu ryzyka akceptowanego dla ryzyk związanych z ciągłością działania bądź bezpieczeństwem informacji, należy każdorazowo pisemnie sporządzić plan postępowania z ryzykiem.

Proces podejmowania decyzji powinien składać się z następujących etapów:

- 1) określenie kryteriów oceny wyboru najlepszej reakcji na ryzyko,
- 2) ocenienie wszystkich możliwych reakcji na ryzyko,
- 3) podjęcie decyzji,
- 4) wybór sposobu postępowania z ryzykiem,
- 5) wyznaczenie osób odpowiedzialnych za wdrożenie reakcji na ryzyko i monitorowanie ich realizacji.

Materiał do analizy stanowią m.in.:

- 1) podjęte i planowane działania zaradcze,
- 2) dokumenty i opracowania wewnętrzne,
- 3) faktycznie realizowane działania.

Odpowiedź na ryzyko może przybierać różne formy np.:

- 1) unikanie ryzyka lub usunięcie źródła ryzyka,
- 2) podjęcie lub zwiększanie ryzyka w celu uzyskania dodatkowych możliwości (szansy),
- 3) zmiana prawdopodobieństwa lub skutków ryzyka,
- 4) dzielenie się ryzykiem,
- 5) akceptacja ryzyka poprzez świadomą decyzję.

O wyborze konkretnego rozwiązania decydować może szereg czynników. Spośród najważniejszych wyróżnić można m.in.:

- 1) skuteczność proponowanego rozwiązania,
- 2) efektywność proponowanego rozwiązania,
- 3) oddziaływanie (skutek) i prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka, któremu rozwiązanie ma zapobiegać,
- 4) uprawnienia właściciela procesu, który rozwiązanie ma stosować.

Często pojawiać się będzie potrzeba łączenia różnych rodzajów działań, np.: zmian systemowych i kontroli lub kontroli i informacji. Przypisanie konkretnych zadań powinno się odbyć na zasadzie logiczno-celowościowej w korelacji z kaskadą celów i zadań oraz wewnętrznymi decyzjami, procedurami i instrukcjami regulującymi zakres działania poszczególnych komórek organizacyjnych oraz ich pracowników.

Należy pamiętać, że po wszystkich działaniach zmierzających do opanowania ryzyka, zawsze pozostaje część ryzyka, która nie podda się naszym działaniom – ryzyko pozostałe. Jeśli w trakcie realizacji przyjętej strategii zarządzania ryzykiem okaże się, że ryzyko pozostałe jest zbyt wysokie i przez to zagraża osiągnięciu celów organizacji, należy niezwłocznie przerwać działania i opracować nową strategię postępowania z ryzykiem.

Oprócz ryzyka pozostałego, istnieje także ryzyko związane z poleganiem na określonej procedurze kontroli, która może nie spełnić oczekiwań – ryzyko kontroli. Tak więc w procesie opracowywania strategii zarządzania ryzykiem należy uwzględnić zarówno ryzyko pozostałe, jak i ryzyko kontroli.

5.3.3.3. Wskazanie właściciela ryzyka

Celem tego działania jest wskazanie osób w jednostce/komórce organizacyjnej odpowiedzialnych za zarządzanie ryzykiem. Przydzielając odpowiedzialności, należy odpowiedzieć na zasadnicze pytania:

- 1) Kto ma doświadczenie niezbędne do tego, aby na bieżąco monitorować ryzyko?
- 2) Kto ma kompetencje niezbędne do tego, aby ryzyko zapobiegać?

Tak sformułowane pytania wskazują zarazem grupy osób uczestniczących w procesie zarządzania ryzykiem. Są to:

- 1) Właściciel ryzyka – osoba odpowiedzialna za zarządzanie danym ryzykiem w jednostce/komórce organizacyjnej. Jej zadaniem jest min. planowanie

działań zaradczych. Jednocześnie osoba ta odpowiedzialna jest za terminowe wdrożenie działań zaradczych.

- 2) Osoba odpowiedzialna za realizację reakcji na ryzyko – osoba bezpośrednio realizująca zaplanowane działania zaradcze, związane z eliminacją lub minimalizacją ryzyka w danej jednostce/komórce organizacyjnej. Jej zadaniem jest również stała obserwacja zjawisk w przypisanych ryzykach oraz niezwłoczne informowanie właściciela ryzyka o istotnych zmianach, mogących wskazywać na materializację ryzyka.

5.3.3.4. Monitorowanie i raportowanie

Jest to faza kończąca cykl zarządzania ryzykiem. Pozostawia ona kierownictwu jednostki pełną swobodę w doborze i ocenie środków oraz metod nadzoru nad procesem zarządzania ryzykiem. Mogą to być:

- 1) system raportowania związany z procesem weryfikacji poziomu ryzyka,
- 2) wykonywanie przeglądu w celu określenia, czy ryzyko uległo zmianie (wyniki analizuje i monitoruje właściwa komórka organizacyjna w danej jednostce organizacyjnej, ustalenia przekazywane są kierownikowi tej jednostki),
- 3) zadania audytowe zapewniające i doradcze realizowane przez komórkę audytu wewnętrznego (w zakresie danego zadania audytowego).

Właściciele ryzyka odpowiedzialni za wdrożenie mechanizmów kontrolnych (działań eliminujących ryzyko lub obniżających jego poziom do wartości akceptowalnej) przedstawiają w okresach co najmniej kwartalnych kierownikowi jednostki informacje o poziomie ryzyka po podjętej reakcji. Dotyczy to przede wszystkim ryzyk z grupy III.

W oparciu o przedmiotowe informacje dokonuje się aktualizacji w *Rejestrze ryzyka*. Kierownik danej jednostki otrzymuje raporty z *Rejestru ryzyka*, w oparciu o które podejmuje decyzje odnośnie działań związanych z ryzykiem z grupy III. Zarządzanie ryzykiem, jako proces ciągły, podlega okresowym przeglądom pod względem oceny efektywności podjętych działań.

ROZDZIAŁ 6

WDROŻENIE I ROZWÓJ SKZ

Wizja spójnego i zsynchronizowanego SKZ może być realizowana tylko jako efekt holistycznego postrzegania organizacji. Samo opracowanie SKZ jest niewystarczające. Zgodnie z kanonami nauki o zarządzaniu konieczne jest precyzyjne zaplanowanie ciągu działań, najlepiej mającego charakter procesu, zmierzającego do skutecznego zaimplementowania SKZ a następnie konsekwentne zrealizowanie ustaleń oraz natychmiastowe korygowanie wszelkich odchyłeń od planu.

6.1. MODEL WDROŻENIA

Proces implementacji SKZ w organizacjach sektora publicznego stanowi sekwencja działań przy czym poszczególne etapy dotyczą (rysunek 24):

- 1) Opracowania planu wdrożenia SKZ. W tym etapie sporządzany jest szczegółowy plan wdrożenia (harmonogram) zawierający:
 - wykaz zadań do wykonania wraz z terminami ich rozpoczęcia i zakończenia,
 - wskazania odpowiedzialnych za realizację poszczególnych zadań,
 - szacowane zasoby niezbędne w procesie wdrożenia,
 - określenie funkcjonalnej struktury komunikacji.

Trudność w przygotowaniu harmonogramu polega przede wszystkim na antycypowaniu terminów realizacji zadań bez dostatecznej znajomości zmiennych realiów otoczenia oraz dostępności zasobów. Problemem może się również okazać niedostateczna komunikacja pomiędzy decydentami a pracownikami. Należy mieć na uwadze, że tylko aktywne zaangażowanie wszystkich pracowników może doprowadzić do spodziewanych rezultatów. Należy zapewnić pracownikom odpowiednio dużo czasu, aby mogli zrozumieć nadchodzące zmiany, omówić je ze swoimi przełożonymi oraz przekazać uwagi i wątpliwości. Powstała w ten sposób informacja zwrotna powinna zostać poddana ocenie przez decydentów zanim uruchomione zostaną kolejne działania. W trakcie procesu wdrożenia należy na bieżąco korygować harmonogram dopasowując go do aktualnych możliwości.

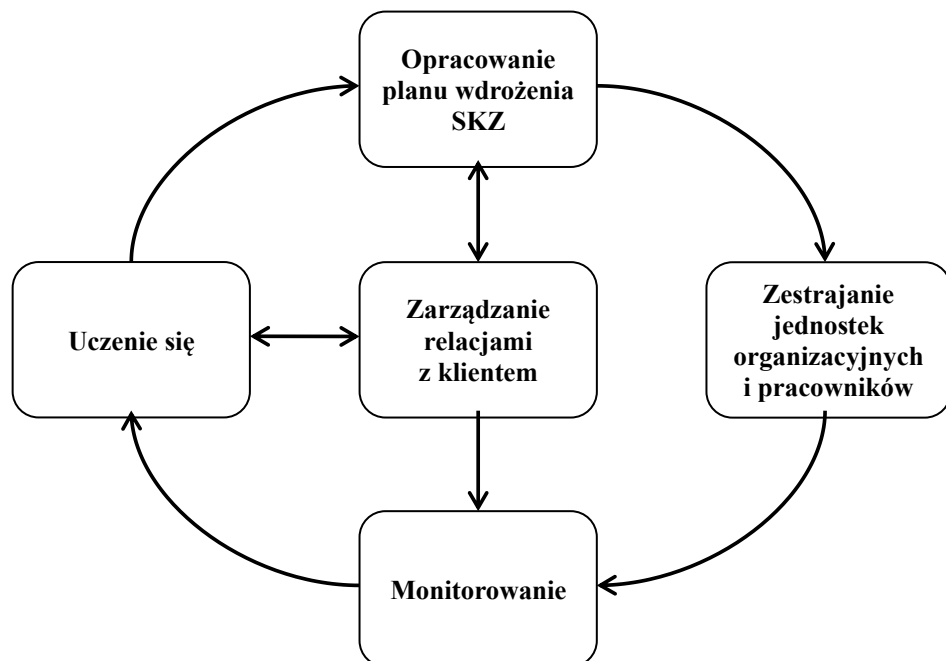
- 2) Zestrojenia jednostek organizacyjnych i pracowników. W tym etapie działania koncentrują się na przeniesieniu wątków SKZ na niższy poziom organizacji i ich implementacji w procesy/procedury pracy. W tym etapie opracowuje się m.in.: strategię organizacji jako kotwicę SKZ, plany działalności zawierające zoperacjonalizowane, skaskadowane cele dla poszczególnych jednostek, zasady wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem związanym z realizacją celów. Ponadto uruchamia się działania dotyczące:
- Edukowania pracowników. Pracownicy muszą rozwijać kompetencje: wiedzę i umiejętności, w tym w zakresie kontroli zarządczej, które pozwolą im osiągać lepsze wyniki.
 - Motywowania pracowników. W administracji publicznej należy preferować zespołowe formy działania pracowników. Dlatego też system motywacyjny powinien mieć skuteczną formułę wiązania indywidualnej efektywności pracowników z wynikami całego zespołu. Nie chodzi tu o rywalizację indywidualną ale efekt wspólnego dążenia do osiągnięcia celów organizacji. Rzecz jasna wysiłek indywidualny powinien być nagradzany ale w odpowiedniej proporcji do celów wspólnych. By system motywacyjny spełnił swoją rolę należy powiązać cele osobiste z celami organizacji.
 - Komunikowania w ramach SKZ. Należy zaprojektować model komunikacji uwzględniający kwestie zasadnicze: kto, komu, w jakiej formie i w jakim trybie przekazuje niezbędne informacje o charakterze zarządczym. Sprawny system komunikacji jest jedną z istotnych determinant skuteczności funkcjonowania kontroli zarządczej.
 - Stymulowania kształtowania i rozwoju kultury organizacji. Należy zaplanować model docelowy kultury organizacyjnej i konsekwentnie dążyć do jego implementacji. Istotą skuteczności postępowania jest konsekwencja w działaniu i wsłuchiwanie się w oczekiwania pracowników.
- 3) Monitorowania. W miarę sprawowania kontroli zarządczej monitoruje się dokonania w zakresie realizacji celów, zadań, satysfakcji klientów, efektywności procesów etc. W tym etapie prace wdrożeniowe koncentrują się na:
- opracowaniu zakresów i sposobów prezentacji wyników,
 - przygotowaniu narzędzi informatycznych, w tym sprzętu, baz danych, etc.
 - opracowaniu systemu zasilania danymi.
- Zakres i sposób prezentacji danych zmienia się wraz ze zmianą warunków otoczenia.

- 4) Uczenia się organizacji. Proces uczenia się organizacji zostaje uruchomiony już w momencie przyjęcia do realizacji SKZ. Polega on zasadniczo na ustrukturyzowanej analizie otoczenia, analizie funkcjonowania samej organizacji – jej mocnych i słabych stron, regularnym badaniu dokonań, formułowaniu wniosków i podejmowaniu działań doskonalących.

Ponadto organizacja nieustannie uczy się rozwijać swoją kulturę, starając się ją dopasować do wyzwań stawianych przez klientów/interesariuszy. Celem jest uczynienie jednostki sektora publicznego organizacją sprawną, gotową w najkrótszym możliwym czasie dostosować się do zmiennych warunków otoczenia. Z punktu widzenia uczenia się organizacji, istotną pozostaje kwestia zaangażowania pracowników. Warunkiem uzyskania oczekiwanego efektu uczenia się jest transfer wiedzy od najlepszych do najsłabszych pracowników. Można to uczynić na kilka sposobów:

- odpowiednio skonfigurować system motywacyjny,
- opracować i wdrożyć proces transferu wiedzy,
- w trakcie realizacji projektów konfigurować zespoły złożone z ekspertów i osób chcących rozwijać swoje umiejętności,
- przypisać wartość stanowiskom eksperckim w oparciu o wiedzę i kompetencje.

- 5) Zarządzania relacjami z klientem. Same relacje z klientem/interesariuszem kształtowane są w procesie odrębnym. Niemniej jednak zarządzanie relacjami z klientem/interesariuszem stanowi oś wokół której buduje się SKZ. Odpowiada to współczesnym wyzwaniom stawianym organizacjom sektora publicznego, roli usługowej i partnerskiej. Pomiędzy SKZ a zarządzaniem relacjami z klientem zachodzą trwałe interakcje. Mają one charakter dwukierunkowy jeśli chodzi o etap opracowania SKZ i uczenia się oraz jednokierunkowy w odniesieniu do monitorowania. Konstrukcja SKZ uwzględnia oczekiwania klientów ale też oferuje ze swej strony narzędzia współpracy w postaci badania poziomu satysfakcji z oferowanych usług, monitorowania efektywności procesów usługowych itd. Obie strony uczą się przy tym wzajemnych relacji w dążeniu do optymalizacji procesów usługowych. Kształtowanie relacji z klientem jest na tyle istotne dla organizacji sektora publicznego, że aktywność ta powinna być prowadzona w sposób ciągły i ustrukturyzowany.



Rysunek 24. Model wdrożenia SKZ w sektorze publicznym

Źródło: opracowanie własne.

6.2. HARMONOGRAM WDROŻENIA

Harmonogram działań wprowadzających SKZ najlepiej jest zaprezentować w postaci wykresu Gantta.

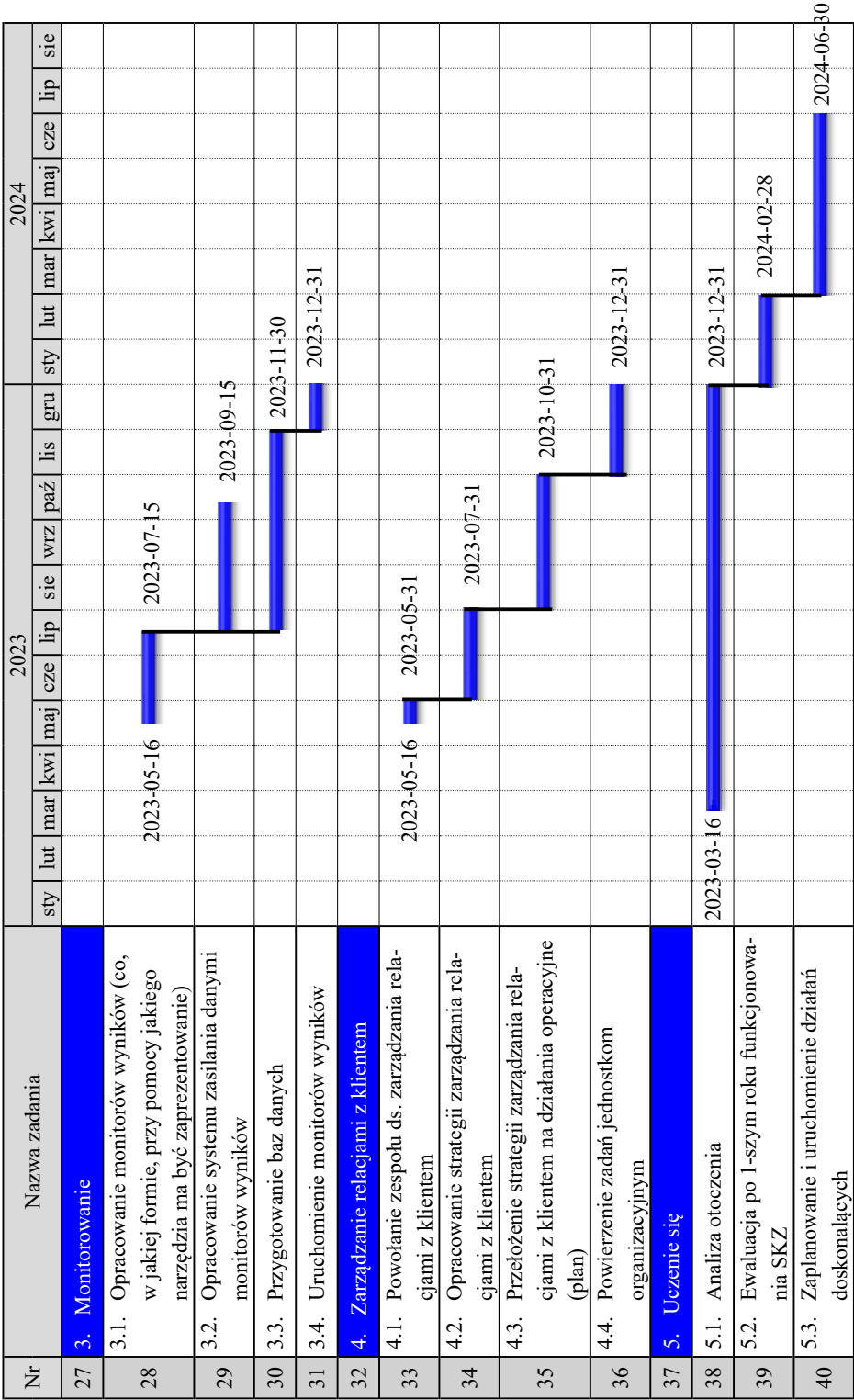
Przykładowy harmonogram wdrożenia prezentuje rysunek 25. Swym zakresem harmonogram obejmuje okres od 1 stycznia 2023 do 30 czerwca 2024 roku. Kolorem niebieskim w kolumnie „Nazwa zadania” oznaczono kolejne etapy wdrożenia SKZ. Kolorem żółtym w terminarzu oznaczono najważniejsze zdarzenia (kamienie milowe) związane z powstaniem i zatwierdzeniem:

- Systemu Kontroli Zarządczej,
- Strategii.

Każdy z elementów wykresów opatrzone datą zakończenia zadania (z prawej strony). W przypadkach, w których data rozpoczęcia zadania nie wynika z działań uprzednich, umieszczono z lewej strony wykresu datę rozpoczęcia zadania.

Nr	Nazwa zadania	2023												2024							
		sty	lut	mar	kwi	maj	cze	lip	sie	wrz	paź	lis	gru	sty	lut	mar	kwi	maj	cze	lip	sie
1	1. Opracowanie SKZ																				
2	1.1. Opracowanie SKZ																				
3	1.2. Zaprezentowanie SKZ kierownictwu i uzyskanie aprobaty																				
4	1.3. Zatwierdzenie SKZ																				
5	2. Zestrajanie jednostek organizacyjnych i pracowników																				
6	2.1. Przenoszenie wątków SKZ na niższe poziomy																				
7	2.1.1. Rozpropagowanie SKZ poprzez cykl spotkań z kadrą kierowniczą (odpowiedzialny: wybrani prelegenci)																				
8	2.1.2. Rozpropagowanie SKZ poprzez cykl spotkań z pracownikami (odpowiedzialny: wybrani prelegenci)																				
9	2.2. Ustalenie sekwencji zestrajania pionowego																				
10	2.2.1. Powołanie zespołu ds. opracowania strategii organizacji																				
11	2.2.2. Opracowanie i zatwierdzenie strategii																				
12	2.2.3. Opracowanie „Planu działalności”																				
13	2.2.4. Dokonanie analizy ryzyka w odniesieniu do celów w „Planie działalności”																				
14	2.2.5. Uruchomienie inicjatyw strategicznych																				
15	2.2.6. Powołanie zespołu ds. opracowania architektury procesów																				

Nr	Nazwa zadania	2023												2024							
		sty	lut	mar	kwi	maj	cze	lip	sie	wrz	paź	lis	gru	sty	lut	mar	kwi	maj	cze	lip	sie
16	2.2.7. Opracowanie pierwszej wersji architektury procesów																				
17	2.2.8. Określenie struktury właścicielskiej procesów																				
18	2.3. Powierzenie zadań związanych z funkcjonowaniem SKZ pracownikom w jednostkach		2023-03-16																		
19	2.4. Edukacja																				
20	2.4.1. Warsztaty edukacyjne dla: – ekspertów ds. identyfikacji i formułowania celów – ekspertów ds. samooceny SKZ – ekspertów ds. samooceny organizacji – ekspertów ds. badania satysfakcji klientów																				2024-06-30
21	2.4.2. Przygotowanie modułu edukacyjnego dla kadry kierowniczej						2023-04-15														
22	2.4.3. Przeprowadzenie cyklu warsztatów o SKZ dla kadry kierowniczej															2023-09-30					
23	2.5. Opracowanie i uruchomienie systemu komunikacji dla SKZ (ustalenie: kto, komu, w jakiej formie i w jakim trybie będzie przekazywał informacje zarządcze)																				
24	2.6. Kultura organizacji																				
25	2.6.1. Zaplanowanie działań związanych z identyfikacją i stymulowaniem rozwoju kultury organizacji																				
26	2.6.2. Realizacja zaplanowanych działań dot. rozwoju kultury organizacji																				2024-06-30



Rysunek 25. Harmonogram wdrożenia SKZ

Źródło: opracowanie własne.

6.3. ANALIZA RYZYKA WDROŻENIA

Aby SKZ funkcjonował właściwie należy pamiętać, że:

- kultura organizacji to fundament, na którym buduje się kontrolę zarządczą,
- nie można ustanowić kontroli zarządczej niezależnie od zarządzania celami,
- kontrola zarządcza to ludzie, procesy, systemy, kultura organizacyjna – wszystkie komponenty muszą być równoległe i harmonijnie rozwijane,
- kontrola zarządcza musi być wdrażana „z góry do dołu” – potrzebne jest silne wsparcie oraz autentyczne zaangażowanie kierownictwa.

Istotne **zagrożenia** we wdrażaniu a następnie funkcjonowaniu SKZ na wczesnym etapie dotyczą głównie:

- niewystarczającej wiedzy i zrozumienia istoty kontroli zarządczej,
- niewystarczającego zaangażowania kadry kierowniczej,
- opóźnień w podejmowaniu decyzji mających wpływ na prawidłowe funkcjonowanie systemu,
- nagłych zmian prawnych i organizacyjnych istotnie wpływających na funkcjonowanie,
- braku jednolitej platformy umożliwiającej wszechstronne wykorzystanie dostępnych danych,
- braku rozbudowanych narzędzi, procedur analitycznych ułatwiających podejmowanie decyzji,
- braku reguł, procedur postępowania z informacją zarządczą,
- braku kultury dzielenia się wnioskami z przeprowadzonych lokalnie analiz oraz formułowania wniosków na przyszłość (antycypowanie zdarzeń przyszłych),
- bariery mentalnej związanej z wcześniejszą przynależnością pracowników do różnych organizacji o odmiennych kulturach,
- bariery organizacyjnej związanej z funkcjonowaniem nowych struktur (zagubienie pracowników).

6.4. IMPERATYWY ZMIAN

- 1) Imperatyw koncepcji. Sektor publiczny utożsamiany jest z realizacją potrzeb społecznych zgodnie z przypisanymi mu ustawowo zadaniami. O ile cel pozostaje niezmiennie aktualny, to zmieniają się sposoby realizacji celu. Zmianie

ulega bowiem koncepcja funkcjonowania organizacji sektora publicznego z pryncypialnego na partnerski. W efekcie zachodzi potrzeba takiego formułowania celów, począwszy od misji, wizji i celów strategicznych, i takiego konfigurowania procesów, by czynić zadość oczekiwaniom klientów/interesariuszy. SKZ musi nieustannie nadążać za tymi zmianami by organizacje sektora publicznego mogły skutecznie realizować swą misję.

- 2) Imperatyw kształtowania kultury organizacyjnej. Kultura organizacji stanowi jej niematerialny a tym samym trudny do zarządzania komponent. Jest on jednak bardzo istotny dla funkcjonowania sektora publicznego bowiem dotyczy zarządzania zasobami ludzkimi. Zmiana kultury organizacji, jej dopasowanie do aktualnych wyzwań, jest procesem trudnym i długotrwałym. Dlatego też należy przewidywać kierunki zmian z dużym wyprzedzeniem.

Kultura organizacji powinna legitymizować aktualną koncepcję funkcjonowania jednostki sektora publicznego. Jej wpływ na funkcjonowanie SKZ jest bardzo duży bowiem od zaangażowania pracowników zależy jego skuteczność i efektywność. Pracownicy mający jasno sprecyzowane cele, zmotywowani, z silnym poczuciem misji do spełnienia, będą wykonywać zadania związane z kontrolą zarządczą chętnie i z zaangażowaniem. Warto zwrócić uwagę na efekt synergii przejawiający się propozycjami ulepszenia SKZ ze strony pracowników.

- 3) Prace projektowe. W aktualnych, burzliwych czasach, by organizacja mogła osiągać swoje cele, musi nieustannie poszukiwać nowych metod i technik działania. Służą temu m.in. prace projektowe. Dotyczą one dużych przedsięwzięć mających na celu przeniesienie organizacji na wyższy poziom. Wdrożenie w sektorze publicznym zarządzania procesowego, zaimplementowanie nowego systemu informatycznego, to typowe przykłady prac projektowych. Uruchomienie projektów najczęściej wiąże się potrzebą zmiany sposobu zarządzania a tym samym potrzebą zmian SKZ. Realizując projekt warto przewidzieć w jaki sposób jego wdrożenie wpłynie na SKZ.
- 4) Zmiany organizacyjne. Istotne zmiany organizacyjne w oczywisty sposób wymuszają potrzebę dostosowania do nich SKZ. Powołanie, likwidacja jednostek organizacyjnych, bądź zmiana ich podporządkowania w hierarchii służbowej, to najczęstsze przypadki w których należy korygować SKZ.

Zmiana przepisów prawa. Istotne zmiany przepisów prawa, np.: nakładające na organizacje sektora publicznego nowe obowiązki lub wymuszające określony sposób działania, stanowią istotny imperatyw do zmiany SKZ. Niejednokrotnie

ustawodawca, działając w imię dobra społecznego, kształtuje system prawny w taki sposób, że wymaga on od wykonawcy znacznego wysiłku organizacyjnego. Projektując lub modyfikując procesy realizujące owe przepisy, należy spojrzeć na organizację z punktu widzenia zarządzania całością a nie tylko wybranymi elementami. Pozwoli to uniknąć dysfunkcji SKZ na skutek braku pogłębionej analizy wpływu zmian na korelacje międzyprocesowe.

6.5. TRYB WPROWADZANIA ZMIAN

Zmiany SKZ w organizacjach sektora publicznego wprowadza się realizując sekwencję etapów (rysunek 26):

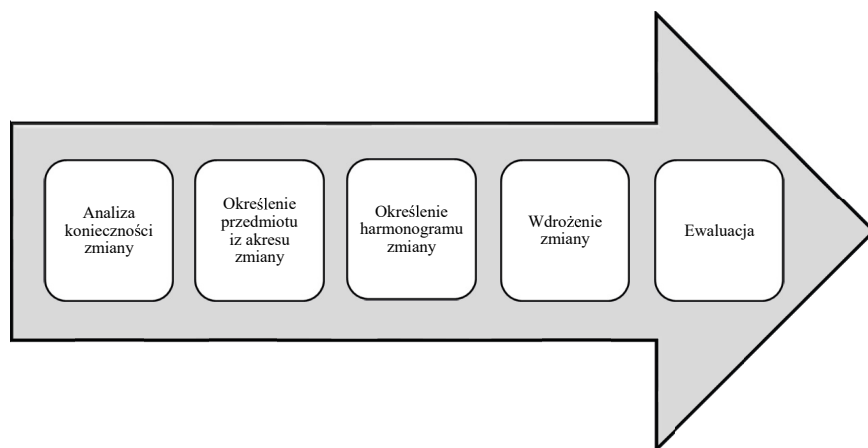
- 1) Analiza konieczności zmiany (cel zmiany). Potrzebę dokonania zmiany w SKZ poprzedza każdorazowo analiza. Analizowane są przede wszystkim imperatywy zmian. O tym czy zmiana jest konieczna zarządzający SKZ może zdecydować odpowiadając na następujące pytania pomocnicze:
 - Czy zmianie uległy zasadnicze cele organizacji? Jeśli tak, to jaki ma to wpływ na SKZ?
 - Czy konieczna jest wzmożona aktywność w zakresie stymulowania rozwoju kultury organizacji? Jeśli tak, to czy działania należy przeprowadzić bezzwłocznie?
 - Czy wdrożono projekt o charakterze strategicznym dla organizacji sektora publicznego? Jeśli tak, to jaki ma to wpływ na SKZ?
 - Czy zaszły istotne zmiany organizacyjne? Jeśli tak, to jaki ma to wpływ na SKZ?
 - Czy uległy istotnej zmianie przepisy prawa? Jeśli tak, to jaki ma to wpływ na SKZ?
 - Czy wystąpiły inne niż wymienione okoliczności skutkujące koniecznością zmiany SKZ? Jeśli tak, to jaki mają wpływ na SKZ?Każdorazowa analiza wymaga refleksji nt. ewentualnych skutków zmian. Błędy popełnione na etapie analizy ulegną najprawdopodobniej zwielokrotnieniu bowiem SKZ odnosi się do zarządzania całą organizacją.
- 2) Określenie przedmiotu i zakresu zmiany. Należy zdecydować jakie aspekty SKZ i w jakim zakresie należy zmienić by osiągnąć cel zmiany. Wymaga to przeanalizowania korelacji pomiędzy komponentami SKZ w każdej możliwej konfiguracji zmian. Ponieważ jest to najbardziej złożony etap procesu

wprowadzania zmiany, zaleca się jego usystematyzowanie. Pomocniczo można zastosować model składający się z trzech etapów:

Etap 1: Zdefiniuj więcej niż jeden wariant zmiany.

Etap 2: Oceń każdy z wariantów wg poniższej skali punktowej (tabela 15).

Etap 3: Wybierz wariant zmiany o największej liczbie punktów, przy czym cel tego wariantu musi być osiągalny.



Rysunek 26. Tryb wprowadzania zmian w SKZ

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 15. Skala punktowa oceny wariantu zmiany SKZ

	Punkty					
	Cel zmiany	Koszty	Stopień skomplikowania	Możliwości techniczne	Czynnik ludzki (opór wobec zmiany)	Suma punktów
Wariant zmiany	2 – w pełni osiągalny 1 – częściowo osiągalny 0 – praktycznie nieosiągalny	2 – akceptowalne 1 – częściowo akceptowalne 0 – praktycznie nieakceptowalne	2 – akceptowalny 1 – częściowo akceptowalny 0 – praktycznie nieakceptowalny	2 – wystarczające 1 – częściowo wystarczające 0 - niewystarczające	2 – niewielki 1 – średni 0 – duży	
Wariant I						
Wariant II						
...						

Źródło: opracowanie własne.

- 3) Określenie harmonogramu zmiany. Mając określone: cel zmiany, przedmiot oraz zakres można przystąpić do sporządzenia harmonogramu wdrażania zmiany. Cały proces wdrażania należy podzielić na etapy – transze zmian. Uruchamianie kolejnych transz nie może być przypadkowe. Zaleca się skorelowanie, w miarę możliwości, uruchamiania kolejnych transz niejako przy okazji sporządzania planów działalności bądź zmian w strategii.
- 4) Wdrożenie zmiany. Determinantą skuteczności wdrożenia zmiany jest przede wszystkim czynnik ludzki. Dlatego też należy szczególnie starannie przygotować proces wdrożenia. Istnieją ogólne reguły wdrażania zmian organizacyjnych, spośród których na potrzeby SKZ warto zaadoptować najważniejsze:
 - Należy zapewnić odpowiedni czas przygotowania zmian. Presja czasu jest czynnikiem który może zniweczyć cały plan wdrożenia zmiany. Pracowników należy regularnie i z wyprzedzeniem informować o kolejnych zamierzeniach w kontekście całości planowanych zmian.
 - Należy zapewnić funkcjonalną strukturę komunikacji. Proces komunikowania zmian powinien przebiegać przez całą strukturę organizacyjną bez pomijania kierujących na różnych szczeblach zarządzania. Należy zapewnić im możliwość przedyskutowania nadchodzących zmian z pracownikami, zebranie uwag i wątpliwości i na zasadzie sprzężenia zwrotnego przekazanie do zarządzających zmianą.
 - Każdy etap wdrożenia powinien być oceniany pod kątem skuteczności.
 - Wszelkie pojawiające się problemy powinny być rozwiązywane na bieżąco.
- 5) Ewaluacja. Ocena skutków wdrożonej zmiany z perspektywy czasu jest bardzo istotna w punktu widzenia realizacji kluczowych celów. Należy zbadać, czy wdrożone zmiany przyniosły zamierzony efekt czy też konieczna będzie korekta.

6.6. BADANIE SKUTECZNOŚCI I RACJONALNOŚCI SKZ

Ewaluacja po dokonanych zmianach SKZ odnosi się stricte do istoty zmiany. Niezależnie od niej potrzebna jest obiektywna ocena całości SKZ. Oceny takiej można dokonywać po przeprowadzeniu dużych zmian bądź okresowo po upływie określonego interwału czasowego. Ocena, czy osiągnięto dobrą kontrolę zarządczą, jest trudna i subiektywna. Mimo to ocenę taką należy przeprowadzić, ponieważ sukces organizacji zależy od dobrego SZK.

Proponuje się zbadanie dwóch najistotniejszych dla systemów w organizacjach sektora publicznego cech tj. skuteczności i racjonalności. Za skuteczny SKZ przyjęto uważać taki, który daje pozytywny, pożądany wynik z punktu widzenia celów ich funkcjonowania. Z kolei przez racjonalność SKZ należy rozumieć rozwiązania oparte na podstawach naukowych, zgodne z zasadami logiki i doświadczenia życiowego. Obie wymienione cechy wydają się być powiązane ze sobą w ten sposób, że skuteczność jest funkcją racjonalności.

Badania skuteczności i racjonalności SKZ w organizacjach sektora publicznego dokonuje się wykorzystując do tego celu model bazujący na eksperckiej ocenie wpływu czynników – determinant skuteczności i racjonalności.

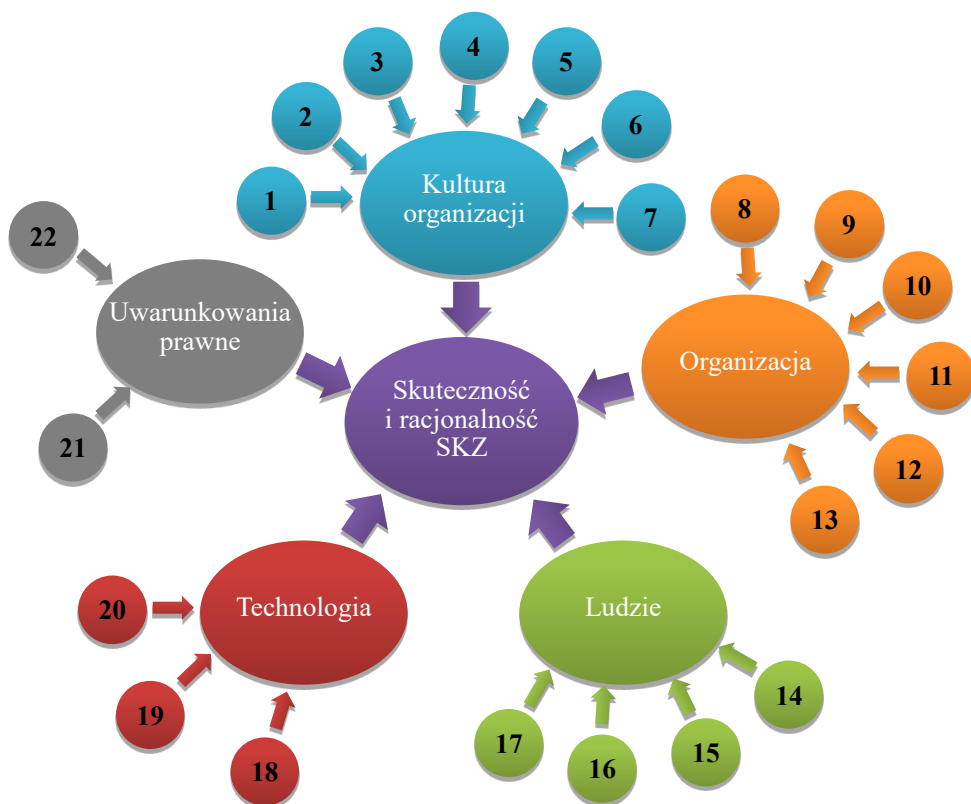
Pierwszym krokiem w realizacji badania skuteczności i racjonalności według proponowanego modelu jest wyodrębnienie czynników determinujących skuteczność i racjonalność SKZ. W tym celu sporządzono tabelaryczne zestawienie determinant skuteczności i racjonalności SKZ, pogrupowanych w pięć kategorii (tabela 16).

Tabela 16. Determinanty skuteczności i racjonalności SKZ

Kultura organizacji	Organizacja	Ludzie	Technologia	Uwarunkowania prawne
1. Stopień zrozumienia idei SKZ przez kierownictwo i pracowników.	8. Zakres stosowania SKZ.	14.Dobór kadr do realizacji SKZ.	18.Zakres informatyzacji SKZ.	21.Skuteczność rozwiązań prawnych i umownych.
2. Umiejętność wyznaczania celów i zadań.	9. Stopień standaryzacji i unifikacji SKZ.	15.Merytoryczne przygotowanie kadr zajmujących się realizacją kluczowych zadań w ramach SKZ.	19.Dostęp do baz danych.	22.Dostosowanie procedur wewnętrznych do przepisów wyższej rangi.
3. Umiejętność wyznaczania mierników realizacji celów.	10.Sprawność komunikacji w ramach SKZ.	16.Kształcenie kadr w zakresie SKZ.	20.Stopień standaryzowania i unifikacji systemów informatycznych.	
4. Umiejętność zarządzania ryzykiem wewnętrznym.	11.Harmonizowanie działań przy realizacji programów, projektów.	17.Motywowanie realizujących SKZ.		
5. SKZ – trwały czy fasadowy element kultury organizacji?	12.Stopień zapewnienia ciągłości działania.			
6.Umiejętność transponowania informacji na informacje o charakterze zarządczym.	13.Stopień zapewnienia bezpieczeństwa informacji.			
7. Zakres, stopień i sposób wykorzystania rekomendacji wynikających z samooceny SKZ.				

Źródło: opracowanie własne.

Mając zidentyfikowane i sformułowane czynniki determinujące skuteczność i racjonalność SKZ należy zbudować mentalny model obrazujący relacje pomiędzy determinantami a skutecznością i racjonalnością SKZ. Proponowany model przedstawia rysunek 27.



Rysunek 27. Model oceny skuteczności i racjonalności SKZ

Źródło: opracowanie własne.

Ponumerowane obiekty w kształcie kół przedstawiają determinanty skuteczności i racjonalności SKZ. Grupowane są w pięć kategorii:

- kultura organizacji,
- organizacja,
- ludzie,
- technologia,
- uwarunkowania prawne.

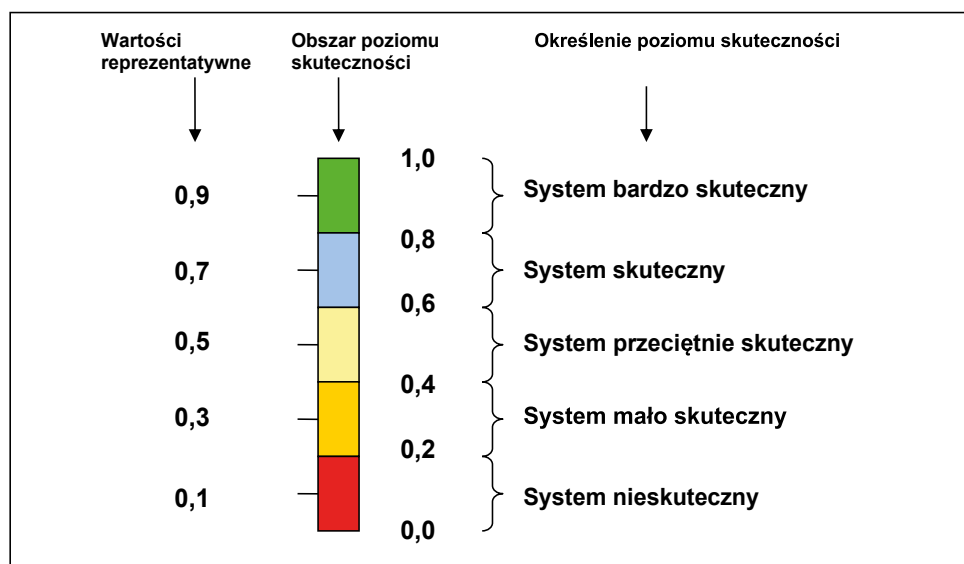
Grupowania determinant dokonano w celu łatwiejszego zarządzania nimi. Planując działania doskonalące można bowiem odnosić się do całej, jednorodnej grupy czynników. Niemniej jednak należy mieć na uwadze, że mogą niekiedy zachodzić interakcje pomiędzy czynnikami z różnych kategorii. Wówczas należy uwzględnić to w modelu. Każda z grup czynników oddziałuje bezpośrednio na skuteczność i racjonalność SKZ.

Oddziaływanie poszczególnych czynników na skuteczność i racjonalność SKZ jest szacowane w dwóch aspektach:

- oceny samego czynnika,
- określenia jego wpływu (wagi).

Skuteczność i racjonalność są zespołami cech nie poddających się bezpośredniemu pomiarowi. Niemniej jednak poprzez zastosowanie skalowania można wskazać miejsce mierzonych obiektów na skali. Skala jest ujęta w formie kwestionariusza i obejmuje procedury obliczeniowe, które służą do uzyskiwania liczb odpowiadających nasileniu mierzonych cech.

Proponowana skala poziomu skuteczności dzieli się na 5 równych części wyznaczanych wartościami ułamków dziesiętnych (rysunek 28).



Rysunek 28. Skala oceny skuteczności i racjonalności SKZ

Źródło: opracowanie własne.

Każda z części wyznacza obszar odpowiedniego poziomu skuteczności systemu. Średnie arytmetyczne z liczb stanowiących wartości graniczne obszarów poszczególnych poziomów skuteczności są wartościami reprezentatywnymi dla poszczególnych poziomów i stanowią ciąg arytmetyczny o różnicy 0,2 i wyrazach skrajnych 0,1 oraz 0,9.

Wartościom reprezentatywnym oraz obszarom poszczególnych poziomów skuteczności odpowiadają ujednolicone nazwy, ułatwiające ich identyfikację i interpretację. Skala przedstawia stopnie liczbowe i określenia poziomu skuteczności. Wartościom reprezentatywnym oraz obszarom poszczególnych poziomów skuteczności odpowiadają ujednolicone nazwy, ułatwiające ich identyfikację i interpretację. Skala przedstawia stopnie liczbowe i określenia poziomu skuteczności.

Proponuje się wyrażenie skuteczności i racjonalności SKZ w postaci niemianowanej liczby „S” którą nazywać będziemy wskaźnikiem skuteczności SKZ. Liczba ta zawiera się w przedziale od 0 do 1. Im wyższa jest wartość S, tym wyższa skuteczność. Pozwoli to na zobiektywizowane ustalenie poziomu skuteczności systemów.

Liczbę S wyznaczać się będzie ze wzoru:

$$S = \sum s_i k_i / \sum k_i \quad [1]$$

gdzie:

s_i – liczba niemianowana, zawarta w przedziale od 0 do 1, informująca o tym, w jaki sposób dany czynnik wpływa na skuteczność funkcjonowania SKZ,

k_i – liczba niemianowana, informująca o wadze danego czynnika. Przyjmuje się wartości wag w przedziale od 1 do 5, przy czym 5 oznacza wagę największą natomiast 1 najmniejszą.

Wszystkie główne czynniki determinujące skuteczność i racjonalność funkcjonowania SKZ zaliczane są do zmiennych niemierzalnych ilościowo. Dlatego też wartości s_i podlegają ocenie szacunkowej. W zależności od potrzeb stosuje się gradację pięciostopniową w przypadku której s_i przyjmuje wartości: 0.1, 0.3, 0.5, 0.7, 0.9 lub trzystopniową w przypadku której s_i przyjmuje wartości: 0.1, 0.5, 0.9. Określenie wag dokonywane jest metodą ekspercką. Najwyższe wartości wag przypisuje się czynnikom mającym największy wpływ na skuteczność.

Pogrupowanie czynników w pięć kategorii daje możliwość określenia dla nich wskaźników skuteczności S_j . Pozwoli to na ocenę jaki wpływ na skuteczność systemów kontrolnych ma każda z kategorii.

Jeżeli oznaczymy:

Kategoria: Kultura organizacji S_1
 Kategoria: Organizacja S_2
 Kategoria: Ludzie S_3
 Kategoria: Technologia S_4
 Kategoria: Uwarunkowania prawne S_5
 wówczas wzór przyjmie postać:

$$S = (S_1 + S_2 + S_3 + S_4 + S_5) / 5 \quad [2]$$

Przykład dokonania oceny w kategorii „Organizacja”

Wyodrębniono sześć czynników (tabela 16), które należy poddać ocenie, zgodnie z poniższym wzorem:

1) Zakres stosowania SKZ.

Należy zbadać czy zakres stosowania SKZ ogranicza się do działań kierownictwa czy też obejmuje całą organizację.

waga: 5 (sugerowana)

SKZ funkcjonuje na wszystkich poziomach struktury zarządzania i angażuje wszystkich pracowników	0,9
SKZ funkcjonuje tylko w tych strukturach zarządzania które odnoszą się do aktualnie realizowanych celów i angażuje pracowników realizujących te cele	0,5
SKZ ogranicza się jedynie do działań kierownictwa; rola pracowników ogranicza się do wykonywania konkretnych poleceń z zakresu SKZ	0,1

2) Stopień standaryzacji i unifikacji SKZ w skali całej organizacji.

Należy zbadać czy:

- najważniejsze obszary aktywności w ramach SKZ zostały zestandaryzowane i zunifikowane,
- rozwiązania lokalne odpowiadają standardom określonym centralnie,
- rozwiązania lokalne są zunifikowane z rozwiązaniami centralnymi.

waga: 4 (sugerowana)

SKZ na poziomie lokalnym jest w pełni zunifikowany z rozwiązaniami centralnymi; funkcjonujące lokalnie rozwiązania są zgodne ze standardami opracowanymi centralnie;	0,9
SKZ na poziomie lokalnym nie jest w pełni zunifikowany z rozwiązaniami centralnymi; nie wszystkie funkcjonujące lokalnie rozwiązania są zgodne ze standardami opracowanymi centralnie;	0,5
SKZ na poziomie lokalnym jest w praktyce niespójny z rozwiązaniami centralnymi; jedynie nieliczne funkcjonujące lokalnie rozwiązania są zgodne ze standardami opracowanymi centralnie;	0,1

3) Sprawność komunikacji w ramach SKZ.

Należy zbadać czy system komunikacji zapewnia:

- przepływ informacji, zarówno w kierunku pionowym jak i poziomym,
- skuteczne dostarczenie informacji zarządczej do odbiorców,
- dostarczenie informacji zarządczej na czas.

waga: 4 (sugerowana)

SKZ zapewnia w sposób ustrukturyzowany skuteczną i sprawną komunikację w kierunku pionowym i poziomym	0,9
SKZ zapewnia skuteczną i sprawną komunikację jedynie w odniesieniu do przekazu informacji kluczowych; pozostałe informacje przekazywane są w sposób nieustrukturyzowany	0,7
SKZ na ogół zapewnia przekaz informacji kluczowych w sposób nieustrukturyzowany	0,5
SKZ na ogół zapewnia przekaz informacji kluczowych w sposób nieustrukturyzowany; dość często jednak zdarzają się przypadki niedostarczenia informacji	0,3
SKZ nie daje pewności, że kluczowe informacje dotrą do odbiorcy skutecznie i na czas	0,1

4) Harmonizowanie działań przy realizacji programów, projektów.

Należy zbadać czy SKZ zapewnia:

- niezbędne zasoby do uruchomienia programów/projektów,
- niezbędną komunikację pomiędzy realizującymi różne programy/projekty,
- harmonijne wdrażanie zmian będących efektem uruchomienia programów/projektów w skali całej organizacji.

waga: 3 (sugerowana)

SKZ zapewnia realizację programów/projektów w sposób w pełni zharmonizowany	0,9
SKZ na ogół zapewnia harmonijną realizację programów/projektów	0,5
SKZ nie zapewnia harmonijnej realizacji programów/projektów	0,1

5) Stopień zapewnienia ciągłości działania.

Należy zbadać czy SKZ zapewnia:

- odporność organizacji na zagrożenia mogące skutkować przerwą w realizacji procesów krytycznych,
- przeciwdziałanie sytuacjom skutkującym stratami finansowymi, reputacji.

waga: 5 (sugerowana)

SKZ zapewnia skutecznie odporność organizacji na wszelkie zagrożenia mogące skutkować stratami finansowymi, reputacji	0,9
SKZ zapewnia odporność organizacji na zagrożenia mogące skutkować stratami finansowymi, reputacji w ograniczonym zakresie	0,5
SKZ nie zapewnia odporności organizacji na zagrożenia mogące skutkować stratami finansowymi, reputacji	0,1

6) Stopień zapewnienia bezpieczeństwa informacji.

Należy zbadać czy SKZ zapewnia:

- bezpieczne przechowywanie informacji,
- bezpieczne przetwarzanie informacji.

waga: 4 (sugerowana)

SKZ zapewnia pełne bezpieczeństwo informacji	0,9
SKZ na ogół zapewnia bezpieczeństwo informacji; istnieją obszary działalności w których bezpieczeństwo informacji jest ograniczone	0,5
SKZ nie zapewnia pełnego bezpieczeństwa informacji	0,1

Po dokonaniu oceny w oparciu o zaproponowany model i po przekształceniu wzoru [1] oblicza się S_2 z wzoru [3]:

$$S_2 = \frac{s_8 k_8 + s_9 k_9 + s_{10} k_{10} + s_{11} k_{11} + s_{12} k_{12} + s_{13} k_{13}}{k_8 + k_9 + k_{10} + k_{11} + k_{12} + k_{13}} \quad [3]$$

ROZDZIAŁ 7

PODSUMOWANIE

Podejmując się opracowania Systemu Kontroli Zarządczej dokonano analizy dotychczasowego dorobku w tym zakresie w organizacjach sektora publicznego. Uwzględniono przy tym wszystkie najistotniejsze bolączki i słabości istniejących rozwiązań.

Zalety proponowanego Systemu:

1. Stanowi rozwiązanie systemowe tj. stwarzające możliwość funkcjonowania poszczególnych modułów wchodzących w skład kontroli zarządczej jako jednolitej, spójnej całości. Ujmuje swym zakresem, oprócz tradycyjnie powiązanych z kontrolą zarządczą modułów, również zagadnienia dotyczące:
 - zapewnienia ciągłości funkcjonowania organizacji,
 - zachowania integralności i bezpieczeństwa gromadzonych i przetwarzanych danych. Innymi słowy, stanowi kompleksowy system zarządzania.
2. Umożliwia wszechstronną analizę jakości funkcjonowania organizacji sektora publicznego poprzez szerokie wieloaspektowe postrzeganie. Biorąc pod uwagę realizowane przez nie zadania w kontekście kultury organizacji, wzięto pod uwagę cztery perspektywy postrzegania organizacji: usługową, procesową, zasobową i doskonalącą. W ten sposób dokonana analiza daje wystarczająco kompletny, rzeczywisty i obiektywny obraz organizacji. Pozwala to dokonywać trafnych wyborów co do realizowanych celów. Ponadto, stanowi asumpt i wskazuje kierunki doskonalenia organizacji.
3. Stanowi kompendium wiedzy na temat mechanizmów funkcjonowania organizacji. Zaproponowana forma dokumentu ma charakter teoretyczno-praktyczny. Z jednej strony pozwala zrozumieć skomplikowane relacje pomiędzy poszczególnymi komponentami kontroli zarządczej, z drugiej zaś podaje w formie przykładów możliwości praktycznego rozwiązania problemów. Oferuje przy tym narzędzia przy pomocy których można owe problemy rozwiązywać.
4. Ujednolica i standaryzuje najważniejsze działania realizowane w ramach kontroli zarządczej. Dotyczy to w szczególności systemu wyznaczania celów/

zadań oraz zarządzania ryzykiem. Zaproponowane rozwiązania pozwalają określać cele/zadania na różnych poziomach zarządzania w sposób metodologicznie jednolity i tworzyć jedną ich hierarchię. Z kolei w odniesieniu do szeroko rozumianego zarządzania ryzykiem wprowadzono jedno uniwersalne narzędzie pozwalające „radzić sobie” z ryzykiem niezależnie od charakteru celu do którego się ono odnosi.

5. Oferuje narzędzia diagnostyczne pozwalające dokonać samooceny kontroli zarządczej. Zaproponowane modele samooceny są kompletne tzn. zawierają opis metody badawczej, gotowy formularz ankiety badawczej oraz opis możliwych do zastosowania narzędzi informatycznych.
6. Umożliwia wdrożenie proponowanych rozwiązań w sposób przemyślany i systematyczny. Badania prowadzone w tym zakresie jednoznacznie wskazują, że brak określenia zasad i trybu wdrożenia nowych rozwiązań jest zasadniczą przyczyną niepowodzeń. Zaproponowany model krok po kroku wskazuje kolejne działania niezbędne do skutecznego wdrożenia. Oferuje harmonogram wdrożenia w postaci wykresu Gantta.
7. Zawiera wytyczne dot. możliwości z informatyzowania określonych działań w ramach kontroli zarządczej poddając analizie obszary możliwe do informatyzacji. Opisuje przy tym, w sposób ogólny, konkretny informatyczny system monitorowania kontroli zarządczej.

Niniejsza publikacja stanowi pewien niewielki wkład w dynamicznie rozwijających się badaniach nad nowymi konceptualizacjami systemów kontroli zarządczej. Ta dziedzina badań wciąż jest fragmentaryczna pod względem definicji, konceptualizacji i perspektyw teoretycznych (Berry, 2009). Zdaniem autora przyszłość kontroli zarządczej leży w holistycznym jej postrzeganiu, w którym nacisk kładzie się na kontrolę ludzkiego zachowania za pomocą formalnych i nieformalnych mechanizmów kontrolnych. Wymaga to zmiany filozofii podejścia od zarządzania ściśle proceduralnego do zarządzania bardziej kulturą organizacji. Należy przy tym uwzględnić czynniki kontekstowe, takie jak rozwój społeczeństwa czy technologii sztucznej inteligencji. Zwłaszcza ta druga grupa czynników otwiera przed zarządzaniem organizacjami ogromne możliwości.

ZALĄCZNIKI

Załącznik 1. Samoocena systemu kontroli zarządczej – przykład

1. Istota samooceny SKZ

W celu prowadzenia bieżącej oceny SKZ i funkcjonowania jego poszczególnych elementów, co najmniej raz w roku powinno się dokonywać samooceny SKZ. Samoocena jest przeprowadzana we wszystkich jednostkach organizacyjnych, wśród możliwie największej liczby pracowników w oparciu o przygotowane do tego celu ankiety.

Kanwą dla przygotowania materiałów badawczych (ankiet) jest ocena stopnia spełnienia standardów kontroli zarządczej określonych w Komunikacie Nr 23 Ministra Finansów sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Odbyna się to poprzez udzielenie odpowiedzi na pytania dot. szczegółowych kwestii składających się na standard.

1.1. Środowisko wewnętrzne

1.1.1. Przestrzeganie wartości etycznych:

- w jednostce panuje klimat akceptacji dla wartości etycznych,
- w jednostce określono zasady postępowania w sytuacjach wątpliwych etycznie, pracownicy i kadra kierownicza znają i stosują określone zasady postępowania,
- znaczenie uczciwości i wartości etycznych ma swoje odzwierciedlenie w kryteriach ocen okresowych,
- pracownicy odczuwają presję na postępowanie etyczne, kwestie uczciwego i etycznego postępowania są poruszane na naradach i spotkaniach kadry kierowniczej z pracownikami,
- w jednostce obowiązują zrozumiałe dla pracowników zasady awansowania, nagradzania,
- funkcjonuje właściwy sposób motywowania pracowników,
- przyznawanie nagród, podwyżek i awansów na wyższe stanowiska jest powiązane z wynikami pracy i osiągnięciami oraz odbywa się według przejrzystych zasad i kryteriów,
- w przypadku stwierdzenia naruszenia zasad etycznych kierownictwo podejmuje kroki adekwatne do wagi naruszeń.

1.1.2. Kompetencje zawodowe (należy dążyć do sytuacji, by powierzanie zadań osobom zarządzającym i pracownikom odpowiadało posiadanej przez nich

wiedzy, umiejętnościom i doświadczeniom, co pozwala efektywnie realizować powierzone im zadania):

- przy obsadzie stanowisk brana jest pod uwagę niezbędna wiedza, umiejętności i doświadczenie zawodowe,
- proces zatrudniania prowadzony jest w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata na wolne stanowisko,
- system szkoleń w służbie przygotowawczej jest właściwy,
- system szkoleń doskonalących jest adekwatny do potrzeb komórek,
- uczestnicy szkolenia nabywają podczas szkoleń niezbędnych umiejętności, a nabyte umiejętności są wykorzystywane w praktyce,
- system ocen okresowych jest realizowany właściwie,
- oceny okresowe mają wpływ na karierę zawodową pracowników,
- pracownicy mają możliwość uzyskania od bezpośrednio przełożonego niezbędnych porad w zakresie wykonywanych zadań.

1.1.3. Struktura organizacyjna (schemat organizacyjny zarówno całej organizacji, jak i poszczególnych jednostek wchodzących w jej skład powinien odzwierciedlać w sposób jasny i przejrzysty podległość służbową; struktura organizacyjna powinna być uzupełnieniem regulaminu organizacyjnego i oddawać specyfikę jednostki):

- struktura organizacyjna jednostki jest dostosowana do aktualnych celów i zadań,
- podział zadań między komórkami jest właściwy,
- zakresy zadań, uprawnień, odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych i zakres podległości pracowników jest określony w sposób przejrzysty i spójny w formie pisemnej,
- każdy pracownik posiada aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności,
- pracownicy są w stanie wykonać wyznaczone zadania nie pracując regularnie poza normalnymi godzinami pracy.

1.1.4. Delegowanie uprawnień (delegowanie uprawnień i wydawanie upoważnień jest bardzo istotne dla zachowania ciągłości funkcjonowania, wizerunku, jakości usług świadczonych przez organizację na wszystkich poziomach organizacyjnych):

- delegowanie uprawnień pracownikom jest poprzedzone badaniem przydatności na dane stanowisko,



- zakres delegowanych uprawnień poszczególnym osobom został określony precyzyjnie i został potwierdzony podpisem osoby przyjmującej,
 - pracownicy są świadomi nałożonych na nich obowiązków,
 - w jednostce/komórce prowadzony jest rejestr udzielonych upoważnień i pełnomocnictw.
- 1.2. Cele i zarządzanie ryzykiem.
- 1.2.1. Misja (Powinna precyzyjnie wyrażać w języku zrozumiałym dla pracowników, jak również dla otoczenia organizacji dalekosiężne zamierzenia i aspiracje):
- pracownicy znają i identyfikują się z misją organizacji.
- 1.2.2. Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji (Cele strategiczne, cele pośrednie i wskaźniki (mierniki) realizacji celów dla jednostki powinny być jasno określone dla całej organizacji. Realizacja celów powinna się odbywać z zachowaniem zasad skuteczności, oszczędności, efektywności):
- pracownicy znają i rozumieją cele ogólne organizacji oraz cele szczegółowe komórki, w której pracują,
 - jednostki nadrzędne monitorują realizację celów przez jednostki podległe,
 - przeprowadza się ocenę realizacji celów i zadań z uwzględnieniem oszczędności, efektywności i skuteczności,
 - wskazano jednostki organizacyjne, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne za realizację celów i zadań,
 - wskazano zasoby do realizacji celów i zadań.
- 1.2.3. Identyfikacja ryzyka (Identyfikacja obszarów ryzyk powinna być przeprowadzona w kontekście obszarów działania organizacji. Identyfikując ryzyko należy uwzględniać specyfikę poszczególnych jednostek):
- przeprowadzana jest oddolna identyfikacja ryzyka,
 - w procesie identyfikuje się ryzyko dotyczące całej jednostki, jak i ryzyka odnoszące się do każdego istotnego obszaru działalności,
 - w procesie identyfikacji zwraca się uwagę na kluczowe ryzyka związane z realizacją najważniejszych celów,
 - w procesie identyfikacji uwzględnia się ryzyko wynikające ze zmian zachodzących w samej jednostce i jej otoczeniu,
 - prowadzi się identyfikację ryzyk dotyczącą systemów informatycznych,
 - w wypadku istotnej zmiany warunków funkcjonowania jednostki dokonuje się ponownej identyfikacji ryzyka.

- 1.2.4. Analiza ryzyka (Ten etap działania ma na celu pogrupowanie ryzyka według ich istotności oraz prawdopodobieństwa wystąpienia oraz ich oddziaływania, co pomoże wyznaczyć kierownictwu kierunki priorytetowe w podejmowaniu działań zaradczych i unaocznić rzeczywiste zagrożenia w realizacji zadań i celów jednostki):
- zidentyfikowane ryzyka poddawane są gruntownej analizie celem określenia prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych skutków,
 - kierownik jednostki wyznacza poziom ryzyka akceptowalnego, czyli stopień ryzyka, jaki jednostka jest w stanie podjąć, „apetyt na ryzyko”.
- 1.2.5. Reakcja na ryzyko (Opisując zarówno już podjęte, jak i planowane działania zaradcze, należy opierać się na dokumentach i opracowaniach wewnętrznych organizacji, takich jak np.: decyzje, polecenia pisemne kierowane do komórek organizacyjnych oraz na faktycznie realizowanych działaniach, które podjęto dotychczas na różnych odcinkach pracy w komórkach organizacyjnych. Jeżeli przeprowadzona analiza wykazała, iż dotychczas podejmowane środki są niewystarczające do zminimalizowania danego ryzyka, to należy wówczas rozważyć i opracować nowe procedury i rozwiązania kierujące dane ryzyko na niższy poziom prawdopodobieństwa):
- zarządzający określił rodzaj reakcji w stosunku do danego ryzyka,
 - zaplanowano i wdrożono odpowiednie działania w stosunku do każdego z ryzyk,
 - kierownik jednostki monitoruje proces zarządzania ryzykiem w jednostce.
- 1.3. Mechanizmy kontroli
- 1.3.1. Dokumentowanie systemu kontroli (Instrukcje, procedury wewnętrzne, zakresy uprawnień i odpowiedzialności):
- pracownicy mają aktualne zakresy obowiązków i uprawnień,
 - w jednostce funkcjonują aktualne, udokumentowane procedury,
 - dokumentacja systemu kontroli zarządczej jest łatwo dostępna dla wszystkich upoważnionych osób,
 - przegląd skuteczności kontroli w jednostce jest dokumentowany,
 - jednostka posiada wykaz dokumentacji z podziałem na istotę i przeznaczenie.
- 1.3.2. Nadzór (Celem prawidłowo wykonywanego nadzoru jest realizacja zadań w sposób oszczędny, efektywny i skuteczny, prawidłowo sprawowany nadzór powinien w każdym czasie dostarczać informacji o zagrożeniach dla realizacji zadań):

- przełożeni w jasny sposób komunikują podległym pracownikom zakres ich obowiązków i uprawnień,
 - przełożeni upewniają się, że pracownicy właściwie rozumieją swoje obowiązki i odpowiedzialność,
 - przełożeni akceptują wyniki pracy kluczowych punktach, zatwierdzają projekty dokumentów,
 - przełożeni poprzez nadzór zapewniają, że pracownicy stosują się do procedur i zasad obowiązujących w jednostce oraz wymagań i wytycznych,
 - sprawowany nadzór zapewnia wykrywanie i eliminowanie błędów, nieporozumień i nieprawidłowych praktyk oraz zapobiega ich powtarzaniu,
 - wszystkie przypadki odstępiania od procedur i instrukcji lub wytycznych są uzasadniane, dokumentowane i zatwierdzane.
- 1.3.3. Ciągłość działania (Działalność organizacji nie może być zagrożona czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi. Powinny funkcjonować sprawdzone rozwiązania, które nie wpłyną na jakość świadczonych usług i na tworzenie się kolejki spraw. Jednostki organizacyjne w celu zapewnienia ciągłości działania powinny mieć: wypracowany plan funkcjonowania kryzysowego, przeszkolonych pracowników do działań w sytuacji kryzysowych, funkcjonujący system zastępstw, wydajny i racjonalny system pełnomocnictw i upoważnień, posiadać dodatkowe źródła zasilania, wypracowane procedury dostępu do systemów i informacji o różnych klauzulach):
- jednostka ma wdrożone procedury funkcjonowania w sytuacjach kryzysowych,
 - pracownicy zostali przeszkoleni na wypadek sytuacji kryzysowych,
 - zostały ustalone zastępstwa pracowników w czasie ich nieobecności,
 - kompletność wydanych w jednostce pełnomocnictw i upoważnień,
 - zidentyfikowano pracowników, którzy z uwagi na swoją szczególną wiedzę, doświadczenie lub umiejętności posiadają kluczowe znaczenie dla działalności jednostki i których odejście zagrażałoby osiągnięciu celów,
 - zostały zidentyfikowane krytyczne zasoby informatyczne, zarówno sprzętowe, jak i programowe,
 - wdrożono procedury dostępu do dokumentacji o różnej klauzuli poufności.
- 1.3.4. Ochrona zasobów (Jednostka powinna zidentyfikować rodzaje zasobów: zasoby ludzkie, finansowe, aktywa, czas, wiedza, środowisko, relacje z partnerami, nieruchomości, kapitał niematerialny itd. oraz wypracowane metody kontroli do poszczególnych zasobów dostosowane do specyfiki zasobów):



- wprowadzone w jednostce środki ograniczenia i kontroli dostępu do obiektów i pomieszczeń są adekwatne i zapewniają skuteczną ochronę,
 - dokumentacja w jednostce jest prawidłowo zabezpieczona,
 - w jednostce ustalono zasoby o szczególnym znaczeniu dla gospodarki finansowej jednostki,
 - w jednostce zostały wyznaczone osoby odpowiedzialne za środki gotówkowe i płatnicze, gwarancje bankowe, karty wzorów podpisu, urządzenia i dane służące do składania podpisu elektronicznego, druki ścisłego zarachowania itp.,
 - pracownicy są świadomi swojej odpowiedzialności za powierzone imienie oraz swoich obowiązków w zakresie jego ochrony i właściwego wykorzystania,
 - w jednostce ustalono metody kontroli zasobów.
- 1.3.5. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych (W jednostce musi funkcjonować właściwy system organizacji rachunkowości, na który powinny się składać wypracowane zasady polityki rachunkowości, instrukcja obiegu dokumentów księgowych, procedury kontroli finansowej, zasady gospodarki kasowej i magazynowej):
- w jednostce funkcjonuje rzetelny i pełny system dokumentowania i rejestracji operacji finansowych i gospodarczych,
 - funkcjonuje system weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji,
 - operacje finansowe są autoryzowane przez osoby upoważnione,
 - wdrożono zasady i procedury służące zapewnieniu odpowiedniego podziału kluczowych obowiązków,
 - w jednostce funkcjonują zasady polityki rachunkowej.
- 1.3.6. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych (Standard powinien obejmować całość systemów informatycznych w organizacji. Przy wdrażaniu tego standardu należy brać pod uwagę uprawnienia dostępu do oprogramowania systemowego, zapobieganie, wykrywanie i korygowanie błędów związanych z przetwarzaniem i przepływem danych, okresową konserwację, aktualizację i modyfikację systemów, szkolenie użytkowników systemów):
- w jednostce wprowadzono fizyczne i logiczne środki ograniczenia dostępu do zasobów informatycznych (oprogramowania plików sprzętu itp.) adekwatne do szacowanego ryzyka nieuprawnionego dostępu,



- dostęp do zasobów informatycznych komórki/jednostki mają wyłącznie uprawnione osoby odpowiednio do zakresu przydzielonego dostępu,
 - pracownicy przestrzegają ustalone zasady i procedury w zakresie ochrony zasobów informatycznych.
- 1.4. Informacja i komunikacja.
- 1.4.1. Bieżąca informacja (Do prawidłowego wykonywania zadań zarówno przez kadrę kierowniczą, jak i pracowników niezbędne jest zapewnienie dostępu do przydatnych zrozumiałych i rzetelnych informacji dostarczanych do odbiorców w odpowiednim czasie i odpowiedniej formie):
- pracownik otrzymuje we właściwej formie oraz czasie odpowiednie i rzetelne informacje potrzebne do wypełniania obowiązków,
 - czy przekazywane są informacje zbędne i czy jest ich dużo?
- 1.4.2. Komunikacja wewnętrzna (Standard jest ściśle powiązany ze strukturą organizacyjną jednostki. Zasadne jest określenie typów informacji (czego dotyczą?), miejsca ich wytwarzania w strukturze jednostki, kierunki ich przepływu):
- w jednostce funkcjonują mechanizmy łatwego przepływu informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym w dół i w górę struktury organizacyjnej, jak i poziomym,
 - funkcjonuje dobra komunikacja pomiędzy powiązanymi ze sobą komórkami,
 - zapewniono kanały komunikacji dla przekazywania informacji o potencjalnych nieprawidłowościach,
 - w jednostce funkcjonuje adekwatny i jasny system sprawozdawczości wewnętrznej,
 - funkcjonujący system sprawozdawczości zapewnia kierownictwu każdego szczebla wszystkie informacje potrzebne do wykonywania zadań.
- 1.4.3. Komunikacja zewnętrzna (Realizację standardu stanowi przepływ informacji pomiędzy jednostkami organizacji a jednostkami o odmiennym statusie prawnym. Od rzetelności realizacji standardu zależy w dużym stopniu prestiż i wiarygodność organizacji):
- w jednostce funkcjonują formalne zasady kontaktów pracowników z podmiotami zewnętrznymi,
 - pracownicy znają i rozumieją ustalone zasady oraz wiedzą, w jakim zakresie mogą utrzymywać kontakty.
- 1.5. Monitorowanie i ocena.

1.5.1. Samoocena (Samoocena powinna być odrębnym, udokumentowanym procesem przeprowadzanym raz w roku wśród osób zarządzających i wszystkich pracowników, przeprowadzenie procesu samooceny powinno być wykorzystywane również do doskonalenia procesu):

- samoocena pozwala na ocenę głównych aspektów funkcjonowania jednostki,
- rekomendacje opracowane na podstawie samooceny są wdrażane i monitoruje się ich wpływ na poprawę funkcjonowania organizacji.

1.5.2. Audyt wewnętrzny.

- ocena dokonywana przez audytora jest obiektywna i niezależna,
- działalność audytu wewnętrznego w znaczącym stopniu przyczynia się do systemowego wspierania kierowników w realizacji celów i zadań,
- wyniki zadań audytowych stanowią wystarczające źródła informacji o adekwatności, skuteczności i efektywności całego systemu kontroli zarządczej,
- czynności doradcze w sposób istotny wspomagają funkcjonowanie kontroli zarządczej.

2. Proces samooceny

2.1. Organizacja procesu samooceny

Pytania w ankiecie mogą mieć charakter otwarty lub zamknięty. W ankiecie mogą być też stawiane tezy, z którymi osoba wypełniająca ankietę będzie się zgadzać lub nie. Przygotowując ankietę należy rozważyć, czy ankiety będą jednolite dla wszystkich pracowników, czy też zestaw pytań będzie zróżnicowany dla różnych grup pracowniczych, np. kierowników komórek organizacyjnych i pozostałych pracowników jednostki. Sformułowane pytania powinny być zrozumiałe dla osób, które będą na nie odpowiadać, a które nie posługują się słownictwem z zakresu kontroli zarządczej.

Ankieta samooceny na wstępie zawiera pytania dotyczące stażu pracy i sprawowanej lub nie funkcji kierowniczej. Powyższe pozwala na wygenerowanie wyników ankiety według określonych kryteriów.

W dalszej części ankiety samooceny pytania powinny dotyczyć poszczególnych grup i zawartych w nich standardów. Szczegółowość pytań do poszczególnych standardów pozwoli też na uświadomienie części respondentów, że funkcjonujące w organizacji dokumenty zawierają opisy procedur kontroli zarządczej.

Zaleca się przeprowadzenie ankiety w formie elektronicznej z wykorzystaniem systemu informatycznego np. Limesurvey. Pozwala on zabezpieczyć anonimowość respondentów, co stanowi czynnik determinujący wiarygodność i rzetelność otrzymanych wyników badania. Anonimowość badania zabezpieczają losowo

wygenerowane i rozdysponowane tokeny tj. jednorazowe hasła dostępu do oprogramowania, w którym wypełniana jest ankieta. Tokeny należy przydzielić pracownikom wg jednostek organizacyjnych lub grup pracowniczych. Taki podział umożliwi prezentację wyników dla wyżej wymienionych grup respondentów.

Badanie warto przeprowadzać etapowo. Przykładowy model badania prezentuje tabela 17.

Tabela 17. Etapy procesu samooceny SKZ

Etap	Działania
Etap I	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dokonać analizy zagadnień z poprzednich badań zwracając szczególną uwagę na stopień realizacji działań usprawniających i uzyskane efekty. 2. Opracować ankietę(y) badawcze skierowane do pracowników oraz kadry kierowniczej. 3. Zaimplementować ankietę w systemie informatycznym. 4. Opracować „Instrukcję wypełniania formularza ankiety samooceny systemu kontroli zarządczej”. 5. Zamieścić Instrukcję na stronie intranetowej jednostki. 6. Przeprowadzić prelekcję/szkolenie nt. procesu samooceny.
Etap II	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wygenerować odpowiednią ilość tokenów odpowiadającą liczbie osób zatrudnionych w jednostce. 2. Rozprowadzić tokeny pośród wszystkich pracowników. 3. Wyznaczyć czas wystarczający by wszyscy zainteresowani mogli wziąć w nim udział.
Etap III	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przeprowadzić badanie zasadnicze.
Etap IV	<ol style="list-style-type: none"> 1. Opracować wyniki badania. 2. Opracować raport z przeprowadzonej samooceny. 3. Przeprowadzić konsultacje dotyczące rekomendacji. 4. Przedstawić raport naczelnemu kierownictwu.

Źródło: opracowanie własne.

2.2. Wzór ankiety samooceny

Ankieta jest skonstruowana zgodnie z układem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Pytania zostały przedstawione w pięciu grupach oznaczonych dużymi literami, przyporządkowane poszczególnym grupom standardy oznaczone cyfrą rzymską i pytania do standardów stanowiące rozwinięcie poszczególnych standardów. Respondenci udzielają jednej odpowiedzi spośród: tak, raczej tak, raczej nie, nie, nie wiem. Mają też możliwość wniesienia uwag do poszczególnych pytań.

Tabela 18. Ankieta samooceny SKZ

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
	Przestrzeganie wartości etycznych						
1	Czy znane są Pani/Panu zasady zachowań określonych w «kodeksie etyki»?						
2	Czy Pan/Pani ma zapewnione szkolenia, instruktaż i wskazówki dotyczące zachowania się wobec propozycji korupcyjnych?						
3	Czy kwestie uczciwego i etycznego postępowania poruszane są na naradach kadry kierowniczej, spotkaniach kierownictwa z pracownikami?						
4	Czy znaczenie uczciwości i wartości etycznych ma swoje odzwierciedlenie w ocenach okresowych Pani/Pana?						
5	Czy odczuwa Pani/Pan w swojej jednostce wymagania, co do etycznego postępowania?						
6	Czy wszystkie ujawnione przypadki nieetycznego zachowania są piętnowane?						
7	Czy przyjęte zasady awansowania i nagradzania są pracownikom jasno zakomunikowane?						
8	Czy awansowanie i nagradzanie odbywa się według przejrzystych zasad i kryteriów?						
9	Czy sposób motywowania pracowników jest właściwy, jeśli nie proszę przedstawić propozycje jego ulepszenia?						
10	Czy przyznawanie nagród, podwyżek i awansów na wyższe stanowiska jest powiązane z wynikami pracy i osiągnięciami pracowników?						
11	Czy w przypadku stwierdzenia naruszenia przepisów prawa, zasad etycznych, procedur podejmowane kroki są adekwatne do wagi naruszeń?						
12	Czy odczuwa Pani/Pan potrzebę wyjaśniania zasad kontroli zarządczej?						
	Kompetencje zawodowe						
1	Czy przy przydzielaniu (powierzeniu) Pani/Panu obowiązków służbowych brana jest pod uwagę: niezbędna wiedza umiejętności i doświadczenie zawodowe?						
2	Czy system szkolenia w służbie przygotowawczej jest właściwy?						

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
3	Czy w Pani/Pana komórce/jednostce pracownicy mają zapewnione szkolenia niezbędne do prawidłowej realizacji zadań?						
4	Czy jest dokonywana ocena efektywności szkoleń?						
5	Czy system ocen okresowych jest właściwie realizowany?						
6	Czy ocena okresowa ma wpływ na Pani/Pana karierę zawodową?						
	Struktura organizacyjna						
1	Czy obecna struktura organizacyjna zapewnia prawidłowe funkcjonowanie komórki?						
2	Czy podział zadań pomiędzy komórkami jest właściwy?						
3	Czy w komórce pracownicy wykonują inne zadania niż te, które są określone w regulaminie organizacyjnym? Jeżeli tak, to jakich zadań to dotyczy?						
4	Czy jest Pani/Pan w stanie wykonać wyznaczone zadania nie pracując regularnie poza normalnymi godzinami pracy?						
	Delegowanie uprawnień						
1	Czy delegowanie uprawnień pracownikom jest poprzedzone analizą przydatności pracownika na dane stanowisko?						
2	Czy w komórce/jednostce prowadzony jest rejestr powierzonych pełnomocnictw?						
3	Czy delegowania przyznanych Pani/Panu uprawnień dokonano w formie pisemnej (np. zapisy w regulaminie organizacyjnym, indywidualne upoważnienia)?						
4	Czy jako kierownik komórki/jednostki jest Pan/Pani świadomy, że ponosi odpowiedzialność za całość jej gospodarki finansowej, niezależnie od stopnia w jakim uprawnienia i obowiązki w zakresie gospodarki finansowej zostały przekazane podległym pracownikom?						
5	Czy zakres udzielonych Pani/Panu uprawnień jest adekwatny do zakresu powierzonych obowiązków?						
	Misja						
1	Czy Pani/Panu znana jest misja organizacji?						

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
	Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji						
1	Czy określono cele i najważniejsze zadania służące realizacji celów na dany rok dla organizacji?						
2	Czy określono cele i najważniejsze zadania służące realizacji celów na dany rok dla komórki organizacyjnej?						
3	Czy ustalono mierzalne kryteria lub wskaźniki realizacji tych celów?						
4	Czy w komórce prowadzony jest monitoring realizacji tych celów?						
5	Czy jest Pani/Pan włączony w ustalanie celów szczegółowych?						
	Identyfikacja ryzyka						
1	Czy w Pani/Pan jednostce jest dokonywana przynajmniej raz w roku identyfikacja ryzyka w odniesieniu do jej celów i zadań?						
2	Czy w procesie identyfikacji uwzględnia Pani/Pan ryzyko wynikające ze zmian zachodzących zarówno w samej komórce/organizacji, jak i w otoczeniu, w którym ona funkcjonuje?						
3	Czy zostały zidentyfikowane w komórce/organizacji czynniki, które sprzyjają występowaniu ryzyka zagrażającego wykonywaniu celów i zadań?						
	Analiza ryzyka						
1	Czy każde zidentyfikowane w komórce/organizacji ryzyko poddawane jest gruntownej i całościowej analizie, mającej na celu określenie możliwych skutków (znaczenia, wpływu) danego ryzyka i prawdopodobieństwo jego wystąpienia?						
	Reakcja na ryzyko						
1	Czy znane są Pani/Panu ustanowione odpowiednie do szacowanego poziomu ryzyka, środki zaradcze mające ograniczyć możliwość występowania szkodliwych wpływów i ich negatywnych skutków?						
2	Czy znane są Pani/Panu zasady obowiązujące w kontaktach pracowników z klientami?						

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
3	Czy określono procedury załatwiania spraw, przydzielania ich i wskazano pracowników odpowiedzialnych za załatwienie danej sprawy?						
4	Czy kolejność i terminy załatwiania spraw są monitorowane?						
5	Czy zidentyfikowano stanowiska wymagające rotacji?						
6	Czy na tych stanowiskach wprowadzono zasadę rotacji zatrudnienia?						
7	Czy są stosowane zasady i procedury udostępniania określonych informacji podmiotom zewnętrznym?						
8	Czy podejmuje się w stosunku do ryzyk, w komórce/organizacji działania zapobiegające lub ograniczające zmaterializowanie się potencjalnego ryzyka?						
9	Czy zostały wdrożone odpowiednie mechanizmy kontrolne będące odpowiedzią na zidentyfikowane ryzyka?						
10	Czy zostali ustalenie „właściciele” poszczególnych ryzyk?						
	Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej						
1	Czy pracownicy w komórce/organizacji mają aktualne zakresy obowiązków i uprawnień?						
2.	Czy procedury wewnętrzne funkcjonujące w komórce/organizacji są aktualne i udokumentowane?						
3	Czy dokumentacja systemu kontroli zarządczej jest łatwo dostępna dla wszystkich upoważnionych pracowników?						
	Nadzór						
1	Czy przełożony w jasny sposób komunikuje Pani/Panu zakres obowiązków i uprawnień?						
2	Czy przełożony upewnia się, że Pani/Pan właściwie rozumie swoje obowiązki i uprawnienia?						
3	Czy przełożony sprawuje nadzór nad wykonywaną przez Panią/Pana pracą?-						
4.	Czy przełożony sprawuje nadzór w zakresie stosowanych procedur?						

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
5	Czy sprawowany nadzór zapewnia wykrywanie i eliminowanie błędów, nieporozumień i nieprawidłowych praktyk oraz zapobiega ich powtarzaniu?						
6	Czy wszystkie przypadki odstępiania od procedur, instrukcji lub wytycznych są uzasadniane, dokumentowane i zatwierdzane?						
	Ciągłość działalności						
1	Czy w komórce zostały ustalone zastępstwa za pracowników w czasie ich nieobecności?						
2	Czy w komórce/organizacji zidentyfikowano pracowników, którzy z uwagi na swoją szczególną wiedzę, doświadczenie lub umiejętności posiadają kluczowe znaczenie dla prawidłowej działalności komórce/organizacji oraz których odejście poważnie zagroziłoby osiągnięciu celów?						
3	Czy w komórce/organizacji zidentyfikowane zostały krytyczne zasoby informatyczne, zarówno sprzętowe, jaki programowe?						
	Ochrona zasobów						
1	Czy zdaniem Pani/Pana wprowadzone w komórce/organizacji środki ograniczenia i kontroli dostępu do budynków, obiektów i pomieszczeń są adekwatne i zapewniają ich skuteczną ochronę?						
2	Czy zdaniem Pani/Pana funkcjonują środki zapewniające prawidłowe zabezpieczenie dokumentacji?						
3	Czy ma Pani/Pan świadomość swojej odpowiedzialności za powierzone mienie oraz swoich obowiązków w zakresie jego ochrony i właściwego wykorzystania?						
4	Czy w komórce/organizacji zdefiniowano zasady o szczególnym znaczeniu dla gospodarki finansowej jednostki?						

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
5	Czy w komórce/organizacji zostali wyznaczeni pracownicy odpowiedzialni za środki gotówkowe, karty gotówkowe i płatnicze, czek, weksle, gwarancje bankowe, karty wzorów podpisów, urządzenia i dane służące do składania podpisu elektronicznego, druki ścisłego zarachowania itp.?						
6	Czy w komórce/organizacji odpowiedzialność materialna za zasoby została przekazana pracownikom na piśmie?						
	Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych						
1	Czy w jednostce funkcjonuje rzetelny i pełny system dokumentowania i rejestracji operacji finansowych i gospodarczych?						
2	Czy funkcjonuje system weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji?						
3	Czy operacje finansowe są autoryzowane przez osoby upoważnione?						
4	Czy zostały wdrożone zasady i procedury służące zapewnieniu odpowiedniego podziału kluczowych obowiązków?						
	Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych						
1	Czy w jednostce wprowadzono fizyczne i logiczne środki ograniczenia dostępu do zasobów informatycznych (oprogramowania plików sprzętu itp.)-adekwatne do szacowanego ryzyka nieuprawnionego dostępu?						
2	Czy dostęp do zasobów informatycznych komórce/organizacji mają wyłącznie uprawnione osoby odpowiednio do zakresu przydzielonego dostępu?						
3	Czy w komórce/organizacji pracownicy przestrzegają ustalonych zasad i procedur w zakresie ochrony zasobów informatycznych?						
	Bieżąca informacja						
1	Czy otrzymuje Pani/Pan niezbędne informacje potrzebne do wypełniania obowiązków?						
2	Czy są przekazywane informacje zbędne, jeżeli tak to czy jest ich dużo?						
	Komunikacja wewnętrzna						

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
1	Czy funkcjonują mechanizmy łatwego przepływu informacji wewnątrz jednostki zarówno w kierunku pionowym – w górę i w dół struktury organizacyjnej – jak i poziomym?						
2	Czy funkcjonuje dobra komunikacja pomiędzy komórkami i pracownikami, których działalność jest ze sobą powiązana (np. kadry i płace, logistyka i finanse)?						
3	Czy w komórce zapewniono kanały komunikacji dla przekazywania informacji o potencjalnych nieprawidłowościach?						
4	Czy oprócz normalnych kanałów komunikacji, funkcjonują dodatkowe lub nieformalne kanały komunikacji o charakterze awaryjnym?						
5	Czy dobre i wdrożone sugestie ulepszeń działalności komórce/organizacji zgłaszane przez pracowników są doceniane i nagradzane przez kierownictwo?						
6	Czy kierownictwo przedstawiło w całej organizacji istotę kontroli zarządczej, jej wagę i znaczenie dla funkcjonowania jednostki?						
7	Czy sygnalizuje Pani/Pan przełożonemu słabości kontroli zarządczej w komórce/organizacji?						
8	Czy w całej organizacji funkcjonuje adekwatny i jasny system sprawozdawczości wewnętrznej?						
9	Czy system sprawozdawczości zapewnia kierownictwu każdego szczebla wszystkie informacje potrzebne do wykonywania zadań?						
	Komunikacja zewnętrzna						
1	Czy w jednostce funkcjonują formalne zasady kontaktów pracowników z przedstawicielami podmiotów zewnętrznych?						
2	Czy Pani/Pan wie, czy i w jakim zakresie może takie kontakty utrzymywać?						
3	Czy wg Pani/Pana sugestie, wnioski i skargi są zbierane i wykorzystywane do bieżącej pracy komórki?						
	Samooocena						

L.p.	Zagadnienia	tak	raczej tak	raczej nie	nie	nie wiem	uwagi
1	Czy zdaniem Pani/Pana przeprowadzana samoocena pozwoliła na ocenę głównych aspektów funkcjonowania organizacji? Jeżeli nie, to proszę wskazać, które elementy nie zostały uwzględnione.						
2	Czy rekomendacje opracowane na podstawie poprzedniej samooceny zostały zrealizowane?						
3	Czy monitoruje się wpływ realizacji rekomendacji na poprawę funkcjonowania organizacji?						
	Audyt wewnętrzny						
1	Czy audytorzy prowadzą obiektywną i niezależną ocenę badanych obszarów działalności jednostki?						
2	Czy działalność audytu wewnętrznego w znaczącym stopniu przyczynia się do systemowego wspierania kierowników w realizacji celów i zadań?						
3	Czy wyniki zadań audytowych stanowią wystarczające źródła informacji o adekwatności, skuteczności i efektywności całego systemu kontroli zarządczej?						
4	Czy czynności doradcze w sposób istotny wspomagają funkcjonowanie kontroli zarządczej?						

Źródło: opracowanie własne.

2.3. Udokumentowanie samooceny

Proces samooceny powinien być udokumentowany poprzez:

- statystykę odpowiedzi na poszczególne pytania,
- analizę poszczególnych standardów z uwzględnieniem uwag wniesionych przez respondentów,
- wnioski do działań naprawczych wynikające z analizy odpowiedzi.

Należy dokonać szczegółowej analizy wyników ankiety do poszczególnych standardów. Na podstawie analizy oraz porównania z wynikami poprzedniej samooceny formułowane są wnioski i przedstawione propozycje działań w poszczególnych obszarach działalności.

Wyniki samooceny są akceptowane przez najwyższe kierownictwo, omawiane na naradach przez kadrę kierowniczą, podawane do wiadomości wszystkim pracownikom oraz stanowią jedno z narzędzi zarządzania organizacją.

Załącznik 2. Analiza zagrożeń dotyczących poufności, integralności i dostępności danych osobowych – przykład

Tabela 19. Zagrożenia dotyczące nieuprawnionego dostępu (poufności)

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
P = Poufność	Sprzęt	Nieprawidłowe użycie	Użycie dysków flash USB lub dysków twardych, w sposób niedostosowany do wrażliwości informacji; użycie lub transport wrażliwego sprzętu w celach osobistych, dysk twardy zawierający informacje jest wykorzystywany do celów innych niż zamierzone (np. do transportu innych danych do usługodawcy, lub do przeniesienia innych danych z jednej bazy danych do drugiej, itp.)	Użycie do celów innych niż zamierzone, dysproporcja między wymaganiami, a faktycznymi cechami sprzętu (np. twardy dysk z kilkoma TB do przechowywania kilku GB danych)
P = Poufność	Sprzęt	Obserwacja	Oglądanie ekranu danej osoby bez jej wiedzy podczas podróży pociągiem; robienie zdjęć ekranu; geolokalizacja sprzętu; zdalne wykrywanie sygnałów elektromagnetycznych	Pozwala na analizę zauważonych danych; generuje promieniowanie ujawniające
P = Poufność	Sprzęt	Nieuprawniona modyfikacja	Śledzenie przez keylogger sprzętowy; usunięcie komponentu sprzętowego; podłączenie urządzeń (takich jak dysk flash USB), aby uruchomić system operacyjny lub pobrać dane	Pozwala na dodanie, usunięcie komponentu (płyta, karta rozszerzająca) lub przyłączenie go przez złącza (porty, gniazda); umożliwia wyłączenie komponentów (USB Port)
P = Poufność	Sprzęt	Utrata	Kradzież laptopa z pokoju hotelowego; kradzież służbowego telefonu komórkowego przez kieszonkowca; odzyskanie danych ze złomowanych urządzeń pamięci masowej lub sprzętu; utrata elektronicznego urządzenia pamięci masowej	Małe rozmiary, atrakcyjny cel (duża wartość rynkowa)

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
P = Poufność	Oprogramowanie	Nieuprawnione użycie	Skanowanie zawartości; nieuzasadnione odsyłacze do danych; eskalacja uprawnień, usuwanie śladów / dowodów; wysyłanie spamu za pośrednictwem programu pocztowego; nadużycie funkcjonalności sieci	Udostępnia dane do przeglądania lub manipulacji (usunięcie, modyfikacja, przeniesienie); może być używane w innych celach niż zamierzone; pozwala na użycie zaawansowanych funkcji
P = Poufność	Oprogramowanie	Obserwacja	Skanowanie adresów sieciowych i portów; gromadzenie danych konfiguracyjnych; analiza kodów źródłowych aby zlokalizować eksploatowalne luki; testowanie jak bazy danych reagują na złośliwe zapytania	Możliwość obserwacji funkcjonowania oprogramowania; dostęp i czytanie kodów źródłowych
P = Poufność	Oprogramowanie	Nieuprawniona modyfikacja	Śledzenie za pomocą programowego keylogera; infekcja przez złośliwy kod; instalacja zdalnego narzędzia administracyjnego; podmiana komponentów podczas aktualizacji, konserwacji lub instalacji (programy lub aplikacje są zainstalowane lub podmieniane)	Oprogramowanie edytowalne (rozszerzalne, konfigurowalne); niewystarczająco wykwalifikowani programiści lub administratorzy (niekompletne specyfikacje, małe zasoby wewnętrznych); oprogramowanie nie działa prawidłowo lub zgodnie z oczekiwaniami
P = Poufność	Kanały komputerowe	Obserwacja	Przechwytywanie ruchu Ethernet; pozyskiwanie danych przesyłanych przez sieć Wi-Fi	Ujawniające (generowanie promieniowania ujawniającego); pozwala obserwować dane, które można interpretować
P = Poufność	Człowiek	Obserwacja	Nieumyślne ujawnienie informacji podczas rozmowy; używanie urządzeń do podsłuchiwania spotkań	Ludzie, którzy nie potrafią zachować tajemnicy są przewidywalni (ich zachowania ułatwiają pozyskiwanie informacji)

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
P = Poufność	Człowiek	Manipulacja	Wywieranie wpływu (phishing, socjotechnika, przekupstwo), Wywieranie presji (szantaż, nękanie psychiczne)	osoby wpływowe (naiwne, łatwowierne, otwarci, posiadający niską samoocenę, słabą lojalność), osoby łatwe do zmanipulowania (podatne presję skierowaną na nie lub ich rodzinę i przyjaciół)
P = Poufność	Człowiek	Utrata	Podkupowanie pracowników; zmiany przydziału; przejęcie całości lub części organizacji	Mała lojalność wobec organizacji; potrzeby osobiste, które są w dużej mierze niezaspokojone; łatwe naruszenie zobowiązań umownych
P = Poufność	Dokumenty papierowe	Obserwacja	Czytanie, kserowanie, fotografowanie	Pozwala zobaczyć dane możliwe do interpretacji
P = Poufność	Dokumenty papierowe	Utrata	Kradzież dokumentów z biura; kradzież poczty ze skrzynek pocztowych; gromadzenie odrzuconych dokumentów	Łatwość przeniesienia / ukrycia
P = Poufność	Kanały transmisji dokumentów papierowych	Obserwacja	Czytanie książek nadawczych; Reprodukacja dokumentów w trakcie transportu / przemieszczania	Łatwość obserwacji

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 20. Zagrożenia dotyczące nieuprawnionej modyfikacji danych (integralności)

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
I = Integralność	Sprzęt	Nieuprawniona modyfikacja	Dodanie niezgodnego ze specyfikacją sprzętu w wyniku niesprawności / awarii; usunięcie składników niezbędnych dla prawidłowego działania aplikacji	Pozwala na dodanie, usunięcie komponentu (płyta, karta rozszerzająca) lub przyłączenie go przez złącza (porty, gniazda); umożliwia wyłączenie komponentów (USB Port)

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
I = Integralność	Oprogramowanie	Nieprawidłowe użycie	Niepożądane modyfikacje danych w bazach danych; skasowanie plików wymaganych do prawidłowego działania oprogramowania; błędy operatora, które modyfikują dane	Udostępnia dane do przeglądania lub manipulacji (usunięcie, modyfikacja, przeniesienie); może być używane w innych celach niż zamierzone; pozwala na użycie zaawansowanych funkcji
I = Integralność	Oprogramowanie	Nieuprawniona modyfikacja	Błędy podczas aktualizacji, konfiguracji lub konserwacji; infekcja złośliwym kodem; podmiana składników	Oprogramowanie edytowalne (rozszerzalne, konfigurowalne); niewystarczająco wykwalifikowani programiści lub administratorzy (niekompletne specyfikacje, małe zasoby wewnętrznych); oprogramowanie nie działa prawidłowo lub zgodnie z oczekiwaniami
I = Integralność	Kanały komputerowe	Nieprawidłowe użycie	Atak typu «Man-in-the-middle» w celu modyfikacji lub dodania danych do ruchu sieciowego; powtórzenie ataku (ponowne wysłanie przechwyconych danych)	Pozwala na modyfikację ruchu (przechwytywanie, a następnie wysłanie zmodyfikowanych danych); jedyny środek transmisji dla przepływu; możliwość modyfikacji zasad współdzielenia sieci (protokół transmisji zezwalający na dodanie węzłów)
I = Integralność	Człowiek	Przeciążony	Wysokie obciążenie pracą, stres lub negatywne zmiany warunków pracy; przydzielanie pracowników do zadań wykraczających poza ich zakres umiejętności; słabe wykorzystanie umiejętności	Niewystarczające zasoby dla przydzielonych zadań; zdolności niedopasowane do warunków pracy; niewystarczające umiejętności do wykonywania obowiązków; Niemożność dostosowania się do zmian
I = Integralność	Człowiek	Manipulacja	Wywieranie wpływu (plotka, dezinformacja)	Wpływowy (naiwny, zbyt otwarty)

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
I = Integralność	Dokumenty papierowe	Nieuprawniona modyfikacja	Zmiany w treści pliku; zastąpienie oryginału poprzez fałszerstwo	Łatwe do sfałszowania (dokumenty papierowe z łatwo edytowalną treścią)
I = Integralność	Kanały transmisji dokumentów papierowych	Nieuprawniona modyfikacja	Zmiany w notatce bez wiedzy autora; Zamiana z jednej książki korespondencji na inną; wysyłanie wielu sprzecznych dokumentów	Łatwość rozpowszechniania zmodyfikowanych dokumentów; jedyny środek transmisji dla kanału; łatwość zmiany papierowego kanału transmisji

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 21. Zagrożenia dotyczące utraty danych

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
D = Dostępność	Sprzęt	Nieprawidłowe użycie	Przechowywanie prywatnych plików; użyciek prywatny	Możliwość użycia w innym celu niż zakładany
D = Dostępność	Sprzęt	Przeciążony	Przepełnienie pamięci masowej; brak zasilania; przeciążenie mocy obliczeniowej; przegrzanie; nadmierne temperatury, atak na odmowę usługi	Zbyt niska pojemność pamięci; zdolności przetwarzania zbyt niskie i nie dostosowane do warunków przetwarzania; konieczność stałego, nieprzerwanego dostarczania energii elektrycznej dla urządzenia operacja; wrażliwość na skoki napięcia
D = Dostępność	Sprzęt	Nieuprawniona modyfikacja	Dodanie niezgodnego ze specyfikacją sprzętu skutkujące awarią; usunięcie składników niezbędnych dla prawidłowego działania aplikacji	Pozwala na dodanie, usunięcie komponentu (płyta, karta rozszerzająca) lub przyłączenie go przez złącza (porty, gniazda); umożliwia wyłączenie komponentów (Port USB)

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
D = Dostępność	Sprzęt	Uszkodzenie	Powódź, ogień, wandalizm, uszkodzenia spowodowane przez naturalne zużycie, awaria urządzenia przechowującego dane	Elementy niskiej jakości (kruche, łatwopalne, nieodporne na starzenie); nie dostosowane do warunków użytkowania; łatwe do usunięcia (narażone na działanie pól magnetycznych lub wibracje)
D = Dostępność	Oprogramowanie	Nieprawidłowe użycie	Skasowanie danych; korzystanie z fałszywego lub nielegalnego oprogramowania; błędy operatora, które usuwają dane	Udostępnia dane do przeglądania lub manipulacji (usunięcie, modyfikacja, przeniesienie); może być używane w innych celach niż zamierzone; pozwala na użycie zaawansowanych funkcji
D = Dostępność	Oprogramowanie	Przeciążenie	Przekroczenie rozmiaru bazy danych; wstrzyknięcie danych spoza normalnego zakresu wartości, atak typu «odmowa usługi»	Pozwala na wprowadzanie dowolnego rodzaju danych; pozwala na dowolną objętość danych wejściowych; umożliwia wykonywanie akcji na danych wejściowych; niska interoperacyjność
D = Dostępność	Oprogramowanie	Nieuprawniona modyfikacja	Błędy podczas aktualizacji, konfiguracji lub konserwacji; infekcja złośliwym kodem; podmiana składników	Oprogramowanie edytowalne (rozszerzalne, konfigurowalne); niewystarczająco wykwalifikowani programiści lub administratorzy (niekompletne specyfikacje, małe zasoby wewnętrznych); oprogramowanie nie działa prawidłowo lub zgodnie z oczekiwaniami

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
D = Dostępność	Oprogramowanie	Uszkodzenie	Usunięcie pliku wykonywalnego lub kodów źródłowych; bomba logiczna	Możliwość nadpisania lub skasowania programów wykonywalnych; jedyna kopia oprogramowania; skomplikowana obsługa oprogramowania (niezbyt przyjazny dla użytkownika, słaba dokumentacja)
D = Dostępność	Oprogramowanie	Utrata	Nieprzedłużenie licencji na oprogramowanie używane do dostępu do danych, zakończenie aktualizacji bezpieczeństwa przez wydawcę oprogramowania, bankructwo wydawcy oprogramowania, uszkodzenie modułu pamięci zawierającego informację licencyjną	Jedyny egzemplarz (umowy licencyjnej lub oprogramowanie opracowane wewnętrznie); atrakcyjne oprogramowanie (rzadkie, innowacyjne, wysoka wartość handlowa); zbywalne (klauszula pełnego przeniesienia w licencji)
D = Dostępność	Kanały komputerowe	Przeciążony	Niewłaściwe wykorzystanie pasma (przepustowości sieci); nieuprawnione pobieranie danych; utrata połączenia z siecią lub Internetem	Nieskalowalne zdolności przesyłowe sieci (niewystarczająca przepustowość, ograniczona ilość numerów telefonów – przy transmisji modemowej)
D = Dostępność	Kanały komputerowe	Uszkodzenie	Przecięcie przewodów (okablowania), słaby odbiór Wi-Fi, korozja przewodów	Podatny na uszkodzenie (kruche, łamliwe, niskiej jakości, nieosłonięte przewody, nieodpowiednia izolacja); jedyny przewód, nie mający trasy alternatywnej

Atrybut informacji	Rodzaj aktywów wspierających	Działania	Przykłady zagrożeń	Przykłady podatności aktywów wspierających
1	2	3	4	5
D = Dostępność	Kanały komputerowe	Utrata	Kradzież kabli miedzianych	Atrakcyjny cel (wartość rynkowa materiału / przewodów), łatwe w transporcie (lekkie, łatwe do ukrycia); nie wyróżniające się (łatwo pomijalne, oczywiste, nie rzucające się w oczy)
D = Dostępność	Człowiek	Przeciążony	Wysokie obciążenie pracą, stres lub negatywne zmiany warunków pracy; przydzielanie pracowników do zadań wykraczających poza ich zakres umiejętności; słabe wykorzystanie umiejętności	Niewystarczające zasoby dla przydzielonych zadań; zdolności niedopasowane do warunków pracy; niewystarczające umiejętności do wykonywania obowiązków; Nieumiejętność dostosowania się do zmian
D = Dostępność	Człowiek	Uszkodzenie	Wypadek przy pracy; choroba zawodowa; inny uraz lub choroba; śmierć; dolegliwość neurologiczna, psychologiczna, psychiatryczna	Ograniczenia fizyczne, psychiczne lub osobowościowe
D = Dostępność	Człowiek	Utrata	Śmierć, emerytura, przeniesienie; wypowiedzenie kontraktu lub zwolnienie; przejście całości lub części organizacji	Mała lojalność wobec organizacji; potrzeby osobiste, które są w dużej mierze niezaspokojone; łatwe naruszenie zobowiązań umownych

Źródło: opracowanie własne.

Załącznik 3. Wymagania funkcjonalne systemu monitorowania SKZ – przykład

System monitorowania SKZ składa się ze ściśle ze sobą powiązanych modułów:

1. Moduł realizacji celów i zadań.
2. Moduł zarządzania ryzykiem.
3. Moduł samooceny kontroli zarządczej.
4. Moduł audytu wewnętrznego.
5. Moduł kontroli wewnętrznej.
6. Moduł kontroli zewnętrznej.
7. Moduł dot. incydentów przerywania ciągłości działania, naruszenia bezpieczeństwa informacji.
8. Moduł oceny skuteczności i efektywności realizowanych procesów.
9. Moduł dot. analizy skarg w trybie KPA.
10. Moduł dot. postępowań dyscyplinarnych.

Moduł realizacji celów i zadań

Cel

Celem modułu jest gromadzenie danych dot. wyznaczonych celów/zadań zawartych w planie działalności jednostki organizacyjnej i przetworzenie ich na informację o charakterze zarządczym. Zgromadzone informacje dot. celów/zadań umożliwią szybkie zapoznanie się z poziomem zaawansowania ich realizacji oraz pozwolą podejmować trafne decyzje przez ich właścicieli.

Sposób zasilania danymi

Dane zawierające wykaz celów w ujęciu kaskadowym (plan działalności) wprowadza upoważniony pracownik komórki ogólnej. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Nazwa jednostki – pole tekstowe.
- Okres obowiązywania planu – zakres wybierany z załączonego kalendarza.
- Cel (opis) – pole tekstowe.
- Właściciel celu – wybierany z rozwijanej listy.
- Waga celu – pole numeryczne.
- Miernik główny (opis zawierający definicję miernika oraz sposób jego wyznaczania) – pole tekstowe.
- Wartość planowana miernika głównego – pole numeryczne.
- Częstotliwość pomiaru miernika głównego – wybierana z rozwijanej listy.

- Miernik pomocniczy (opis zawierający definicję miernika oraz sposób jego wyznaczania) – pole tekstowe.
- Wartość planowana miernika pomocniczego – pole numeryczne.
- Częstotliwość pomiaru miernika pomocniczego – wybierana z rozwijanej listy.
- Ryzyko zagrażające realizacji celu (opis) – pole tekstowe.
- Akceptowalny poziom ryzyka (apetyt na ryzyko) – pole numeryczne.
- Częstotliwość przeglądu ryzyka – wybierana z rozwijanej listy.
- Planowane reakcje na ryzyko – pole tekstowe.

Bieżące dane dot. poziomu realizacji celów na poszczególnych poziomach wprowadza właściciel celu/zadania lub upoważniona przez niego osoba bezpośrednio do Systemu. Daje to możliwość wpisania danych tylko dla „swojego” celu. Korekta danych dokonywana jest wyłącznie przez lokalnego administratora systemu na wniosek właściciela celu podrzędnego.

Wizualizacje

- Panel lokowania planu działalności.
- Panel zasilania danymi przez właścicieli poszczególnych celów.
- Panel(e) prezentujący(e) poziom realizacji celów i ryzyk zagrażających ich realizacji w formie graficznej (wykresy, tabele). Poziom realizacji celów prezentowany jest jako pojedyncze dane lub zbiorczo, w zależności od wymaganego poziomu ich szczegółowości. Możliwe jest m.in.: prezentowanie danych zagregowanych w wybranym okresie, porównywanie danych jednostkowych i zagregowanych.

Moduł zarządzania ryzykiem

Cel

Moduł zawiera wykaz ryzyk powiązanych z celami/zadaniami. Dzięki temu modułowi użytkownik może szybko podjąć trafne decyzje dot. sposobu realizacji celów/zadań. Na każdym poziomie realizacji celów/zadań użytkownik może zapoznać się z wartościami ryzyk i nimi zarządzać.

Sposób zasilania danymi

Dane dot. ryzyk związanych z realizacją celu/zadania wprowadza właściciel celu/zadania (upoważniony pracownik). Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Cel do którego odnosi się ryzyko – wybierany z rozwijanej listy (Moduł 1),

- Proces, którego ciągłość bądź integralność są zagrożone – wybierany z rozwijanej listy (Moduł 8).
- Ryzyko zagrażające realizacji celu (opis) – wybierane z rozwijanej listy. Jeżeli pojawia się nowe ryzyko, właściciel celu zwraca się z wnioskiem do lokalnego administratora Systemu z wnioskiem o uzupełnienie katalogu ryzyk.
- Przyczyna ryzyka (opis) – wybierana z rozwijanej listy. Jeżeli pojawia się nowe ryzyko, właściciel celu zwraca się z wnioskiem do lokalnego administratora Systemu z wnioskiem o uzupełnienie katalogu ryzyk.
- Skutek ryzyka (opis) – wybierany z rozwijanej listy. Jeżeli pojawia się nowe ryzyko, właściciel celu zwraca się z wnioskiem do lokalnego administratora Systemu z wnioskiem o uzupełnienie katalogu ryzyk.
- Akceptowalny poziom ryzyka (apetyt na ryzyko) – pole numeryczne.
- Częstotliwość przeglądu ryzyka – wybierana z rozwijanej listy.
- Planowane reakcje na ryzyko – pole tekstowe.
- Rekomendacje mające przeciwdziałać w przyszłości zaistnieniu podobnych zdarzeń – pole tekstowe.

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi przez właścicieli poszczególnych celów.
- Rejestr ryzyka zawierający wszystkie zdefiniowane ryzyka, ich przyczyny, skutki. Ryzyka „czynne” wyróżnione.
- Panel(e) prezentujący(e) poziom ryzyk w relacji do poszczególnych celów w formie graficznej (wykresy, tabele).

Moduł samooceny kontroli zarządczej

Cel

Celem modułu jest gromadzenie danych dot. oceny kontroli zarządczej dokonywanej w trybie samooceny.

Sposób zasilania danymi

Upoważniony pracownik komórki zarządzania może wprowadzić do systemu informację dot. przeprowadzonej samooceny kontroli zarządczej. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Nazwa jednostki – pole tekstowe.
- Okres przeprowadzenia samooceny – zakres wybierany z załączonego kalendarza.
- Rezultaty samooceny (streszczenie) – pole tekstowe.

- Rezultaty samooceny (raport) – dołączony plik w formacie: doc, xls, pdf.
- Procesy zarządcze do których w szczególności odnoszą się rezultaty samooceny – procesy wybierane z listy (Moduł 8).

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.

Możliwe rozszerzenie systemu o moduł do przeprowadzenia samooceny według koncepcji własnej, metodą CAF, inną.

Moduł audytu wewnętrznego

Cel

Celem modułu jest gromadzenie informacji powstających w procesie przeprowadzania audytu wewnętrznego i ich przetworzenie na informację o charakterze zarządczym.

Sposób zasilania danymi

Każdy zalogowany audytor wewnętrzny może wprowadzić do systemu informację dot. przeprowadzonego audytu wewnętrznego. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Tytuł audytu – pole tekstowe.
- Cel audytu – pole tekstowe.
- Okres przeprowadzenia audytu – zakres wybierany z załączonego kalendarza.
- Przedmiot audytu – pole tekstowe.
- Rezultaty audytu (krótki opis) – pole tekstowe.
- Rezultaty audytu (sprawozdanie) – dołączony plik w formacie: doc, xls, pdf.
- Cele jednostki do których odnoszą się rezultaty audytu – cele wybierane z listy Modułu realizacji celów i zadań (Moduł 1). Zaznaczenie celu, do którego odnoszą się rezultaty audytu, pozostawia ślad w Module 1 w postaci np.: podświetlonego pola z literą „A”. Obsługujący Moduł 1 uzyskuje w ten sposób informację, że w odniesieniu do wybranego celu prowadzona była ocena audytorska. Kliknięcie pola przenosi automatycznie obsługującego Moduł 1 do Modułu 4.
- Ocena ryzyka dokonana przez audytora wewnętrznego odnosząca się do celów j.w. Mechanizm oceny ryzyka taki sam jak w Module zarządzania ryzykiem (Moduł 2).

- Procesy do których odnoszą się rezultaty audytu – procesy wybierane z listy Modułu skuteczności i efektywności procesów realizowanych w jednostce (Moduł 8).

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.

Moduł kontroli wewnętrznej

Cel

Celem modułu jest gromadzenie informacji powstających w procesie przeprowadzania kontroli wewnętrznych i ich przetworzenie na informację o charakterze zarządczym.

Sposób zasilania danymi

Każdy zalogowany kontroler wewnętrzny może wprowadzić do systemu informację dot. przeprowadzonej kontroli wewnętrznej. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Tytuł kontroli – pole tekstowe.
- Cel kontroli – pole tekstowe.
- Okres przeprowadzenia kontroli – zakres wybierany z załączonego kalendarza.
- Przedmiot kontroli – pole tekstowe.
- Rezultaty kontroli (krótki opis) – pole tekstowe.
- Rezultaty kontroli (sprawozdanie, protokół) – dołączony plik w formacie: doc, xls, pdf.
- Cele jednostki do których odnoszą się rezultaty kontroli – cele wybierane z listy Modułu realizacji celów i zadań (Moduł 1). Zaznaczenie celu, do którego odnoszą się rezultaty kontroli, pozostawia ślad w Module 1 w postaci np.: podświetlonego pola z literami „KW”. Obsługujący Moduł 1 uzyskuje w ten sposób informację, że w odniesieniu do wybranego celu prowadzona była kontrola wewnętrzna. Kliknięcie pola przenosi automatycznie obsługującego Moduł 1 do Modułu 5.
- Procesy do których odnoszą się rezultaty kontroli wewnętrznej – procesy wybierane z listy Modułu skuteczności i efektywności procesów realizowanych w jednostce (Moduł 8).

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.

Moduł kontroli zewnętrznej

Cel

Celem modułu jest gromadzenie informacji powstających w ramach przeprowadzonych kontroli wewnętrznych i ich przetworzenie na informację o charakterze zarządczym.

Sposób zasilania danymi

Upoważniony pracownik komórki zarządzania wprowadzi do systemu informację dot. przeprowadzonej kontroli zewnętrznej. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Tytuł kontroli – pole tekstowe.
- Cel kontroli – pole tekstowe.
- Okres przeprowadzenia kontroli – zakres wybierany z załączonego kalendarza.
- Przedmiot kontroli – pole tekstowe.
- Rezultaty kontroli (krótki opis) – pole tekstowe.
- Rezultaty kontroli (sprawozdanie, protokół) – dołączony plik w formacie: doc, xls, pdf.
- Cele jednostki do których odnoszą się rezultaty kontroli – cele wybierane z listy Modułu realizacji celów i zadań (Moduł 1). Zaznaczenie celu, do którego odnoszą się rezultaty kontroli, pozostawia ślad w Module 1 w postaci np.: podświetlonego pola z literami „KZ”. Obsługujący Moduł 1 uzyskuje w ten sposób informację, że w odniesieniu do wybranego celu prowadzona była kontrola zewnętrzna. Kliknięcie pola przenosi automatycznie obsługującego Moduł 1 do Modułu 6.
- Procesy do których odnoszą się rezultaty kontroli zewnętrznej – procesy wybierane z listy Modułu skuteczności i efektywności procesów realizowanych w jednostce (Moduł 8).

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.

Moduł dot. incydentów przerwania ciągłości działania, naruszenia bezpieczeństwa informacji

Cel

Celem modułu jest gromadzenie informacji nt.:

- zaistniałych incydentów przerwania ciągłości działania, naruszenia bezpieczeństwa informacji,
- przedsięwzięć podjętych w celu ich eliminowania,
- rekomendacji mających przeciwdziałać w przyszłości zaistnieniu podobnych zdarzeń.

Sposób zasilania danymi

Upoważniony pracownik może wprowadzić do systemu informację dot.: zaistniałych incydentów przerwania ciągłości działania, naruszenia bezpieczeństwa informacji. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Krótki opis zdarzenia – pole tekstowe.
- Data/okres wystąpienia zdarzenia – data/okres wybierany z załączonego kalendarza.
- Pełny opis zdarzenia w postaci np. protokołu – dołączony plik w formacie: doc, xls, pdf.
- Cele jednostki których realizacja została zagrożona na skutek wystąpienia zdarzenia – cele wybierane z listy Modułu realizacji celów i zadań (Moduł 1). Zaznaczenie celu, do którego odnoszą się rezultaty kontroli, pozostawia ślad w Module 1 w postaci np.: podświetlonego pola z literą „R”. Obsługujący Moduł 1 uzyskuje w ten sposób informację, że w odniesieniu do wybranego celu wystąpił incydent mogący zagrozić jego realizacji. Kliknięcie pola przenosi automatycznie obsługującego Moduł 1 do Modułu 7.
- Ocena ryzyka odnosząca się do celów jw. Mechanizm oceny ryzyka taki sam jak w Module zarządzania ryzykiem (Moduł 2).
- Procesy, których ciągłość bądź integralność zostały przerwane – procesy wybierane z listy Modułu skuteczności i efektywności procesów realizowanych w jednostce (Moduł 8).
- Przedsięwzięcia podjęte w celu wyeliminowania zaistniałego zdarzenia – pole tekstowe.
- Rekomendacje mające przeciwdziałać w przyszłości zaistnieniu podobnych zdarzeń – pole tekstowe.

Pola dot. przedsięwzięć i rekomendacji mogą być uzupełniane sukcesywnie tj. po zarejestrowaniu zdarzenia.

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.

Moduł oceny skuteczności i efektywności realizowanych procesów

Cel

Celem modułu jest gromadzenie informacji dot. parametrów realizowanych procesów charakteryzujących ich skuteczność i efektywność. Moduł umożliwia ponadto dokonanie oceny dojrzałości organizacji w zakresie zarządzania procesowego w trybie samooceny.

Sposób zasilania danymi

Dane zawierające wykaz procesów pogrupowanych zgodnie z aktualną architekturą i przypisanych im parametrów wprowadza upoważniony pracownik. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- | | |
|---|--------------|
| • Nazwa procesu – pole tekstowe. | } parametr 1 |
| • Kod procesu – pole numeryczne. | |
| • Badany parametr procesu (definicja i opis) – pole tekstowe. | |
| • Częstotliwość pomiaru – wybierana z rozwijanej listy. | |
| • Wartość oczekiwana parametru – pole numeryczne. | } parametr 2 |
| • Badany parametr procesu (definicja i opis) – pole tekstowe. | |
| • Częstotliwość pomiaru – wybierana z rozwijanej listy. | |
| • Wartość oczekiwana parametru – pole numeryczne. | |

Bieżące dane dot. poziomu parametrów poszczególnych procesów wprowadzane są przez upoważnione osoby bezpośrednio do Systemu. Upoważnienie daje możliwość wpisania danych tylko „swoich” parametrów.

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.
- Panel(e) prezentujący(e) poziom parametrów procesów w formie graficznej (wykresy, tabele).

Moduł dot. analizy skarg w trybie KPA

Cel

Celem modułu jest gromadzenie informacji nt. skarg zgłoszonych w trybie Kodeksu Postępowania Administracyjnego.

Sposób zasilania danymi

Upoważniony pracownik może wprowadzić do systemu informację dot. skarg zgłoszonych w trybie Kodeksu Postępowania Administracyjnego. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Nr w rejestrze skarg – pole numeryczne.
- Data złożenia skargi – zakres wybierany z załączonego kalendarza.
- Kategoria spraw których dot. skarga (krótki opis) – wybierana z rozwijanej listy.
- Przedmiot skargi (krótki zanonimizowany opis) – pole tekstowe.
- Rozstrzygnięcie (krótki zanonimizowany opis) – pole tekstowe.
- Cele jednostki których realizacja została zagrożona na skutek wystąpienia zdarzenia – cele wybierane z listy (Moduł 1).
- Ocena ryzyka odnosząca się do celów jw. Mechanizm oceny ryzyka taki sam jak w Module 2.
- Proces(y), w których wystąpiło zdarzenie – procesy wybierane z listy (Moduł 8).

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.
- Panel prezentujący liczbę skarg w odniesieniu do poszczególnych kategorii w formie graficznej (wykresy, tabele).

Moduł dot. postępowań dyscyplinarnych

Cel

Celem modułu jest gromadzenie informacji nt. postępowań dyscyplinarnych prowadzonych przeciwko pracownikom jednostki.

Sposób zasilania danymi

Upoważniony pracownik komórki kadrowej może wprowadzić do systemu informację dot. postępowań dyscyplinarnych. Wprowadzona informacja ma charakter ustrukturyzowany i składa się z następujących pól:

- Nr w rejestrze postępowań dyscyplinarnych – pole numeryczne.
- Data wszczęcia postępowania – zakres wybierany z załączonego kalendarza.
- Kategoria spraw których dot. postępowanie (krótki opis) – wybierana z rozwijanej listy.
- Krótki, zanonimizowany opis zdarzenia – pole tekstowe.
- Rozstrzygnięcie (krótki zanonimizowany opis) – pole tekstowe.
- Cele jednostki których realizacja została zagrożona na skutek wystąpienia zdarzenia – cele wybierane z listy (Moduł 1).
- Ocena ryzyka odnosząca się do celów jw. Mechanizm oceny ryzyka taki sam jak w Module 2.
- Proces(y), w których wystąpiło zdarzenie – procesy wybierane z listy (Moduł 8).

Wizualizacje

- Panel zasilania danymi.
- Panel danych w ujęciu historycznym.
- Panel prezentujący liczbę postępowań dyscyplinarnych w odniesieniu do poszczególnych kategorii w formie graficznej (wykresy, tabele).

Wymagania techniczne

- System powinien być dostępny w całej sieci informatycznej organizacji.
- Powinien umożliwiać korzystanie z niego za pomocą przeglądarki internetowej.
- Dane powinny być przechowywane w relacyjnej bazie danych.
- Transmisja między klientem a serwerem powinna być szyfrowana.

Wsparcie techniczne

Wykonawca lub odpowiedzialny za utrzymanie systemu na wniosek użytkowników może wprowadzać zmiany funkcjonalne w systemie oraz wspomagać użytkowników w razie problemów technicznych.

LITERATURA

1. Abernethy, M. A., Jan, B., Laurence, V. L. (2010). Leadership and control system design. *Management Accounting Research*, 21(1), 2-16. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.002>
2. Agyemang, G., Broadbent, J. (2015). Management control systems and research management in universities: An empirical and conceptual exploration. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1018-1046.
3. Ahrens, T., Chapman, C. S. (2004) Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-301. <https://doi.org/10.1506/VJR6-RP75-7GUX-XH0X>
4. Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Harvard Business School.
5. Anthony, R. N., Govindarajan, V. (2007). *Management control systems*. McGraw-Hill/Irwin.
6. Arae, T., Ito, K. (2010) Reexamination of management control concept: focusing on problems diversifying control means. *The Journal of Cost Accounting Research*, 34(2), 150-160.
7. Arjaliès, D. A., Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.003>
8. Asdullah M., Yazdifar, H. (2020): Book Review: Effective Management Control; Theory and Practice by Eric G. Flamholtz. *Journal of Management and Research*, 7(1), 235-244. <https://doi.org/10.29145/jmr/71/070110>
9. Baek, I. G., Matsumura, E. M. (2019). Individual Creativity and Organizational Innovation: Can We Reconcile Creativity with Management Control Systems?. *China Management Accounting Review*, 8(2).
10. Becker, S., Messner, M. (2013). Management control as temporal structuring. W: K. Kaarbøe, P. N. Gooderham, H. Nørreklit, *Managing in Dynamic Business Environments. Between Control and Autonomy* (s. 141-162).

11. Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>
12. Bhimani, A. (1999). Mapping methodological frontiers in cross national management control research. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5), 413-440. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00068-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00068-3)
13. Bielecki, M. (2002). *Podstawy teorii organizacji i zarządzania*. C.H. Beck.
14. Bielski, M. (1996). *Organizacje. Istota, struktury, procesy*. Uniwersytet Łódzki.
15. Bisbe, J., Sivabalan, P. (2017). Management control and trust in virtual settings: A case study of a virtual new product development team. *Management Accounting Research*, 37, 12-29. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.02.001>
16. Bittel, L. R. (1998). *Krótki kurs zarządzania*. PWN-Mc Graw Hill.
17. Bogdanienko, J. (2002). *Zarys koncepcji, metod i problemów zarządzania*. Dom Organizatora.
18. Bolesta-Kukułka, K. (1995). *Zarządzanie – teoria i praktyka*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
19. Bratnicki, M., Kulikowska-Pawlak, M. (2013). Uwarunkowania pomiaru efektywności organizacji. *Zarządzanie i Finanse*, 4(2), 53-66.
20. Brilman, J. (2002). *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*. PWE.
21. Budgol, M. (2011). *Zarządzanie jakością w urzędach administracji publicznej. Teoria i praktyka*, Difin.
22. Cabala, P. (2002). Formy kontroli strategicznej w zarządzaniu firmą. W: B. R. Kuc (red.), *Kontrola i kontroling w zarządzaniu. Tendencje, koncepcje, instrumenty*. WSYiM.
23. Cameron, K. S., Quinn, R. E. (2015). *Kultura organizacyjna – diagnoza i zmiana*. Wolters Kluwer.
24. Chenhall, R. H. (2003). Management controls systems design within its organizational context: findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
25. Chenhall, R. H., Frank, M. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control.

- Accounting, Organizations and Society*, 47, 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.002>
26. Chowdhury, A., Chandra, S. N. (2018). Innovation in Public Sector Management Control Systems in the Context of New Public Management: A Case of an Australian Public Sector Organization. *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation*, 12(4), 99-126. <https://doi.org/10.7341/20161245>
 27. COSO. (1992). *Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Koncepcja Ramowa (International Control – Integrated Framework)*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
 28. Ćwiklicki, M. (2015). *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*. Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej.
 29. Czermiński, A., Grzybowski, M., Ficoń, K. (1999). *Podstawy organizacji i zarządzania*. WSAiB.
 30. Davenport, T. (1993). *Process Innovation. Reengineering Work Through Information Technology*. Harvard Business School Press.
 31. Dec, P. (red.). (2019). *Kontrola i kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych: wybrane aspekty i przykłady*. Oficyna Wydawnicza SGH.
 32. Dec, P., Głowska, G. (red.). (2020). *Różne oblicza kontroli finansów publicznych*. Oficyna Wydawnicza SGH.
 33. Dec, P., Głowska, G. (red.). (2021). *Współczesna kontrola w jednostkach sektora finansów publicznych*. Oficyna Wydawnicza SGH.
 34. DeVellis, R. F. (1991). *Scale Development. Theory and Applications*. Sage
 35. Ditilo, A. (2004). Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 401-421. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.12.001>
 36. Droege, S. (b.d.). *Management control*. Pobrane z: <https://www.referenceforbusiness.com/management/Log-Mar/Management-Control.html> (data dostępu: 19.02.2026).
 37. Drucker, P. F. (1998). *Praktyka zarządzania*. AE w Krakowie.
 38. Drucker, P. F. (2018). *Menedżer skuteczny. Efektywności można się nauczyć*. MT Biznes.

39. Ferreira, A., Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management, Accounting, Research*. 20(4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
40. Fleszer, D. (2021). *Kontrola zarządcza jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer.
41. Frankfurt-Nachmias, C., Nachmias, D. (2021). *Metody badawcze w naukach społecznych*. Zysk i S-ka.
42. Gilem, I. N. (2025). *Rola procesu audytu wewnętrznego w zakresie governan-ce, ryzyka i kontroli*. Oddział Instytutu Audytorów Wewnętrznych w Polsce.
43. Gliński, B., Kuc, B. R., Fołtyn, H. (2000). *Menedżeryzm. Strategie. Zarządzanie*. Key Text.
44. Gostkowski, Z. (1983). Wywiad kwestionariuszowy. Analizy teoretyczne i badania empiryczne. W: K. Lutyńska, A. P. Welland (red.), *O poprawę skuteczności badań surveyowych* (s. 15-32). Ossolineum.
45. Grajewski, P. (2023). *Koncepcja struktury organizacji procesowej*. Dom Organizatora.
46. Griffin, R.W. (1996). *Podstawy zarządzania organizacjami*. PWN.
47. Grudzewski, W. M., Hejduk, I. K. (2001). *Projektowanie systemów zarządzania*. Difin.
48. Hamrol, A., Mantura, W. (1998). *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*. PWN.
49. Harrison, G. L., McKinnon, J. L. (1999). Cross cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 483-506. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00048-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00048-2)
50. Hatch, M. J. (2002). *Teoria organizacji*. PWN.
51. Henri, F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77-103. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.10.003>
52. Henri, F., Journeault, M. (2010). Eco control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 63-80.
53. INTOSAI. (b.d.). *The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. The International Organization of Supreme Audit Institutions.

54. Ito, K. (2011). A Study on management control to promote organizational Learning activity. *Seikei University Faculty of Economics*, 42(1), 149-169.
55. Izdebski, H., Kulesza, M. (2004). *Administracja publiczna – zagadnienia ogólne*. Liber.
56. Jagielski, J. (1999). *Kontrola administracji publicznej*. Wydawnictwo Prawnicze.
57. Jagielski, J. (2004). *Współczesna funkcja kontroli administracji publicznej (kilka refleksji teoretycznych)*. *Kontrola państwowa* Nr 1/2004.
58. Janke, R., Matthias, D. M., Jürgen, W. (2014). An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research*, 25(4), 251-270. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.01.001>
59. Jędrzejewski, S., Nowicki, T. (1995). *Kontrola administracji publicznej*. Comer.
60. Jełowicki, M., Kieżun, W., Leoński, Z., Ostapczuk, B. (1979). *Teoria organizacji i zarządzania*, PWN.
61. Kaas, R., Goovaerts, M., Dhaene, J., Denuit, M. (2008). *Modern Actuarial Risk Theory*. Kluwer Academic Publisher.
62. Kaczmarek, T. (2010). *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*. Difin.
63. Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2006). *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*. PWN.
64. Karreman, D., Alvesson, M. (2004). Cages in Tandem: Management Control, Social Identity, and Identification in a Knowledge Intensive Firm. *Organization* 11(1). 149-175. <https://doi.org/10.1177/1350508404039662>
65. Kieżun, W. (1997). *Sprawne zarządzanie organizacją*. SGH.
66. Klimas, M. (1985). *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*. PWE.
67. Knedler, K. (2002/2003). Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w świetle dostosowań do standardów Unii Europejskiej. *Służba Cywilna*, 5.
68. Knedler, K., Stasik, M. (2005). *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*. Polska Akademia Rachunkowości.
69. Kontz, H., O'Donell, C. (1972). *Principles of Management: An Analysis of Managerial Functions*. McGraw-Hill.

70. Kopaliński, W. (1989). *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*. Wiedza Powszechna.
71. Koślacz, P., Lipiec-Zajchowska, M., Sikora, E., Zajchowski, J. (2001). *Optymalizacja procesów decyzyjnych. część I – Analizy i prognozy*. Wydawnictwa Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
72. Kozuch, B. (2004). *Zarządzanie publiczne: w teorii i praktyce polskich organizacji*. Placet.
73. Kozyra, C. (2004). *Metody analizy i oceny jakości usług*, (Praca doktorska). Akademia Ekonomiczna.
74. Kraus, K., Cecilia, K., Amelie, V. U. (2017). The interplay between ideological control and formal management control systems: A case study of a non-governmental organisation, *Accounting, Organizations and Society*, 63, 42-59. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.02.001>
75. Kuc, B. R. (1999). *Zarządzanie doskonale*. Oskar-Master of Biznes.
76. Kuc, B. R. *Kontrola w systemie zarządzania. Funkcje i dysfunkcje*. PTM.
77. Kuha, J., Skinner, Ch. (1997). Categorical Data Analysis and Misclassification. W: L. Lyberg i in. (red.), *Survey Measurement and Process Quality*.
78. Kulińska, E., Dornfeld, A. (2015). *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*. Difin.
79. Kurowski, L., Ruskowski, E., Sochacka-Krysiak, H. (2000). *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*. PWN.
80. Lang, J., Cieślak, Z., Jagielski, J., Wierzbowski, M., Wiktorowska, A. (1996). *Prawo administracyjne*. PWN.
81. Li, P., Tang, G., Okano, H., Gao, C. (2013). The characteristics and dynamics of management controls in IJVs: Evidence from a Sino Japanese case. *Management Accounting Research*, 24(3), 246-260. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.04.002>
82. Lizée, M. (1988). Le contrôle des organizations. W: R. Miller (red.), *La direction des entreprises*. McGraw-Hill.
83. Łucewicz, J. (2007). *Socjologiczne spojrzenie na organizację*. Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu.
84. Lutyński, J. (1972). Analiza procesu otrzymywania informacji w badaniach z zastosowaniem wywiadu kwestionariuszowego. W: Z. Gostkowski, J. Lutyński (red.), *Analizy i próby technik badawczych w socjologii. T. IV* (s. 13-125). Ossolineum.

85. Lutyński, J. (1994). *Metody badań społecznych. Wybrane zagadnienia*. ŁTN.
86. Machaczka, J. (1998). *Zarządzanie rozwojem organizacji. Czynniki, modele, strategia, diagnoza*. PWN.
87. Maciejczak, M. (2011). *Zarządzanie procesami biznesowymi w teorii i praktyce*, Polsko-Japońska Wyższa Szkoła Technik Komputerowych.
88. Macri, D. M., Silvi, R., Tagliaventi, M. R. *Performance measurement systems: Putting organizational effectiveness ahead*. Pobrane z: <http://ssrn.com/abstract=1012622> (data dostępu: 24.04.2025).
89. Maksimczik, A., Sidorowicz, L. (2007). *Graniczny ruch osobowy i towarowy w Unii Europejskiej*. Wyższa Szkoła Ekonomiczna.
90. Malleret, V. (2015). *Management control in service activities: A 'new frontier'?*. Pobrane z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2567761 (data dostępu: 24.04.2025).
91. Malmi, T., Brown, D. A. (2008). Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
92. Marchant, K. A., Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems. Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*. Pearson Education Limited.
93. Martyniak, Z. (2002). *Nowe metody i koncepcje zarządzania*. Akademia Ekonomiczna w Krakowie.
94. Matysek, M. (2011). Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej. *Kontrola Państwowa*, 56(2/337), s. 38-50.
95. Matysek, M. (2019). Holistyczne ujęcie zarządzania ryzykiem bezpieczeństwa informacji w organizacjach sektora publicznego. *Zarządzanie Publiczne*, 47(3).
96. Mazur, J., Marcinkowski, L. (2005). Kierunki możliwych zmian w systemie kontroli środków Unii Europejskiej. *Kontrola Państwowa*, L(4/303), 23-45.
97. Mc, Namee D. (2003). *Oszacowanie ryzyka w audycie wewnętrznym i zarządzaniu*. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
98. Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Prentice Hall.
99. Merchant, K.A., Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems*. Prentice Hall, Pearson Education Limited.

100. Mockler, R. J. (1984). *The management control process*. Prentice-Hall.
101. Morgan, G. (2001). *Wyobrażenia organizacyjna. Nowe sposoby postrzegania, organizowania i zarządzania*. PWN.
102. Morgan, G. *Obrazy organizacji*. (1999). PWN.
103. Mreła, K. (1983). *Struktury organizacyjne. Analiza wielowymiarowa*. PWE.
104. Muller, U. R. (1997). *Szczupłe organizacje. Doświadczenia praktyczne, zespoły wirtualne*. AW Placet.
105. Muller, U. R. (2000). *Zmiana warty w zarządzaniu, Dramat i szansa*. AW Placet.
106. Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organisations and Society*, 35(5), 499-523. <https://doi.org/10.2307/41166352>
107. Nalepka, A. (2001). *Struktura organizacyjna*. Antykwa.
108. NBP. (1998). *Struktura systemów kontroli wewnętrznej w instytucjach bankowych. Framework for internal control systems In banking organisations, No.40*. Tłumaczenie Jerzy Wróblewski. Komitet Bazylejski ds. Nadzoru Bankowego.
109. Neely, A., Al. Najjar, M. (2006). Management learning lot management control: The true role of performance measurement? *California Review Management*, 48(3). <https://doi.org/10.2307/41166352>
110. Niemiec, A. (2019). *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*. CeDeWu,
111. Nowak, S. (1970). *Metodologia badań socjologicznych*. PWN.
112. Nunnally, J. C., Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory*. McGraw-Hill.
113. Opolski, K., Modzelewski, P. (2008). *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*. CeDeWu.
114. Ossadnik, W., Steins, J. (2013). *Causal implications of performance management for strategic control*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2244239>
115. Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither?. *The British Accounting Review* 35(4), 309-326. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2003.08.002>
116. Otley, D. T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>

117. Ouchi, W. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, 25(9), 813-930. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
118. Paczula, C. (1998). *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*. Difin.
119. Pakuła, A. (2005). Chrisidu-Budnik, A., Korczak, J., Pakuła, A., Supernat, J. *Nauka organizacji i zarządzania*. Kolonia Limited.
120. Penc, J. (1999). *Skuteczne zarządzanie organizacją*. Wyższa Szkoła Marketingu i Biznesu.
121. Perechuda, K. (1997). *Organizacja wirtualna*. Ossolineum.
122. Peszko, A. (2002). *Podstawy zarządzania organizacjami*. AGH Uczelniane Wydawnictwa Naukowo-Techniczne.
123. Pilch, T., Baumann, T. (2001). *Zasady badań pedagogicznych. Strategie ilościowe i jakościowe* (s. 43). Wydawnictwo Akademickie „Żak”.
124. Piotrowski, W. (2005). Organizacja i zarządzanie – kierunki, koncepcje, punkty widzenia. W: A. K. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
125. Piwowar-Sulej, K. (2014). Kultura organizacyjna i jej wpływ na działalność projektową – studium przypadku. *Marketing i Rynek*, 5(CD), s. 143-148.
126. Płoskonka, J. (2006). Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym. *Kontrola Państwowa*, 2(307), 3-28.
127. Przybyła M.: *Organizacja i zarządzanie*. Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, 2001
128. Robbins, S. P., DeCenzo, D. A. (2002). *Podstawy zarządzania*. PWE.
129. Roberts, N. C. (2000). Organizational configurations: four approaches to public sector management. W: Brudney, J. L., O'Toole, Jr., L. J., Rainey, H. H., red. *Advancing public management: New developments in theory, methods and practice* (s. 217-234). Georgetown University Press.
130. Rummler, G. A. Brache A .P. *Podnoszenie efektywności organizacji. Jak zarządzać „białymi plamami” w strukturze organizacyjnej*. PWE.
131. Rutka, R. (2002). W: A. Czermiński, M. Czerska, B. Nogalski, R. Rutka, J. Apanowicz. *Zarządzanie organizacjami*. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierowania „Dom Organizatora”.

132. Ryzykonomia. (b.d.). *Cytaty*. Pobrane z <https://ryzykonomia.pl/cytaty/> (data dostępu: 24.04.2025).
133. Sarantakos, S. (1998). *Social Research*. Macmillan Press.
134. Saunders, E. J. (2002) *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*. EDUCATOR.
135. Schein, E. (1984). Coming to a new awareness of organizational culture. *Sloan Management Review*, 25(2), 3.
136. Schein, E. (2004). *Organizational culture and leadership*. Jossey-Bass.
137. Shang, Z. (2019). *A taxonomy of management controls in management control systems research*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3477196>
138. Shartle, C. L. Control and effectiveness in a voluntary association. *American Journal of Sociology*, 67(1), 33-46.
139. Silverman D. (2009). *Interpretacja danych jakościowych*. PWN.
140. Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to driver strategic renewal*. Harvard Business School Press.
141. Simons, R. L. (2014). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Pearson Education Limited.
142. Spekle, R. F., Verbeeten, F. (2013). *Management control systems, results-oriented culture, and performance: empirical evidence on new public management*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1908703
143. Steinmann, H., Schreyögg, G. (1992). *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem. Koncepcje, funkcje, przykłady*. Politechnika Wrocławska.
144. Stewart, D. (red.). (1996). *Praktyka kierowania. Jak kierować sobą, innymi i firmą*. PWE.
145. Stoner, J. A. F., Freeman, R. E., Gilbert, D. R. (2001). *Kierowanie*. PWE.
146. Strategor. (1995). *Zarządzanie firma, strategie, struktury, decyzje, tożsamość*. PWE.
147. Strauß, E., Zecher, C. (2013). Management control systems: a review. *Journal Management Control*, 23, 233-268. <https://doi.org/10.1007/s00187-012-0158-7>
148. Szczepankowski, P. (2005). *Kontrola i controlling*. W: A. K. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*. Wydawnictwo Naukowe PWN.

149. Szczupaczyński, J. (1998). *Anatomia zarządzania organizacją*. Międzynarodowa Szkoła Menedżerów.
150. Szwedzki Urząd Kontroli Państwowej. (2003). *Podręcznik kontroli wykonania zadań. Teoria i praktyka*. Najwyższa Izba Kontroli.
151. Tabor, A., Zając, A., Rączka, M. (red.). (2000). *Zarządzanie jakością. Jakość w procesach wytwarzania*. Politechnika Krakowska im. Tadeusza Kościuszki.
152. Tokarski, J. (red.). (1980). *Słownik Wyrazów Obcych*. PWN.
153. Trebucha, E. (1976). W: E. Trebucha (red.), *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. Poradnik księgowego*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
154. Vollmuth, H. J. *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*. PLACET.
155. Wajda, A. (2003). *Organizacja i zarządzanie*. PWE.
156. Wawak, S. (2005). *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*. HELION.
157. Weber, R. A. *Zasady zarządzania organizacjami*. PWE.
158. Wierzbicki, K. (2000). *Praktyczny poradnik kontrolera*. KWANTUM.
159. Winiarska, K. (2001). *Kontrola finansowo-księgowa w praktyce*. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr.
160. Winiarska, K. (2005). *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*. Difin.
161. Wójcicki, W. (2021). *Zrozumieć finanse publiczne*. Państwowa Szkoła Wyższa.
162. Wójcik, E., Feluś, B., Konieczny, B. (1997). *Kontrola w przedsiębiorstwie*. W: H. Bieniok (red.), *Podstawy zarządzania przedsiębiorstwem, cz. I*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
163. Yourdon, E. (1998). *Współczesna analiza strukturalna*. WNT.
164. Zeller, R.A., Carmines E. G. *Measurement in the social sciences. The link between theory and data*. Cambridge University Press.
165. Zieleniewski, J. (1976). *Organizacja zespołów ludzkich*. PWN.
166. Zieniewicz K. (1999). *Współczesne koncepcje i metody zarządzania*. PWE.

AKTY PRAWNE I NORMY

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/680 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez właściwe organy do celów zapobiegania przestępczości, prowadzenia postępowań przygotowawczych, wykrywania i ścigania czynów zabronionych i wykonywania kar, w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchyłająca decyzję ramową Rady 2008/977/WSiSW, (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016).
2. Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2011 r. Nr 2, poz. 11).
3. Komunikacie Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (poz. 84) w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.
4. PN-ISO 31000:2018 Zarządzanie ryzykiem. Zasady i wytyczne.
5. PN-ISO/IEC 27001 System zarządzania bezpieczeństwem informacji
6. PN-ISO/IEC 27005 Technika informatyczna. Techniki bezpieczeństwa. Zarządzanie ryzykiem w bezpieczeństwie informacji.
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254).
8. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 maja 2024 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych, (Dz. U. z 2024 r. poz. 773).
9. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016).
10. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm.).
11. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 1. Formalny proces kontroli wg Anthony'ego i Govindarajana	21
Rysunek 2. Dźwignie kontroli wg Simonsa	22
Rysunek 3. Ramy systemu zarządzania wydajnością według Otley'a i Ferreiry	25
Rysunek 4. System kontroli zarządczej jako pakiet według Malmiego i Browna	26
Rysunek 5. Model badawczy	34
Rysunek 6. Model współzależności komponentów kontroli zarządczej	48
Rysunek 7. Schemat Systemu Kontroli Zarządczej	53
Rysunek 8. Tradycyjny model zarządzania usługą	55
Rysunek 9. Pożądaný model zarządzania usługą	56
Rysunek 10. Zasoby strategiczne a kontrola zarządcza	59
Rysunek 11. Typy kultur organizacji publicznej	65
Rysunek 12. Poziomy wyznaczania celów organizacji	69
Rysunek 13. Schemat procesu sporządzania planu działalności Ministra Finansów	73
Rysunek 14. Model procesu formułowania planu działalności	74
Rysunek 15. Przykład drzewa problemów	76
Rysunek 16. Przykład drzewa celów	79
Rysunek 17. Przykład hierarchii celów	80
Rysunek 18. Analiza celowościowa systemu pomiarowego	83
Rysunek 19. Koncepcja systemu pomiarowego	86
Rysunek 20. Podział procesów w ramach SZCD	91
Rysunek 21. SZCD w cyklu PDCA	92
Rysunek 22. Graficzny schemat cyklu zarządzania ryzykiem	114
Rysunek 23. Mapa punktowej oceny ryzyka	124
Rysunek 24. Model wdrożenia SKZ w sektorze publicznym	132
Rysunek 25. Harmonogram wdrożenia SKZ	135
Rysunek 26. Tryb wprowadzania zmian w SKZ	139
Rysunek 27. Model oceny skuteczności i racjonalności SKZ	143
Rysunek 28. Skala oceny skuteczności i racjonalności SKZ	144

SPIS TABEL

Tabela 1. Pytania badawcze	33
Tabela 2. Wyniki badań dotyczące kompletności i spójności systemów kontrolni zarządczej w szkołach	35
Tabela 3. Wyniki badań dotyczące kompletności i spójności systemów kontrolni zarządczej w urzędach administracji samorządowej	38
Tabela 4. Wyniki badań dotyczące kompletności i spójności systemów kontrolni zarządczej w urzędach administracji rządowej	41
Tabela 5. Zasoby strategiczne składające się na kontrolę zarządczą w sektorze publicznym	60
Tabela 6. Hierarchia dokumentów SZCD	94
Tabela 7. System monitorowania SKZ	102
Tabela 8. Korzyści i zagrożenia wynikające z procesu dokonywania samooceny kontroli zarządczej	105
Tabela 9. Przykładowe kategorie ryzyka	112
Tabela 10. Przykładowy rejestr ryzyka (fragment)	115
Tabela 11. Przykładowe ryzyka zidentyfikowane w tzw. obszarach działalności	116
Tabela 12. Tabela punktowa oddziaływania ryzyka	122
Tabela 13. Tabela punktowa prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka	123
Tabela 14. Poziomy ryzyka	124
Tabela 15. Skala punktowa oceny wariantu zmiany SKZ	139
Tabela 16. Determinanty skuteczności i racjonalności SKZ	142
Tabela 17. Etapy procesu samooceny SKZ	159
Tabela 18. Ankieta samooceny SKZ	160
Tabela 19. Zagrożenia dotyczące nieuprawnionego dostępu (poufności)	168
Tabela 20. Zagrożenia dotyczące nieuprawnionej modyfikacji danych (integralności)	170
Tabela 21. Zagrożenia dotyczące utraty danych	172



ISBN 978-83-68103-31-1