

Pojęcie kontroli zarządczej (wybrane aspekty)

Wstęp

Reforma finansów publicznych z 2009 r. i wprowadzenie tzw. kontroli zarządczej¹ wpisują się w szerszy nurt zmian w administracji: przechodzenia od „kultury stosowania prawa” do „kultury osiągania rezultatów”.² Pierwsze komentarze na temat reformy – w szczególności zgłoszone w dyskusji na łamach „Kontroli Państwowej”³ – mogą wzbudzać zarazem pewne obawy. Nieudana, niejasna regulacja oznacza ryzyko, że instytucja kontroli zarządczej – wadliwie zinterpretowana i wdrożona w praktyce administracyjnej – okaże się w pewnym zakresie barierą modernizacyjną.

Wprowadzenie do prawa finansów publicznych pojęcia „kontrola zarządcza” – obcego polskiej kulturze prawno-administracyjnej – wywołuje przy tym dysonans poznawczy zarówno u teoretyków, jak i praktyków administracji publicznej.⁴ Na przekór utrwalonej tradycji rozróżniania „kontroli”, „nadzoru” i „kierowania”, w słowniku prawniczym pojawia się pojęcie, którego egzotyka odzwierciedla rewolucyjne intencje projektodawców. Źródła inspiracji (czy wręcz – presji) reformatorskiej są oczywiste: *Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*⁵, wydane na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy o finansach publicznych z 2009 r., wymieniają – w takiej właśnie kolejności – dokumenty Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway’a (COSO)⁶, INTOSAI⁷ oraz Komisji

¹ art. 68 i nn. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

² Przeciwwstawieniem „kultury stosowania prawa” i „kultury osiągania rezultatów” w kontekście modernizacji zarządzania publicznego w Polsce oraz kontroli administracji publicznej posługuje się m.in. Józef Płoskonka (*Zmiany w stosowanych przez polską administrację publiczną metodach i narzędziach*, „Kontrola Państwowa” nr specjalny 1/2005 r., s. 138–165; *Zarządzanie przez rezultaty jako metoda wykonywania zadań publicznych*, „Służba Cywilna” nr 12/2005 (jesień), s. 7-34; *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” nr 2/2006 r., s.3-28).

³ zob. L. Marcinkowski: *Kontrola zarządcza - polemika*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2010, s. 106-113; R. Szostak: *Na czym polega kontrola zarządcza*, „Kontrola Państwowa” nr 1/2011, s. 129-131.

⁴ W tym sensie łatwiejszą do przyjęcia wydaje się idea *controllingu*, testowana w administracji samorządowej już na początku tego wieku; zob. np. L. Borowiec: *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Warszawa 2007.

⁵ Komunikat Ministra Finansów Nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. (DzUrz Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

⁶ *Kontrola wewnętrzna - zintegrowana koncepcja ramowa* z 1992 r. (*Internal Control - Integrated Framework*) oraz *Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie* z 2004 r. (*Enterprise Risk Management*); zob. <<http://www.coso.org>>.

⁷ *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym* z 2004 r. (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*).

Europejskiej⁸ (w szczegółowych wytycznych wymienia się również dokument *US General Accounting Office*⁹). Na badania motywacji reformatorów przyjdzie kiedyś czas.¹⁰ Najpilniejsze jest w tej chwili upowszechnienie wiedzy o tym, jak nowe przepisy rozumieć i jak ich przestrzegać. Dla teoretyków pierwszoplanowym problemem są zakresy znaczeniowe pojęć „kontrola”, „kontrola finansowa” i „kontrola zarządcza”.¹¹ Natomiast praktycy chcą przede wszystkim zorientować się czego (jeszcze) chce od nich ustawodawca i szukają sposobu na spełnienie tych oczekiwań jak najmniejszym wysiłkiem i kosztem.¹² Dlatego potrzebne jest szybkie uzgodnienie jasnego i spójnego stanowiska doktryny: spory i wątpliwości tylko osłabiają impuls reformatorski, natomiast wyjaśnienie i wyeksponowanie w prawie tego co nowe i wartościowe sprzyja konstruktywności kontroli i audytu, a przez to – rozwojowi samej administracji w pożądanym kierunku. W tym sensie kryzys pojęciowy to szansa: okazja do krytycznego spojrzenia na dotychczasową praktykę i zachęta do innowacji.

Włączając się w dyskusję na temat kontroli zarządczej, trzeba – jak się wydaje rozwinąć przynajmniej cztery wątki. Zacząć warto od krytycznej refleksji nad fundamentami ideowymi tej instytucji, by – na tej podstawie – określić jej potencjalne funkcje. Aby natomiast określić naturę kontroli zarządczej (a w szczególności – stosunek tego pojęcia do „kontroli”, „nadzoru” i „kierowania”), trzeba przeanalizować treść obowiązków, jakie unormowano w 2009 roku, zwracając uwagę również na krąg adresatów tych obowiązków.

I. Fundamenty ideowe kontroli zarządczej

Można wskazać przynajmniej dwa podstawowe fundamenty ideowe instytucji kontroli zarządczej. Pierwszym, ogólniejszym jest idea, która przenika całą ustawę o finansach publicznych – tj. *New Public Management (NPM)*¹³; jej najpełniejszym wyrazem jest

⁸ *Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu z 2007 r. (The Revised Internal Control Standard for Effective Management).*

⁹ m.in. *Internal Control Management and Evaluation Tool* z 2001 r.

¹⁰ O problemie chaosu pojęciowego, wywołanego brakiem odpowiednich filtrów naukowych pomiędzy językiem prawa a np. żargonem teorii zarządzania pisze I. Lipowicz: *Dylematy zmiany siatki pojęciowej w nauce prawa administracyjnego*, Warszawa 2007, s. 21-41.

¹¹ zob. E. Chojna-Duch: *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” nr1/2010, s. 47-63; por. R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 5, s. 3-20.

¹² Pouczająca w tym względzie wydaje się lektura branżowych forów internetowych (np.: <samorząd.infor.pl>), na których wielu urzędników – odpowiedzialnych za wdrożenie kontroli zarządczej w swojej jednostce organizacyjnej – poszukuje bez skrępowania gotowych procedur do skopiowania.

¹³ H. Izdebski: *Kierunki rozwoju zarządzania publicznego w Europie*, [w:] *W poszukiwaniu dobrej administracji* (red. H. Izdebski, H. Machińska), Warszawa 2008, s. 11-21; zob. też Ch. Hood: *A Public Management for All Seasons?*, „Public Administration”, vol. 69(1)/1991, s. 4-5; D. Osborne, T. Gaebler: *Rządzić inaczej*, Poznań 1992; tę ostatnią książkę, jako fundament teoretyczny swojego sukcesu w reformowaniu policji i spektakularnej poprawie bezpieczeństwa w Nowym Yorku wymienia w swojej autobiografii były burmistrz tego miasta – Rudolph Giuliani (*Leadership, New York 2002*, s. 83; wyd. polskie: *Przywództwo*, Kraków 2003). Warto

koncepcja budżetów zadaniowych¹⁴. Drugim, specyficznym dla kontroli zarządczej fundamentem ideowym tejże instytucji jest model kontroli wewnętrznej COSO¹⁵, który w sektorze prywatnym upowszechnił się – po uchwaleniu przez amerykański Kongres ustawy Sarbanes-Oxley (SOX)¹⁶ – w reakcji na skandal, związany z upadkiem „Enronu”¹⁷. Głębsza analiza obu tych źródeł inspiracji wykraczałaby poza ramy tematu, trzeba jednak zauważyć, że – choć istnieją mocne dowody ich dobrych stron – zaczęto dostrzegać również słabości i zagrożenia. Skłania to do ostrożności: czy kopiowanie pomysłów zagranicznych nie jest anachronizmem, a zmuszanie polskiej administracji do zmian organizacyjnych w tym duchu nie skazuje nas na – zdiagnozowane już za granicą – patologie i rozczarowania?

Jeśli chodzi o koncepcję *NPM*, to jej krytycy już od połowy lat 90 formułowali pod jej adresem zarzut bazowania na dogmatach (idealizujących racjonalność ekonomiczną, przedsiębiorczość, wiedzę menadżerów oraz rynek) oraz na uproszczonej wizji procesów społecznych. *NPM* okazało się „lekarstwem” na patologie administracji, którego atrakcyjność znacznie przewyższa rzeczywiste możliwości sprawcze. Z perspektywy współczesnej teorii konfliktów koncepcja *NPM* może wydawać się szczególnie anachroniczna: w swej ortodoksyjnej, pierwotnej postaci (wdrażanej na początku lat 80 w trakcie rządów M. Thatcher i egzemplifikowanej reformami górnictwa w Wielkiej Brytanii) ta idea usprawiedliwiała rezygnację z dialogu, bezwzględność i dehumanizację polityk publicznych, podyktowaną uproszczonym rachunkiem ekonomicznym. Jak podkreśla Hubert Izdebski, od tego czasu w opozycji do *NPM* karierę zrobiły następne teorie administracji, np. *Public Governance*, czy *Good Governance*¹⁸, eksponujące służebność, dialog, zaufanie,

odnotować, że spore zasługi przypisuje on ogromnej informatycznej bazie danych (COMPSTAT), pozwalającej na analizę bieżącej sytuacji w mieście, obrazowanej jednym z kilkuset wskaźników, stopniowo proponowanych – w toku jej użytkowania – jako istotne przez samych policjantów. System ten (wraz z procedurami jego bezpośredniego wykorzystania w ramach politycznej kontroli nad podległymi funkcjonariuszami publicznymi) – został uznany za jedno z większych osiągnięć w dziedzinie zarządzania w USA i był szeroko powielany w rozmaitych instytucjach publicznych, jednak w miarę upływu czasu również i w nim ujawniły się patologie: koncentracja na stanie poszczególnych wskaźników i duża presja na ich ciągłą poprawę prowadzi do fałszowania wyników na wszystkich szczeblach organizacji; zob. [W. K. Rashbaum: Retired Officers Raise Questions on Crime Data](http://www.nytimes.com/2010/02/07/nyregion/07crime.html), „New York Times” z 6 lutego 2010 r.; <<http://www.nytimes.com/2010/02/07/nyregion/07crime.html>>.

¹⁴ zob. J. Płoskonka: *Wdrażanie budżetu zadaniowego w Polsce – pierwsze doświadczenia*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie* (red. H. Izdebski), Warszawa 2010, s. 132-134.

¹⁵ Zob. J. Płoskonka: *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym...*, op. cit., s. 17-18.

¹⁶ Pełny tytuł ustawy: *An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*; Pub.L. 107-204.

¹⁷ Jako oczywistość traktuje to, przykładowo, J. Bojanowski, partner w firmie doradczej *Deloitte*, powołujący się na stanowisko wiceministra finansów, odpowiedzialnego za nowe regulacje w tym zakresie, wyrażone w wystąpieniu adresowanym do branżowej organizacji firm doradczych i audytorskich (zob. *Kontrola zarządcza – nowy obowiązek dla samorządów* (not. W. Kępka), „Gazeta Samorządu i Administracji” z 31 maja 2010 r., <<http://samorząd.infor.pl>>.

¹⁸ Zob. H. Izdebski: *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, Warszawa 2010.

partycypację. Nie odrzucono ekonomii, ale – kwestionując „dyktaturę menadżerów”, „religię indywidualizmu”, „darwinizm rynkowy” oraz „magię wskaźników” – bardziej pragmatycznie spogląda się dziś na administrację publiczną, uwzględniając w szczególności jej społeczny i polityczny wymiar.¹⁹

Jeśli chodzi o model kontroli wewnętrznej wypracowany przez COSO, to wskazać można przynajmniej dwie zasadnicze obawy, jakie wywołuje implementacja tego modelu w polskiej administracji. Po pierwsze, model COSO wywodzi się z anglosaskiej teorii i praktyki zarządzania: jego wdrażanie w tamtejszej kulturze nie wymaga od pracowników organizacji ponownych studiów z zakresu zarządzania, ani opanowania nowego języka i sposobu myślenia o bieżącej działalności. Natomiast wprowadzając „kontrolę zarządczą” w Polsce ustawodawca oczekuje od wszystkich zainteresowanych nowego spojrzenia na administrację, utrzymując zarazem w mocy tradycyjny język i tradycyjne sposoby myślenia o administracji publicznej i jej kontroli, silnie zakorzenione w prawie administracyjnym. Zamęt pojęciowy, jaki powstał w związku z akcesją do Unii Europejskiej, wciąż nie został w pełni opanowany. Pogłębi go jeszcze kopiowanie bez głębszej refleksji rozwiązań anglosaskich.

Druga, jeszcze poważniejsza wątpliwość dotycząca modelu COSO wiąże się z krytyczną oceną efektywności kontroli zarządczej, formułowaną wobec amerykańskich instytucji sektora finansowego. Okazją do tej oceny stał się ostatni kryzys finansowy w USA, wywołany bańką spekulacyjną na rynku instrumentów pochodnych zabezpieczających niepewne kredyty hipoteczne.²⁰ Jak to ujął np. Michael Lewis²¹, komplikacja zarządzania ryzykiem w sektorze finansowym sprawiła, że kierownictwa nawet największych, najnowocześniejszych i najbardziej szanowanych instytucji finansowych, nie dostrzegły nadciągającej katastrofy. W jego ocenie ekspercki żargon – uniemożliwiając kontrolę społeczną – maskował ignorancję menedżerów i zwalniał ze współodpowiedzialności za cały system społeczny.²² Z pewnością źródeł kryzysu było wiele, ale jednym z nich było

¹⁹ Ilustracją tego trendu może być – również w Polsce – prawo ochrony środowiska, w tym – przykładowo – konstytucyjne gwarancje dostępu do informacji o środowisku, prawo do udziału w ocenie oddziaływania inwestycji na środowisko, czy konsultacje społeczne w sprawie rozporządzenia o utworzeniu parku narodowego.

²⁰ Zob. obszerny raport: *Conclusions Of The Financial Crisis Inquiry Commission*, opracowany przez Komisję Śledczą ds. Kryzysu Finansowego, powołaną ustawą *Fraud Enforcement and Recovery Act* (Pub.L. 111-21), <<http://fcic-static.law.stanford.edu>>.

²¹ M. Lewis: *The Big Short: Inside the Doomsday Machine*, New York 2010.

²² Ta obserwacja koresponduje z – przywołanym wyżej – postulatem Ireny Lipowicz: wpływanie na bieg lawiny reform (uzasadnionych modernizacją, europeizacją, czy globalizacją) jest również zadaniem nauki prawa, który zbyt łatwo abdykuje na rzecz teorii zarządzania np. w zakresie podnoszenia jakości w administracji publicznej; I. Lipowicz: *Dylematy zmiany...*, s. 23-26.

powszechne, nieuzasadnione przekonanie, iż treść oświadczeń o stanie kontroli zarządczej odzwierciedla rzeczywistość (a nie wyobrażenia menedżerów, zniekształcane m.in. systemem premii kwartalnych).

Podsumowując: kontrola zarządcza jest rozwiązaniem organizacyjnym i prawnym, które opracowano na pewnym etapie rozwoju teorii i praktyki zarządzania, w reakcji na – stwierdzone w danym okresie – patologie zarządzania; rozwiązanie to warto nie tyle kopiować, ile raczej adaptować w polskiej administracji, uwzględniając stale weryfikowaną diagnozę jej patologii oraz krajowy i zagraniczny dorobek w zakresie zarządzania publicznego. Za główny problem (a zarazem – miarę jakości) kontroli zarządczej w jednostkach organizacyjnych demokratycznego państwa można chyba uznać to, czy obywatele (indywidualnie, a także jako „opinia publiczna” oraz organizacje społeczne) i inne podmioty uprawnione do troski o jakość administracji publicznej (np. przedsiębiorcy), interesują się nią, rozumieją ją na wystarczającym poziomie, akceptują ją i/albo angażują się w jej doskonalenie. W szczególności kluczowe wydają się: przejrzystość systemu oraz mechanizmy wczesnego ostrzegania kierownictwa organizacji przed utratą kontaktu z rzeczywistością.

II. Funkcje instytucji kontroli zarządczej

Celem kontroli zarządczej, wskazanym w art. 68 nowej ustawy o finansach publicznych, jest „zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Przy takim określeniu celu można by zapytać, czym „kontrola zarządcza” różni się od zarządzania, administracji, czy kierowania.²³ Kluczowy wydaje się termin „zapewnianie”. Wydatkowanie środków publicznych (tj. finansowanie przy ich pomocy pracy własnej oraz pracy podwładnych lub współpracowników) wyraźnie powiązано odtąd z dodatkowym obowiązkiem: osiągnięcia i utrzymywania rozsądnego poziomu pewności, że zasoby nie są marnowane. Ten obowiązek dotyczy w pierwszej kolejności kierowników jednostek sektora finansów publicznych²⁴: mają oni swymi działaniami redukować własną niepewność, niepewność podwładnych, zwierzchników oraz wszystkich innych zainteresowanych co do sposobu realizacji celów i zadań. Art. 68 ust. 2 ustawy zawiera otwarty katalog potencjalnych zagrożeń w tym zakresie: 1) naruszenie

²³ ten kierunek interpretacji potwierdza sugestia komentatorów, którzy wskazują na pokrewieństwo kontroli zarządczej z angielskim pojęciem *to control* (zob. m.in. E. Chojna-Duch: *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” nr1/2010, s. 47-63).

²⁴ W dalszej części – dla uproszczenia wywodu – mowa będzie wyłącznie o pierwszym poziomie sprawowania kontroli zarządczej (tj. w danej jednostce organizacyjnej sektora finansów publicznych, a nie na poziomie resortu).

przepisów prawa oraz procedur wewnętrznych, 2) nieskuteczność i nieefektywność, 3) niewiarygodność sprawozdawczości, 4) brak ochrony zasobów, 5) nieetyczne postępowania i niezajomość zasad etycznych, 6) niewłaściwy przepływ informacji, 7) niewłaściwe podejście do ryzyk w działalności. Projektowane cele instytucji kontroli zarządczej można rozpatrywać w skali mikro i w skali makro; w skali makro – jak to ujęto w uzasadnieniu projektu ustawy – chodzi o zwiększenie przejrzystości finansów publicznych i o racjonalizację wydatków publicznych.²⁵ W skali mikro, celem bezpośrednim jest bardziej świadome zarządzanie publiczne, zorientowane na wymierne i prawdopodobne rezultaty, jako środek do osiągnięcia bardziej ogólnie sformułowanego celu ustawowego – tj. legalności, efektywności, oszczędności i terminowości działań administracji.

Funkcje projektowane instytucji prawnej mogą jednak rozminąć się z funkcjami rzeczywistymi: nowy system kontroli zarządczej – jako kolejne, nieznanne, narzucone rozwiązanie – może niestety również okazać się generatorem zbędnych kosztów biurokratycznych. Ułatwiając naśladowanie innych (nie koniecznie lepszych) może usprawiedliwiać błędy popełniane powszechnie i utrwalać tradycyjne podejście do administrowania, zniechęcając do innowacji obarczonych ryzykiem.

III. Mierniki – kluczowy element kontroli zarządczej

Uprawnienia i obowiązki, które składają się na instytucję kontroli zarządczej nie zostały w doprecyzowane w ustawie: kontrolę zarządczą zdefiniowano tam jako „ogół działań” wyróżnionych ze względu na swój cel, bez ich wyliczania i unormowania jako kompetencji. Wydaje się to sprzeczne z klasyczną filozofią prawa administracyjnego, która – bazując na idei praworządności – domaga się m.in. precyzyjnej regulacji obowiązków administracyjnoprawnych. Można jednak bronić elastyczności regulacji, a nawet uznać ją za zaletę. Nie chodzi tu przy tym jedynie o kwestie techniki legislacyjnej²⁶. Kontrola zarządcza – promując orientację na wyniki i innowacyjność w zarządzaniu – może sama stanowić przykład tej orientacji: otwarty katalog działań dopuszczalnych powinien zachęcać do eksperymentów z narzędziami i procedurami kontroli zarządczej. To stwierdzenie wymaga podkreślenia, ponieważ sam fakt ustawowej regulacji „kontroli zarządczej” nie został – i słusznie – zinterpretowany jako odrzucenie dotychczasowych instrumentów i procedur kontroli wewnętrznej. Jak to skomentowała Katarzyna Topolska-Ciuruś, dyrektor urzędu

²⁵ Uzasadnienie projektu ustawy (Druk nr 1181), s. 1

²⁶ Po pierwsze, chodzi o instytucję prawną, która znajduje zastosowanie w sferze wewnętrznej administracji (poziom dookreślenia obowiązków może być tu mniejszy). Po drugie, chodzi tu o instytucję uniwersalną, przeznaczoną do zastosowania w bardzo różnych jednostkach sektora finansów publicznych (komplikacja organizacji musi przekładać się na komplikację systemu kontroli zarządczej).

miejskiego w Gliwicach, planowanie, kontrolowanie, organizowanie i motywowanie to oczywistość dla tych, którzy dotąd zarządzali instytucjami publicznymi, co więcej ustawowa regulacja wydaje się anachroniczna, pomijając – kluczową w realiach samorządowych – orientację na klienta.²⁷ Wprowadzenie kontroli zarządczej nie wymagało zatem od początku intensywnych reform, ale konieczne są coroczne przeglądy i doskonalenie systemu zarządzania.

Nowością, a zarazem głównym przejawem kontroli zarządczej są trzy oficjalne dokumenty, które – zgodnie z art. 70 ustawy – muszą corocznie powstawać w jednostce sektora finansów publicznych (i zostać opublikowane w Biuletynie Informacji Publicznej). Pierwszym z nich jest roczny plan działalności. Na uwagę zasługuje przy tym dookreślenie jego wymaganej treści: powinien on mianowicie wskazywać konkretne cele „w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości”. Drugim obowiązkowym dokumentem-przejawem kontroli zarządczej jest sprawozdanie z wykonania planu działalności. Trzecim z kolei – tzw. oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, tj. indywidualna samoocena świadomego osiągnięcia rezultatów oraz działań, podjętych dla osiągnięcia rozsądnego poziomu pewności, że jednostka funkcjonuje legalnie, efektywnie, oszczędnie oraz terminowo.

Wyeksponowanie w ustawie obowiązków dokumentacyjnych skłania do obaw: w praktyce kontrola zarządcza może stać się wysublimowaną biurokratyczną formalnością.²⁸ Nie ma jednak innego wyjścia: ponieważ fundamentem zarządzania są procesy informacyjne (gromadzenie i przetwarzanie informacji, niezbędnych w planowaniu, decydowaniu, wdrażaniu i kontroli cyklu zarządzania), doskonalenie zarządzania polegać musi na ingerowaniu w te procesy np. poprzez ich regulację prawną. W dłuższej perspektywie rzeczywiste zmiany wydają się nieuchronne: nowy język opisu działalności, narzucony pracownikom, powinien wpłynąć na sposób pojmowania pracy i jej traktowanie, a w konsekwencji – na jej wyniki. Dlatego właśnie kluczowym elementem i węzłowym problemem kontroli zarządczej są mierniki: wskaźniki stopnia realizacji celów, ustalane przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych po konsultacjach ze wszystkimi

²⁷ *Sprawdzone rozwiązania są najefektywniejsze*, „Gazeta Samorządu i Administracji” z 31 maja 2010 r., <<http://samorzad.infor.pl>>.

²⁸ Jest tego świadome Ministerstwo Finansów: „istotą funkcjonowania instytucji oświadczenia nie jest jedynie sporządzenie tego dokumentu, ale przede wszystkim systematyczne dokonywanie oceny stanu kontroli zarządczej oraz stałe jej usprawnianie”; *Wskazówki do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej*, s. 1; <<http://www.mf.gov.pl>>.

zainteresowanymi prawidłowym funkcjonowaniem organizacji²⁹. To właśnie istota rewolucji w zarządzaniu: zamiast zewnętrznych, niezmiennych, niewymiernych, ustawowych kryteriów okresowej oceny w ramach tradycyjnej kontroli wewnętrznej podstawowymi stają się kryteria elastycznie modyfikowane, wymierne i łatwe do weryfikacji, przyjmowane i deklarowane każdorazowo na początku rocznego cyklu zarządzania przez jego podmioty.

O specyfice kontroli zarządczej stanowi również obowiązek zbiorczej, kompleksowej (systemowej) oceny poszczególnych aspektów funkcjonowania jednostki sektora finansów publicznych; w szczególności – wykorzystania zasobów ludzkich, finansowych, majątkowych i informacyjnych) oraz sprawności działań (jakość, koszty, ryzyka) na etapie planowania, realizacji planów oraz w toku audytu. To właśnie kompleksowa ocena – dokonywana na potrzeby sprawozdania i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej – zachęca do działań systemowych.

IV. Kontrola zarządcza jako szczególny reżim prawny

Natura kontroli zarządczej, uregulowanej w art. 68 i nn. nowej ustawy o finansach publicznych, jest przedmiotem kontrowersji w doktrynie. Niektórzy upatrują w niej szczególną postać tradycyjnie rozumianej kontroli wewnętrznej³⁰, inni natomiast widzą w niej raczej nowatorsko ujęte kierownictwo³¹. Kompromisową formułę proponuje Cezary Kosikowski, zdaniem którego kontrola zarządcza uzupełnia tradycyjnie rozumiane kierowanie; wykraczając poza ramy tradycyjnie rozumianej kontroli nie zrywa z nią związku treściowego.³² Prawdą jest, że ustawodawca definiuje kontrolę zarządczą – tak jak „kontrolę” i „kierowanie”: jako określone działania (rzeczywiste i konkretne, albo ujęte w sposób abstrakcyjny), a zarazem – powinność (uprawnienia, a jednocześnie – obowiązki), wynikającą z normy prawnej i zabezpieczoną sankcją prawną. Wydaje się jednak, że kontrola zarządcza zasadniczo różni się zarówno od tradycyjnie rozumianego kierowania, jak i od klasycznie ujętej kontroli.

Jeśli porównać strukturę rzeczywistej sytuacji (procesu) kontroli, czy kierowania ze strukturą kontroli zarządczej, to okaże się, że kontroli zarządczej nie da się rozpatrywać w prostym układzie „podmiot aktywny-podmiot pasywny”: nie ma sensu wyróżniać „kontrolującego zarządczo” i „kontrolowanego zarządczo”, jak to ma miejsce w przypadku

²⁹ 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 (DzUrz MF Nr 2, poz. 11).

³⁰ R. Szostak: *Na czym polega kontrola zarządcza*, „Kontrola Państwowa” nr 1/2011, s. 129-131.

³¹ L. Marcinkowski: *Kontrola zarządcza - polemika*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2010, s. 106-113.

³² C. Kosikowski: *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” nr 12/2009, s. 5 i n.

„kontrolującego” i „kontrolowanego”, czy „kierującego” i „kierowanego”. Jeśli natomiast przyjrzeć się poszczególnym obowiązkom (uprawnieniom) to okaże się z kolei, że w zasadzie nie służą one – ani nie są przyznawane w tym duchu przez ustawodawcę – „przeciwno” jakiejś drugiej stronie; mniej chodzi w nich o dystrybucję władzy, a bardziej o orientację, mobilizację i uwrażliwienie samego adresata obowiązków. Natomiast ocena interesów poszczególnych podmiotów kontroli zarządczej skłania do trzeciego wniosku: wiele z obowiązków (wprowadzanych w normalnym układzie aby ograniczyć swobodę i wymusić działanie sprzeczne z interesem zobowiązanego, a w interesie innych podmiotów) przynosi w istocie korzyści tym podmiotom oraz organizacjom, w których funkcjonują.³³ Głównym problemem kontroli zarządczej nie jest – jak w przypadku więzi organizacyjnych – wpływ jednego podmiotu na drugi (strony stosunku prawnego).

Niejasny charakter ma – z punktu widzenia teorii prawa administracyjnego – ustawowy obowiązek składania przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych oświadczenia o „stanie kontroli zarządczej”. Nie wydaje się, aby takie oświadczenie zmieniało zakres odpowiedzialności kierownika, za sytuację w jednostce. Obowiązek ten jest logiczną konsekwencją definicji kontroli zarządczej poprzez – omówiony wyżej – cel, tj. „zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. To właśnie pewność (lub jej brak) opisywać można jako – taki czy inny – stan (poziom możliwy do ustalenia według założonych kryteriów). W związku z tym, można przyjąć, że kontrola zarządcza w znaczeniu faktycznym, to specyficzne rozwiązanie organizacyjne, które wdraża się w organizacji, utrzymuje i doskonali, aby poprawić jej przejrzystość – zarówno dla tych, którzy nią kierują, jak i dla tych, którzy w niej pracują, ale także dla tych, którzy – z różnych przyczyn – są zainteresowani jej prawidłowym funkcjonowaniem.

Naturę prawną kontroli zarządczej, uregulowanej generalnie w ustawie o finansach publicznych, pozwala natomiast uchwycić pojęcie „reżim prawny”. Na użytek niniejszych rozważań (zastrzegając jednak konieczność dalszych badań w tym zakresie) można zdefiniować „reżim” jako zespół norm, wyodrębnionych jako mające zastosowanie do określonej kategorii osób, rzeczy, bądź sytuacji, zdefiniowanej w prawie pozytywnym. Pojęcie reżimu jest pokrewne z pojęciem instytucji prawnej (zespół norm). O ile jednak, pojęcie instytucji prawnej służy przede wszystkim zwróceniu uwagi na cel i funkcjonalność

³³ Np. definiowanie celów poza – funkcjami informacyjnymi i orientacyjnymi – pełni również istotne znaczenie w motywowaniu do działania i wzmacniania współpracy wewnątrz organizacji; zob. np. R.W. Griffin: *Podstawy zarządzania organizacjami*, Warszawa 1996, s. 200-201.

norm, o tyle pojęcie reżimu wskazuje na występowanie w przepisach określonej, wyodrębnionej kategorii osób, rzeczy, bądź sytuacji, których cechy skłoniły ustawodawcę do ustanowienie specyficznego zestawu norm.

Wydaje się, że kontrola zarządcza spełnia podane wyżej cechy szczególnego reżimu prawnego. Po pierwsze, ustawodawca wyróżnił wśród jednostek sektora finansów publicznych kategorię jednostek, w których kontrola zarządcza musi (albo może) zostać wprowadzona. Ustawodawca ustanowił również szereg norm materialnych, ustrojowych i procesowych, które odnoszą się do wszystkich tych jednostek. Przepisy ustawy zostały następnie doprecyzowane szeregiem aktów wykonawczych Ministra Finansów. Ustawa i akty wykonawcze do niej współtworzą ogólny reżim kontroli zarządczej. Natomiast pełne zestawienie norm prawnych, jakie – związku ustawą o finansach publicznych – obowiązują np. pracowników danej jednostki sektora finansów publicznych, wymaga rekonstrukcji konkretnego reżimu kontroli zarządczej – obowiązującego w danej jednostce sektora finansów publicznych. Na reżim ten składają się normy zaliczane do reżimu ogólnego oraz normy ustanowione aktami kierownictwa wewnętrznego. Nakazując składanie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej ustawodawca nakłada na kierownika jednostki sektora finansów publicznych dwa obowiązki: po pierwsze – oceny jakości tej części reżimu kontroli zarządczej, na którego kształt ma on wpływ, a po drugie – oceny stopnia realizacji wszelkich norm, które współtworzą konkretny reżim kontroli zarządczej w danej jednostce sektora finansów publicznych.

Uznanie kontroli zarządczej za reżim prawny niektórych jednostek sektora finansów publicznych – poza użytecznością praktyczną (tj. zachętą do monograficznych opracowań o charakterze naukowym bądź poradnikowym) – pozwala na systemową analizę zespołu norm, których nie łączy osoba adresata, lecz organizacja (jednostka sektora finansów publicznych) i specyficzny cel ustanowienia oraz stosowania (osiągnięcie określonego poziomu prawdopodobieństwa właściwego funkcjonowania tej organizacji). W tym miejscu warto odnotować trzy, powiązane ze sobą, cechy specyficzne kontroli zarządczej jako reżimu prawnego. Po pierwsze – zgodnie ze współczesnymi trendami rozwojowymi prawa – zamiast odgórnie kształtować i narzucać poszczególnym jednostkom organizacyjnym kompletny wzorzec działalności, ustawodawca ogranicza się jedynie do ustanowienia jego ogólnych ram, a jednocześnie wymaga doprecyzowania reguł (w tym przykładowo mierników wykonania i mierników jakości wykonania) w drodze samoregulacji – na poziomie danej jednostki

sektora finansów publicznych.³⁴ Drugą cechą każdego konkretnego reżimu kontroli zarządczej jest – zalecane przez Ministra Finansów – włączenie w proces jego kształtowania wszystkich podmiotów, które są zainteresowane prawidłowym funkcjonowaniem tej jednostki. Wyrazem tego są np. ankiety do samooceny stanu kontroli zarządczej, wypełniane corocznie przez pracowników jednostki³⁵, czy zalecenie uwzględniania w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej skarg i wniosków oraz badań satysfakcji klientów³⁶. Trzecią cechą immanentną – i niewątpliwie zaletą – tych reżimów jest ich elastyczność i zmienność: wymuszając świadome planowanie i przemyślaną sprawozdawczość w układzie rocznym ustawodawca oczekuje ciągłego „podnoszenia poprzeczki” w administracji – wspierając tym samym jej adaptowanie się do zmieniających się warunków i oczekiwań społecznych.

Uwagi końcowe

Kontrolę zarządczą, o której mowa w ustawie o finansach publicznych, warto zatem uznać za szczególne, elastyczne rozwiązanie organizacyjne i prawne, którego celem jest ciągłe samodoskonalenie organizacji poprzez partycypacyjny system planowania, orientację na wymierne rezultaty, przejrzystość działania oraz osobistą odpowiedzialność za wyniki. Ze swej istoty kontrola zarządcza jest również nieustającym wyzwaniem – w pierwszej kolejności dla kierownika jednostki organizacyjnej, a dopiero potem na jego przełożonych i podwładnych. Jego istotą nie jest generowanie dokumentów, lecz zmiana sposobu myślenia i działania w ramach misji publicznej. Bez zmiany przepisów trudno było by domagać się tego rodzaju zmian w administracji praworządneho państwa. Nowe regulacje prawne to jednak dopiero początek: wcielanie prawa w życie i poszukiwanie wiedzy o tym, jak to robić najlepiej należy do wszystkich zainteresowanych.

Niniejszy artykuł jest skróconą wersją artykułu „Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej”, opublikowanego w „Kontroli Państwowej” Nr 5/2011 r. Pełna wersja jest dostępna pod adresem: <http://www.nik.gov.pl/plik/id,3444.pdf>

³⁴ Podobna, choć w znacznie mniejszym zakresie, sytuacja ma miejsce w przypadku reżimów zgromadzeń w poszczególnych gminach (w których obowiązuje regulacja ogólna ustawy – Prawo o zgromadzeniach, a zarazem istnieje możliwość wyznaczenia przez radę gminy obszaru, na którym zostanie niejako „aktywowany” ustawowy reżim szczególny - bardziej liberalny (organizator zgromadzenia jest zwolniony z obowiązku zgłoszenia zamiaru odbycia zgromadzenia w tym miejscu). W przypadku reżimu kontroli zarządczej w konkretnej jednostce sektora finansów publicznych kierownik tej jednostki nie tyle „aktywuje” poszczególne składniki reżimu ustawowego, ile kształtuje jego szczegółowe postanowienia np. poprzez roczny plan działania.

³⁵ Zob. 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 (DzUrz MF Nr 2, poz. 11)

³⁶ Wskazówki do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, s. 5; <<http://www.mf.gov.pl>>