



EKSPERT RADZI

Magdalena Małeczka-Łyszczek

Standardy kontroli zarządczej - cele i zarządzanie ryzykiem



Wolters Kluwer

Standardy kontroli zarządczej - cele i zarządzanie ryzykiem

Istnieje grupa standardów, która podpowiada **po pierwsze**, iż jasne określenie misji może sprzyjać ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu ryzykiem w jednostce. **Po drugie**, zarządzanie ryzykiem (*risk management*) ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. I **po trzecie** – jeśli proces zarządzania ryzykiem ma być zorganizowany w sposób należyty, powinien być dokumentowany. To oczywiście tylko wskazówki wyjściowe, które doznają rozwinięcia w ramach poszczególnych standardów mieszczących się w niniejszej grupie, do których należą: misja, określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji oraz zespół ściśle skorelowanych ze sobą ze względu na sekwencje czasowe standardów odnoszonych do ryzyka, tj. identyfikacja, analiza i reakcja na ryzyko.

Każda jednostka powinna mieć swoją własną filozofię zarządzania ryzykiem. Kwestią do ustalenia w konkretnym przypadku jest przebadanie:

1. jak dobrze zarządzanie ryzykiem jest rozwinięte;
2. czy jest wyraźne czy dorożumiane;
3. jak pracownicy jednostki rozumieją i przyjmują te procesy, jako część kultury ich organizacji. Aby powyższe założenia przenieść na praktykę, pożądane są rozmowy i otwarta komunikacja na temat ryzyka, ich wzajemnych powiązań, a zwłaszcza ich wpływu na cele jednostki, gdyż są one oznaką pozytywnej, proaktywnej kultury zarządzania ryzykiem w takiej jednostce¹.

Misja

Chcąc zapewnić prawidłowe zarządzanie jednostką, należy rozważyć możliwość wskazania celu istnienia tej jednostki w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji.

W przypadku każdej z jednostek (na każdym z poziomów) objętych systemem kontroli zarządczej możemy poddać pod rozwagę uchwycenie najważniejszego powodu jej istnienia (filozofię funkcjonowania), najważniejszego celu w zakresie świadczenia usług dla obywateli (sprecyzowany obszar działalności). Tworząc misję, rozważamy kwestie, takie jak: czym jednostka powinna się zajmować, co chce oferować obywatelom. Misja organizacji sektora publicznego wynika z kierunków polityki publicznej, a także jej umocowania ustawowego. Jest to „racja bytu” organizacji. Misja urzędu jednostki samorządu terytorialnego powinna się odnosić odpowiednio do tej jednostki.

Dobrze skonstruowana misja powinna nawiązywać do podstawowych dla jednostki wartości. W demokratycznym państwie prawnym wartości powinny być fundamentem, na którym opiera się funkcjonowanie każdego konkretnego podmiotu przynależnego do sektora publicznego. Organizacje sektora publicznego jeszcze w większym stopniu niż przedsiębiorstwa prywatne, które są zależne od zasad gospodarki rynkowej, muszą kultywować wartości, takie jak: demokracja, rząd prawa, zorientowanie na obywatela, różnorodność i równość płci, należyte środowisko pracy, zapobieganie korupcji, odpowiedzialność społeczna i antydyskryminacja².

Opis niniejszego standardu rozpocząć należy *de facto* od wizji, będącej wygenerowaniem idealnej koncepcji jednostki, dla której jest tworzona. Określa ona, jak jednostka chce być postrzegana, stanowiąc – w przypadku jednostki samorządu terytorialnego – wyraz wspólnych aspiracji w tym obszarze zarówno władz, jak i mieszkańców (w ramach koncepcji współzarządzania). **Wizja buduje docelowy stan w przyszłości, pokazujący, w którym kierunku jednostka chce planować swój rozwój, osiągalne wyobrażenie (lub aspiracje) tego, co organizacja pragnie robić i gdzie pragnie dotrzeć**³. Skoro mówimy o wizualizacji stanu, obrazu pożądanego, powinna być ona ambitna (bo ma motywować), ale realistyczna (do zmaterializowania dzięki zrealizowanej z powodzeniem strategii jednostki).

Natomiast **misja to rozbudowanie i skonkretyzowanie wizji, co ma następnie przełożyć się na prawidłowe sformułowanie strategii jednostki**. To syntetyczny opis sposobu właściwego postępowania dla realizacji wizji. Z wizji (ale i misji) wynikają cele strategiczne, będące jej konkretyzacją. Przechodzimy zatem od form jak najbardziej ogólnych do bardziej szczegółowych, przy założeniu ich wzajemnej kompatybilności. Wchodzimy tu na obszar zarządzania strategicznego, czyli wyznaczania i osiągania kluczowych celów dla realizacji wizji i misji. Jeśli samorząd ma się realnie rozwijać, zarządzanie takie (a raczej współzarządzanie) jest koniecznością. Albo samorząd strategicznie się rozwija, albo doraźnie trwa. Pytanie, czy przetrwa (przykład: gmina Ostrowice). Dla sporządzenia optymalnej wizji, misji, a następnie strategii jednostki samorządu terytorialnego konieczne jest zaangażowanie koncepcyjne zarówno władz, jak i mieszkańców (czy szerzej: aktorów zewnętrznych) danej wspólnoty samorządowej. Partycypacyjne współtworzenie zarówno wizji, misji, jak i strategii rozwoju na danym poziomie warunkuje internalizację założeń z nich wyływających i prawidłowe, zaangażowane wykonanie.

Misja czy wizja nie muszą być spisane w postaci formalnego dokumentu. Jednakże forma pisemna daje możliwość ich upowszechnienia w szerszym kręgu odbiorców⁴. W odniesieniu do poziomu jednostek samorządu terytorialnego chodzi głównie o upowszechnienie jej pośród mieszkańców danej wspólnoty. Oczywiście wizja czy misja mogą być formułowane patetycznie bądź podniośle, ale powinny być czytelne. Bez ich zrozumienia trudno przyjąć, że będą motywatorem działań. Sięgając do praktycznych przykładów: jeśli przy kreowaniu misji niektórych jednostek samorządu terytorialnego czytamy o dyskontowaniu, endogenicznym potencjale i paradygmacie rozwoju sustensywnego, na co nakładamy procesy internacjonalizacji, to widać, że stawia się tam na rozwój dogłębnie inteligentny.

Przemyślane określenie wizji, potem misji jednostki może sprzyjać ustaleniu hierarchii jej celów i zadań, w konsekwencji służyć efektywnemu zarządzaniu ryzykiem, jak i przełożyć się na całościowe strategiczne zarządzanie jednostką. Są to narzędzia dające szansę na rozwój, stąd warto je w sposób przemyślany wykorzystywać. Punktem wyjścia dla tych procesów jest diagnoza stanu obecnego (która ma odzwierciedlać specyficzne dla każdej jednostki warunki i realne możliwości rozwojowe), co pozwala ustalić możliwość wykorzystania potencjału, którym jednostka dysponuje, a przez określenie celów i zadań – lepsze wykorzystanie i ewentualne zwiększenie tego co jest. Diagnoza to punkt wyjścia, wizja zaś to stan docelowy – idealny. Na bazie tego co jest, należy wyeksponować szanse, możliwości, kierunki rozwoju, ale również nieodłącznie związane z nimi zagrożenia. W praktyce sięga się tutaj po model **analizy SWOT** (*Strength* – silne strony, *Weaknesses* – słabe strony, *Opportunities* – szanse, *Threats* – zagrożenia), który sprowadza się do oceny zasobów społeczno-ekonomicznych danej jednostki w świetle pojawiających się szans i zagrożeń występujących w jej otoczeniu.

Prawidłowo wykonana analiza SWOT stanowi cenny wkład dla konstruowania strategii jednostki. Przy zarządzaniu strategicznym analizujemy nie tylko swój potencjał, ale powinniśmy popatrzeć na „sąsiadów”, co stwarza grunt do podjęcia współpracy. Rozwój samorządów jest przecież uwarunkowany nie tylko wewnątrz, ale musimy go umiejscawiać i synchronizować w szerszym kontekście: województwo, kraj, Unia Europejska. Czyli założenia zarządzania strategicznego w konkretnej jednostce wyrastać powinny lokalnie/oddolnie z jednoczesnym wpisaniem się w to co odgórne (szczebel krajowy, unijny). Procesy niniejsze opierają się bardzo silnie na założeniach rozwiniętych w ramach standardów odnoszonych do komunikacji.

Wizja i misja są kanwą dla stworzenia strategii. W kontekście zarządzania sektorem publicznym strategię jednostek terytorialnych należy postrzegać jako istotny instrument pozwalający na usprawnienie i racjonalizację działań służących wspomaganie procesów zarządzania i rozwoju tych jednostek. W odniesieniu do szczebla samorządu regionalnego przywołać należy stosowne regulacje ustawy o samorządzie województwa⁵. Samorząd województwa określa strategię rozwoju województwa, uwzględniającą w szczególności takie cele, jak: pielęgnowanie polskości oraz rozwój i kształtowanie świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej mieszkańców, a także pielęgnowanie i rozwijanie tożsamości lokalnej; pobudzanie aktywności gospodarczej; podnoszenie poziomu konkurencyjności i innowacyjności gospodarki województwa; zachowanie wartości środowiska kulturowego i przyrodniczego przy uwzględnieniu potrzeb przyszłych pokoleń; kształtowanie i utrzymanie ładu przestrzennego. W strategii rozwoju województwa wydziela się okres niewykraczający poza objęty aktualnie obowiązującą średniookresową strategią rozwoju kraju. W swej treści mieści ona diagnozę sytuacji społeczno-gospodarczej województwa; określenie celów strategicznych polityki rozwoju województwa; określenie kierunków działań podejmowanych przez samorząd województwa dla osiągnięcia celów strategicznych polityki rozwoju województwa. Dążąc do kompatybilności zarządzania rozwojem na szczeblu samorządowym ze szczeblem krajowym, strategia ta uwzględnia cele średniookresowej strategii rozwoju kraju, krajowej strategii rozwoju regionalnego, odpowiednich strategii ponadregionalnych, a także cele i kierunki koncepcji przestrzennego zagospodarowania kraju. Efektywne osiąganie celów rozwojowych na poziomie całego kraju możliwe jest tylko poprzez synchronizację i synergę działań podejmowanych na różnych poziomach zarządzania – krajowym, regionalnym i lokalnym – tworząc warunki współpracy administracji z podmiotami/aktorami zewnętrznymi.

W kontekście wielokrotnie już przywoływanej koncepcji współzarządzania zwrócić należy szczególną uwagę na współpracę z podmiotami/aktorami zewnętrznymi przy jej formułowaniu, a następnie realizacji. Samorząd województwa współpracuje tu w szczególności z: jednostkami lokalnego samorządu terytorialnego z obszaru województwa oraz z samorządem gospodarczym i zawodowym, administracją rządową (szczególnie z wojewodą), innymi województwami, organizacjami pozarządowymi oraz podmiotami wymienionymi w art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁶, jak i szkołami wyższymi i jednostkami naukowo-badawczymi. Z uwagi na uwarunkowania zewnętrzne może również współpracować z organizacjami międzynarodowymi i regionami innych państw, zwłaszcza sąsiednich⁶. Dodatkowo strategia musi reagować na zachodzące przeobrażenia (powinna być monitorowana), dlatego należy ją aktualizować w każdym czasie, jeżeli wymaga tego sytuacja społeczno-gospodarcza lub przestrzenna województwa. Jej realizacja następuje poprzez stosowne programy i kontrakt terytorialny. **Tworzenie strategii to zatem ogromny wysiłek koncepcyjny, wymagający umiejętnego zidentyfikowania i wykorzystania istniejących i potencjalnych zasobów (w najszerszym tego słowa znaczeniu) województwa oraz pozyskania ich z zewnątrz⁷.**

Na poziomie lokalnym brak analogicznych rozwiązań w ustawach ustrojowych. Co prawda ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju stanowi, iż prowadzi ją również samorząd powiatowy oraz gminny⁸ (a trudno wyobrazić sobie prowadzenie polityki rozwoju bez oparcia się na strategii), a ponadto strategie rozwoju powiatów i gmin wchodzących w skład związku metropolitalnego oraz ich programy rozwoju muszą być zgodne ze strategią rozwoju takiego związku⁹ – niemniej jednak na dzień dzisiejszy brak ramowych wytycznych co do treści i procedury ich tworzenia. Nadmienić można, że **w ramach tworzonego systemu zarządzania rozwojem kraju zakłada się wprowadzenie w warstwie ustawowej zintegrowanej strategii rozwoju lokalnego (studium rozwoju gminy) jako dokumentu obligatoryjnego** (który zastąpi studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy oraz nieobligatoryjną aktualnie strategię rozwoju gminy)¹⁰.

📌 Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji

Zgodnie z niniejszym standardem cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie, a ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników. W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane. Ponadto **zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań, uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności**. Należy także zadbać, aby określając cele i zadania, wskazać jednocześnie jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji. Tym samym rozważania skoncentrowane zostaną na sekwencyjnie ułożonym planowaniu, monitorowaniu i ocenianiu, które w ramach omawianej koncepcji pozostają ze sobą w nierozzerwalnym związku.

Określanie celów i zadań (planowanie) jest procesem. Administracja inteligentna to administracja planująca. Znaczenie i ewolucja planowania w strukturach samorządu terytorialnego przybliżone zostały na poziomie rozważań rozdziału czwartego. Natomiast w ramach niniejszego punktu planowanie zostanie ujęte ściśle poprzez pryzmat i terminologię właściwą kontroli zarządczej. **Planowanie jest procesem, który wpisujemy w nieustanny cykl:** planowanie – monitorowanie (pozwalające na ewentualne wychwycenie nieprawidłowości i korekty) – ocenianie.

I następnie: na podstawie wyciągniętych z tej oceny wniosków: planowanie – monitorowanie – itd. Kontrola zarządcza nie jest zatem możliwa do jednorazowego wdrożenia, zaaplikowania. To jest nieustanny powtarzający się proces, który należy stale udoskonalać i modyfikować, tak jak zmienia nam się środowisko wewnętrzne jednostki, jej cele i zadania, czy też pojawiają się nowe ryzyka. Musimy w jego ramach powiązać cele i zadania oraz wskazać środki do ich osiągnięcia. Planowanie ma absolutnie podstawowe znaczenie dla zarządzania jednostką; w tym oczywiście dla zarządzania ryzykiem. **Z perspektywy kontroli zarządczej planowanie ma być racjonalne i rozliczalne** – stąd pojawiają się stosowne mierniki, które mają to umożliwić. Nie chodzi tu o optymistyczne formułowanie populistycznych haseł, tylko o racjonalne korzystanie z przydatnych narzędzi służących rozwojowi jednostek ulokowanych na poszczególnych poziomach kontroli zarządczej.

Zmieniające się uwarunkowania mogą przyjąć w samorządach tendencję korzystną (szanse), jak i niekorzystną (ryzyka). Realizacja każdego planu obciążona jest zatem możliwością wystąpienia rozmaitych ryzyk, które tę realizację mogą w różny sposób zakłócić. Stąd standardy odnoszące się w sposób ścisły do ryzyka poprzedzone zostały określeniem celów i zadań, monitorowaniem i oceną ich realizacji. A jednocześnie ujęte zostały w ramy jednego, wspólnego elementu ramowego: „Cele i zarządzanie ryzykiem”. Zgodnie z treścią komunikatu nr 6 cele są podstawowymi elementami kierowania jednostką, gdyż zapewniają poczucie kierunku, skupiają wysiłki (pozwalają na efektywną alokację ograniczonych zasobów), wyznaczają plany szczegółowe i wpływają na podejmowane decyzje, a także pomagają w ocenie osiągniętych postępów.

Na poziomie planowania można wyróżnić dwie zasadnicze grupy celów:

- » strategiczne;
- » operacyjne.

Cele strategiczne powinny wynikać z przyjętej misji i wizji. Stąd właśnie pojawia się osobny standard podkreślający znaczenie misji (i w domyśle wizji), zachęcający do ich tworzenia. Cele strategiczne mają raczej stały i ogólny charakter, dotyczą dłuższego horyzontu czasu. Strategiczny to przecież związany z długoterminowymi działaniami, mającymi doprowadzić do określonego celu, a jednocześnie bardzo ważny. Wyznaczają więc one kierunek działania jednostek. Pomimo swojej ogólności muszą być jak najsilniej związane z rzeczywistością oraz prognozowaniem jej zmian w przyszłości (prowadząc m.in. do zwiększania przyszłych możliwości i konkurencyjności jednostki).

Natomiast **cele operacyjne** (będąc rozwinięciem celów strategicznych) nie są już tak statyczne, mają charakter bardziej dynamiczny i obejmują krótszy okres. Dotyczą konkretnych działań, które będą realizowane. Aby planowanie w samorządzie było zsynchronizowane, cele operacyjne powinny wynikać z celów strategicznych. Natomiast realizacja celów operacyjnych stanowi podstawę do osiągnięcia celów strategicznych. Odnosząc się do struktury jednostki: cele strategiczne można postrzegać jako najważniejsze dla całej jednostki, natomiast cele operacyjne jako cele poszczególnych komórek organizacyjnych, których realizacja jest konieczna do osiągnięcia celów strategicznych. Musi zaistnieć logika swoistych, wzajemnych powiązań pomiędzy celami. Cele niższego rzędu muszą wynikać z celów wyższego rzędu, stanowić ich uszczegółowienie poprzez rozpisanie na poszczególne pionory/komórki organizacyjne. Jeżeli określane są zarówno cele strategiczne, jak i operacyjne, te pierwsze powinny być uzgadniane na poziomie najwyższego kierownictwa, natomiast „przekładanie” celów strategicznych na operacyjne powinno z kolei odbywać się co najmniej z udziałem komórek realizujących cele operacyjne¹¹.

W przypadku planowania działalności jednostek samorządu terytorialnego, dążymy do kompatybilności celów i zadań jednostek organizacyjnych z celami i zadaniami jednostek samorządu terytorialnego. Muszą być one spójne, a nie oderwane od siebie, czy też – co już zupełnie dysfunkcyjne – przeciwstawne.

Planowanie działalności można rozpocząć od analizy takich kwestii, jak:

- » cele i zadania określone w obowiązujących przepisach prawa;
- » cele i zadania określone w dokumentach strategicznych;
- » cele i zadania/podzadania/działania określone w budżecie;

- » potrzeby i oczekiwania obywateli;
- » potrzeby i oczekiwania pracowników jednostki (np. w zakresie doskonalenia procesów zachodzących w jednostce);
- » otoczenie prawne i ekonomiczne, w tym przewidywane zmiany;
- » istotne problemy zidentyfikowane w działalności jednostki;
- » cele i zadania niezrealizowane w poprzednich latach.

W wyniku tej analizy kierownictwo jednostki powinno uzyskać zbiór zagadnień/problemów, spośród których należy dokonać wyboru najistotniejszych i na ich podstawie sformułować propozycje celów, które zostaną zawarte w dokumencie planistycznym tej jednostki¹².

Celem nie powinno być samo działanie, ale chodzi tutaj o rezultat takiego działania (**efekt**). Zgodnie z wzorcem z poziomu zarządzania, do którego wprost sięgnięto, przygotowując komunikat nr 6, cel powinien być **SMART** (mądry, inteligentny). A dokładnie, **zgodnie z akronimem tworzącym nazwę koncepcji, powinien być:**

- S** **Specific** – skonkretyzowany, czyli precyzyjny i konkretny (sformułowany jednoznacznie i niepozostawiający miejsca na swobodną interpretację). Cel powinien odnosić się bezpośrednio do zamierzonego wyniku jego realizacji.
- M** **Measurable** – mierzalny, sformułowany w taki sposób, by można było liczbowo/wartościowo wyrazić stopień jego realizacji lub przynajmniej umożliwić jednoznaczną „sprawdzalność” jego realizacji. Aby móc jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie czy cel został zrealizowany, do każdego celu należy określić miernik, który powinien umożliwiać rzetelne i obiektywne określenie stopnia realizacji celu.
- A** **Achievable** – osiągalny, realistyczny (powinien oscylować wokół spodziewanych pozytywnych wyników możliwych do wykonania). Zbyt ambitny podważa wiarę w jego osiągnięcie i tym samym obniża motywację do jego realizacji. Mało ambitny cel utrzuca stan obecny, nie zakładając rozwoju, postępu i stąd może także demotywować. Należy unikać określania celu na poziomie minimalnym.
- R** **Relevant** – istotny, powinien obejmować najważniejsze obszary działalności jednostki oraz jednocześnie odzwierciedlać istotne potrzeby społeczno-gospodarcze zawarte m.in. w aktualnych dokumentach strategicznych i programowych. Powinien być postrzegany jako istotny i stanowić ważny krok naprzód, a jednocześnie stanowić określoną wartość dla jednostki, która będzie go realizować.
- T** **Time-bound** – określony w czasie, powinien mieć dokładnie określony horyzont czasowy, w jakim zamierzamy go osiągnąć. Standardy zalecają, aby cele były określane w co najmniej rocznej perspektywie.

Cele realizowane są poprzez zadania. Skoro tak, określając zadania należy starać się robić to w taki sposób, aby i one spełniały przywołane powyżej kryteria **SMART**.

Określając cele i zadania, należy wskazać podmiot odpowiedzialny za ich realizację. Wchodząc w strukturę organizacyjną jednostki, wskazujemy osoby i/lub jej komórki organizacyjne, które w praktyce będą realizować dany cel lub zadania oraz odpowiadać za przygotowywanie okresowych informacji na temat tej realizacji. Wskazujemy również zasoby przeznaczone do ich realizacji. Powyższe powiązać należy z komunikacją zarówno wewnętrzną (pracownicy jednostki powinni znać wizję, misję, cele i zadania jakie przyjęła jednostka), ale również i komunikacją zewnętrzną (zakładając, że wizja, misja, cele i zadania powinny być udostępnione mieszkańcom gminy jako ich beneficjentom).

Wykonywanie zaplanowanych celów i zadań powiązane jest w sposób nierozzerwalny z ich **monitorowaniem**, rozumianym jako zorganizowany, ciągły i długoterminowy sposób obserwacji. Definiując monitorowanie, warto sięgnąć do *Glosariusza terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, gdzie monitorowanie zostało ujęte jako: ciągłe śledzenie przebiegu i postępów w realizacji zadań oraz ich efektów, w powiązaniu z odpowiednim systemem mierników (terminy, cele ilościowe, cele jakościowe)¹³ – ciągłe śledzenie, czyli bieżące. Należy korzystać z instrumentów, które na bieżąco pozwolą wychwycić dysfunkcje i podjąć działania naprawcze, mające na celu wyeliminowanie ich. Stale monitorujemy kluczowe zjawiska, w razie potrzeby korygując obrany scenariusz. Monitorowanie pozwala na wychwytywanie zjawisk niekorzystnych i sprawne dokonywanie odpowiedniej korekty w toku działania jednostki. Proces niniejszy wymaga dobrania stosownych mierników, dzięki którym możliwe będzie wskazanie stopnia zrealizowania (bądź niezrealizowania) zaplanowanych celów i zadań. Mierniki nie powinny mieć wartości logicznych (TAK/NIE), opisowych, bazujących na subiektywnej ocenie. Powinny odnosić się do rezultatu, jaki ma być osiągnięty, mierzyć tylko to, na co jednostka ma wpływ, jak i bazować na wiarygodnych i w miarę łatwo dostępnych informacjach¹⁴. Umożliwiają one porównywanie rzeczywistych efektów podejmowanych działań z przyjętymi założeniami wzorcowymi. Mierniki mogą mieć charakter wskaźników finansowych jak i niefinansowych. Przykładowo, jeśli celem strategicznym będzie poprawa infrastruktury drogowej, zaś **celami operacyjnymi będą:**

1. zwiększenie liczby nowo wybudowanych dróg publicznych;
2. zwiększenie liczby wyremontowanych dróg publicznych;
3. zwiększenie liczby ścieżek rowerowych;
4. zwiększenie liczby chodników dla pieszych,

to jako właściwe mierniki (wartość miernika w km) przyjęć można:

- a) liczbę nowo wybudowanych dróg publicznych;
- b) liczbę wyremontowanych dróg publicznych;
- c) liczbę ścieżek rowerowych;
- d) liczbę nowych chodników;
- e) liczbę wyremontowanych chodników¹⁵.

Dążymy zatem do sprawdzalności stopnia realizacji obranego rezultatu. **System monitorowania należy stworzyć w oparciu o istniejące powiązania w strukturze organizacyjnej jednostki.** Chodzi o to, aby jednostki nadrzędne lub wskazane jako nadzorujące miały przypisane narzędzia jak i procedurę działania, zgodnie z którą będą mogły realnie i należycie badać realizację celów i zadań jednostek sobie podległych. Mówimy tu zatem o działaniach ustanowionych przez kierownictwo w celu przeglądu i nadzorowania realizacji działań jednostki w stosunku do realizacji założonych celów i zadań, w tym poziomu akceptowalnego ryzyka. Działania monitorujące uwzględniają zarówno (a) mierniki, które pokazują postęp w osiągnięciu celów, jak i (b) mierniki ryzyka, aby zapewnić, że ryzyko pozostaje na akceptowalnym poziomie¹⁶.

I wreszcie kolejny komponent cyklu – **ocenie**. Bazując na uzyskanych w trakcie monitorowania informacjach i danych, możliwe będzie przeprowadzenie oceny prawidłowości i stopnia realizacji celów i zadań z uwzględnieniem kluczowych w koncepcji kontroli zarządczej kryteriów, tj. oszczędności, efektywności i skuteczności. Jakkolwiek standard nie wymienia tego wprost, mając na uwadze całościowe założenia koncepcji, przyjmowanie wymogu zgodności z prawem na każdym etapie realizacji celów i zadań jednostki przynależnej do struktur administracji publicznej jest bezdyskusyjne. W treści niniejszego standardu nie przywołano również *expressis verbis* kryterium terminowości. Przyjmując jednak, że standardy zawierają podstawowe wymagania, jak i uznając, że terminowość jest niezwykle istotna na każdym etapie wykonywania zaplanowanych działań przez jednostkę, kryterium to stanowi *conditio sine qua non* dla sprawnego realizowania jej celów i zadań. Istotą tworzenia i funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych jest przecież terminowa realizacja określonych celów i zadań publicznych zgodnie z przepisami prawa, w sposób oszczędny i efektywny¹⁷.

Identyfikacja ryzyka

Warunkiem wstępnym oceny ryzyka jest ustalenie celów¹⁸. Jednocześnie realizacja ustanowionych celów i zadań zawsze obciążona jest ryzykiem, tj. niepewnością. Nie jest możliwe ani celowe zredukowanie tejże niepewności do zera. Według definicji językowej ryzyko jest to niebezpieczeństwo, że coś zdarzy się w inny od oczekiwanego sposób; to „dobrze skalkulowana niepewność”. Na potrzeby analizy koncepcji kontroli zarządczej ryzyko można zdefiniować jako możliwość zaistnienia zdarzenia, które negatywnie wpłynie na osiągnięcie celów i zadań (lokując się w samej jednostce, jak i na zewnątrz). Biorąc powyższe pod uwagę, w literaturze przedmiotu wyróżnia się ryzyko systematyczne i ryzyko niesystematyczne (zsumowane ryzyko systematyczne i niesystematyczne daje ryzyko całkowite). **Ryzyko systematyczne** odpowiada ryzyku zewnętrznemu, związanemu z oddziaływaniem otoczenia, w którym podmiot funkcjonuje. Podmiot nie ma na to otoczenie wpływu, w związku z tym nie może tego ryzyka zmniejszyć. Źródłem ryzyka są tutaj zmiany w gospodarce, sytuacji społecznej i politycznej, regulacjach prawnych oraz sytuacje losowe, np. klęska żywiołowa, wojna. **Ryzyko niesystematyczne** (specyficzne) wynika ze specyfiki danego podmiotu (np. styl i jakość zarządzania, poziom płynności finansowej) i stąd podmiot ten ma na nie wpływ – w rezultacie może podjąć działania, aby ryzyko zredukować. Oczywiście nigdy nie da się ryzyka wyeliminować całkowicie. Nawet tego, na które jednostka ma wpływ. Pozostaje więc tzw. **ryzyko rezydualne**. Jest to ryzyko, jakie pozostaje po przeprowadzeniu przez kierownictwo działań zmierzających do zminimalizowania wpływu (skutków) oraz prawdopodobieństwa wystąpienia niepomyślnych zdarzeń, włączając działania kontrolne podjęte w odpowiedzi na ryzyko¹⁹.

Pragnąc możliwie zwiększyć prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań, konieczne jest zarządzanie ryzykiem, pod którym to pojęciem mieszczą się procedury i polityki oraz skoordynowane działania, podejmowane zarówno przez kierownictwo jednostki, jak i jej pracowników. Chodzi tu o proces identyfikacji, oceny oraz zarządzania potencjalnymi zdarzeniami lub sytuacjami, które mogą zaburzyć osiągnięcie zaplanowanego rezultatu. **Zarządzanie ryzykiem jest więc procesem zachodzącym w całej jednostce, realizowanym na każdym jej szczeblu i stanowi istotną część działań w ramach systemu kontroli zarządczej**²⁰. Zarządzanie to przejawia się w identyfikacji i analizie ryzyka oraz określaniu adekwatnych reakcji na nie. Podstawowym warunkiem skuteczności każdego systemu zarządzania ryzykiem jest jego dopasowanie do jednostki. Adekwatność to przecież słowo klucz dla całej koncepcji kontroli zarządczej. Zasadniczą rolę w kształtowaniu i w późniejszym funkcjonowaniu systemu zarządzania ryzykiem na poziomie jednostki sektora finansów publicznych – tak jak w całej koncepcji – pełni kierownik tej jednostki. Jego postawa i zaangażowanie wpływają na to, jak zarządzanie ryzykiem jest postrzegane przez pozostałych pracowników jednostki. W związku z odpowiedzialnością kierownika jednostki, wynikającą z art. 69 u.f.p., za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, musi on dążyć do stworzenia skutecznie funkcjonującego systemu zarządzania ryzykiem, który jest nieodzownym komponentem poprawnej kontroli zarządczej. Delegowanie obowiązków w tym zakresie nie zmienia ostatecznej jego odpowiedzialności, jako kierownika kontroli zarządczej. Odpowiada on tak za zapewnienie prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej postrzeganej całościowo, jak i w odniesieniu do elementu składowego, jakim jest zarządzanie ryzykiem. Dla praktycznego urzeczywistnienia niniejszych założeń, zaangażowany w te procesy musi być nie tylko kierownik jednostki, ale także kadra kierownicza, poszczególni pracownicy, jak również szczególne zadania przypisać można audytowi wewnętrznemu.

Żeby można było mówić o zarządzaniu ryzykiem, warunkiem wstępnym jest **określenie celów i zadań jednostki, w stosunku do realizacji których to ryzyko identyfikujemy**. Widać to również na poziomie elementu ramowego: „Cele i zarządzanie ryzykiem”, gdzie opis standardów *stricte* odniesionych do ryzyka poprzedzony jest misją oraz określaniem celów i zadań, monitorowaniem i oceną ich realizacji. Cele muszą być ustalone, gdyż dopiero wtedy możemy poprawnie identyfikować/analizować/reagować w odniesieniu do ryzyk. Możemy zacząć zastanawiać się nad wyłapaniem czynników, które pomogą nam wpłynąć na ich realizację. A to dopiero pozwala mówić o skutecznym zarządzaniu jednostką. Kiedy planujemy cele i zadania (plus zasoby przeznaczone na ich realizację), powinniśmy to uzupełniać identyfikowaniem ryzyk, które są z nimi związane. Rozsądne podejście do tych kwestii pozwala wyeliminować te spośród celów, które wiążą się z ryzykiem zbyt dużym, co może spowodować, że cel jest *de facto* nieosiągalny.

Przy identyfikacji ryzyka interesują nas dwie kwestie. Po pierwsze, staramy się wychwycić możliwe przyczyny jego wystąpienia, a ponadto skutki. To jest punkt wyjścia do dalszych etapów zarządzania ryzykiem. Poszczególne ryzyka mogą wpływać na wiele celów jednostki (np. ryzyko znacznego ograniczenia budżetu jednostki). Ryzyka mogą się kumulować (np. w przypadku ryzyka występującego w wielu komórkach organizacyjnych, w każdej z nich jego wpływ na funkcjonowanie komórki może być niewielki, ale w skali jednostki jego skumulowane efekty mogą w znaczący sposób wpłynąć na realizację celów i zadań jednostki)²¹.

Ryzyko może zmaterializować się na każdym szczeblu organizacji jednostki, stąd i jego identyfikacja też musi obejmować całą strukturę jednostki. To jednak nie wystarczy, gdyż ryzyka nie ograniczają się tylko do samej jednostki – sytuują się one także i na zewnątrz. Jednostka funkcjonuje w określonym otoczeniu

i zmiany, jakie się w nim dokonują, też wpływają na jej działania. W przypadku struktur samorządowych (jak i jednostek z poziomu pierwszego działających w ich ramach) częstym ryzykiem będzie zmiana przepisów prawa, ale również zmiana w zakresie oczekiwań mieszkańców wspólnoty samorządowej, czy też zmiany gospodarcze jak i technologiczne. Naturalną niepewność, którą należy uwzględnić jako wpływającą na realizację celów i zadań jednostki, generują również zagrożenia/katastrofy naturalne. W przypadku poziomu drugiego kontroli zarządczej musimy mieć na uwadze, że ryzyka, które wystąpią w jednostkach z poziomu pierwszego, w realny sposób mogą się przetożyć na funkcjonowanie wspólnoty samorządowej jako całości.

Tak jak cały system kontroli zarządczej, tak i jego składowa – **system zarządzania ryzykiem jest procesem dokonującym się na bieżąco**, jako reakcja na zachodzące przeobrażenia i związane z tym potrzeby jednostki. Identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań należy dokonać nie rzadziej niż raz w roku (przy założeniu, że to jest absolutne minimum i można, a częstokroć nawet należy robić to częściej). W rezultacie okresowa identyfikacja ryzyka przeprowadzana w sposób udokumentowany (zob. standard: „Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej”) powinna mieć miejsce przynajmniej raz w roku, na co nałożone powinno być bieżące identyfikowanie, jako element rutynowego działania pracowników.

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego (poziom II kontroli zarządczej) należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane. Dlatego rola kierownika kontroli zarządczej powinna uwzględniać zharmonizowanie tych działań oraz upewnianie się przez np. monitorowanie, że systemy zarządzania ryzykiem w tych jednostkach funkcjonują prawidłowo. Wskazujemy cele, synchronizujemy je i nakładamy na nie ryzyka (identyfikujemy ryzyka w odniesieniu do przyjętych celów).

Realny sens wdrożenia systemów zarządzania ryzykiem uwarunkowany jest rzetelną identyfikacją i oceną ryzyka w jednostce, a ponadto wykorzystywaniem w codziennym zarządzaniu tą jednostką bieżących informacji, jakie płyną z systemu zarządzania ryzykiem. Na zwiększenie tej rzetelności rzutuje etyczne postępowanie pracowników, omówione w ramach standardu pierwszego. Informacje z systemów zarządzania ryzykiem z jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego powinny być prawidłowo wykorzystywane przez kierowników kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach samorządu terytorialnego.

Szczególne znaczenie dla skutecznego zarządzania ryzykiem, a poprzez to osiągnięcia celów przez organizację ma koncepcja tzw. **trzech linii obrony** (*the three lines of defence*).

1. Pierwsza z nich to zarządzanie operacyjne (*operational management*). Zarządzanie operacyjne identyfikuje, ocenia, kontroluje i łagodzi ryzyko, kierując opracowywaniem i wdrażaniem wewnętrznych polityk i procedur oraz zapewniając spójność działań z celami i założeniami.
2. Druga: zarządzanie ryzykiem i funkcja zgodności z obowiązującymi przepisami (*risk management and compliance functions*), zawierająca zarówno zarządzanie ryzykiem, jak i nakierowana na monitorowanie szczególnych zagrożeń dotyczących niezgodności z obowiązującymi regulacjami prawnymi. Przy czym przyjmowane rozwiązania szczegółowe będą się w sposób oczywisty różniły w zależności od konkretnej organizacji.
3. I wreszcie *last but not least*: audyt wewnętrzny (*internal audit*).

Te trzy linie muszą być skoordynowane, co w praktyce jest wyzwaniem, gdyż każda organizacja jest unikatowa i specyficzna, stąd nie ma jedynej słusznej metody takiej koordynacji²². To kierownictwo organizacji ponosi ostateczną odpowiedzialność w zakresie zarządzania ryzykiem, które jest pełniejsze w tych organizacjach, gdzie takie trzy linie obrony są jednoznacznie wyodrębnione i identyfikowalne. Wszystkie wskazane *lines of defence* powinny istnieć w każdej organizacji – niezależnie od jej wielkości czy też złożoności. Każda z linii powinna odznaczać się jasno określoną rolą i zakresem obowiązków wspieranych przez odpowiednie polityki, procedury i mechanizmy raportowania. Konieczna jest wymiana informacji pomiędzy liniami, co wpływa na ich skuteczność i pozwala uniknąć duplikowania aktywności. Linie obrony nie powinny być łączone, gdyż każda z nich ma unikalną pozycję i związany z tym zakres zadań²³.

Całość rozważań w obrębie niniejszego punktu musi być uzupełniona jeszcze jednym spostrzeżeniem: koncepcja kontroli zarządczej jest otwarta, wielowariantowa i zakładająca (wychwycenie) nastawienie na pojawiające się w działalności jednostki konwersje. Dlatego w przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka – należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka. W przeciwnym przypadku identyfikacja, na której bazujemy, będzie po prostu nieaktualna, nieadekwatna dla skutecznego zarządzania jednostką, co nie pozwoli na optymalną realizację założonych efektów.

➤ Analiza ryzyka

Jeśli potencjalne ryzyka zostały zidentyfikowane, należy je przeanalizować. **Analiza ta jest ukierunkowana pod kątem określenia prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka (czy ono jest istotne) i możliwych jego skutków.** Mówiąc o ryzyku, mówimy o niepewności, chodzi zatem o oszacowanie, jaka jest szansa na realne wystąpienie zdarzenia, jakie zidentyfikowaliśmy i – co najważniejsze – jakie będzie jego przełożenie na realizację celów i zadań, jeśli wystąpi (możliwe skutki). Analizujemy nie tylko dla samego szacowania. Na tym poziomie zastanawiamy się, czy i jak na te ryzyka zareagować. Skoro zarządzanie ryzykiem skorelowane jest z wyznaczaniem celów i zadań, analizę ryzyka odnosimy do takiego okresu, na jaki planujemy. Oczywiście nie ma możliwości całkowitego wyeliminowania ryzyka. Ryzyko zawsze jest komponentem każdej aktywności podejmowanej przez jednostki (z poziomu pierwszego i drugiego). Działania, które podejmujemy w ramach zarządzania ryzykiem, nakierowane są na jego wychwycenie i – jeśli to możliwe – ograniczenie. Dlatego czasami konieczna będzie po prostu akceptacja ryzyka i niepodejmowanie względem niego żadnych działań (tylko monitorujemy). Z uwagi na szczególną pozycję kierownika jednostki, jako kierownika kontroli zarządczej, decyzja w tym zakresie będzie należała do niego i stąd możliwe jest zróżnicowanie w poszczególnych jednostkach co do skonfigurowania poziomu ryzyka akceptowalnego.

W wyniku przeprowadzonej analizy grupujemy ryzyka:

1. jako akceptowalne;
2. jako przekraczające próg akceptowalności, a zatem wymagające podjęcia dodatkowych działań, które pozwolą przesunąć je do grupy pierwszej.

Sednem niniejszego standardu jest zatem określenie akceptowanego dla konkretnej jednostki poziomu ryzyka (tzw. apetytu na ryzyko, *risk appetite*), skoro jak zostało wskazane należy pogodzić się z tym, iż nie ma możliwości całkowitego wyeliminowania go²⁴.

📌 Reakcja na ryzyko

W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji. Możliwe jest tutaj:

1. **tolerowanie** – czyli godzenie się, z jednoczesnym brakiem działań przeciwdziałających, redukujących;
2. **przeniesienie** – przez które rozumiemy transfer na inny podmiot (np. ubezpieczenie na wypadek pożaru, zalania, strajku, kradzieży, ale i kosztów utworzenia danych i oprogramowania). Tu również umieścić należy partnerstwo publiczno-prywatne, które polega na wspólnej realizacji przedsięwzięcia opartej na podziale zadań i ryzyk pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym²⁵ – chodzi zatem o ograniczenie ryzyka realizacji przedsięwzięć poprzez jego odpowiednią alokację;
3. **wycofanie się** – odejście od działań, rezygnacja z projektowanych zamierzeń;
4. **działanie** – aktywne dążenie celem zredukowania ryzyka i przeniesienia go do grupy ryzyk akceptowalnych²⁶.

W odniesieniu do struktur administracji publicznej tolerujemy zarówno, gdy ryzyko jest niewielkie (jest akceptowalne), jak i wtedy kiedy ono jest oszacowane jako wyższe niż akceptowalne, tyle że musimy je tolerować, bo nic innego nie zrobimy. Nie dysponujemy narzędziami pozwalającymi go zredukować, a dana działalność musi być wykonywana przez administrację (właśnie z tego względu, że podmioty prywatne, szacując ryzyko, nie chcą się jej podjąć). Analiza pozwala nam uszeregować ryzyka i dopasować możliwe reakcje. W praktyce to jakie są możliwości reakcji najczęściej uwarunkowane jest kosztami. Niewątpliwie koszty podejmowanych działań nie powinny być wyższe niż spodziewane korzyści działań.



Autor

Magdalena Małecką-Łyszczek – doktor habilitowany nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego i Zamówień Publicznych na Wydziale Finansów i Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie; w latach 2013–2014 ekspert ds. diagnozy miejsca kontroli zarządczej w metodzie Programu Rozwoju Instytucjonalnego ze strony Małopolskiej Szkoły Administracji Publicznej w projekcie „Systemowe wsparcie procesów zarządzania w JST”.

Źródło: Materiał pochodzi z LEX Administracja (komentarz praktyczny)

Stan prawny: Listopad 2019 r.

- ¹ J. DeLoach, J. Thomson, *Improving organizational performance and governance*, „Committee of Sponsoring Organizations” 2014, s. 7.
- ² *Doskonalenie organizacji publicznych przez samoocenę...*, s. 15 i 80.
- ³ M.A. Hitt, R.D. Ireland, R.E. Hoskisson, *Strategic Management. Concepts: Competitiveness and Globalization*, Pub South-Western College 2014, s. 19; podobnie COSO, *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance – related risk*, „Committee of Sponsoring Organizations” 2018, s. 95.
- ⁴ Por. komunikat nr 6.
- ⁵ Art. 11–12a u.s.w.
- ⁶ Ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.
- ⁷ Tryb i zasady współpracy z tymi podmiotami musi uwzględnić sejmik, określając zasady, tryb i harmonogram opracowania strategii.
- ⁸ Por. M. Stec, M. Mączyński, *Zakres i charakter zadań samorządu województwa a sfera użyteczności publicznej – wykonywanie istotnej części obowiązków publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2016/1, s. 126–127.
- ⁹ Ustawa z 6.12.2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.
- ¹⁰ Art. 14ba u.z.p.p.r. Również art. 2 ust. 6 ustawy z 21.02.2014 r. o funduszu sołectkim odwołuje się do strategii rozwoju gminy, gdyż środki funduszu przeznacza się na realizację przedsięwzięć, które zgłoszone we wniosku, są zadaniami własnymi gminy, służą poprawie warunków życia mieszkańców i są zgodne ze strategią rozwoju gminy. Także art. 9 ustawy z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym odwołuje się do strategii rozwoju gminy (o ile gmina dysponuje takim opracowaniem).
- ¹¹ Por. załącznik do uchwały Rady Ministrów nr 162 z 29.10.2018 r., System zarządzania rozwojem Polski, s. 12 i 18.
- ¹² Komunikat nr 6.
- ¹³ Komunikat nr 6.
- ¹⁴ Najwyższa Izba Kontroli, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Warszawa 2005, s. 24. Jakkolwiek glosariusz tworzony był jeszcze przed wprowadzeniem kontroli zarządczej do ustawy o finansach publicznych, to jednak nadal trafnie pozwala oddać istotę niniejszego terminu.
- ¹⁵ Komunikat nr 6.
- ¹⁶ A. Mituś, *Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji [w:] Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, red. M. Ćwiklicki, Kraków 2015, s. 97–101.
- ¹⁷ J. DeLoach, J. Thompson, *Improving organizational...*, s. 4.
- ¹⁸ Komunikat nr 6.
- ¹⁹ Por. *Internal Control – Integrated Framework...*, 2013, s. 4.
- ²⁰ M. Jastrzębska, *Ryzyko w działalności jednostek samorządu terytorialnego [w:] M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, Warszawa 2014, s. 36.
- ²¹ J. Płoskonka, *Rzetelność i sprawność działań...*, s. 44.
- ²² Komunikat nr 6.
- ²³ The Institute of Internal Auditors, *The three lines of defense in effective risk management and Control*, Florida 2013, s. 3–6.
- ²⁴ D.J. Anderson, G. Eubanks, *Wykorzystanie COSO w trzech liniach obrony*, „Committee of Sponsoring Organizations” 2015, s. 15.
- ²⁵ Por. *Enterprise Risk Management...*, s. 94.
- ²⁶ Art. 1 ust. 2 ustawy z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
ul. Przyokopowa 33
01-208 Warszawa
PL-poczta@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.pl

Infolinia 801 04 45 45
22 535 88 00