

 <https://orcid.org/0000-0002-4265-5262>

Małgorzata Łobocka

Wojskowa Akademia Techniczna

e-mail: malgorzata.m.lobocka@gmail.com

FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ W INSTYTUCJACH KULTURY

Abstract

Performing internal control in cultural institutions

Internal control operates in cultural institutions under the Public Finance Act of 27 August 2019. In the text the question was raised: whether it supports management of cultural institution, improves procedures and processes, whether its role has been limited to reporting obligation. Based on the analysis of conclusions from the functioning of internal control in several Warsaw institutions, it can be proved that an efficiently conducted internal control is a very good tool for verifying problem in all aspects of the activities of cultural institution.

Keywords: management, culture, procedures, risk, risk management, risk assessment

Streszczenie

Kontrola zarządcza funkcjonuje w instytucjach kultury na mocy ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2019 roku. W tekście zadano pytanie, czy wspomaga ona zarządzanie oraz służy poprawie procedur i procesów, czy jej rola została ograniczona do kolejnego obowiązku sprawozdawczego. Na podstawie analizy wniosków z funkcjonowania kontroli zarządczej w kilku stołecznych instytucjach można udowodnić, że sprawnie przeprowadzana kontrola zarządcza jest bardzo dobrym narzędziem weryfikacji problemów we wszystkich aspektach działalności instytucji kultury.

Słowa kluczowe: zarządzanie, kultura, procedury, ryzyko, zarządzanie ryzykiem, ocena ryzyka

Wstęp

Obowiązek wdrożenia kontroli zarządczej w instytucjach kultury został wprowadzony ustawą o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2019 roku (Ustawa o finansach). Do tego czasu głównym obszarem badania w jednostkach sektora publicznego była działalność finansowa. Po zmianie kontrola miała obejmować

także całokształt działań instytucji, ze szczególnym uwzględnieniem funkcjonowania procedur i procesów, które pozwalają jednostce na realizację jej celów zgodnie z prawem, w sposób efektywny, oszczędny i terminowy. Kierownik instytucji kultury, jak każdy z kierowników jednostek administracji rządowej, został tym samym ustawowo zobowiązany do oceny systemu kontroli zarządczej w instytucji i zapisu – w formie oświadczenia – informacji o stanie tej kontroli. Oświadczenia takie corocznie składa się Ministrowi Kultury i Dziedzictwa Narodowego do 31 marca roku następującego po roku, którego oświadczenie dotyczy [Zarządzenie nr 38, 2011].

W teorii kontrola zarządcza wspomaga zarządzanie jednostką w osiągnięciu optymalnych rezultatów. Dobrze przeprowadzana ma pomagać kierownictwu w eliminowaniu niedociągnięć oraz ewidentnych błędów, a także w skutecznym identyfikowaniu oraz zapobieganiu ryzykom, które negatywnie wpływają na funkcjonowanie jednostki. W literaturze przedmiotu podkreśla się, jak istotne jest zdefiniowanie celów, metod realizacji zadań, procesów, mierników, a także odpowiedni dobór osób odpowiedzialnych za poszczególne procedury.

Jak jednak pokazuje praktyka, częstokroć kontrola zarządcza jest traktowana jak kolejny obowiązek sprawozdawczy, wiążący się jedynie ze żmudnym procesem przygotowywania analiz, na podstawie których sporządza się oświadczenie składane ministrowi. Dodatkowo do prowadzenia kontroli zarządczej nie przewidziano powołania odrębnych jednostek organizacyjnych w instytucji i zwiększenia zatrudnienia, co oznacza przekazanie tych zadań obecnym pracownikom. Właściwie funkcjonująca kontrola zarządcza może być jednak bardzo dobrym narzędziem zarządzania instytucją kultury dla poprawy jakości gospodarowania majątkiem publicznym. Sprawna kontrola zarządcza to bowiem nie tyle tworzenie planów, mierników, sprawozdań, oświadczeń oraz dokumentacji innego typu, ile możliwość przyjrzenia się procesom już wprowadzonym, lecz działającym niewłaściwie. Dzięki takiej analizie procesy te można zmodyfikować, wprowadzić nowe metody lub usprawnić procedury, by zminimalizować wszystkie rodzaje ryzyka występującego w zarządzaniu instytucją. Czy jednak rzeczywiście tak się dzieje? Wiadomo przecież, że w razie niewłaściwego doboru mierników nie przedstawia ona realnej sytuacji w instytucji. Nie jest także możliwa skuteczna analiza ryzyka. W tekście zostało zadane pytanie, czy kontrola zarządcza istotnie wspomaga zarządzanie i służy poprawie procedur, czy raczej ogranicza się do jeszcze jednego obowiązku sprawozdawczego. Odpowiedź przynosi analiza wniosków z funkcjonowania kontroli zarządczej w trzech warszawskich instytucjach kultury, z których dwie zatrudniają 200 osób, trzecia zaś 100. Analizy dokonano, wykorzystując najważniejsze elementy kontroli zarządczej, obejmujące badanie środowiska wewnętrznego instytucji. Składa się na nie między innymi przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, rozpoznanie struktury organizacyjnej i określenie delegowania uprawnień. Jak się okazało, sprawnie prowadzona kontrola zarządcza może być bardzo dobrym narzędziem ujawniającym problemy i wskazującym „słabe miejsca” w funkcjonowaniu instytucji kultury.

Istota i zadania kontroli wewnętrznej

Punktem wyjścia do rozważań nad funkcjonowaniem kontroli zarządczej jest zbadanie definicji kontroli wewnętrznej. W najbardziej powszechnym ujęciu opisuje się ją jako sprawdzanie prawidłowości procesów wewnętrznych w odniesieniu do celów instytucji lub jednostki organizacyjnej. W przypadku instytucji publicznych bardzo duży nacisk kładzie się nie tylko na nakłady (koszty), ale także na aspekty związane z efektywnością, sprawnością i jakością działania. Literatura przedmiotu dostarcza jednak także innych objaśnień. Czesław Paczuła wskazuje na przykład, że kontrola wewnętrzna to odpowiednio zaprojektowane działanie pozwalające jednostce osiągnąć racjonalny i sprawny przebieg operacji gospodarczych, prawdziwe informacje finansowe o nich, zgodność tych operacji z prawem i polityką [Paczuła, 1998]. Z kolei Kazimiera Winiarska [2005] kontrolę określa jako sprawnie działający system złożony z organizacji, metod i procedur każdej dziedziny działalności jednostki w celu zapewnienia jej funkcjonowania. J.P. Walsh i J.K. Seward już w 1990 roku nazwali to „systemem” [Walsh, Seward, 1990]. Co szczególne, ich zdaniem, system kontroli stanowi integralną część instytucji i składa się zarówno z mechanizmów zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Za efektywny uznawali system będący kompromisem pomiędzy rozwiązywaniem problemów wynikających z realizacji celów jednostki, wprowadzonymi działaniami motywacyjnymi skierowanymi do kadry menedżerskiej, optymalizacją mechanizmów kontrolnych oraz dobrymi praktykami, które przez lata ugruntowały się w instytucji [Walsh, Seward, 1990].

Jednym z modeli kontroli wewnętrznej są działania podejmowane na podstawie wytycznych INTOSAI, czyli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli. Organizacja ta zrzesza najwyższe organy kontroli poszczególnych państw, obecnie należy do niej 195 instytucji, w tym polska Najwyższa Izba Kontroli. Zgodnie z wytycznymi INTOSAI, kontrola wewnętrzna musi się odnosić do trzech aspektów: finansowego, efektywności i zgodności z obowiązującym prawem oraz procedurami wewnętrznymi i zewnętrznymi (www.intosai.org). Kontrola obejmuje także środki funkcjonalne, dzięki którym kierownictwo może zbadać, czy występujące w organizacji procesy działają w sposób umożliwiający ograniczenie prawdopodobieństwa wystąpienia oszustwa.

Najbardziej popularnym i uniwersalnym modelem kontroli pozostaje jednak opracowany w Stanach Zjednoczonych model COSO. Jest on stosowany zarówno przez instytucje publiczne, jak i komercyjne. Dokument powstał w 1992 roku w Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission. Zgodnie z nim system kontroli wewnętrznej to badanie wielu nakładających się na siebie elementów obejmujących każdy aspekt działalności instytucji we wszystkich jej komórkach organizacyjnych. To proces, na który składa się „kompleks działań rady nadzorczej, zarządu i innych pracowników przedsiębiorstwa, zapewniający, że zostaną osiągnięte cele w następujących kategoriach: 1) efektywność i wydajność operacji, 2) wiarygodność sprawozdań finansowych, 3) zgodność z aktami prawnymi i przepisami” [Raport COSO I, 1992]. Efektywność ta ma dotyczyć nie tylko samej działalności instytucji, ma być również zbadana efektywność przeprowadzanej kontroli wewnętrznej. Oznacza to zatem, że system kontroli bieżącej powinien

być wbudowany w każdy z rodzajów działalności organizacji i musi być na tyle elastyczny, by nadążać za zachodzącymi w niej zmianami. Jednocześnie wdrożone w procesy mechanizmy kontrolne nie mogą zaburzać ani utrudniać realizacji zadań instytucji. Kontrola następną powinna być natomiast dostosowana indywidualnie do instytucji, odpowiednio przygotowana, jak najmniej absorbująca kontrolowanych, a jednocześnie przynosząca wymierne korzyści dzięki zastosowaniu się do sformułowanych zaleceń i uwag.

W 2004 roku ta sama amerykańska organizacja sektora prywatnego COSO wydała kolejne opracowanie *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa* [Raport COSO II, 2004], określane w literaturze przedmiotu jako COSO II. Dokument ten opisuje standardy związane z zarządzaniem ryzykiem w odniesieniu do założonych przez instytucję celów strategicznych i operacyjnych. Jednocześnie dzieli to ryzyko na to, które może przynosić skutki negatywne, oraz to, którego efektem jest korzyść dla instytucji. COSO II za fundamentalne elementy zintegrowanego zarządzania ryzykiem w organizacjach uznaje między innymi:

- a) apetyt na ryzyko – czyli poziom ryzyka, który organizacja jest w stanie przyjąć i utrzymać, tak by nie zakłóciło to realizacji zadań i celów instytucji;
- b) identyfikowanie i zarządzanie ryzykiem wielopłaszczyznowo poprzez analizę każdej sfery działalności organizacji;
- c) identyfikowanie ryzyka mogącego stanowić szansę, a następnie wykorzystanie tych możliwości;
- d) ograniczenie strat dzięki bieżącej analizie ryzyka, jako że zarządzanie ryzykiem korporacyjnym nie powinno mieć charakteru statycznego;
- e) ustalenie możliwych reakcji na ryzyko oraz wzmacnianie decyzji o wyborze danego rodzaju reakcji.

W istocie oznacza to tyle, że system kontroli nie może hamować rozwoju oraz uznaje istnienie tzw. ryzyka koniecznego, z którym instytucja będzie musiała się zmierzyć w swoim funkcjonowaniu. Wprowadza też pojęcie analizy ryzyka w czasie rzeczywistym, co powoduje, że zarządzanie ryzykiem jest prostsze, a ewentualne straty – mniejsze i mniej dolegliwe. Przede wszystkim zaś nie występuje zagrożenie dla celów instytucji spowodowane niewłaściwą jego oceną.

Podstawy prawne funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Kontrola zarządcza została wprowadzona na mocy ustawy o finansach publicznych z 2009 roku. Obowiązujące w jej przypadku *vacatio legis* określono na 1 stycznia 2010 roku. Jak do tej pory jest to jedyne źródło prawa w tym zakresie. Wytyczne do wprowadzania w instytucji systemu kontroli zarządczej znajdują się w komunikacie Ministra Finansów [Komunikat Ministra Finansów, 2009]. W dokumencie znalazł się zbiór standardów europejskich, na których można oprzeć analizę funkcjonowania kontroli zarządczej. Są to:

- 1) środowisko wewnętrzne;
- 2) cele ryzyka i zarządzanie nim;
- 3) mechanizmy kontroli;
- 4) informacja i komunikacja;
- 5) monitorowanie i ocena.

Jednocześnie ustawodawca w uzasadnieniu projektu ustawy określił, że „dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem w przepisach pojęcia kontroli finansowej pokazuje, iż jest ona utożsamiana wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki. Zamierzeniem projektodawcy jest objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich aspektów działalności jednostki” (Uzasadnienie do projektu ustawy, 2008). Definicja kontroli zarządczej obejmuje każde działanie jednostki, przy czym – jak podkreślają Agnieszka Mazurek i Konrad Knedler – zarówno pisane, jak i niepisane zasady są w niej obowiązujące. Należy zatem rozumieć przez to każdy aspekt, który prowadzi do realizacji celów i zadań organizacji. Ustawodawca nie wskazał jednak katalogu działań, które są niezbędne do prawidłowego prowadzenia systemu kontroli zarządczej. Decyzja, jak skutecznie tego dokonać, pozostaje po stronie kierownika jednostki [Mazurek, Knedler, 2010]. Jest to istotny wyznacznik, ponieważ to właśnie elastyczność sprawia, że działania kontrolne mogą być stworzone na miarę instytucji, z uwzględnieniem jej specyficznych celów oraz stojących przed nią wyzwań i trudności, w taki sposób, aby zadania organizacji były jak najlepiej realizowane, czyli zgodnie z ustawą: terminowo, zgodnie z prawem, oszczędnie i efektywnie. Dlatego też tak ważne jest, by właściwie przygotować się do kontroli.

Samo założenie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych szczególnie w tak specyficznym obszarze, jakim są instytucje kultury – wydaje się słuszne. Jak jednak opisują Milena Dragičević-Šešić i Branimir Stojković [2010], stosowanie zarządzania w kulturze nadal nie jest oczywistą praktyką. Praca na styku działań artystycznych i kulturalnych w obecnej rzeczywistości musi się konfrontować z twardymi zasadami rynkowymi. Zarządzanie kulturą, tak jak samo zarządzanie, jest pojęciem obejmującym bardzo szerokie spektrum działalności. Jak określił Emil Orzechowski, „odpowiedź na pytanie: komu potrzebne jest zarządzanie kulturą? Musi brzmieć: wszystkim” [Orzechowski, 2012: 77]. Sprawny menedżer kultury w ramach swojej działalności jednocześnie koordynuje wydarzenia, konstruuje i rozlicza budżety, sporządza wnioski o dofinansowania, prowadzi warsztaty z dziećmi i prowadzi konta w social mediach instytucji. Przy wydatkowaniu środków stosuje się do przepisów prawa zamówień publicznych, działa zgodnie z ustawą o prawach autorskich, a jeśli zaistnieje taka potrzeba, pisze wstęp do katalogu wystawy. Dba o dokumentację fotograficzną wystaw i koncertów, o sprawną obsługę i zaplecze administracyjne. Dla swojego zespołu jest szkoleniowcem i negocjatorem, zabiega o stały rozwój i motywację pracowników. Przede wszystkim zaś, łącząc każdy z powyższych punktów, tworzy atrakcyjną ofertę kulturalną dla odbiorców oraz kształtuje kierunki rozwoju kulturalnego danego obszaru. W innym przypadku instytucja kultury nigdy nie będzie atrakcyjnym miejscem pracy i rozwoju, a jej propozycje kulturalne nie znajdą swoich odbiorców. Współczesny rynek pracy i frekwencja w wydarzeniach bardzo szybko

to zweryfikują. W kolejnym punkcie przeanalizowane zostaną najbardziej problematyczne aspekty funkcjonowania instytucji kultury w ramach tzw. środowiska wewnętrznego, które zostały zauważone podczas autorskiej analizy funkcjonowania kontroli zarządczej w trzech stołecznych instytucjach.

Funkcjonowanie instytucji kultury według standardów/elementów kontroli zarządczej

Środowisko wewnętrzne

Jednym z najważniejszych elementów kontroli zarządczej jest badanie środowiska wewnętrznego instytucji, na które składa się:

- przestrzeganie wartości etycznych;
- kompetencje zawodowe;
- struktura organizacyjna;
- delegowanie uprawnień.

Analiza wniosków z funkcjonowania kontroli zarządczej w trzech warszawskich instytucjach kultury (dwie z nich zatrudniają około 200 osób, trzecia około 100), pokazuje, że zarówno pracownicy, jak i osoby na stanowiskach kierowniczych w większości są świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce oraz kierują się nimi przy realizacji zadań. Prawie wszyscy potwierdzają, że znają i mają na piśmie zakres obowiązków. Stwierdzają również, że uprawnienia delegowane są precyzyjnie, zawsze w formie pisemnej. Wyniki samooceny kontroli zarządczej wskazują jednak, że problem stanowią niedobory kadrowe, a co za tym idzie przeciążenie pracowników obowiązkami oraz niewystarczające inwestowanie w rozwój kompetencji zawodowych pracowników. W raporcie jednej z najbardziej znanych instytucji kultury w stolicy (i całej Polsce) odnaleźć można takie stwierdzenia: „Wysokość pensji budziła coraz większe niezadowolenie pracowników, mimo czasowego ich podniesienia [...]. Bez urealnienia wysokości pensji i zwiększenia poziomu dotacji podmiotowej oraz limitu wynagrodzeń niemożliwe będzie ograniczenie negatywnych skutków ryzyk, których wystąpienie notujemy w ciągu roku sprawozdawczego – jak na przykład bardzo duża rotacja pracowników, którzy z posiadanymi kompetencjami i doświadczeniem z powodzeniem odnaleźli się na obecnym rynku pracy”. Doświadczenie pokazuje, że z takimi problemami boryka się bardzo wiele instytucji. Ta sytuacja kaskadowo namnaża ryzyko: jednostki organizacyjne znaczną część swojego czasu poświęcają na długotrwałe i często nieefektywne procesy rekrutacyjne zamiast na zadania statutowe i misyjne. Wspomniany raport z funkcjonowania kontroli zarządczej został przedstawiony pod dyskusję rady instytucji.

Przywołałam ten przykład, ponieważ doskonale pokazuje on, że sprawnie przeprowadzana kontrola zarządcza jest bardzo dobrym narzędziem weryfikacji obszarów problematycznych. Tymczasem, jak zauważa Maria Kucharska-Fiałkowska [2016], opinie na temat kontroli zarządczej często są negatywne, a samą

jej procedurę określa się jako zbędną. Częstokroć wynika to z niedostosowania procedur wewnętrznych do realnych potrzeb jednostki, a także nadmiernego biurokratyzowania. Zdarza się, że dyrektorzy instytucji składają oświadczenia potwierdzające, że w ich jednostce w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza. Tymczasem przez niewłaściwy dobór mierników nie przedstawia ona realnej sytuacji w instytucji. Uniemożliwia to także skuteczną analizę ryzyka. Kwestia ta będzie przedmiotem kolejnego punktu artykułu.

Cele ryzyka i zarządzanie nim

Na powyższą kategorię składają się następujące standardy:

- misja;
- określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji;
- identyfikacja ryzyka;
- analiza ryzyka;
- reakcja na ryzyko.

Tabele 1 i 2 przedstawiają wyniki ankiety samooceny kontroli zarządczej w rządowej instytucji kultury, której celem jest popularyzowanie polskiej kultury na świecie.

Tabela 1

Odpowiedzi pracowników na pytanie: czy w Pani/Pana komórce organizacyjnej zostały określone cele do osiągnięcia lub zadania do realizacji w bieżącym roku w innej formie niż regulamin organizacyjny (np. plan działalności itp.)?

Odpowiedzi	2015	2016	2017	2018
Odpowiedź „tak”	29	19	27	29
Odpowiedź „nie”	0	3	8	8
Odpowiedź „trudno powiedzieć” /brak odpowiedzi	1	4	6	4

Źródło: badania własne, dane z marca 2019 roku.

Tabela 2

Odpowiedzi kierowników/menedżerów na pytanie: czy Pani/Pan wyznacza cele do osiągnięcia i zadania do zrealizowania przez pracowników Pani/Pana komórki organizacyjnej w bieżącym roku?

Odpowiedzi	2015	2016	2017	2018
Odpowiedź „tak”	9	8	11	16
Odpowiedź „nie”	0	0	1	3
Odpowiedź „trudno powiedzieć” /brak odpowiedzi	2	1	4	2

Źródło: badania własne, dane z marca 2019 roku.

Z powyższych odpowiedzi wypływa wniosek, że jedynie około $\frac{3}{4}$ pracowników i kierowników stwierdza, że zostały wyznaczone i były im znane cele do osiągnięcia w bieżącym roku. „Jedynie”, ponieważ – zgodnie z zasadami kierowania zespołami z wykorzystaniem metodyk Agile [Apello, 2011] – sprawny menedżer powinien tak wyznaczać cele, aby jego pracownicy mogli się skutecznie samoorganizować. W sytuacji, kiedy ciągle rozwija się sprawozdawczość (nie tylko w sektorze kultury) powodująca ograniczenie czasu na właściwą pracę lub konieczność działania w nadgodzinach, zauważa się postępującą dezorganizację w instytucji. Pracownicy coraz częściej mają poczucie, że pierwotny cel ich pracy został zatracony na rzecz opracowywania coraz obszerniejszych raportów. Kolejnym istotnym aspektem wyznaczanym przez standardy kontroli zarządczej jest identyfikacja i sposób reakcji na ryzyko. Jako koordynator ds. kontroli zarządczej wielokrotnie spotykałam się ze stwierdzeniem, że analiza ryzyka w instytucjach kultury ma charakter czysto formalny, służy jedynie sprawozdawczości, dlatego nie ma powodu, aby szerzej zajmować się interpretacją ryzyka. Tymczasem współczesne realia wymagają elastycznego dostosowywania się do potrzeb odbiorców. Rozwój infrastruktury technologicznej i społecznej, a także postępująca wirtualizacja rynków powoduje konieczność realizowania projektów innowacyjnych. Jedyną możliwością minimalizowania ewentualnych strat przy ich realizowaniu jest monitorowanie ryzyka [Woźniak, 2018].

Nie bez znaczenia jest też fakt, że od lat zauważalne są postępujące zmiany w podejściu do zarządzania w sektorze publicznym. Stopniowo odchodzi się od modelu ścisłego stosowania prawa do modelu osiągania wyników. Finansowanie wydarzeń ze środków publicznych jest poddawane społecznej ocenie, co wymaga od kierujących instytucją stosowania podobnych metod zarządzania, jak w sektorze prywatnym (*New Public Management*) [Jajuga, 2019]. Dodatkowo, w porównaniu z instytucjami prywatnymi, przy planowaniu projektów w jednostkach sektora finansów publicznych występuje dodatkowa trudność, a mianowicie ryzyko strategiczne [Hofman, 2017] i polityczne [Kaczmarek, 2008]. Każda zmiana na stanowiskach kierowniczych, a także zmiana akcentów przy doborze celów instytucji i kierunków rozwoju, wprowadza destabilizację. Powodzenie przedsięwzięć i opinia odbiorców jest zatem uzależniona od wiedzy i umiejętności menedżerów w zakresie zarządzania projektami. Dzięki skutecznemu spełnieniu jednego ze standardów kontroli zarządczej, jakim jest identyfikacja ryzyka, ocena jego prawdopodobieństwa oraz wybór możliwości działania, zwiększają się szanse na powodzenie przedsięwzięcia [Barański 2016].

Ciekawych wniosków dostarcza dalsza analiza pytań ankietowych z zakresu funkcjonowania kontroli zarządczej we wspomnianej instytucji rządowej (tabele 3 i 4).

Prawie $\frac{1}{4}$ pracowników nie miała świadomości, że kierownicy ich komórek organizacyjnych prowadzą w udokumentowanej formie identyfikację ryzyka wraz ze wskazanymi możliwościami jego zapobiegania (kierownicy są do tego zobowiązani zarządzeniem dyrektora i wymóg ten spełnili wszyscy). Jednocześnie tylko 66% pracowników potwierdziło, że w ich dziale podejmuje się działania mające na celu ograniczenie zagrożeń. Z wywiadów z pracownikami badanej instytucji wynikało, że wielu z nich nie zgłaszało ryzyka zauważonego w realizowanych przez siebie

Tabela 3

Odpowiedzi pracowników na pytanie: czy w Pani/Pana komórce organizacyjnej w udokumentowany sposób identyfikuje się zagrożenia/ryzyka, które mogą przeszkodzić w realizacji celów i zadań komórki organizacyjnej (np. poprzez sporządzanie rejestru ryzyka)?

Odpowiedzi	2015	2016	2017	2018
Odpowiedź „tak”	25	19	35	30
Odpowiedź „nie”	2	3	5	6
Odpowiedź „trudno powiedzieć” /brak odpowiedzi	3	7	4	5

Źródło: badania własne, dane z marca 2019 roku.

Tabela 4

Odpowiedzi pracowników na pytanie: czy w Pani/Pana komórce organizacyjnej podejmuje się wystarczające działania mające na celu ograniczenie identyfikowanych zagrożeń/ryzyk, w szczególności tych istotnych?

Odpowiedzi	2015	2016	2017	2018
Odpowiedź „tak”	24	17	31	27
Odpowiedź „nie”	3	1	2	3
Odpowiedź „trudno powiedzieć” /brak odpowiedzi	3	8	8	11

Źródło: badania własne, dane z marca 2019 roku.

projektach, ponieważ mieli poczucie, że posłuży to tylko sprawozdawczości, ale nikt z kadry zarządzającej tym problemem się nie zajmie. W związku z tym dyrekcja tej instytucji powołała komisję ds. kontroli zarządczej, która dwa razy w roku dokonuje weryfikacji i analizy zagrożeń, a także opracowuje sposoby reakcji na ryzyko. Wyniki tych działań są przedstawiane menedżerom oraz pracownikom podczas spotkań cyklicznych, co ma zachęcić do aktywnego udziału w zapobieganiu kolejnym zagrożeniom. Jak wykazano na podstawie przeprowadzonych badań, w przypadku jednostek sektora finansów publicznych dla pracowników szczególnie zniechęcające jest mnożenie procedur oraz wymogów sprawozdawczych, które bardzo często nie są następnie wykorzystywane do realnej poprawy działalności instytucji. Wiąże się z tym bezpośrednio kolejny standard kontroli zarządczej – mechanizm kontroli, który dotyczy systemu dokumentowania. Jest on przedmiotem kolejnego punktu.

Mechanizmy kontroli

Mechanizmy kontroli pozwalają na realizację celów i zadań instytucji. Co ważne, to one stanowią najskuteczniejszą odpowiedź na pojawiające się ryzyko. Dla prawidłowo funkcjonujących mechanizmów kontroli bardzo duże znaczenie ma

ich adekwatność w stosunku do planowanych i wykonywanych zadań. Oznacza to zwykle dobór odpowiedniego środka mechanizmu kontroli dla konkretnego rodzaju ryzyka, którego wprowadzenie nie będzie kosztowało więcej, niż wyniosą uzyskane dzięki niemu korzyści. Do mechanizmów kontroli zalicza się między innymi standardy dotyczące dokumentowania systemu kontroli zarządczej, mechanizmy kontroli operacji finansowych i gospodarczych, zapewnienia ciągłości działalności oraz ochrony zasobów i systemów informatycznych, a także nadzoru nad wykonywaniem zadań, tak by były one realizowane efektywnie i skutecznie. Co często jest podkreślane w literaturze, katalog mechanizmów kontroli nie może być zamknięty, ponieważ możliwych do zastosowania mechanizmów – w zależności od sytuacji – jest bardzo wiele [Ćwiklicki, 2015].

Z punktu widzenia kontrolowanych jednostek na szczególną uwagę zasługuje standard dotyczący dokumentowania systemu kontroli zarządczej. Na dokumentację tę składają się odpowiednio: instrukcje, wytyczne, procedury wewnętrzne, zakresy obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień pracowników, a także inne dokumenty wewnętrzne. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, działania w ramach kontroli zarządczej powinny być udokumentowane adekwatnie do potrzeb jednostki, zgodnie z realizowanymi przez nią zadaniami i procedurami w niej obowiązującymi. Standard ten nie ma zatem na celu tworzenia nowych zasad dokumentowania ani nie stanowi wstępu do rozbudowania biurokracyzacji. Tego rodzaju formalizacji nie wymaga się przy analizie działań, które przebiegają sprawnie, nie wiążą się z nadmiernym ryzykiem. Jest przy tym jasne, że instytucje kultury sektora finansów publicznych dysponują licznymi procedurami, aby mogły spełnić każdy z wymienionych rodzajów mechanizmów kontroli. Podlega to cyklicznym audytom. Namnożenie wymogów powoduje jednak, że instytucje bardzo często funkcjonują na podstawie wielu, często nakładających się na siebie aktów wewnętrznych, co może powodować jedynie dezinformację. Jak wskazuje Ewa Ostapowicz [2015], kontrola zarządcza wymaga, by ocenie poddano akty wewnętrzne, gdyż to między innymi na nich opiera się analiza sytuacji instytucji. Oczywiście, istnieją akty prawne, które nie będą podlegać weryfikacji, jak na przykład ustawa o finansach publicznych czy ustawa o działalności kulturalnej. Kontrolę zarządczą można jednak potraktować jako podstawę do ujednolicania regulaminów wewnętrznych jednostki.

W każdej instytucji potrzebne są odpowiednie procedury formalne, aby sprawnie dokonywać kontroli i bieżącego nadzoru. Z pewnością nie wystarczy to jednak, by jednostka była dobrze zarządzana. Podstawą jest rzetelna informacja i dobra komunikacja między członkami zespołów, a co za tym idzie – również między instytucją a partnerami zewnętrznymi. W kolejnym punkcie przeanalizuję ten złożony problem.

Informacja i komunikacja

Kolejnym etapem kontroli zarządczej jest analiza standardów związanych z komunikacją wewnętrzną, zewnętrzną oraz przepływem bieżących informacji. Każda

z instytucji, których obserwacja umożliwiła sporządzenie tego opracowania, wykazywała bardzo duże problemy z komunikacją wewnętrzną. Jak pokazują badania, instytucje kultury nie są tutaj niechlubnym wyjątkiem, Jurgen Appelo w pracy *Zarządzanie 3.0. Kierowanie zespołami z wykorzystaniem metodyk Agile* stwierdził nawet, że „błędy w komunikacji w organizacjach zdają się bardziej normą niż wyjątkiem” [Appello, 2016; Winiarska, 2012]. Przyczyny takiej sytuacji są bardzo złożone. Z jednej strony, wpływa na to opisany przeze mnie wcześniej problem ciągłych zmian kadrowych w instytucjach, co z pewnością nie oddziałuje pozytywnie na budowanie zintegrowanego zespołu, który sprawnie się między sobą komunikuje. Kolejnym powodem braku właściwej komunikacji wewnętrznej może być chroniczne przeciążanie obowiązkami pracowników, którzy po prostu nie mają okazji ani czasu, by podzielić się informacjami na temat swojej pracy z pracownikami innych komórek organizacyjnych.

Komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna działa niczym system naczyń połączonych: jeśli w instytucji nie działa prawidłowo przepływ informacji między poszczególnymi działami lub departamentami, to również komunikacja zewnętrzna będzie utrudniona. Piotr Jedynek w pracy *Znormalizowane systemy zarządzania a ryzyko działalności organizacji* podkreślił nawet, że utrzymanie prawidłowej komunikacji z partnerami zewnętrznymi oraz interesariuszami jest świadectwem kultury organizacyjnej instytucji [Jedynek, 2017]. Obszerne raporty i sprawozdania nigdy nie zastąpią najskuteczniejszej formy: spotkań i rozmowy. Wiele instytucji prowadzi już cykliczne, cotygodniowe spotkania menedżerów komórek organizacyjnych z pracownikami, a także spotkania dyrekcji z kadrami menedżerską, co bezsprzecznie wpływa na poprawę wymiany informacji. Najlepsze rezultaty można uzyskać właśnie przez dyskusję oraz zaangażowanie pracowników i kierowników.

Nie wszędzie jest to jednak obowiązującą praktyką. Z punktu widzenia osoby odpowiadającej za koordynację kontroli zarządczej warto podkreślić, jak istotne jest komunikowanie wyników bieżących działań kontrolnych – w dużym stopniu zawiera się to w sformułowaniu: „monitorowanie i ocena”.

Monitorowanie i ocena

W poprzednich rozdziałach wykazywano, że kontrola zarządcza nie jest jedynie kolejnym obowiązkiem, którego spełnienia wymaga organizator. Skrupulatnie przeprowadzona, zgodna ze standardami europejskimi w tym zakresie, może służyć do wykrycia niedociągnięć i być inspiracją do modernizacji istniejących już procedur. By jednak tego dokonać, niezbędny jest system monitorowania kontroli. Powinien on zapewniać, że problemy są na bieżąco weryfikowane, a wszelkie uwagi pochodzące z audytów wewnętrznych czy samooceny kontroli zarządczej są brane pod uwagę przez kierownictwo jednostki [Winiarska, 2012]. W innym przypadku zebrane informacje można będzie opisać jedynie jako kolejną kategorię danych statystycznych [Kowalczyk, 2011]. Z doświadczenia uzyskanego na stanowisku koordynatora ds. kontroli zarządczej w instytucji kultury wynika, że

jedną z ważniejszych czynności monitorowania jest ustalenie sposobu i terminów wykonywania kontroli zarządczej, a także ustalenie osób odpowiedzialnych za poszczególne jej aspekty. Dzięki wdrożeniu (poprzez akty wewnętrzne) harmonogramu prac dużo łatwiej jest prowadzić bieżącą kontrolę, a także w odpowiednim czasie podjąć decyzję o konieczności dalszego udoskonalania procesów lub wprowadzenia nowych, skuteczniejszych metod działania.

Monitorowanie służy ocenie skuteczności kontroli zarządczej prowadzonej w instytucji. To dzięki temu mechanizmowi możliwe jest zapewnienie, że zidentyfikowane problemy są na bieżąco rozwiązywane, a ustalenia i zalecenia audytowe wprowadzane w życie. Jest to także środek skutecznego reagowania na nieprawidłowości, jednocześnie umożliwiający podejmowanie działań, które pozwolą je wyeliminować w przyszłości. Nieprawidłowości te mogą być sygnalizowane zarówno przez podmioty zewnętrzne, jak i wewnętrzne. W tym drugim przypadku bardzo istotne jest, by w instytucji były zachowane opisane wcześniej standardy komunikacyjne. Nie bez znaczenia pozostaje także atmosfera panująca w jednostce: ważne, aby pracownicy odpowiedzialni za poszczególne zadania mieli poczucie, że zostaną wysłuchani, a zgłoszone przez nich zastrzeżenia spotkają się z odpowiednią reakcją i nie przerodzą się później w sankcje. Przykładem dobrych praktyk mogą być chociażby cykliczne spotkania pracowników z przełożonymi czy przeprowadzane ankiety. Jest konieczne, aby informacje o ewentualnych niedociągnięciach skutecznie trafiły do osób decyzyjnych w instytucji.

Na podstawie wytycznych INTOSAI monitorowanie i ocena mogą być realizowane poprzez rutynowe działania, odrębne ewaluacje lub połączenie obu tych form. Dzięki monitorowaniu mechanizmy kontroli mogą być stosowane zgodnie z ich przeznaczeniem, a w razie potrzeby – modyfikowane adekwatnie do sytuacji w kontrolowanej jednostce.

Monitorowaniu i ocenie może być także poddany sam proces wdrożenia i funkcjonowania kontroli zarządczej. W grudniu 2011 roku Ministerstwo Finansów przeprowadziło badanie ankietowe 2809 jednostek samorządu terytorialnego [Analiza wyników badania, 2012]. Celem ankiety była ocena skuteczności realizowania zadań z zakresu koordynowania kontroli zarządczej. Jako główne ograniczenia i problemy kontroli zarządczej ankietowani wskazali:

- a) skomplikowane przepisy prawa dotyczące kontroli zarządczej – 31%;
- b) regulacje prawne w odniesieniu do jednostek samorządowych – 19%;
- c) ograniczenia finansowe i kadrowe – 14%;
- d) zbiurokratyzowanie kontroli zarządczej – 11%;
- e) inne zastrzeżenia i problemy wskazane przez ankietowanych – 7%;
- f) metodyka – 7%.

Co trzeci ankietowany wskazywał, że największą słabością kontroli zarządczej są problemy z interpretacją przepisów prawa. Najczęściej wymieniane tu bariery interpretacyjne są wynikiem:

- a) ogólnikowości przepisów;
- b) braku precyzyjnych uregulowań;
- c) skomplikowania przepisów;
- d) braku aktów wykonawczych;

- e) niejednakowych wymogów w stosowaniu prawa dla wszystkich jednostek;
- f) trudności stosowania przepisów w praktyce;
- g) częstych zmian w przepisach;
- h) braku przełożenia przepisów na stosowaną praktykę;
- i) braku skutecznej kontroli zarządczej z powodu zbyt rozbudowanych i skomplikowanych przepisów.

Choć od przeprowadzonego badania ankietowego minęło już dziewięć lat, dla wielu kierowników instytucji skuteczne wdrożenie kontroli zarządczej nadal pozostaje problemem. Ciągłe prace nad ulepszaniem systemu, a także stosowanie się do bieżących zaleceń pokontrolnych sprawiają jednak, że instytucje coraz częściej traktują kontrolę zarządczą jako narzędzie służące do sprawnego zarządzania jednostką.

Zakończenie

Skrupulatne przeprowadzenie analizy funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w instytucji jest procesem żmudnym i czasochłonnym. Instytucje kultury w obecnych realiach rynkowych mają ograniczoną zdolność organizacyjną, co zmusza je do bardzo elastycznego reagowania na zwiększenie obciążenia związanego z wykonywaniem dodatkowych obowiązków, do których zalicza się między innymi obowiązek raportowania o stanie kontroli zarządczej. Mimo to – w myśl zasady, że jeśli podejmujemy się jakiegokolwiek działania, powinniśmy to czynić w określonym celu – obowiązek ten warto wykorzystać jako okazję do przeglądu funkcjonujących w instytucji procesów i procedur oraz zdiagnozowania nowych potrzeb. Niektóre z jednostek sektora finansów publicznych traktują kontrolę zarządczą jako podstawę do zidentyfikowania problemów, które należy rozwiązać. Informację na ten temat podają w formie raportu swoim organom, na przykład radzie. Jest okazja, by przedyskutować i zaopiniować metody zapobiegania występującym zagrożeniom. Analiza ankiet samooceny funkcjonowania kontroli zarządczej bardzo wyraźnie dowiodła, jak istotne jest wskazanie misji i konkretnych zadań do wykonania. W sytuacji rozrastającej się sprawozdawczości, ciągłej konieczności raportowania i prowadzenia statystyk, właściwe cele statutowe i misyjne instytucji mogą bowiem zniknąć z horyzontu, a zespół straci możliwości samoorganizacji.

Nie można też zapomnieć o roli kadry kierowniczej, która swoim postępowaniem może zachęcić pracowników do angażowania się w przeprowadzanie kontroli zarządczej. Najwięcej praktycznej wiedzy o zagrożeniach stojących przed instytucją mają przecież właśnie pracownicy, którzy na bieżąco borykają się z wadliwymi procesami, nieaktualizowanymi lub nakładającymi się na siebie regulacjami wewnętrznymi, a także brakiem wystarczającego przepływu informacji. Jeśli będą mieć przekonanie, że ich spostrzeżenia bierze się pod uwagę i pracuje się nad rozwiązaniem zgłoszonych przez nich problemów, to poczują się zachęceni do zgłaszania niedogodności. Dlatego standardem powinny być cykliczne spotkania

pracowników z kierownikami komórek organizacyjnych, a także spotkania menedżerów z dyrekcją instytucji.

W tekście zadane zostało pytanie, czy kontrola zarządcza wspomaga zarządzanie i służy poprawie procedur i procesów. Wyniki ankiet pokazują, iż może ona prawidłowo zidentyfikować ryzyka i błędy w działaniu instytucji, a należą one przede wszystkim do kategorii delegowania uprawnień oraz komunikacji. Jeśli około $\frac{3}{4}$ pracowników i kierowników stwierdza, iż są im znane cele wyznaczone do osiągnięcia w danym roku, a $\frac{1}{4}$ pracowników nie wie, że kierownicy ich komórek organizacyjnych prowadzą w formie udokumentowanej identyfikację ryzyka wraz ze wskazaniem możliwości zapobiegania mu, oznacza to, iż mechanizm kontroli wychwycił przyczyny możliwych problemów w zarządzaniu instytucją w przyszłości. Jest więc pewne, że na pytanie stanowiące hipotezę badawczą dotyczącą roli i wagi kontroli zarządczej w działaniu instytucji kultury udało się odpowiedzieć twierdząco.

Opisane wyżej wnioski zebrane na podstawie obserwacji funkcjonowania kontroli zarządczej w kilku warszawskich instytucjach kultury mogą się przyczynić do rozwoju świadomości jej właściwych mechanizmów. Jeśli poświęcamy kontroli swój czas, to warto sprawić, by była ona dostosowana do potrzeb instytucji i przyczyniała się do poprawy skuteczności i efektywności działania.

Bibliografia

- Appelo J. (2011), *Management 3:0: Leading Agile Developers, Developing Agile Leaders*, Helion, Addison Wesley.
- Appelo J. (2016), *Management 3:0: Leading Agile Developers, Developing Agile Leaders*, Helion, Addison Wesley.
- Barański R. (2016), *Vademecum dyrektora instytucji kultury*, Beck, Warszawa.
- Ćwiklicki M. (2015), *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, MSAP, Kraków.
- Dragičević-Šešić M., Stojković B. (2010), *Kultura: zarządzanie, animacja, marketing*, Narodowe Centrum Kultury, Warszawa.
- Hofman M. (2017), *Zarządzanie ryzykiem w środowisku wieloprojektowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Jajuga K. (2019), *Zarządzanie ryzykiem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Jedynak P. (2017), *Znormalizowane systemy zarządzania a ryzyko działalności organizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Kaczmarek T.T. (2008), *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*, Difin, Warszawa.
- Kowalczyk E. (2011), *Procedury kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory i przykłady*, Presscom, Wrocław.
- Kucharska-Fiałkowska M. (2016), *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Procedury, wzory dokumentów, przykłady*, Wiedza i Praktyka, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa.
- Mazurek A., Knedler K. (2010), *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Handicap, Warszawa.

- Orzechowski E. (2012), *Dziś nawet żebrak musi być sprawnym menedżerem*, Attyka, Kraków.
- Ostapowicz E. (2015), *Kontrola zarządcza w instytucjach kultury*, Wydawnictwo Prawo dla Praktyków, Warszawa.
- Paczuła C. (1998), *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa.
- Walsh J.P., Seward J.K. (1990), *On the Efficiency of Internal and External Corporate Control Mechanisms*, „Academy of Management Review”, 15 (3).
- Winiarska K. (2005), *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa.
- Winiarska K. (2012), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Woźniak J. (2018), *Mapa ryzyka w zarządzaniu organizacją w kierunku organizacji opartej na innowacjach i kulturze ryzyka*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- www.intosai.org [dostęp: 20.04.2021].

Akty prawne

- Komunikat Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 roku w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz.Urz. MF nr 15, poz. 84.
- Raport COSO (1992), *Internal Control: Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO); wyd. polskie: *COSO I, Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa, Raport Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway* (2008), Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, Warszawa.
- Raport COSO II (2004), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO); wyd. polskie: *COSO II, Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa* (2007), Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, Biuletyn Informacji Publicznej, Warszawa.
- Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku, Dz.U. 2021, poz. 305.
- Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych, Sejm RP VI kadencji, nr druku 1181 z 20 października 2008 roku.
- Zarządzenie nr 38 Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 27 lipca 2011 roku w sprawie realizacji działania kontroli zarządczej w Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego, Dz.Urz. MKiDN 2011, Nr 5, poz.3.

Inne

- Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012.

