

KONTROLA ZARZĄDCZA

metody • techniki • koncepcje

Zbysław Dobrowolski



Wolters Kluwer

KONTROLA ZARZĄDCZA

metody ▪ techniki ▪ koncepcje

Zbysław Dobrowolski



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2022

Stan prawny na 1 kwietnia 2022 r.

Recenzenci

Dr hab. Grzegorz Drozdowski, prof. UJK

Dr hab. Magdalena Zioto, prof. US

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystługających im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-283-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	9
Rozdział 1	
Pojęcie kontroli zarządczej	13
Rozdział 2	
Organizacja jako przedmiot kontroli zarządczej	33
2.1. Pojęcie organizacji	33
2.2. Jednostki sektora finansów publicznych	37
2.3. Uwarunkowania i ograniczenia organizacji publicznych	49
Rozdział 3	
Kontrola zarządcza a dyscyplina finansów publicznych	65
Rozdział 4	
Standardy kontroli zarządczej	69
4.1. Ogólne założenia	69
4.2. Przestrzeganie wartości etycznych	72
4.3. Kompetencje zawodowe	82
4.4. Struktura organizacyjna	105
4.4.1. Doskonalenie struktur organizacyjnych	105
4.4.2. Rodzaje struktur organizacyjnych	115
4.5. Delegowanie uprawnień	130
4.6. Cele i zarządzanie ryzykiem	139

4.7. Mechanizmy kontroli	213
4.8. Informacja i komunikacja. Monitorowanie i ocena	217

Rozdział 5

Metody i techniki organizatorskie w rozwiązywaniu

problemów zarządzania	227
5.1. Metoda diagnostyczna, prognostyczna i funkcjonalna	227
5.2. Doskonalenie organizacji, w tym wartościowanie pracy	236

Rozdział 6

Modele w zarządzaniu	249
-----------------------------------	------------

Rozdział 7

Metody pozyskiwania informacji w kontroli zarządczej	265
7.1. Obserwacja	265
7.2. Wywiad	269
7.3. Badania ankietowe	277
7.4. Analiza tekstu	279
7.5. Analiza sieciowa	283
7.6. Dobór próby do badań	285

Rozdział 8

Metodyka badań	293
-----------------------------	------------

Zakończenie	299
--------------------------	------------

Bibliografia	307
---------------------------	------------

Źródła internetowe	343
---------------------------------	------------

Źródła prawne	347
----------------------------	------------

Spis tabel i rysunków	349
------------------------------------	------------

Skorowidz rzeczowy	351
---------------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty normatywne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2021 r. poz. 2345 ze zm.)
standardy kontroli zarządczej	– załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84)
u.d.l.	– ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2022 r. poz. 633 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)

Instytucje

COSO	– Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
INTOSAI	– Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli Państwowej (International Organization of Supreme Audit Institutions)
KSRF	– Krajowy Standard Rewizji Finansowej
NFZ	– Narodowy Fundusz Zdrowia
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli

PAN	– Polska Akademia Nauk
SPZOZ	– samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej

Inne

BPR	– <i>Business Processing Reengineering</i>
CCSM	– ciągle kreatywne zarządzanie strategiczne (<i>Continuous Creative Strategic Management</i>)
OiM	– badanie i organizowanie pracy biurowej (<i>Organization and Methods</i>)
PDCA	– zaplanuj, wykonaj, sprawdź, analizuj (<i>Plan, Do, Check, Act</i>)
TQM	– kompleksowe zarządzanie jakością (<i>Total Quality Management</i>)
ZPC	– zarządzanie przez cele (<i>Management by Objectives</i>)
ZPW	– zarządzanie przez wyjątki (<i>Management by Exception</i>)

WSTĘP

Jednostki sektora finansów publicznych są zobligowane przepisami ustawy o finansach publicznych do stosowania od 1.01.2010 r. kontroli zarządczej w swojej działalności. W innych krajach, w szczególności w przypadku podmiotów należących do sektora prywatnego, jest ona wdrożona już od dziesięcioleci. To m.in. na podstawie rozwiązań przyjętych w amerykańskim biznesie i organizacjach publicznych opracowano polskie rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej, w tym jej standardy, które Minister Finansów wprowadził do porządku prawnego komunikatem nr 23 z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Stosowanie kontroli zarządczej w organizacjach publicznych powinno przynieść zauważalną poprawę, mierzoną znaczącym spadkiem liczby naruszeń dyscypliny finansów publicznych. W rzeczywistości, jak wykazała analiza danych zawartych w opublikowanych sprawozdaniach Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, tak nie jest. Implementacja wszystkich założeń kontroli zarządczej napotyka na trudności, a część badaczy i praktyków głosi nawet pogląd, że kontrola zarządcza to jedynie rodzaj kontroli instytucjonalnej, co oczywiście nie znajduje uzasadnienia. Pomimo wielu wartościowych opracowań, w tym polskich autorów, nadal istnieje niedostatek badań, których efektem jest identyfikacja luk w zakresie kontroli zarządczej. Taka identyfikacja pozwala na ustalenie, jakie metody i techniki należy zastosować w ramach kontroli zarządczej, aby lepiej zrealizować jej cele.

Poprawa działalności każdej organizacji wymaga znajomości przez jej kierownictwo i pracowników metod i technik rozwiązywania problemów

zarządzania, a także zrozumienia, że stochastyczne wdrożenie kontroli zarządczej nie sprzyja sprawnej realizacji zadań. Niezadowalający stopień poprawy funkcjonowania organizacji publicznych stanowił asumpt do podjęcia badań dotyczących kontroli zarządczej i opublikowania ich wyników.

Celami badań były: analiza i przedstawienie istoty, funkcji i obszarów kontroli zarządczej; zidentyfikowanie luk kontroli zarządczej; ustalenie, jaka jest znajomość założeń kontroli zarządczej, metod i technik rozwiązywania problemów zarządzania przez osoby zatrudnione w organizacjach stosujących kontrolę zarządczą; sformułowanie wytycznych w zakresie stosowania standardów kontroli zarządczej. Pośrednim celem pracy jest systematyzacja aparatu pojęciowego.

Rozpatrywanie kontroli zarządczej poprzez pryzmat ontologii zarządzania pozwala na sformułowanie m.in. problemu badawczego: 1) czym jest kontrola zarządcza? Wśród innych problemów badawczych należy wymienić: 2) jaka jest znajomość koncepcji kontroli zarządczej i jej celów, metod i technik rozwiązywania problemów zarządzania oraz podnoszenia efektywności działań wśród kierownictwa i pracowników organizacji stosujących kontrolę zarządczą? 3) jakie obszary działalności organizacji są objęte kontrolą zarządczą? 4) jakie są funkcje kontroli zarządczej? 5) jaki jest zakres przedmiotowy stosowanej w organizacjach samooceny kontroli zarządczej? 6) jakie są luki kontroli zarządczej?

Sformułowano następującą hipotezę: Istnieje zależność pomiędzy zakresem stosowanej w organizacjach samooceny kontroli zarządczej a znajomością przez kierownictwo i pracowników tych organizacji metod i technik zarządzania. Badania zmierzają do ustalenia, że słaba znajomość przez kierownictwo i pracowników metod i technik rozwiązywania problemów zarządzania skutkuje powstawaniem luk kontroli zarządczej, definiowanych jako obszary działalności organizacji nieobjęte samooceną kontroli zarządczej.

Przedstawionym wyżej celom i problemom badawczym podporządkowano konstrukcję opracowania, w którym przedstawiono istotę kontroli zarządczej, jej cele, zdefiniowano pojęcie organizacji, w których kontrola

zarządcza funkcjonuje, a także przedstawiono założenia standardów kontroli zarządczej, metody i techniki rozwiązywania problemów zarządzania, które towarzyszą opracowywaniu, realizowaniu i rozliczaniu celów i zadań, jak też wyniki badań prowadzonych w sposób właściwy dla dziedziny nauk społecznych, dyscypliny nauk o zarządzaniu i jakości. W badaniach wykorzystano wywiady niestandardyzowane, nieustrukturalizowane łącznie z 430 osobami, obserwacje nieuczestniczące, obserwacje bezpośrednie, przeprowadzone w organizacjach, jak też analizę tekstu, uzupełnione systematycznym przeglądem literatury, co przedstawiono w odrębnym rozdziale opracowania.

Odnotować należy, że opracowując wytyczne standardów kontroli zarządczej, zachowano układ odpowiadający celom kontroli zarządczej wymienionym w art. 68 u.f.p. Z tego też względu problematykę zarządzania ryzykiem przedstawiono po prezentacji innych celów kontroli zarządczej.

Choć badania prowadzono z perspektywy dyscypliny nauk o zarządzaniu i jakości, zauważyć należy, że opracowanie może stanowić inspirację dla badaczy reprezentujących inne dyscypliny naukowe. Na przykład z perspektywy dyscypliny ekonomia i finanse interesującą kwestią jest wpływ stosowania kontroli zarządczej na tworzenie i wykonywanie planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych, zaś z perspektywy prawników interesujący może być wpływ stosowania kontroli zarządczej na dyscyplinę finansów publicznych.

Rozdział 1

POJĘCIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

W ujęciu normatywnym, stosownie do postanowień art. 68 u.f.p., kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób: zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Takie pojęcie kontroli zarządczej zastąpiło obowiązującą wcześniej, na gruncie przepisów ustawy z 30.06.2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.) (art. 47), kontrolę finansową. Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o finansach publicznych z 2009 r. wynika, że „zamierzeniem projektodawcy jest objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich aspektów działalności jednostki” (VI kadencja, druk sejm. nr 1181, s. 25). Intencją projektodawcy było zatem objęcie kontrolą zarządczą nie tylko kwestii finansowych, ale także innych aspektów związanych z zarządzaniem jednostką sektora finansów publicznych.

Celem kontroli zarządczej (art. 68 ust. 2 u.f.p.), co przedstawiono szczegółowo w dalszej części tego opracowania, jest zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczności i efektywności działania;
- 3) wiarygodności sprawozdań;
- 4) ochrony zasobów;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- 7) zarządzania ryzykiem.

Wprowadzona do polskiego systemu prawnego, na podstawie przepisu art. 68 u.f.p., kontrola zarządcza funkcjonuje w teorii i praktyce organizacji od kilku dekad, co wynika m.in. z analiz licznych prac naukowych (m.in. Otley, 1980; Flamholtz i inni, 1985; Dent, 1990; Simons, 1995; Abernethy i Chua, 1996; Abernethy i Brownell, 1997; Fisher, 1998; Chenhall, 2003; Alvesson i Kärreman, 2004). Kontrola zarządcza zdefiniowana przez Otleya (1999) jako proces, który dostarcza informacji przydatnych menedżerom i który służy rozwijaniu pożądaných wzorców zachowania (definicję tę należy uzupełnić o stwierdzenie, że proces ten dostarcza informacji zarówno menedżerom, jak i pracownikom), lub jako ogół działań wspierających strategię organizacji i prowadzących do uzyskania przewagi konkurencyjnej poprzez lepsze dopasowanie organizacji do jej otoczenia (Govindarajan i Gupta, 1985; Simons, 1987; Dent, 1990; Samson i inni, 1991; François-Henri, 2006) odbiega od pierwotnej definicji kontroli zarządczej. Anthony (1965) określał ją bowiem jako proces, który służy zapewnieniu menedżerów, że zasoby są pozyskiwane i wykorzystywane skutecznie przy realizacji celów organizacji (Langfield-Smith, 1997). Chenhall (2003) argumentuje, że kontrola zarządcza oddziałuje nie tylko na menedżerów, ale szerzej: na pracowników i różne aspekty funkcjonowania organizacji i jej otoczenie. Nie chodzi zatem jedynie o wykorzystanie zasobów w celu skutecznej realizacji bieżących celów, ale o zapewnienie takiej struktury organizacyjnej, procesów, zarządzania zasobami ludzkimi, które umożliwią uzyskanie przewagi konkurencyjnej (Dent, 1990; Fisher, 1998), w tym poprzez osiągnięcie ładu instytucjonalnego. Kontrola zarządcza odnosi się zatem nie tylko do bieżącej, ale także przyszłej działalności organizacji. Ponadto Malmi i Brown (2008) trafnie stwierdzają, że skupienie uwagi jedynie na kwestiach finansowych ogranicza zrozumienie wpływu kultury organizacyjnej na procesy i wyniki działalności organizacji. Kontrola zarządcza może ułatwić osiągnięcie celów organizacyjnych jedynie wówczas, gdy organizacja dysponuje kapitałem społecznym (Coleman, 1988; Sandefur i Laumann, 1998; Putnam, 2000; Seibert i inni, 2001; Lin i inni, 2017).

Tworzenie i implementowanie kontroli zarządczej w organizacji napotyka na problemy wynikające ze złożoności organizacji oraz zakresu realizowanych przez organizację zadań. Kontrola zarządcza, jak wynika z art. 68 u.f.p., obejmuje całość funkcjonowania organizacji, a zatem

wszystkie funkcje zarządzania. Dlatego zbadanie sposobu funkcjonowania kontroli zarządczej wymaga zastosowania różnych metod i technik, zgodnie z koncepcją triangulacji (Campbell i Fiske, 1959; Greene i inni, 1989).

Na podstawie systematycznego przeglądu literatury, obejmującego 944 opracowania poświęcone problematyce zarządzania i kontroli zarządczej, z których do dalszej analizy wyodrębniono te przedstawione w wykazie literatury (m.in. Anthony, 1965; Ouchi, 1979; Otley i Berry, 1980; Flamholtz i inni, 1985; Green i Welsh, 1988; Emmanuel i inni, 1990; Simons, 1995; Abernethy i Chua, 1996; Langfield-Smith, 1997; Fisher, 1998; Chenhall, 2003; Alvesson i Kärreman, 2004; Merchant i Van der Stede, 2007; Malmi i Brown, 2008), można sformułować następujące uogólnienia. Po pierwsze, niektórzy badacze (Chenhall, 2003) definiują kontrolę zarządczą z perspektywy rachunkowości. Ma ona służyć realizacji zadań z uwzględnieniem zasad określonych w polityce rachunkowości, zgodnej z przepisami ustawy o rachunkowości i przepisami wykonawczymi. Po drugie, kontrolę zarządczą definiuje się jako działania obejmujące wszystkie aspekty funkcjonowania organizacji, a nie tylko rachunkowość. Kontrola zarządcza umożliwia doskonalenie funkcjonowania organizacji, w tym służy mitygowaniu ryzyka nieosiągnięcia zaplanowanych celów (m.in. Merchant i Otley, 2007; Malmi i Brown, 2008; Merchant i Van der Stede, 2017; Hartmann, 2020). W ten nurt postrzegania kontroli zarządczej wpisują się wcześniejsze badania. Na przykład Flamholtz i inni (1985) określają kontrolę zarządczą jako działania mające na celu zwiększenie prawdopodobieństwa, że członkowie organizacji będą realizować przedsięwzięcia w taki sposób, który doprowadzi do osiągnięcia celów organizacyjnych.

W ujęciu, które prezentują Abernethy i Chua (1996), Merchant i Van der Stede (2007, 2017), celem kontroli zarządczej jest ocena postępowania pracowników stanowiących najważniejszy zasób każdej organizacji. Kontrola zarządcza nie polega na ustaleniu procedur odnoszących się do pojedynczych działań, lecz dotyczy całokształtu funkcjonowania organizacji (Zimmerman, 2001). Takie pojmowanie kontroli zarządczej jest zbieżne z wcześniejszymi poglądami (Flamholtz i inni, 1985; Simons, 1995).

W latach 2015–2021 przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane łącznie z 430 pracownikami organizacji, w tym osobami będącymi studentami studiów podyplomowych lub uczestnikami szkoleń. Osoby te były zatrudnione na różnych stanowiskach, począwszy od kierowniczych po typowo wykonawcze (pracownicy), i reprezentowały różne organizacje, w tym jednostki sektora finansów publicznych. Jeden z problemów badawczych wymagał uzyskania odpowiedzi na pytanie, jaka jest znajomość istoty i celów kontroli zarządczej wprowadzonej do jednostek sektora finansów publicznych przepisami przywołanej wcześniej ustawy o finansach publicznych. Wyniki tych badań przedstawiono poniżej.

Tabela 1. Zakres znajomości podstawowych założeń kontroli zarządczej przez badaną grupę pracowników

Okres badań	Liczba osób objętych badaniem***	Znajomość definicji kontroli zarządczej (art. 68 u.f.p.)*	Znajomość wszystkich celów kontroli zarządczej (art. 68 u.f.p.)**
2015	74	3	24
2016	55	3	24
2017	60	3	32
2018	68	3	23
2019	55	4	26
2020	68	3	23
2021	50	4	25
Łącznie:	430	23	177

* Liczba osób, które zdefiniowały kontrolę zarządczą tak, jak określono ją w art. 68 u.f.p.

** Liczba osób, które wskazały co najmniej cztery z siedmiu celów kontroli zarządczej wymienionych w art. 68 u.f.p.

*** W każdym roku obejmowano badaniami inne osoby niż w roku poprzednim; reprezentowały one różne organizacje.

Z badań tych wynika, że większość badanych nie potrafiła wymienić wszystkich celów kontroli zarządczej określonych przez ustawodawcę ani zdefiniować kontroli zarządczej w sposób określony przepisami ustawy o finansach publicznych, choć ustawa ta weszła w życie 1.01.2010 r.

Brak pełnej znajomości istoty i celów kontroli zarządczej utrzymywał się w poszczególnych latach na podobnym poziomie i wynikał (jak ustalono na podstawie odpowiedzi uzyskanych od badanych osób – 238 z 430 osób) z przekonania, że jest to głównie rodzaj kontroli, która dotyczy przede wszystkim legalności działania jednostki i służb księgowych.

Kontrola zarządcza, zgodnie z legalną definicją zawartą w art. 68 u.f.p., mierza m.in. do ustalenia ryzyka nieosiągnięcia lub nieprawidłowego osiągnięcia celów. Zmierza również do wdrożenia działań mitygujących. Takie postrzeganie kontroli zarządczej jest właściwe w warunkach przewidywalnego otoczenia. Jednakże pandemia COVID-19 unaoczniała zarówno teoretykom, jak i praktykom, że organizacje mogą funkcjonować w warunkach niepewności, która nie jest tożsama z ryzykiem. W takiej sytuacji niezbędne jest stosowanie metodyki słabych sygnałów, definiowanych jako wczesne sygnały nadchodzących zdarzeń, których wystąpienie na obecnym etapie jest mało prawdopodobne, ale gdy wystąpią, to będą wpływały na działalność organizacji (Martin, 1995; Barker i Smith, 1995; Cuhls, 2003, 2019; Hiltunen, 2008; Saritas i Smith, 2011; Hauptman i inni, 2015; Iden i inni, 2017; Dobrowolski, 2020a, 2020b).

Jak już podano wcześniej, w latach 2015–2021 przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane łącznie z 430 osobami. Analiza ich odpowiedzi wykazała, że osoby te nie spotkały się w swojej pracy zawodowej z identyfikacją słabych sygnałów i wykorzystaniem takich informacji w działalności organizacji. Stwierdziły, że nie były o to pytane w samoocenie kontroli zarządczej. Z uwagi na niewielką grupę osób objętych badaniami analiza w powyższym zakresie powinna być kontynuowana. Problemami badawczymi, jakie zidentyfikowano w trakcie badań, są: 1) jaka jest znajomość metodyki słabych sygnałów przez kierownictwo i pracowników jednostek sektora finansów publicznych? 2) jak nieznanostwo lub niska znajomość metodyki słabych sygnałów przez kierownictwo i pracowników organizacji wpływa na jej wyniki? Problemy te należy rozwiązać w trakcie analiz stanowiących kontynuację badań problematyki kontroli zarządczej.

Otley (1980), Simons (1995), Chenhall (2003), Brown (2005), Malmi i Brown (2008) dostrzegają kilka obszarów kontroli zarządczej.

Po pierwsze, dotyczy ona kultury organizacyjnej. Po drugie, procesu planowania, i to zarówno operacyjnego, jak i strategicznego. Po trzecie, kontroli finansowej obejmującej problematykę tworzenia i wykonania budżetu. Po czwarte, sfery administracyjnej obejmującej tworzenie struktury organizacyjnej, polityk i procedur, systemu podejmowania decyzji. Po piąte, motywowania, a szerzej zarządzania zasobami ludzkimi. Te trafne wskazania obszarów kontroli zarządczej należy uzupełnić o problematykę wykonania zadań przez organizację.

Analiza wyników badań, której dokonali Flamholtz i inni (1985), Merchant i Van der Stede (2007), Malmi i Brown (2008), pozwala na uogólnienie, że planowanie jest formą kontroli *ex ante*. Określa cele organizacji. Po drugie, umożliwia sformułowanie wytycznych, które należy zrealizować, aby osiągnąć cele, i wskazuje pożądany poziom wysiłku oraz zachowania oczekiwane od członków organizacji. Służy również koordynowaniu działań. Wreszcie, wyznacza kontrolę procesów, struktur, działań ludzi, i to nie tylko w sferze finansowej, ale szerzej, w każdym obszarze działalności organizacji.

Kontrola cybernetyczna, a zatem w znaczeniu użytym przez André Marie Ampère'a służąca pomiarowi i sterowaniu, zawiera się w koncepcji sprzężenia zwrotnego pomiędzy pomiarem a wprowadzanymi zmianami w działalności osób, procesów poddanych pomiarowi (Arrow, 1964; Daft, 1983; Koontz i O'Donnell, 1968; Mintzberg, 1979; Strank, 1983; Green i Welsh, 1988). W takim znaczeniu decyzje podejmowane w ramach kontroli zarządczej są następstwem pomiaru działań ludzi i stosownej ich modyfikacji w celu osiągnięcia założonych celów.

Kontrola zarządcza obejmuje proces: tworzenia i wykonania budżetu (Bunce i inni, 1995; Hansen i inni, 2003); wykorzystania wskaźników finansowych (Ittner and Larcker, 1998); sprawozdawczości pozafinansowej oraz hybrydowej, a zatem takiej, która zawiera zarówno dane finansowe, jak i niefinansowe, choćby w zakresie określonym w zrównoważonej karcie wyników Kaplana i Nortona (Greenwood, 1981; Ittner i Larcker, 1998; Kaplan i Norton, 1992; Kondrasuk, 1981; Malina i Selto, 2001; Malmi i Brown, 2008). Należy zauważyć, że podejmując działania w związku z wykonaniem budżetu, wykorzystuje się różne koncepcje,

metody i techniki zarządzania. Powinny one stanowić przedmiot oceny podejmowanych działań w ramach kontroli zarządczej. Trafnie zwracają na to uwagę Greenwood (1981), Kondrasuk (1981), Ittner i Larcker (1998).

Sposób motywowania pracowników zarówno przy wykorzystaniu bodźców materialnych, jak i niematerialnych, przyjęta konstrukcja ocen kwalifikacyjnych powinny prowadzić do zwiększenia wydajności pracowników i lepszego dopasowania ich wartości z preferowanymi przez organizację (Flamholtz i inni, 1985; Ittner i Larcker, 2001; Bonner i Sprinkle, 2002). Analizy w tym zakresie, dokonywane w ramach kontroli zarządczej, powinny zmierzać do oceny wpływu alternatywnych sposobów motywowania pracowników na wyniki organizacji, indywidualizacji stosowanych bodźców motywacyjnych.

Kontrola zarządcza, jak zauważają Malmi i Brown (2008), dotyczy także sfery administracyjnej, która obejmuje prawidłowość zaprojektowania i wdrożenia struktury organizacyjnej (Abernethy i Chua, 1996; Otley i Berry, 1980; Emmanuel i inni, 1990; Alvesson i Kärreman, 2004). Obejmuje dostosowanie struktury organizacyjnej do zakresu realizowanych zadań, pozwala na ocenę wpływu struktury organizacyjnej na koordynowanie przedsięwzięć, służy ocenie zgodności zaprojektowanej struktury (organigramu) z rzeczywistym funkcjonowaniem poszczególnych elementów organizacji (socjogramem) (Abernethy i Chua, 1996). Ponadto pozwala na ocenę wpływu struktury organizacyjnej na wyniki działalności (Macintosh i Daft, 1987; Simons, 1987; Abernethy i Chua, 1996; Alvesson i Kärreman, 2004). Kontrolny charakter struktury wynika z tego, że regulamin organizacyjny stanowiący doprecyzowanie schematu organizacyjnego określa obszary kontroli funkcjonalnej.

Flamholtz i inni (1985) zdefiniowali kulturę organizacyjną jako zestaw wartości, przekonań i norm społecznych, które są przyjęte przez członków organizacji i wpływają na ich działania. Wpływają np. na rzetelność sprawozdawczości, a to z kolei oddziałuje na otoczenie organizacji (Birnborg i Snodgrass, 1988; Dent, 1991; Pratt i Beaulieu, 1992). Tak pojmowana kultura organizacyjna oddziałuje na członków organizacji. Simons (1994) wyróżnia kontrolę wartości, którą można określić jako pomiar

stosowania przez pracowników przyjętych w organizacji zasad, opartych na określonych wartościach i służących osiągnięciu zamierzonych celów. Simons (1994) zauważa, że misja, wizja, cele organizacyjne są przykładami przekonań kierownictwa organizacji co do pożądanых przez organizację wartości. Kontrola zarządcza w odniesieniu do wartości obejmuje następujące sfery działania organizacji. Po pierwsze, sposób rekrutacji pracowników, z uwzględnieniem dopasowania wartości deklarowanych przez kandydatów do wartości pożądanых przez organizację. Po drugie, sposób transformacji wartości pracowników, stanowiącej efekt procesu socjalizacji do wartości organizacyjnych (Alvesson i Kärreman, 2004). Kontrola zarządcza powinna również służyć ocenie wpływu artefaktów na kształtowanie określonego typu kultury organizacyjnej. Wpływ ten zauważył Schein (1997). Na przykład zaprojektowanie pomieszczeń dla pracowników w formie otwartych przestrzeni może sprzyjać komunikacji i zwiększać rozliczalność pracowników. W organizacjach mogą tworzyć się odrębne subkultury (Dent, 1991; Clegg i inni, 2005), które Ouchi (1979) określa pojęciem klanów. W ramach kontroli zarządczej należy przeanalizować sposób tworzenia kultury organizacyjnej, weryfikacji wpływu subkultur na funkcjonowanie całej organizacji (Malmi i Brown, 2008).

Część badaczy analizuje stosowanie kontroli zarządczej w organizacjach posiadających różne formy i wykorzystujących różne metody zarządzania (m.in. Ezzamel i inni, 2005). Temat ten jest nadal aktualny, albowiem organizacje nieustannie dostosowują swoją działalność do wymogów otoczenia i stosują rozwiązania zmierzające do ograniczenia kosztów ich funkcjonowania. Pojawia się jednakże kolejna kwestia wymagająca analizy. Mianowicie skutkiem pandemii COVID-19 była niespotykana dotychczas skala pracy zdalnej w organizacjach. Istnieje zatem potrzeba ustalenia, jak taka sytuacja wpłynęła na kontrolę zarządczą w organizacjach. W latach 2020–2021 przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane, którymi łącznie objęto 118 osób pochodzących z różnych organizacji, studentów studiów zaocznych lub uczestników szkoleń. Z wywiadów przeprowadzonych z nimi wynika, że w ich ocenie COVID-19 nie wpłynął na kontrolę zarządczą w ich zakładach pracy. Osoby te nie dostrzegły ryzyka związanego z pracą zdalną, wynikającego choćby z wykorzystywania Internetu z intensywnością niespotykaną

dotychczas. Wyniki badań w tym zakresie mają, z uwagi na ich zakres, charakter wstępny. Istnieje potrzeba objęcia badaniami większej liczby osób zatrudnionych w organizacjach publicznych i rozwiązania zidentyfikowanego problemu badawczego: jak pandemia COVID-19 wpłynęła na funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych?

Większość organizacji posiada hierarchiczne struktury, choć pojawiają się także tzw. organizacje horyzontalne – zorganizowane wokół niewielkiej liczby procesów, które łączą działania organizacji z potrzebami i możliwościami interesariuszy (Ostroff i Smith, 1992). W tego typu organizacjach wyzwaniem są relacje wynikające ze współpracy i koordynacji między menedżerami na podobnych poziomach hierarchii (Otley, 1994; Hopwood, 1996). W organizacjach hierarchicznych występują zarówno pionowe, jak i poziome relacje, co wymaga koordynacji wielopłaszczyznowych. Badacze wskazują na możliwość wykorzystania m.in. zrównoważonej karty wyników (Kaplan i Cooper, 1998; Kaplan i Norton, 1996, 2001), grupującej różne jednostki organizacyjne wokół wspólnych celów i zadań. Istnieje potrzeba uwzględnienia w kontroli zarządczej uwarunkowań związanych z hierarchicznością organizacji (Nørreklit, 2000; Chenhall, 2008). Spośród 430 badanych osób żadna nie знаła założeń i sposobu wykorzystania w praktyce znanej od lat zrównoważonej karty wyników Kaplana i Nortona. Nikt nie pytał ich o wykorzystanie tej karty w ramach samooceny kontroli zarządczej. Tymczasem rozwiązanie to umożliwia powiązanie strategii organizacji z zarządzaniem organizacją poprzez mechanizm pomiaru, przekładając misję i przyjętą strategię na cele oraz zbiór mierników zestawionych w różnych perspektywach. Pozwala to na skupienie uwagi nie tylko na kwestiach finansowych, ale szerzej, na innych kwestiach, które są kluczowe z punktu widzenia tworzenia wartości dodanej organizacji.

Badacze problematyki kontroli zarządczej zwracają również uwagę na hybrydowe formy organizacyjne (Van der Meer-Kooistra i Vosselman, 2006). Analizując polskie uwarunkowania, stwierdzić należy, że kontrola zarządcza obowiązuje jednostki sektora finansów publicznych wymienione w art. 9 u.f.p. Część z tych jednostek, np. agencje wykonawcze, realizuje zadania publiczne, ale musi też uwzględniać w swojej działalności wymogi racjonalności charakterystyczne dla sektora prywatnego.

Uwzględniając, że kontrola zarządcza obowiązuje różne formy organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, które realizują złożone zadania publiczne wymagające koordynacji, trafna wydaje się konstatacja Otleya (1994), że kontrola zarządcza, choć dotyczy poszczególnych organizacji, nie ogranicza się jedynie do nich samych, ale także wpływa na ich otoczenie. Oznacza to, że należy zwrócić uwagę na kontrolę zarządczą z perspektywy jej wpływu na otoczenie, a szerzej uwzględnienia roli kontroli zarządczej w funkcjonowaniu sieci organizacji. Autorskie uogólnienie jest zbieżne z wynikami innych badaczy (Hopwood, 1996; Seal i inni, 1999; Håkansson i Lind, 2004; Lind i Thrane, 2005; Mouritsen i Thrane, 2006).

Istnieją powiązania jednostek sektora finansów publicznych z biznesem, np. w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, wymagające koordynacji i zarządzania ryzykiem. Formuła współdziałania publiczno-prywatnego przezwycięża niektóre problemy związane z realizacją projektów infrastruktury sektora publicznego, w tym wynikające z braku dostatecznego finansowania i niezbędnych aktywów (Froud, 2003; Broadbent i inni, 2004). Przepisy prawne odnoszące się do partnerstwa publiczno-prywatnego określone są w ustawie z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 407), a także w wydanym na podstawie art. 18a ust. 2 ww. ustawy rozporządzeniu Ministra Gospodarki z 11.02.2015 r. w sprawie rodzajów ryzyka oraz czynników uwzględnianych przy ich ocenie (Dz.U. poz. 284). Podział ryzyka finansowego związanego z realizacją projektów inwestycyjnych wydaje się nierównomierny, na co zwracają uwagę Froud i Shaoul (2001). Dlatego też zarządzanie ryzykiem projektów z udziałem jednostek sektora finansów publicznych powinno stanowić przedmiot kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza służy zapewnieniu równowagi instytucjonalnej pomiędzy instytucjami formalnymi i nieformalnymi zidentyfikowanymi m.in. przez Williamsona (1985, 1996). Relacje międzyorganizacyjne wymagają zarówno formalnych, jak i nieformalnych mechanizmów kontrolnych. Zauważa to także Dekker (2004). Kontrola zarządcza dotyczy struktur, procedur, działań. Obejmuje również instytucje nieformalne wpływające na członków organizacji i mechanizmy zachęcające do samoregulacji (Berry i inni, 2009). Celowi temu służy jeden

z obszarów kontroli zarządczej, jakim jest przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania w jednostkach sektora finansów publicznych. Wdrożenie w życiu publicznym zasad etycznego postępowania powinno zwiększać zaufanie publiczne, a to z kolei jest niezbędne do ograniczenia zachowania oportunistycznego w organizacjach publicznych (Tomkins, 2001; Dobrowolski i Dobrowolska, 2020), co wpływa na relacje (Latour, 1987; Law, 1991, 1992; Seal i inni, 1999; Van der Meer-Kooistra i Vosselman, 2000; Dekker, 2003; Langfield-Smith i Smith, 2003). Samo wdrożenie, a następnie przestrzeganie zasad kontroli zarządczej powinny stanowić przedmiot oceny, jak wpływają na kreowanie zaufania do organizacji oraz między jej członkami (Cooper i Slagmulder, 2004; Busco i inni, 2006; Mouritsen i Thrane, 2006; Berry i inni, 2009). W latach 2015–2021 przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane łącznie z 430 osobami. Żadna z badanych osób nie potwierdziła, że w jej organizacji analizowany jest wpływ kontroli zarządczej na poziom zaufania do organizacji, w której jest zatrudniona.

Na podstawie systematycznego przeglądu literatury przedmiotu, analizy opublikowanych wystąpień pokontrolnych oraz informacji o wynikach kontroli NIK związanych z działalnością łącznie 600 organizacji publicznych można sformułować uogólnienie, że istnieją następujące funkcje kontroli zarządczej:

- informacyjna – ujawnienie stanu organizacji i sposobu realizacji zadań oraz powiadamianie kierownictwa i pracowników organizacji o problemach zarządzania;
- prewencyjna – przeciwdziałanie powstawaniu problemów zarządzania poprzez wskazywanie błędów i aktywizowanie pracowników oraz kierownictwa organizacji do podejmowania działań zaradczych;
- edukacyjna – zidentyfikowanie problemów w organizacji i sposobów ich rozwiązania oraz poinformowanie o tym kierownictwa i pracowników sprzyja nabywaniu przez nich m.in. wiedzy, jak przeciwdziałać błędom w przyszłości;
- integracyjna – zogniskowanie pracowników i kierownictwa wokół określonych celów, zadań, problemów i kierunkowych propozycji ich rozwiązania sprzyja integracji członków organizacji wokół jej celów i zadań;

- standaryzacyjna – tworzenie wytycznych określających sposób wykonywania zadań ułatwia osiągnięcie walorów sprawności działania.

Kontrola zarządcza może sprzyjać wdrażaniu w organizacjach publicznych koncepcji Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management*), gdzie jednym z postulatów jest oparcie działalności organizacji publicznych na pryncypiach sektora prywatnego, w tym efektywności, skuteczności wykorzystania aktywów, a także koncepcji *Public Governance*, w której działania koncentrują się na społeczeństwie pojmowanym jako interesariusze i w której obok osiągniętych rezultatów ekonomicznych ważne są także takie kwestie jak: przejrzystość, rozliczalność, etyczne zachowanie, niewykluczanie podmiotów z realizacji usług publicznych (Hague i inni, 1998; Bovaird i Löffler, 2003). Konstatacja ta znajduje urzeczywistnienie w założeniach ustawy o finansach publicznych odnoszących się do kontroli zarządczej. Jednym z celów kontroli zarządczej jest zapewnienie skuteczności i efektywności działania, ochrony zasobów finansowych, ludzkich, rzeczowych, zasobów nieimitowanych przed nieprawidłowym wykorzystaniem lub utratą. Celem jest również przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania. Kontrolę zarządczą można postrzegać jako ogół działań ograniczających koszty transakcyjne, zapewniających równowagę instytucjonalną, która jest warunkiem *sine qua non* prawidłowego rozwoju każdej organizacji, w tym makrostruktury państwa.

Ustawodawca w art. 68 ust. 1 u.f.p. wskazuje, że kontrola zarządcza ma służyć realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Zgodność z prawem obejmuje dostosowanie się i niesprzeczność zarówno z prawem materialnym, obowiązującymi procedurami prawnymi, jak i normami regulującymi sferę zadań i kompetencji poszczególnych podmiotów. Normy prawne materialne i zadaniowe stanowią kryterium ocen merytorycznych. Natomiast normy prawne dotyczące procedur oraz form działania stanowią podstawę do dokonywania ocen formalnych (Szewczyk, 2002). O ile pojęcie skuteczności nie budzi wątpliwości, o tyle pojęcie efektywności wymaga uzupełnienia. Oznacza ono stosunek: między nakładem a efektem, wysiłku do wyników, wydatków do dochodów, kosztów do osiągniętego zadowolenia. Należy mieć na uwadze, iż pojęcie efektywności obejmuje zarówno

pracę ludzi, jak i sposób wykorzystania materiałów (Zieleniewski, 1978). Efektywność ekonomiczna postrzegana jest poprzez pryzmat osiągania najlepszych wyników przy możliwie najniższych nakładach (kosztach). Z kolei efektywność organizacyjna to możliwość dostosowania organizacji do przemian w jej otoczeniu oraz jak najlepszego wykorzystania posiadanych zasobów przy realizacji założonych celów. Ustawodawca wskazał również na obowiązek zapewnienia adekwatnej kontroli zarządczej. Pojęcie adekwatności odnosi się do dopasowania do czegoś. Z punktu widzenia prakseologii – i zapewne o takie pojmowanie adekwatności chodziło twórcom ustawy – oznacza odpowiedniość między aktywnością ludzką a określoną sytuacją (Dobrowolski, 2017b).

Innowacje są uważane za główną siłę napędową postępu i dobrobytu, co zauważył już Schumpeter (Hagedoorn, 1996). Badania organizacji pozwalają na sformułowanie uogólnienia, że udana innowacja nie jest tylko wynikiem innowacji technologicznych, ale jest również silnie uzależniona od tego, co można określić „innowacją w zarządzaniu”. Innowacje w zarządzaniu polegają na zmianie formy organizacyjnej, praktyk i procesów w sposób, który jest nowy dla organizacji i/lub branży i skutkuje wykorzystaniem technologicznej bazy wiedzy organizacji oraz jej wyników pod względem produktywności i konkurencyjności (Volberda i inni, 2013). Zarządzanie przez innowacje (ZPI) polega zatem na wprowadzaniu zmian w działalności organizacji w celu uzyskania przewagi konkurencyjnej. Do zalet tego podejścia należy z pewnością zaliczyć wymuszanie rozwoju organizacji poprzez wprowadzanie zmian. Metoda sprzyja rozwojowi pracowników, podnoszeniu kultury organizacyjnej. Jednocześnie ZPI wymaga przełamywania barier we wprowadzaniu zmian, co zauważają także Bieniok i inni (1999).

Można wyróżnić dwa modele zarządzania innowacjami. W modelu zamkniętym dominuje pogląd, że innowacje wynikają z transformacji własnych zasobów organizacji, wymagają znacznych nakładów i są chronione przed konkurencją. W modelu otwartym zakłada się, że organizacje funkcjonują w złożonym otoczeniu, w którym oddziaływania pomiędzy różnymi aktorami są codziennością. Wykorzystywanie jedynie własnych zasobów może spowalniać innowacje, stąd dzielenie się wiedzą przy zachowaniu odpowiednich praw majątkowych (*spin-off companies*)

może być pomocnym rozwiązaniem (Chesbrough i Rosenbloom, 2002; Chesbrough, 2003). Innowacje wymagają odpowiedniego środowiska. Etzkowitz i Leydesdorff (1995) określili to jako potrójne powiązanie (*Triple Helix Theory*), a zatem powiązanie biznesu z uczelniami, ośrodkami badawczymi i administracją. Koncepcja ta jest w pełni słuszna w swoich założeniach. Wymaga jednakże „odpowiedniego klimatu”, a zatem rządów prawa, niskiej korupcji, co przekłada się na zwiększenie zaufania, że nakłady poniesione na badania i rozwój nie zostaną zaprzepaszczone w następstwie kradzieży własności intelektualnej.

Badania, którymi w latach 2015–2021 objęto 430 osób (przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane), wykazały, iż dokonywana w ramach kontroli zarządczej ocena działania organizacji publicznych nie obejmowała problematyki innowacyjności. Ustalono także, że dokonywana w ramach kontroli zarządczej samoocena nie obejmowała problematyki kształtowania wizerunku tych organizacji. Nikt nie pytał tych osób o te kwestie w ramach samooceny kontroli zarządczej.

Tymczasem kontrola zarządcza poprzez nacisk na wdrażanie zasad etycznych w organizacjach powinna sprzyjać kreowaniu zaufania, które jest kapitałem unikatowym, umożliwiającym współpracę, podejmowanie decyzji, stanowiącym źródło trwałej przewagi konkurencyjnej (Grudzewski i inni, 2007). Powinna zatem służyć budowaniu organizacyjnej reputacji, będącej wartością niematerialną, pojmowaną jako zbiór subiektywnych opinii i poglądów. Ryzyko utraty reputacji i działania prewencyjne powinny być ustalone w procesie zarządzania ryzykiem, który jest jednym z celów kontroli zarządczej. Gray i Balmer uznają wizerunek organizacji za obraz tworzony bezpośrednio w umysłach odbiorców. Bernstein proponuje, aby wizerunek definiować jako efekt interakcji doświadczeń, opinii, odczuć, wiedzy i wrażeń, które ludzie mają w związku z daną organizacją. Podobnie postrzegają wizerunek Newsom, Scott i Vanslyke. Dla potrzeb niniejszego opracowania można dokonać transpozycji definicji wizerunku firmy i określić wizerunek organizacji publicznej jako następstwo interakcji interesariuszy z organizacją publiczną. Jest to konglomerat nie tylko doświadczeń własnych, ale także opinii, poglądów, wrażeń, wiedzy innych osób, który można uznać za próbę redukcji ryzyka działania (Dobrowolski i Kowalski, 2019).

Celami kontroli zarządczej są także, jak nadmieniono wcześniej: przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem. Nie ulega wątpliwości, iż wprowadzenie wytycznych dotyczących etycznego postępowania, opartych na rzetelności, i ich propagowanie w życiu publicznym sprzyjają kreowaniu zaufania do organizacji publicznych, a co zatem idzie – obniżeniu kosztów transakcyjnych. Zasady etyki korpusu służby cywilnej są określone w § 13 zarządzenia nr 70 Prezesa Rady Ministrów z 6.10.2011 r. w sprawie wytycznych w zakresie przestrzegania zasad służby cywilnej oraz w sprawie zasad etyki korpusu służby cywilnej (M.P. Nr 93, poz. 953). Należą do nich zasady: 1) godnego zachowania; 2) służby publicznej; 3) lojalności; 4) neutralności politycznej; 5) bezstronności; 6) rzetelności. A zatem w istocie są to zasady wskazane w koncepcji *Public Governance*. W kolejnych paragrafach przywołanego wyżej zarządzenia zasady etyki są uszczegółowione (zob. tabela 2).

Tabela 2. Zasady etyki w organizacjach publicznych

Zasada godnego zachowania	Zasada służby publicznej
• Wykonywanie pracy z respektem dla reguł współżycia społecznego i kultury osobistej, godności innych osób, w tym podwładnych, kolegów i przełożonych. • Życzliwość wobec ludzi i zapobieganie powstawaniu konfliktów w pracy, w relacjach z obywatelami oraz współpracownikami. • Właściwe zachowanie się również poza pracą, unikanie niepożądanego zachowania mającego negatywny wpływ na wizerunek państwa, służby cywilnej i urzędu, a w konsekwencji osłabiającego zaufanie do instytucji publicznych. • Niedopuszczanie do wyrażania bezpodstawnych opinii o działalności innych osób.	• Służebny charakter pracy wobec obywateli, mającej na celu urzeczywistnianie wartości leżących u podstaw prawa Rzeczypospolitej Polskiej. • Służba państwu, której podstawowym elementem jest ochrona jego interesów i rozwoju. • Współtworzenie wizerunku służby cywilnej oraz wpływanie na postrzeganie Rzeczypospolitej Polskiej w kraju i w świecie. • Przedkładanie interesu publicznego nad interes osobisty, jednostkowy lub grupowy. • Nieuchylanie się od podejmowania trudnych rozstrzygnięć oraz odpowiedzialności za swoje postępowanie, ze świadomością, że interes publiczny wymaga działań rozważnych, ale skutecznych i realizowanych w sposób zdecydowany i przejrzysty.

Zasada lojalności	Zasada neutralności politycznej
• Lojalność wobec Rzeczypospolitej Polskiej. • Lojalne i rzetelne realizowanie programu rządu Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na własne przekonania i poglądy polityczne. • Lojalność wobec urzędu oraz przełożonych, kolegów i podwładnych, gotowość do wykonywania poleceń służbowych, dbałość, aby nie zostało naruszone prawo lub popełniona pomyłka. • Udzielanie przełożonym obiektywnych, zgodnych z najlepszą wolą i wiedzą porad i opinii podczas przygotowywania propozycji działań administracji rządowej. • Wykazywanie powściągliwości w publicznym wypowiedaniu poglądów na temat pracy swego urzędu oraz innych urzędów, zwłaszcza jeżeli poglądy takie podważyłyby zaufanie obywateli do tych instytucji.	• Niemanifestowanie w miejscach publicznych poglądów i sympatii politycznych, zwłaszcza nieprowadzenie jakiegokolwiek agitacji o charakterze politycznym w służbie oraz poza nią. • Dystansowanie się od wszelkich wpływów i nacisków politycznych mogących prowadzić do działań stronniczych. • Niepodejmowanie żadnych publicznych działań bezpośrednio wspierających działania o charakterze politycznym. • Niestwarzanie podejrzeń o sprzyjanie partiom politycznym i przestrzeganie obowiązujących ograniczeń. • Dbłość o jasność i przejrzystość relacji z osobami pełniącymi funkcje polityczne, przy uwzględnieniu, że relacje te nie mogą podważać zaufania do politycznej neutralności członka korpusu służby cywilnej.
Zasada bezstronności	Zasada rzetelności
• Niedopuszczanie do podejrzeń o konflikt między interesem publicznym i prywatnym. • Niepodejmowanie, bez zgody przełożonego, żadnych prac ani zajęć, które kolidują z obowiązkami służbowymi. • Jednakowe traktowanie wszystkich uczestników w prowadzonych sprawach i nieuleganie przy tym jakimkolwiek naciskom. • Niedemonstrowanie zażyłości z osobami publicznie znanymi ze swej działalności, zwłaszcza politycznej, gospodarczej, społecznej lub religijnej, które mogłoby podważyć opinię o bezstronności sprawowanego urzędu. • Niepromowanie jakichkolwiek grup interesu.	• Sumienne, rozważne wykonywanie powierzonych zadań. • Dotrzykiwanie zobowiązań, zgodnie z przepisami prawa. • Twórcze podejmowanie zadań i aktywne realizowanie obowiązków, z najlepszą wolą i w interesie społecznym, nieograniczającym się jedynie do przestrzegania przepisów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie zarządzenia nr 70 Prezesa Rady Ministrów

Podobne zasady przyjęto w innych wytycznych, w tym dotyczących pracowników samorządowych. Na przykład w kodeksie etyki pracowników jednego z miejskich urzędów postanowiono, iż właściwą postawę tych pracowników wyznaczają m.in. zasady: praworządności, rzetelności, jawności, profesjonalizmu. Okazuje się jednak, iż wprowadzenie tego kodeksu w życie nie uchroniło mieszkańców miasta od nieprawidłowości związanych z tzw. aferą gruntową. Choć istnieje wiele tzw. branżowych kodeksów etyki, niezrozumiałą jest brak wytycznych obejmujących pracowników urzędów państwowych i pracowników samorządowych, choć działalność tych dwóch grup pracowników regulują przepisy dwóch aktów prawnych: ustawy z 16.09.1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 537 ze zm.) oraz ustawy z 21.11.2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 530). Pracownikiem urzędu państwowego może być osoba nieskazitelnego charakteru, zaś pracownikiem samorządowym mogą być osoby cieszące się nieposzlakowaną opinią. Utrata tej opinii, wymaganej od pracownika samorządowego zatrudnionego na stanowisku urzędniczym, oznacza niemożliwość przywrócenia do pracy w rozumieniu art. 45 § 2 ustawy z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.) (wyrok Sądu Najwyższego z 16.10.2009 r., I PK 85/09, LEX nr 823312).

Odnotować należy, iż godne zachowanie się pracowników organizacji publicznych powinno mieć miejsce zarówno w trakcie wykonywania obowiązków służbowych, jak i w czasie wolnym od pracy. Oznacza to obowiązek poszanowania godności innych osób i zapobiegania powstawaniu konfliktów w pracy (uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie z 8.11.2012 r., III APo 7/12, LEX nr 1246973).

W przywołanym wyżej zarządzeniu nr 70 Prezesa Rady Ministrów z 6.10.2011 r. w sprawie wytycznych w zakresie przestrzegania zasad służby cywilnej oraz w sprawie zasad etyki korpusu służby cywilnej trafnie zwraca się uwagę na rolę etyki w kreowaniu kapitału ludzkiego. Relacje obok kompetencji i wartości wchodzą w skład kapitału ludzkiego, który wraz z kapitałem strukturalnym i interesariuszy tworzy kapitał intelektualny, kategorię niejednorodną, lecz istotną z punktu widzenia funkcjonowania organizacji (Edvinsson i Malone, 2001; Perechuda i Chomiak-Orsa, 2013).

Kontrola zarządcza dzięki wprowadzeniu i przestrzeganiu kultury rzetelności w codziennym działaniu może ułatwiać współdziałanie organizacyjne, wśród przyczyn którego wymienia się potrzebę legitymizacji działania (Oliver, 1990), potrzebę osiągania celów organizacyjnych w turbulentnym otoczeniu, brak określonych zasobów, chęć uzyskania przewagi konkurencyjnej (Selsky i Parker, 2005). Odmienności wynikające ze struktury własności, dysponowanie różnymi zasobami, a także kompetencjami wynikającymi z umiejscowienia w makrostrukturze (państwie) powodują, iż konieczne staje się wprowadzenie określonych mechanizmów koordynujących działalność organizacji (Kale i inni, 2002). Trafne wydaje się również zwrócenie uwagi na to, że podobieństwo między organizacjami sprzyja ich współdziałaniu.

Badania, którymi objęto 430 losowo wybranych osób (badania wykonano w latach 2015–2021; przeprowadzono wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane), wykazały, iż w organizacjach nie analizowano wpływu kontroli zarządczej na współdziałanie organizacji z innymi podmiotami. Rozwiązania wymaga problem badawczy: w jakim zakresie kontrola zarządcza ułatwia współdziałanie organizacji z innymi podmiotami? Rozwiązania wymaga także inny problem badawczy: jaki jest wpływ kontroli zarządczej na etnocentryzm publiczny, definiowany (Dobrowolski, 2017a; Dobrowolski i Sułkowski, 2020b) jako przekonanie podzielane przez decydentów organizacji publicznych co do konieczności zaspokajania zbiorowych potrzeb publicznych za pomocą dóbr i usług pochodzenia krajowego lub z otoczenia lokalnego organizacji publicznej? Badane osoby (w latach 2018–2021) nie tylko nie znały pojęcia etnocentryzmu publicznego, ale także stwierdziły (po zapoznaniu ich z definicją etnocentryzmu publicznego), że występowanie tego zjawiska nie było analizowane w ich organizacjach. Tymczasem zjawisko etnocentryzmu publicznego wypacza prawidłowy wybór publiczny i prowadzi do epistemicznej niesprawiedliwości (Dobrowolski i Sułkowski, 2020b).

Podsumowując dotychczasowe rozważania nad istotą kontroli zarządczej i uwzględniając postulaty Otleya (1999), stwierdzić należy, iż kontrola zarządcza powinna umożliwić uzyskanie odpowiedzi na następujące pytania:

- Jakie cele są kluczowe z punktu widzenia przyszłego sukcesu organizacji i jak organizacja ocenia swoje działania zmierzające do osiągnięcia tych celów?
- Jakie strategie i plany operacyjne przyjęła organizacja oraz jakie procesy uznala za niezbędne do skutecznego wdrożenia planów?
- W jaki sposób organizacja ocenia i mierzy skuteczność i efektywność?
- Czy alokacja zasobów sprzyja realizacji celów?
- Czy organizacja unika zniekształcających efektów, które pojawiają się, gdy menedżerowie otrzymują nagrodę za osiągnięcie celów budżetowych? (np. wykonanie budżetu w jednostkach budżetowych może generować nie tyle oszczędność, ile niepotrzebne wydatki, aby w całości zrealizować plan wydatków i udowodnić prawidłowość planowania).
- Jak kontrola zarządcza wpływa na równowagę instytucjonalną w organizacjach?

Pytania te dotyczą koncepcji kontroli zarządczej określonej w art. 68 u.f.p. i obejmują wszystkie obszary funkcjonowania organizacji. W świetle wyników badań można sformułować uogólnienie, że kontrola zarządcza umożliwia dokonanie oceny z uwzględnieniem walorów sprawności, aby wprowadzić, jeśli to konieczne, modyfikacje w odniesieniu do celów lub poszczególnych członów działania. Kontrola zarządcza ma charakter prospektywny, bieżący i następczy. Planowanie, identyfikacja ryzyka, słabych sygnałów determinują jej prospektywny charakter. Ocena transformacji nakładów w wyniki dokonywana jest w ramach bieżących weryfikacji przedsięwzięć, zaś sprawdzanie i ocena dokonanych już czynności dokonywane są m.in. w ramach samooceny kontroli zarządczej.

Na zakończenie tego podrozdziału należy odnieść się do dotychczasowych polskich badań dotyczących kontroli zarządczej. W polskiej literaturze przedmiotu dominuje głównie postrzeganie kontroli zarządczej poprzez pryzmat jej normatywnych uwarunkowań, roli służb księgowych lub wpływu kontroli zarządczej na zarządzanie ryzykiem (m.in. Klimczak i Pikos, 2010; Łęgowik-Świącik, 2012; Sołtyk, 2013; Sze-wieczek i inni, 2015; Wolski, 2020; Piszko, 2020; Szulin, 2021; Niemiec, 2021; Dornfeld i Kulińska, 2021; Fleszer, 2021). Rodowodu kontroli

zarządczej, w postaci implementowanej do polskiego porządku prawnego, należy natomiast poszukiwać w bogatym i prezentowanym w tym opracowaniu dorobku teoretyków i praktyków zarządzania. Funkcjonuje ona w biznesie od dziesięcioleci. Ponadto uściślenia wymagają sformułowania odnoszące się do funkcji kontroli zarządczej. Na przykład Chojna-Duch (2010) stwierdza, iż poprzez określenie celów kontroli zarządczej w ustawie o finansach publicznych połączono dwie funkcje: z zakresu zarządzania i kontroli. Ponieważ zarządzanie to zestaw działań obejmujących planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie, skierowanych na zasoby organizacji i wykonywanych z zamiarem sprawnego osiągnięcia celów organizacji (Griffin, 2004, 2016), to trudno przyjąć bez zastrzeżeń, że kontrola zarządcza łączy dwie funkcje: zarządzanie i kontrolę, skoro kontrolowanie jest jedną z funkcji zarządzania (Dobrowolski, 2017b).

Rozdział 2

ORGANIZACJA JAKO PRZEDMIOT KONTROLI ZARZĄDCZEJ

2.1. Pojęcie organizacji

Organizacje, stanowiące przedmiot kontroli zarządczej, są postrzegane w literaturze przedmiotu jako dostosowujące się do swojego otoczenia bytu, charakteryzujące się koordynacją działań służącą osiągnięciu celów (Albrecht, 1983; Brown, 2001; Daft, 2008; Robbins i Mathew, 2009), niepodlegające, zgodnie z teorią przypadkowości, uniwersalnemu wytycznym, które pasują do wszystkich sytuacji (Lawrence i Lorsch, 1967). Skoordynowanie indywidualnych wysiłków pozwala na osiągnięcie celów, jakich nie można byłoby osiągnąć jedynie poprzez indywidualne działania (Pfeffer, 1997; Pfeffer i Salancik, 2003). Organizacja jest areną wzajemnych oddziaływań pomiędzy ludźmi posiadającymi określone zasady etyczne wnoszone do organizacji, wynikające z procesu socjalizacji. Zauważają to także Mason i Mifroff (1981), Schein (1996), Wicks i Freeman (1998), Mumby (2005).

Polscy badacze, np. Kotarbiński (2019), Zieleniewski (1969), Pszczołowski (1978), zauważają, że organizacja to pewien rodzaj całości ze względu na stosunek do niej własnych elementów, a mianowicie taka całość, której wszystkie składniki współprzyczyniają się do powodzenia całości. Organizacja jest zespołem współdziałających osób wyposażonych w określone zasoby.

Analiza definicji organizacji dokonana na podstawie systematycznego przeglądu literatury prowadzi do uogólnienia, że umiejętności członków

organizacji, ich oczekiwania są modyfikowane w warunkach wzajemnego oddziaływania, w ramach struktury mającej na celu optymalizację przepływu informacji i rozwiązywanie problemów przy wykorzystaniu wiedzy oraz umiejętności różnych menedżerów i pracowników. Organizację można postrzegać jako układ wzajemnych relacji wplecionych w sformalizowane ramy koordynacji. Kontrola zarządcza powinna zatem zmierzać do oceny, jakie są efekty tych wzajemnych relacji.

Organizacje posiadają wspólne cechy niezależnie od otoczenia kulturowego i geograficznego (Irefin i inni, 2012), takie jak np. koordynowanie indywidualnych działań. Wpływ otoczenia na organizację jest jednakże bezsprzeczny i rzutuje choćby na sposób organizowania (Fligstein, 2001). Organizację można analizować poprzez pryzmat teorii interesariuszy. Evan i Freeman (1988) stoją na stanowisku, że organizacja nie powinna traktować swoich interesariuszy jedynie jako tych, których można wykorzystać, aby zrealizować zakładane cele. Interesariusze mają prawo do udziału we wszystkich decyzjach, które mogą znacząco wpływać na ich dobrostan, a organizacja to arena interesów interesariuszy. Należy odnotować, że relacje pomiędzy interesariuszami nie są dwustronne, lecz mają charakter stosunków wielostronnych, co zauważa także Cludts (1999). Wicks, Gilbert i Freeman (1994), Dobson i White (1995), Burton i Dunn (1996) stwierdzają, że organizacja ma obowiązek dbania o swoich interesariuszy, ale przy równoważeniu interesów pierwszeństwo mają ci interesariusze, z którymi organizacja ma bliskie relacje. Rozważania prowadzą do uogólnienia, że organizacja to arena interesów interesariuszy.

W organizacji pojmowanej jako system można wyodrębnić następujące podsystemy (Leavitt, 1965):

- podsystem celów. Organizacja formułując, a następnie dążąc do realizacji celów, oddziałuje na otoczenie i na swoje zasoby, w tym zasoby ludzkie;
- podsystem psychospołeczny, tj. motywacja osób tworzących organizację, ich postawy i relacje;
- podsystem struktury, tj. sposób podziału zadań, uprawnień, przepływu informacji, określenia zakresu odpowiedzialności w organizacji;

- podsystem zarządzania obejmujący mechanizmy podejmowania decyzji;
- podsystem wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych.

Organizacja funkcjonuje w otoczeniu (Pfeffer, 1972; Hatch, 2002, 2018), które powoduje nieustanne zmiany w organizacji, zarówno homogeniczne, jak i heterogeniczne, o różnej dynamice, nie tylko innowacyjne czy adaptacyjne, ale także regresywne (Lawrence i Lorsch, 1967; Thompson, 1967; Jurkovich, 1974; Spender i Kessler, 1995; Lemak i Reed, 2000). Otoczenie oddziałuje na wiązkę celów organizacji, jej misję i wizję. Problematyce celów organizacyjnych poświęcona jest obszerna literatura (m.in. Thompson i McEwen, 1958; Jenkins, 1977; Miller i Dess, 1993; Berson i Avolio, 2004; Yahaya i Ebrahim, 2016). Misja zawiera wspólne wartości, które powinny być przyjęte przez wszystkich członków organizacji (Klemm i inni, 1991; Rarick i Vitton, 1995; Gurley i inni, 2015). Problem polega na tym, że nie wszyscy pracownicy znają misję swoich organizacji. Wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane przeprowadzone w latach 2015–2021 z 430 przedstawicielami organizacji wykazały, że 147 osób (34,1%) nie znało misji swoich organizacji, 12 osób stwierdziło, że nie jest pewne, czy zna ją w pełni, pozostałe zaś deklarowały znajomość misji swoich zakładów pracy. Spośród 430 osób zapytanych, czy samoocena kontroli zarządczej zawiera pytania pozwalające na ocenę skuteczności i efektywności realizacji misji ich zakładów pracy, żadna nie potrafiła udzielić jednoznacznej odpowiedzi. Brak lub słaba znajomość misji organizacji może utrudnić konsolidację założeń wokół wspólnych celów i wartości. Tworzenie i prezentowanie członkom organizacji jej misji jest uznawane za sposób motywowania pracowników i utrzymywania ich koncentracji na celach organizacji (Pearce i David, 1987; Garner, 1989; Drucker, 1990; Herman i Heimovics, 1991; Knauff i inni, 1991; Mason, 1996; Sawhill i Williamson, 2001; Smith i inni, 2001; Brown i Yoshioka, 2003).

Problemy z tożsamym pojmowaniem celów mogą być generowane przez niedopasowanie wartości preferowanych przez pracowników do wartości pożądanых przez organizację, o czym już nadmieniono wcześniej w tym opracowaniu. Zagadnienie to stanowi przedmiot licznych badań (m.in.

Caldwell i O'Reilly, 1990; O'Reilly i inni, 1991; Kristof, 1996; Kristof-Brown i inni, 2005). Badacze ci zwracają uwagę na zależność pomiędzy dopasowaniem pracowników do organizacji a poziomem spełnianych oczekiwań pracowników wobec zakładów pracy i odwrotnie. Bretz i Judge (1994) zbadali, jak owo dopasowanie umiejętności, wiedzy, wartości pracowników do wymagań organizacji wpływa na jej wyniki. Dostrzegli, że brak dopasowania obniża wydajność pracowników i ich zaangażowanie. Brak satysfakcji z pracy wpływa na sposób obsługi partnerów, klientów organizacji (Caldwell i O'Reilly, 1990; Chatman, 1991; Kristof-Brown i inni, 2005). Niezbędne jest zatem dopasowanie pracowników do wymagań organizacji już na etapie ich rekrutacji. Niedopasowanie pracowników do wymogów organizacji i brak znajomości jej misji mogą wpływać na wyniki działalności organizacji. Tę konstatację potwierdziły również wszystkie 430 badane osoby. Skoro tak, to problematyka dopasowania powinna stanowić przedmiot kontroli zarządczej. W latach 2015–2021 autor opracowania przeprowadził wywiady niestandardowe i nieustrukturalizowane z 430 przedstawicielami organizacji. Osoby te zapytano, czy w ramach kontroli zarządczej analizowana jest kwestia dopasowania wartości pracowników do wartości przyjętych przez organizację. Żadna z osób nie stwierdziła, aby ww. problematyka była analizowana i oceniana w ramach kontroli zarządczej w ich zakładach pracy, poza ogólną oceną przestrzegania wartości etycznych. Ich odpowiedzi dotyczyły także samooceny kontroli zarządczej.

Tymczasem, jak podano wyżej, implikacje niedopasowania wartości i oczekiwań pracowników do organizacji są znaczące. Ponadto z badań (Molm, 1997) wynika, że ich konsekwencją jest brak pozytywnego postrzegania przez „niedopasowanych” pracowników swojego miejsca pracy, alienacja i niższa reakcja na potrzeby organizacji. Natomiast zgodność wartości uznawanych i głoszonych przez pracowników z uznanymi przez organizację sprzyja wzmocnieniu interakcji społecznych. Oczekiwania znacząco wpływają na motywację, percepcję i wydajność pracowników, co zauważył już Vroom (1964). Z tego też względu strukturalne i kulturowe aspekty organizacji muszą być zgodne z oczekiwaniami jednostki i odwrotnie (Blau, 1964).