

Zbysław Dobrowolski
Uniwersytet Jagielloński

Kontrola zarządcza jako instrument umacniania kapitału społecznego

Management control as an instrument for strengthening social capital

Abstract: The level of trust of stakeholders to public organizations should be systematically measured and evaluated. Management control should be an instrument for the creation of public trust, thus strengthening social capital. Meanwhile, there is the difficulty in assessing the achievement of the objectives of management control. Such a situation may undermine the confidence of employees to the top management of public organizations.

Key-words: management control, trust, social capital.

Wstęp

Sposób gromadzenia zasobów niezbędnych do osiągnięcia celów w zakresie zaspokajania potrzeb zbiorowych oraz wykonania zadań służących realizacji celów wymaga kontroli, aby w odpowiednim czasie dokonać niezbędnych korekt i w lepszym stopniu osiągnąć zakładane cele.

Działalność organizacji publicznych jest kontrolowana przez szereg wyspecjalizowanych instytucji kontrolnych. Jednakże zewnętrzna kontrola instytucjonalna, mająca głównie charakter *ex post*, musi być uzupełniona kontrolą zarządczą, dzięki której możliwa jest diagnoza bieżącego dostosowania systemu do oddziaływań płynących z otoczenia.

W artykule przyjęto *implicite*, iż realizacja – określonych w Ustawie o finansach publicznych – celów kontroli zarządczej służy kreowaniu zaufania stanowiącego kapitał społeczny. Strukturyzując obszar badań, w niniejszym

artykule przeanalizowano, jakie są problemy w ocenie realizacji celów kontroli zarządczej. Zakres prowadzonych rozważań obejmuje zagadnienia sprawnego funkcjonowania organizacji publicznych, rozpatrywane na gruncie zarządzania. Artykuł został przygotowany na podstawie studiów literatury przedmiotu, a także wyników badań obcych i własnych.

Pojęcie kontroli zarządczej

Pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych określa art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.], w myśl którego jest to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Kontrola służy zatem porównaniu wyniku działania z jego celem po to, by dokonać oceny prakseologicznej i w przypadku działania powtarzalnego wprowadzić modyfikacje w odniesieniu do celu lub poszczególnych członów działania. Takie pojmowanie kontroli jest zbieżne z przyjętym w naukach o zarządzaniu [Pszczółowski 1978, ss. 104–105, Dobrowolski 2004, ss. 15–43, Stoner, Wankel 1992, ss. 457–458, Kieżun 1998, s. 360, Czermiński, Czerska, Nogalski, Rutka, Apanowicz 2001, s. 375]. Odnotować także należy zbieżność pojęcia kontroli zarządczej z amerykańską definicją kontroli wewnętrznej. Według tej definicji, kontrola wewnętrzna stanowi integralny składnik zarządzania organizacjami, który pozwala uzyskać uzasadnioną pewność, że zostaną osiągnięte następujące cele: skuteczność i wydajność podejmowanych działań, wiarygodność sprawozdań finansowych, zgodność z ustawami i rozporządzeniami [Walker 1999]. Amerykańskie standardy kontroli organizacji publicznych były wykorzystywane przy tworzeniu standardów Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli Państwowej (*the International Organization of Supreme Audit Institution* – INTOSAI), a te z kolei brane były pod uwagę w procesie tworzenia polskich standardów kontroli zarządczej.

Kryterium kontroli zarządczej jest między innymi legalność, a zatem zgodność zakresu przedmiotowego, podmiotowego, terminu i sposobu działania z przepisami wynikającymi zarówno z aktów powszechnie obowiązującego prawa, jak i unormowań wewnętrznych. Kryterium celowości opiera się na ocenie stopnia realizacji celów częściowych, jak i ostatecznych, ocenie racjonalności działania. Rzetelność obejmuje ocenę funkcjonowania jednostki z punktu widzenia zachowania przez nią należytej staranności, jakości wykonywanych zadań, przestrzegania istniejących standardów, uczciwości. Gospodarność oznacza zarówno maksymalizację efektów przy danych nakładach, jak i minimalizację nakładów w celu osiągnięcia danego efektu.

Konstrukcja jurystyczna instytucji kontroli zarządczej wskazuje, że ma ona charakter prospektywny, bieżący i następczy. Kontrola wstępna pozwala na

sprawdzenie i dokonanie oceny planowanej działalności. Kontrola bieżąca pozwala na ocenę transformacji nakładów w wyniki. Kontrola następcza polega na sprawdzaniu i ocenie dokonanych już czynności. Przypomnieć należy, iż efektywność funkcji prewencyjnej kontroli następczej w odniesieniu do przyszłych zdarzeń zależy od tego, czy przyszłe warunki realizacji zadań będą takie, jak podczas formułowania wniosków wynikających z kontroli dotychczasowej działalności.

Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków: 1) ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej; 2) wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego; 3) kierownika jednostki.

O ile pojęcie skuteczności nie budzi wątpliwości natury semantycznej, a definicję efektywności, będącej jednym z walorów sprawności, sformułował kilkadziesiąt lat temu H.A. Simon [1976, ss. 317–318], stwierdzając, że jest stosunek między nakładem a efektem, wysiłku do wyników, wydatków do dochodów, kosztów do osiągniętego zadowolenia, o tyle wyjaśnienia wymaga pojęcie adekwatności kontroli zarządczej. Na niejasność takiego sformułowania zwracała także uwagę E. Kornberger-Sokołowska w opinii dotyczącej rządowego projektu Ustawy o finansach publicznych.

Wspomniana wyżej adekwatność dotyczy procesu kontroli. Kluczową czynnością w procesie kontroli jest ustalenie stanu faktycznego. Brak obiektywnego obrazu kontrolowanej rzeczywistości, wynikający m.in. z nieprawidłowej metodyki kontroli, prowadzi do formułowania nietrafnych wniosków. Na przykład opieranie badań głównie na wynikach samooceny kontroli zarządczej może powodować, iż kontrola wykaże to, co miało być wykazane według kontrolowanych. Przyczynę dysfunkcji kontroli zarządczej może stanowić także jej przeformalizowanie lub niedoformalizowanie albo przypisywanie zbyt dużej wagi jedynie sprawom łatwo mierzalnym [Kuc 2001, ss. 79, 83]. A zatem metodyka kontroli i odpowiedni zakres stanowi o jej adekwatności.

Cele kontroli zarządczej

Celami organizacji publicznych są nie tylko realizacja określonego, planowanego zakresu usług publicznych i ich jakość, ale także zmiany w otoczeniu stanowiące następstwo ich działania. Jedną z takich zmian powinno być wzmocnienie zaufania publicznego, definiowanego z perspektywy nauk o zarządzaniu m.in. jako element kapitału społecznego (R. Putnam), zasób strategiczny organizacji (D. Collis, C. Montgomery), oczekiwanie ze strony danego środowiska uczciwego, obopólnego, powtarzalnego zachowania, opartego na powszechnie akceptowanych – przez część członków takiego środowiska – normach [Grudzewski, Hejduk, Sankowska, Wańtuchowicz 2007, s. 33].

Zaufanie jest centralnym czynnikiem dla wszystkich transakcji i poprzez funkcje, jakie pełni, bywa postrzegane jako kapitał. Przy czym to kapitał unikatowy, który nie jest przedmiotem handlu i wymaga czasu do ustanowienia, w przeciwieństwie do kapitału finansowego, dostępnego na rynku i mającego swoją wartość wyrażoną w pieniądzu. Kapitał zaufania umożliwia współpracę, podejmowanie decyzji, tworzy atmosferę otwarcia, przejrzystości, usprawnia komunikację, motywuje i łączy ludzi. Czyni to zaufanie źródłem trwałej przewagi konkurencyjnej [Grudzewski, Hejduk, Sankowska, Wańtuchowicz 2007, ss. 29, 31, 49]. Zaufanie pojmowane jako składnik kapitału społecznego powinno zatem stanowić zarówno warunek działania, jak i jego rezultat.

Skoro zaufanie odgrywa istotną rolę w działalności gospodarczej, nie tylko z perspektywy obniżania kosztów zdobywania informacji, wpływu na instytucje nieformalne, ale także jako istotny element systemu jakości [Bugdol 2008, ss. 295–296], to szczególnego znaczenia nabierają wszelkie inicjatywy, służące kreowaniu zaufania publicznego.

Kontrola zarządcza służy zapewnieniu realizacji wiązki celów, w tym celu nadrzędnego, rozumianego jako misja, a także realizacji celów podrzędnych. Z uwagi na zakres tematyczny niniejszego artykułu pominięto rozważania poświęcone typologii celów. Zwrócono natomiast uwagę, iż cele kontroli zarządczej mają charakter nietaksatywny. Obejmują zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2) skuteczności i efektywności działania; 3) wiarygodności sprawozdań, zarówno finansowych, jak i wykonania zadań; 4) ochrony zasobów ludzkich, rzeczowych, finansowych, informatycznych; 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7) zarządzania ryzykiem.

Powyższe wyszczególnienie celów kontroli zarządczej uzmysławia, że ich realizacja służy ekonomizacji sektora publicznego – postulatowi eksponowanego w koncepcji nowego zarządzania publicznego, a także służy realizacji postulatów koncepcji governance, gdzie liczy się nie tylko efekt końcowy podjętych działań, ale także sam sposób działania [Bovaird, Löffler 2003, s. 10]. Kontrola zarządcza może służyć umacnianiu kapitału społecznego.

Ocena realizacji celów kontroli zarządczej

System kontroli zarządczej, zgodnie ze standardami określonymi przez Ministra Finansów (komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84), powinien podlegać bieżącemu monitorowaniu i ocenie. Co najmniej raz w roku należy przeprowadzić samoocenę systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające i pracowników jednostki.

Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być zatem w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Zaleca się coroczne potwierdzenie uzyskania powyższego zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok.

O ile nie budzi wątpliwości sposób ustalenia w ramach kontroli zarządczej, czy zostały osiągnięte takie cele, jak: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, czy wiarygodność sprawozdań, o tyle pojawia się z trudność oceną realizacji celu, polegającego na zapewnieniu skuteczności i efektywności działania oraz zapewnieniu przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania.

Skuteczność działania, jeden z walorów praktycznych działania, pojmowana jest jako stopień zbliżenia do zamierzonego celu. A zatem, bez sformułowania celów działania, nie jest możliwe ustalenie skuteczności ich osiągnięcia.

W punkcie 82 załącznika nr 70 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012 (Dz. U. Nr 56, poz. 290) określono szczegółowe zasady definiowania celów dla jednostek sektora finansów publicznych. Cele mają być istotne, precyzyjne, konkretne, spójne, mierzalne, określone w czasie, realistyczne.

Choć formułowanie celów działania wydaję się czynnością nieskomplikowaną, zwłaszcza jeśli stosuje się koncepcję SMART, to w praktyce cele są nieprecyzyjne. K. Winiarska i D. Kotarski przytaczają przykłady celów i mierników formułowanych dla organizacji publicznych szczebla gminnego. I tak m.in. cyt. autorzy wskazują, iż jednym z celów może być „zapewnienie mieszkańcom dostępu do infrastruktury technicznej” [2012, s. 206]. Tak sformułowany cel nie pozwala na jego jednoznaczną interpretację. Nie wiadomo bowiem, jakiego rodzaju infrastruktury technicznej dotyczy. Pojęcie infrastruktury technicznej obejmuje zarówno przyłącza energetyczne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, sieć służącą odprowadzaniu ścieków, jak i kanalizację deszczową, telekomunikacyjną, kable tramwajowe, drogi i parkingi. Omawiany wyżej cel nie został także określony w czasie i jest nieprecyzyjny z punktu widzenia mierzalności, tym bardziej, że zadanie służące realizacji celu określono w równie ogólny sposób: „budowa linii infrastruktury technicznej”, „modernizacja i utrzymanie infrastruktury technicznej” [Winiarska 2012, s. 206]. Przykład ten uzmysławia, jak trudno jest sformułować w sposób właściwy cele i zadania. Uzmysławia także trudność w ustaleniu w ramach kontroli zarządczej skuteczności działania organizacji publicznej.

Z uwagi na zakres niniejszego artykułu, jedynie w sposób skrótowy należy zwrócić uwagę, iż na skuteczność i efektywność działania organizacji publicz-

nej mają wpływ różnorodne czynniki, a wymienione walory sprawności działania: skuteczność i efektywność, mogą być oceniane zarówno z punktu widzenia wewnątrzorganizacyjnego, jak i w relacji do otoczenia. Na skuteczność i efektywność działania ma wpływ na przykład sposób dostosowania struktury organizacyjnej do celów, zasobów i otoczenia.

Analizując wpływ struktury organizacyjnej na skuteczność i efektywność działania należy pamiętać, iż wśród uwarunkowań struktur organizacyjnych organizacji publicznych wymienia się m.in. sposób powstania i historię organizacji, jej wielkość i system społeczny organizacji, polityczne i ekonomiczne warunki działania, charakter kontaktów z innymi organizacjami [Lichtarski 1999, s. 238, Haus 1983, s. 62]. Powyższe uzmysławia, iż zwrócenie uwagi, w ustalonych przez Ministra Finansów standardach kontroli zarządczej, na potrzebę dostosowania struktury organizacyjnej wyłącznie do aktualnych celów i zadań jest zbyt dużym uproszczeniem.

Zapewnienie skuteczności i efektywności działania wymaga zarządzania organizacjami publicznymi w sposób innowacyjny. Nie chodzi przy tym wyłącznie o wykorzystywanie nowoczesnych technologii w procesach świadczenia usług publicznych, na przykład e-administracji, choć zagadnienie to jest ważne z punktu widzenia ekonomizacji sektora publicznego. Chodzi również o ukierunkowaną na innowacyjność współpracę z interesariuszami, także spoza sektora publicznego, na co trafnie zwraca uwagę Kożuch [Bosiacki, Izdebski, Nelicki, Zachariasz 2010, s. 42]. Badania własne (badaniami objęto 30 osób, pracowników organizacji publicznych. Badania przeprowadzono w 2012 r.) wykazały tymczasem, iż dokonywana w ramach kontroli zarządczej ocena skuteczności i efektywności działania organizacji publicznych nie obejmowała innowacyjności zarządzania organizacjami publicznymi.

Jak wspomniano wcześniej, celem kontroli zarządczej jest zapewnienie przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania. Ogólne ramy etyki w organizacjach publicznych określają przepisy Zarządzenia nr 70 Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2011 r. w sprawie wytycznych w zakresie przestrzegania zasad służby cywilnej oraz w sprawie zasad etyki korpusu służby cywilnej (MP Nr 93, poz. 953), które zastąpiły przepisy Zarządzenia nr 114 Prezesa Rady Ministrów z dnia 11 października 2002 r. w sprawie ustanowienia Kodeksu Etyki Służby Cywilnej (MP Nr 46, poz. 683). Choć wytyczne te odnoszą się do korpusu służby cywilnej, nic nie stoi na przeszkodzie, aby stosować je w tych organizacjach publicznych, których pracownicy nie należą do takiego korpusu.

Celem stosowania zasad etyki, według cyt. wyżej obowiązującego zarządzenia Prezesa Rady Ministrów, jest kreowanie zaufania obywateli do organizacji publicznych realizujących zadania państwa. Wśród zasad etyki wymie-

niono zasady godnego zachowania; służby publicznej; lojalności; neutralności politycznej; bezstronności; rzetelności. Zasady te wyrażają się m.in. w dystansowaniu się od wszelkich wpływów i nacisków politycznych mogących prowadzić do działań stronnicych, niestwarzaniu podejrzeń o sprzyjanie partiom politycznym i przestrzeganiu obowiązujących ograniczeń.

Ocena realizacji tych zasad napotyka na trudność w odróżnieniu celów deklarowanych od celów rzeczywistych. Niemanifestowanie publicznie poglądów i sympatii politycznych przez pracownika lub jego kierownika nie oznacza, iż nie ulegają oni wpływom i naciskom politycznym, mogącym prowadzić do działań stronnicych.

Z badań własnych wynika, że zarówno ustalenia audytu, jak i kontroli nie pozwalały na ocenę, czy rzeczywiście przestrzegano i promowano zasady etycznego postępowania w organizacjach publicznych. Rodzi się zatem pytanie, czy takiej oceny nie można było sformułować na podstawie analizy wyników samooceny dokonywanej przez pracowników i kierownictwo organizacji publicznych.

Jedną z metod przeprowadzenia samooceny jest wykorzystanie do tego celu ankiet (kwestionariuszy). Proces samooceny jest jednakże ze swej istoty obarczony ryzykiem otrzymania niewiarygodnych wyników, na co trafnie zwraca się uwagę w Komunikacie nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11). Badania wykazały, iż w warunkach nieprawidłowego zarządzania zasobami ludzkimi decydował argument siły, a nie siła argumentu. Niektórzy z badanych wskazywali, iż samoocena poprzedzona była rozmowami z przełożonymi, z których jednoznacznie wynikało, jakich odpowiedzi spodziewają się oni od swoich pracowników w wypełnianych ankietach. Pracownicy nie udzielali rzetelnych odpowiedzi w anonimowych ankietach samooceny, gdyż obawiali się, iż w sytuacji przesyłania wypełnionych ankiet drogą elektroniczną, kierownictwo łatwo zidentyfikuje, z którego stanowiska pracy (za pomocą loginu, danych identyfikacyjnych komputera) wysłano ankietę. Ponadto 70 % ogółu badanych nie wierzyło, iż wyniki ankiet samooceny będą brane pod uwagę przez kierownictwo organizacji publicznej (badaniami objęto 30 osób, pracowników organizacji publicznych. Badania przeprowadzono w 2012 r.). Pytania formułowane w arkuszach samooceny nie wykraczały poza zakres pytań wskazanych w Komunikacie nr 3 Ministra Finansów jako przykładowe: 1) Czy pracownicy są informowani o zasadach etycznego postępowania? 2) Czy Pani/Pan wie jak należy się zachować, w przypadku gdy będzie Pani/Pan świadkiem poważnych naruszeń zasad etycznych obowiązujących w organizacji? Takie pytania były zbyt ogólne, aby dokonać rzetelnej oceny przestrzegania i promowania

zasad etycznych. Ponadto osobom wypełniającym kwestionariusze samooceny pozostawiono do wyboru dwie odpowiedzi: negatywną (nie) i pozytywną (tak). Oznacza to, że odpowiedzi pozytywnej udzielały zatem osoby oceniające sposób przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania zaledwie na ocenę dostateczną, jak i na ocenę bardzo dobrą. W ocenie osób objętych badaniem, taki sposób weryfikowania prawidłowości działania organizacji publicznej podważał ich zaufanie do kierownictwa tych organizacji.

Wyniki badań pozwalają na sformułowanie uogólnień, iż niemożność precyzyjnej oceny osiągnięcia celu – zapewnienia przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, deprecjonuje kontrolę zarządczą i podważa zaufanie pracowników do kierownictwa organizacji publicznych. Populacja objęta badaniami była jednakże zbyt mała, aby na tej podstawie wyciągać wnioski odnoszące się do wszystkich organizacji publicznych. Zachodzi zatem potrzeba prowadzenia dalszych pogłębionych badań w tym zakresie i zaproponowanie rozwiązań, dzięki którym kontrola zarządcza zapewni realizację wspomnianego wyżej celu.

Podsumowanie

Poziom zaufania interesariuszy do organizacji publicznych powinien być systematycznie mierzony i oceniany, gdyż stanowi o jej reputacji, która staje się wartością, umacnia pozycję organizacji w otoczeniu. Kontrola zarządcza powinna stanowić instrument kreowania zaufania publicznego, a tym samym umacniania kapitału społecznego. Warunkiem jest prawidłowa realizacja jej celów. Tymczasem zachodzi trudność w ocenie osiągnięcia celów kontroli zarządczej: zapewnienia skuteczności i efektywności działania oraz przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania. Niemożność precyzyjnego zwymiarowania stopnia osiągnięcia ww. celów, a także możliwość oceny celów deklarowanych zamiast rzeczywiście osiągniętych, deprecjonuje ideę kontroli zarządczej i podważa zaufanie pracowników do kierownictwa organizacji publicznych.

Powyższe rozważania nie są próbą formułowania paradygmatu. Mają na celu wskazanie pożądanego kierunku zmian w planowaniu i przeprowadzaniu kontroli zarządczej w organizacjach publicznych.

Bibliografia

Bovaird T., Löffler E. (red.) (2003), *Public Management and Governance*, Routledge, London-New York.

Bugdol M. (2008), *Zarządzanie jakością w urzędach administracji publicznej. Teoria i praktyka*, Wyd. Difin, Warszawa.

-
- Czermiński A., Czerska M., Nogalski B., Rutka R., Apanowicz J. (2001), *Zarządzanie organizacjami*, Dom Organizatora, Toruń.
- Dobrowolski Z. (2004), *Czynniki sprawności kontroli państwowej*, PWSZ, Sulechów.
- Grudzewski W.M., Hejduk I.K., Sankowska A., Wańtuchowicz M. (2007), *Zarządzanie zaufaniem w organizacjach wirtualnych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Haus B. (1983), *Ewolucja struktur organizacyjnych przemysłu*, PWE, Warszawa.
- Kieżun W. (1998), *Sprawne zarządzanie organizacją*, II wydanie, SGH, Warszawa.
- Koźuch B., *Innowacyjność w zarządzaniu publicznym* [w:] A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (2010), *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, Liber, Warszawa.
- Kuc B.R. (2001), *Kontrola menedżerska. Przełamywanie barier*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa.
- Lichtarski J. (red.) (1999), *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław.
- Pszczółowski T. (1978), *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk.
- Simon H.A. (1976), *Działanie administracji*, PWN, Warszawa.
- Stoner J.A.F., Wankel Ch. (1992), *Kierowanie*, PWE, Warszawa.
- Walker D. (1999), *Standards for Internal Control in the Federal Government*, GAO, Washington D.C.
- Winiarska K. (red.) (2012), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza Wolters Kluwer Business, Warszawa.