

Tadeusz Zawistowski

Kontrola zarządcza, postulaty jej rozwoju i doskonalenia

Od ponad 15 lat w polskiej administracji stosowany jest system kontroli zarządczej. W mojej ocenie jest to bardzo dobre rozwiązanie, które stopniowo przyczynia się do poprawy efektów działania jednostek sektora finansów publicznych. Oczywiście, kwestię wzrostu zdolności zarządczych administracji, wynikającą ze stosowania systemu kontroli zarządczej, a co za tym idzie jakości, skuteczności i efektywności jej działania trzeba postrzegać jako proces. Jest on bardzo czasochłonny, ale po tych ponad 15 latach, moim zdaniem, zauważalne są pozytywne zmiany. Dlatego uważam, że niezależnie od wielu słów krytyki, często uzasadnionej, kierowanej w stronę kontroli zarządczej, należy nie tylko kontynuować jej stosowanie, ale także myśleć o jej rozwoju i doskonaleniu. W tym artykule chciałem podzielić się swoimi doświadczeniami oraz obserwacjami dotyczącymi stosowania systemu kontroli zarządczej (zwanej dalej SKZ), wskazać pewne luki w standardach, jak również zaproponować znowelizowaną wersję standardów kontroli zarządczej zintegrowanych ze standardami systemów zarządzania opartych na międzynarodowych normach przyjmowanych przez International Organization of Standardization.

W pierwszej kolejności chciałbym przedstawić słabe strony SKZ i luki, jakie dostrzegam w standardach kontroli zarządczej.

Pierwszą i najważniejszą luką jest brak standardu literalnie odnoszącego się do doskonalenia. Wszystkie normy i standardy zarządzania takie rozwiązania czy wymagania przewidują, natomiast w standardzie kontroli zarządczej możemy odnaleźć jedynie elementy doskonalenia, np. w odniesieniu do zarządzania ryzykiem czy w działaniach związanych z rozwojem kompetencji zawodowych i w nawiązaniu do uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej. Standard systemu kontroli zarządczej opublikowany w formie komunikatu Ministra Finansów (zwany dalej Standardem) nie zawiera jednak całościowego wymagania dotyczącego doskonalenia. To, że doskonalenie jest potrzebne wynika nie tylko z logiki i norm międzynarodowych, ale także chociażby ze wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Skłania mnie to do stwierdzenia, że do katalogu standardów kontroli zarządczej należy włączyć element ciągłego doskonalenia.

Drugą istotną luką standardu kontroli zarządczej jest postrzeganie działania organizacji w kontekście ryzyka, bez zrównoważenia tego postrzegania przez uwzględnianie szans. Co prawda definicja ryzyka opublikowana przez Instytut Audytorów wewnętrznych wskazuje na to, że ryzyko może dotyczyć niepewności w ujęciu negatywnym, jak i pozytywnym, ale świadomość tego nie jest zbyt powszechna. Brak uwzględnienia w zarządzaniu jednostkami szans nie tylko powoduje lukę, ale także wzmacnia wrażenie, że zarządzanie ryzykiem sprowadza się wyłącznie do jego zmniejszania. W przekonaniu tym utwierdza dodatkowo zapis Standardu: „Należy określić działania, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu”. Takie podejście powoduje oczywiście, że organizacje publiczne zarządzanie ryzykiem postrzegają, jako zapobieganie ryzyku albo jego ograniczanie a nie świadome zarządzanie i podejmowanie decyzji uwzględniających ryzyko, w tym akceptowanie ryzyka w celu wykorzystania związanych z nimi szans.

Kolejną luką standardu jest to, że nie znajduje się w nim odniesienie do merytorycznej działalności jednostek. Oczywiście, można przyjąć, że nie ma takiej potrzeby, bowiem Standard ma zapewnić środowisko dla prawidłowego wypełniania przez jednostki celów i zadań, a nie powielać zapisy

istniejących regulacji prawnych. Moim zdaniem jednak, co stwierdzam na podstawie bardzo licznych kontaktów z pracownikami administracji publicznej, w szczególności kadry kierowniczej, takie podejście powoduje, że wiele osób nie rozumie, w jakim celu ma stosować SKZ, nie widzi związku SKZ ze swoją pracą i postrzega SKZ jako rozwiązanie, które nie pozostaje w pozytywnej relacji z podstawową działalnością jednostki.

Kolejną luką kontroli zarządczej jest to, że postrzega ona organizacje publiczne w ujęciu hierarchicznym. Doświadczenia biznesowe, jak również sektora publicznego jasno pokazują, że w chwili obecnej sprawne, skuteczne i efektywne działanie oparte musi być na stosowaniu podejścia procesowego, projektowego, jak również pracy zespołowej. Konieczne jest także uelastycznienie podejścia do zarządzania kadrami tak, aby można było jak najlepiej wykorzystać potencjał kadrowy pozostający do dyspozycji jednostki. Warto również zauważyć, że tendencje ogólnoswiatowe nie tylko w biznesie, ale także w administracji wskazują, że organizacje korzystają nie tylko z pracowników, ale także z osób wykonujących prace pod jej nadzorem (m.in. umowy cywilne, outsourcing, porozumienia między jednostkami). W moim przekonaniu stan taki będzie się rozwijał, dlatego standardy kontroli zarządczej powinny również uwzględnić ten aspekt.

Kolejnym dość istotnym problemem wynikającym nie z samych standardów, ale z ich statusu i interpretacji jest bardzo duża rozbieżność w ocenie, co oznacza, że system kontroli zarządczej jest zgodny oraz prawidłowy. Trochę mniej problemów z tego zakresu zaobserwować można w administracji rządowej i to też nie całej, natomiast w administracji samorządowej moim zdaniem nie ma kompletnie żadnych podstaw do tego, aby obiektywnie oceniać, czy konkretny system kontroli zarządczej jest zgodny, czy niezgodny z wymaganiami. Po pierwsze, dlatego, że nie wiadomo, jakie są wymagania, a po drugie, jeżeli nawet postawimy znak równości pomiędzy standardami a wymaganiami (co nie jest oczywiste), należy zauważyć, że są one bardzo różnie interpretowane. Oczywiście można przyjąć, że zgodność jest wtórna w stosunku do kluczowego założenia, że SKZ powinien być adekwatny to znaczy wspierać realizację celów organizacji i to jest najważniejsze i co do zasady ja się z tym zgadzam, ale trzeba pamiętać jak na ten aspekt patrzą kierownicy jednostek i podmioty kontrolujące.

Przyjrzyjmy się temu zagadnieniu bardziej szczegółowo. Jedyne, co jest po za dyskusją, to zgodność z ustawą i rozporządzeniami, bo w tych dokumentach zawarte są bezsprzecznie wymagania. Tu jednak – jak wiadomo – problem polega na tym, że ustawa bardzo ogólnie mówi o kontroli zarządczej, a po drugie, te bardziej precyzyjne zapisy dające podstawę do oceny ukształtowane są głównie dla poziomu ministra. Tam, gdzie mają zastosowanie rozporządzenia lub tam, gdzie minister określił wymagania, mamy podstawę do tego, aby oceniać spełnienie przynajmniej części standardów kontroli zarządczej. W znakomitej większości jednostek jednak, uwzględniając to, o czym wspomniałem powyżej oraz m.in. to, że Standardy są opublikowane w formie komunikatu, czyli nie są aktem normatywnym – w praktyce nie wiadomo, czym jest i co znaczy zgodna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza. Na szczęście to nie moje zmartwienie, ale zastanawiam się, jak osoby przeprowadzające kontrolę oceniają kontrolę zarządczą przy założeniu, że kierownik jednostki, np. Starosta czy Burmistrz nie określił własnych wymagań w formie np. zarządzenia. Nie chciałbym rozwijać tego wątku nadmiernie, w związku z powyższym zasygnalizować wolałbym natomiast, że moim zdaniem konieczne jest jasne określenie dla całego sektora finansów publicznych czy Standard jest obligatoryjny, czy fakultatywny. Moim zdaniem powinien być obligatoryjny i wprowadzony w taki sposób, aby nie budziło to żadnych wątpliwości. Jednocześnie uważam, że standardy kontroli zarządczej powinny być tak sformułowane, aby umożliwić ich stosowanie w jak najszerszym zakresie, uwzględniając bardzo dużą różnorodność jednostek sektora

finansów publicznych. Myślę, że nie jest żadną tajemnicą to, że systemy kontroli zarządczej dość często kształtowane są pod wpływem podmiotów kontrolujących. Zdarza się dość często, że SKZ nie jest dostosowany do specyfiki, realiów i potrzeb jednostki, ponieważ głównym kryterium jego ukształtowania jest to, czy kontrolujący dadzą nam święty spokój, czy nie. Między innymi stąd bierze się wiele wręcz patologicznych rozwiązań, szczególnie związanych z rozbudowaną biurokracją, proceduralnym opisaniem wszystkiego, co się da opisać i dokumentowaniem najmniejszego działania. Zatem z jednej strony postuluję formalne, wręcz nakazowe sformułowanie tego, aby SKZ były zgodne ze Standardem, z drugiej – postuluję, aby jasno określić niezbędne minimum, konieczne elementy (w szczególności te wymagające dokumentowania), pozostawiając w wielu kwestiach pole do podejmowania decyzji odnośnie do kształtu SZK przez kierownika danej jednostki. Należy bowiem pamiętać, że podmioty zobligowane do stosowania SKZ są bardzo różne zarówno, jeśli chodzi o zakres i specyfikę działania, jak również strukturę. Dla zobrazowania tego zagadnienia można podać przykład urzędów, w których pracuje kilka tysięcy osób i kilka (dosłownie 2-3 osoby), organizacje o zasięgu gminnym, jak i ogólnopolskim, np. ZUS czy agencje rządowe.

Przechodząc od skróconej oceny i postulatów chciałbym przedstawić propozycje rozwiązań. W dalszej części odnajdziecie Państwo propozycję standardu systemu kontroli zarządczej, który został przygotowany z uwzględnieniem następujących założeń:

- a) ponieważ obecnie stosowane standardy są już dość dobrze znane i rozumiane, jak również uwzględniając całościowe podejście do aspektów zarządzania zawartych w kontroli zarządczej podstawą do opracowania poniższej propozycji jest komunikat Ministra Finansów, który zapewne wszyscy czytelnicy znają. Uznaje bowiem, że w tym przypadku (podobnie jak w wielu innych) należy doskonalić coś, co już funkcjonuje, a nie budować całkowicie nowe rozwiązania;
- b) wszystkie standardy zawarte w dotychczasowym komunikacie ministra zostaną zachowane;
- c) część standardów zostanie zmodyfikowana tak, aby zapewnić spójność z międzynarodowymi normami systemów zarządzania (co daje możliwość integracji systemów i synergii z tego wynikającej), jak również przyczyni się do lepszego ich rozumienia i stosowania;
- d) w odniesieniu do części standardów zmodyfikowane zostanie słownictwo tak, aby zapewnić większą spójność z międzynarodowymi normami dotyczącymi systemów zarządzania;
- e) tam, gdzie uznałem to za niezbędne dla osiągnięcia celów stosowania SKZ dodane zostaną niezbędne wymagania dodatkowe w stosunku do dzisiejszych rozwiązań;
- f) ponieważ wiele dyskusji wywołuje to, na ile obecny Standard stanowi jedynie wytyczne, a na ile wymagania – zaproponowałem bardziej jednoznaczny sposób formułowania zagadnień obligatoryjnych i fakultatywnych;
- g) w celu zapewnienia łatwiejszego wykorzystania (zarówno na poziomie opracowywania, stosowania, jak i oceny) standardów kontroli zarządczej – ich struktura i poszczególne elementy zostały umieszczone w strukturze ramowej, zgodnej z wytycznymi HLS (ang. *High Level Structure*).

Propozycja zaktualizowanych i zintegrowanych ze strukturą norm dotyczących systemów zarządzania Standardów systemu kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych

1. Zakres standardów

- 1.1. Standardy systemu kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zwane dalej „standardami”, określają podstawowe wymagania odnoszące się do systemu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych.
- 1.2. Celem standardów jest zapewnienie stosowania spójnego i jednolitego modelu zarządzania organizacjami sektora finansów publicznych dającego racjonalne zapewnienie, że ich działania i osiągnięte rezultaty będą prawidłowe, a w szczególności zgodnego z przepisami prawa, skuteczne i efektywne.
- 1.3. Standardy składają się z elementów obligatoryjnych – określanych przez użycie sformułowań „powinna”, „należy”, oraz elementów fakultatywnych – określanych przez użycie sformułowań: „zaleca się”, „jeżeli ma to zastosowanie”, „gdzie jest to możliwe”.
- 1.4. Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik.
- 1.5. W ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza – odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej, a także jednostki samorządu terytorialnego (II poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie odpowiada odpowiednio minister kierujący danym działem administracji rządowej oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego.
- 1.6. Minister jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w ministerstwie (jako kierownik jednostki) oraz w dziale administracji rządowej (jako minister kierujący działem). Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie gminy (urzędzie miasta), starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim, a także w jednostce samorządu terytorialnego.

2. Powołania normatywne

Standardy zostały określone na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późniejszymi zmianami).

3. Terminy i definicje

Ze względu na trudności w jednolitym rozumieniu niektórych pojęć używanych w standardach kontroli zarządczej poniżej określono ich znaczenie.

Efektywność - dążenie do osiągnięcia jak najlepszego związku między zaangażowanymi zasobami a osiągniętymi wynikami.

Działania korygujące* – działania w celu wyeliminowania przyczyny niezgodności i zapobieżenia ponownemu wystąpieniu.

Kompetencje* – zdolność stosowania wiedzy i umiejętności w celu osiągnięcia zamierzonych rezultatów.

Osoby wykonujące prace pod nadzorem organizacji** – osoby, które wykonują w sposób stały lub cykliczny zadania w organizacji, nie będąc jej pracownikiem.

Skuteczność – osiągnięcie określonych, wyznaczonych celów oraz zamierzonych rezultatów.

Uprawnienia – prawo do czegoś, przysługujące lub nadane komuś.

* definicja z normy PN-EN ISO 9000:2015

**Osoby takie mogą wykonywać zadania na podstawie umów cywilnych, porozumień i podstaw prawnych innych niż prawo pracy. W przypadku osób realizujących zadania w formie outsourcingu o klasyfikowaniu do definiowanej grupy osób decyduje to, czy przedstawiciele organizacji mają możliwość lub obowiązek nadzorowania wykonywanych zadań (np. obsługa prawna, obsługa informatyczna, IOD). W takim przypadku osoby wykonujące prace pod nadzorem organizacji powinny zostać zaliczone do definiowanej grupy.

4. Kontekst organizacji

Organizacja powinna przeanalizować kontekst zewnętrzny i wewnętrzny, mające zastosowanie wymagania prawne oraz potrzeby i oczekiwania stron zainteresowanych dotyczące jej działalności, aby poprzez adekwatny system kontroli zarządczej zapewnić osiągnięcie odpowiednich wyników swojej działalności.

Kontekst zewnętrzny i wewnętrzny, mające zastosowanie wymagania prawne oraz potrzeby i oczekiwania stron zainteresowanych dotyczące działalności organizacji powinny być monitorowane, a niezbędne zmiany uwzględniane w ramach system kontroli zarządczej.

5. Przywództwo

5.1. Przestrzeganie wartości etycznych

Osoby zarządzające, pracownicy oraz osoby wykonujące prace pod nadzorem organizacji powinni być świadomi wartości etycznych przyjętych w jednostce i przestrzegać ich przy wykonywaniu powierzonych zadań.

Osoby zarządzające powinny wspierać i promować przestrzeganie wartości etycznych, dając dobry przykład codziennym postępowaniem i podejmowanymi decyzjami.

5.2. Misja

Organizacja powinna określić cel istnienia jednostki, formułując krótko i w sposób syntetyczny jej misję. Misja powinna być skutecznie zakomunikowana, znana i rozumiana w organizacji.

Misja ministerstwa powinna odnosić się do działów administracji rządowej kierowanych przez ministra, a misja urzędu jednostki samorządu terytorialnego odpowiednio do tej jednostki.

5.3. Role, odpowiedzialność i uprawnienia

Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony w formie udokumentowanej informacji, dla każdego pracownika lub roli, jaką pełni w organizacji, jak również skutecznie zakomunikowany.

Powyższe wymaganie ma również zastosowanie do osób wykonujących prace pod nadzorem organizacji.

Należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych przez kierownika jednostki lub organ poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom. Zakres uprawnień delegowanych przez kierownika jednostki lub organ powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i z nimi związanego ryzyka. Zaleca się delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji, zwłaszcza tych o bieżącym charakterze. Przyjęcie delegowanych uprawnień powinno być potwierdzone w formie udokumentowanej informacji.

5.4. Struktura organizacyjna

Struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do jej aktualnych celów i zadań. Struktura organizacyjna, tam gdzie ma to zastosowanie, powinna uwzględniać właściwe formy działania organizacji, w tym zarządzanie procesowe i projektowe. Zakres zadań, uprawnień i

odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników powinien być przejrzysty, spójny i dostępny w formie udokumentowanych informacji.

6. Planowanie

6.1. Działania odnoszące się do ryzyk i szans

Nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyk i szans w odniesieniu do celów i zadań organizacji.

W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane.

Należy określić akceptowany poziom ryzyka. Nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać oceny ryzyka. Ocena ryzyka powinna uwzględniać następstwa zdarzenia lub zagrożenia i związanego z nim prawdopodobieństwa jego wystąpienia.

W stosunku do każdego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie, zmianę celu, jeżeli to możliwe). W przypadku tolerowania istotnego ryzyka decyzja powinna być uzasadniona w formie udokumentowanej informacji i podjęta przez kierownika jednostki.

Organizacja powinna przechowywać udokumentowaną informację dotyczącą oceny ryzyka i postępowania z ryzykiem.

W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, jak również pozyskania informacji o czynnikach mogących wpływać na oceniony poziom ryzyka w tym zidentyfikowania nowych zdarzeń lub zagrożeń należy dokonać ponownej oceny ryzyka w takim zakresie, jak to niezbędne.

Ryzyko i szanse powinny być monitorowane i uwzględniane w bieżącej działalności organizacji, w tym przy podejmowaniu decyzji.

6.2. Cele i planowanie ich osiągnięcia

Organizacja powinna określić w formie udokumentowanej cele, które powinny być:

- a) spójne z misją,
- b) adekwatne,
- c) mierzalne,
- d) monitorowane,
- e) określone jasno, w co najmniej rocznej perspektywie.

Należy wskazać odpowiedzialnych za cele oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji.

Organizacja planując sposób realizacji celów, powinna określić zadania niezbędne do ich osiągnięcia, jak również odpowiedzialności za realizację zadań terminy ich realizacji i niezbędne zasoby.

Cele i zadania niezbędne do ich osiągnięcia oraz pozostałe informacje, o których mowa powyżej, organizacja powinna określić i utrzymywać w formie udokumentowanej.

7. Wsparcie

7.1. Kompetencje zawodowe

Należy zadbać, aby osoby zarządzające i pracownicy, jak również osoby pracujące pod nadzorem organizacji, posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające prawidłowo, skutecznie i efektywnie realizować cele, zadania i wykonywać swoje obowiązki.

Proces zatrudnienia powinien być prowadzony w sposób zapewniający wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko pracy, który może być zatrudniony.

Tam, gdzie ma to zastosowanie, należy zapewnić stały rozwój kompetencji zawodowych pracowników jednostki i osób zarządzających.

7.2. Świadomość

Organizacja powinna zapewnić, aby zarządzający, pracownicy i osoby wykonujące prace pod nadzorem organizacji byli świadomi misji oraz odpowiednich dla swojego zakresu obowiązków:

- a) celów,
- b) ryzyk,
- c) zasad, wymagań i procedur.

7.3. Bieżąca informacja i komunikacja wewnętrzna

Organizacja powinna zapewnić osobom zarządzającym, pracownikom i osobom wykonującym prace pod nadzorem organizacji, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe, rzetelne i integralne informacje, w tym informacje udokumentowane, potrzebne do realizacji celów, zadań i wykonywania obowiązków.

Organizacja powinna zapewnić skuteczne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki oraz jeżeli ma to zastosowanie, w obrębie działu administracji rządowej albo jednostki samorządu terytorialnego.

7.4. Komunikacja zewnętrzna

Organizacja powinna zapewnić skuteczny system wymiany ważnych informacji z podmiotami zewnętrznymi, które mają wpływ na osiągnięcie jej celów i realizację zadań, oraz innymi istotnymi stronami zainteresowanymi.

7.5. Udokumentowane informacje

Dokumentacja systemu kontroli zarządczej powinna być spójna i adekwatna, oraz powinna uwzględniać kontekst działania organizacji jak również ryzyko.

System kontroli zarządczej powinien zawierać udokumentowane informacje:

- a) wymagane, mający zastosowanie przepisy prawa i innymi obowiązującymi organizację wymaganiami,
- b) wymagane niniejszym standardem,
- c) określone przez organizację, jako niezbędne dla skuteczności systemu kontroli zarządczej, a w szczególności przepisy prawa wewnętrznego, procedury, instrukcje i wytyczne.

Dokumentacja wewnętrzna, jak i udokumentowane informacje pochodzące spoza organizacji powinny być dostępne dla wszystkich osób, dla których są one niezbędne.

Tam, gdzie to wymagane, organizacja powinna dokumentować działania i ich wyniki w formie udokumentowanych informacji i je przechowywać.

Udokumentowane informacje, niezależnie od nośnika, stanowią zasób organizacji, dlatego powinny być odpowiednio nadzorowane i zabezpieczone.

7.6. Ochrona zasobów

Organizacja powinna zapewnić bezpieczeństwo zasobów pozostających w zarządzie organizacji.

Tam, gdzie to ma zastosowanie, organizacja powinna zadbać, aby dostęp do zasobów jednostki miał wyłącznie upoważnione osoby.

Osobom zarządzającym, pracownikom oraz osobom wykonującym prace pod nadzorem organizacji należy określić odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki.

7.7. Mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych

Organizacja powinna stosować, co najmniej następujące mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych:

- a) rzetelne i pełne dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych,
- b) zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione,
- c) tam, gdzie jest to możliwe, podział kluczowych obowiązków,
- d) weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych przed i po ich realizacji.

7.8. Mechanizmy kontroli dotyczące bezpieczeństwa informacji i systemów teleinformatycznych

Organizacja powinna określić mechanizmy służące zapewnieniu bezpieczeństwa informacji i systemów teleinformatycznych.

7.9. Ciągłość działania

Organizacja powinna zapewnić istnienie mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działania jednostki, wykorzystując m.in. wyniki oceny ryzyka.

8. Działania operacyjne

8.1. Planowanie i nadzór nad działaniami operacyjnymi

Organizacja powinna zaplanować i prawidłowo realizować zadania, dla których została powołana.

Organizacja powinna prowadzić nadzór nad wykonaniem zadań, dla których została powołana, w celu ich prawidłowej, a w szczególności oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji.

Organizacja powinna wdrożyć i nadzorować zaplanowane zadania, jako niezbędne do osiągnięcia zakładanych celów.

W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system nadzorowania realizacji zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane.

9. Ocena efektów działania

9.1. Monitorowanie, pomiary, analiza i ocena

Organizacja powinna monitorować wykonanie celów i zadań. Organizacja powinna oceniać realizację celów, stosując mierniki skuteczności i jakości, a tam, gdzie to możliwe i ma zastosowanie – także efektywności.

Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań, uwzględniając kryterium oszczędności.

W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania i realizacji celów przez jednostki podległe lub nadzorowane.

Organizacja powinna monitorować skuteczność poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej, co umożliwi bieżące rozwiązywanie zidentyfikowanych problemów i niezgodności.

9.2. Samoocena

Zaleca się przeprowadzenie, co najmniej raz w roku, samooceny systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające i pracowników jednostki. Samoocena, jeżeli jest przeprowadzana, powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana.

9.3. Audyt wewnętrzny

W przypadkach i na warunkach określonych w ustawie o finansach publicznych audytor wewnętrzny prowadzi obiektywną i niezależną ocenę systemu kontroli zarządczej.

9.4. Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Kierujący jednostką powinien nie rzadziej niż raz w roku przeprowadzić przegląd systemu kontroli zarządczej w celu zapewnienia jego stałej przydatności, adekwatności i skuteczności. Przegląd i ocena skuteczności systemu kontroli zarządczej powinna uwzględniać w szczególności uzyskane przez jednostkę efekty oraz wyniki: monitorowania, samooceny, audytów i kontroli, jeżeli zostały przeprowadzone.

Ocena skuteczności systemu kontroli zarządczej powinna być udokumentowana i zatwierdzona przez kierującego jednostką. Tam, gdzie ma to zastosowanie ocena skuteczności systemu kontroli zarządczej jest dokumentowana w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok.

10. Doskonalenie

10.1. Niezgodności i działania korygujące

W przypadku wystąpienia niezgodności organizacja powinna podjąć działania mające na celu jej nadzorowanie i jeżeli ma to zastosowanie, korekcję a także podjąć działania korygujące.

Należy ocenić, czy wystąpienie niezgodności nie powoduje potrzeby przeprowadzenia oceny ryzyka.

10.2 Ciągłe doskonalenia

Organizacja powinna ciągle doskonalić swoją działalność a także przydatność, adekwatność i skuteczność systemu kontroli zarządczej.