

Modelowe rozwiązania najwyższych organów kontroli

System analiz strategicznych w Najwyższej Izbie Kontroli

System analiz strategicznych (SAS) to kluczowy element funkcjonowania najwyższych organów kontroli (NOK). Dzięki niemu możliwa jest trafniejsza identyfikacja obszarów ryzyka w działalności sektora publicznego, a to pozwala skoncentrować zasoby na najważniejszych problemach i dostosowywać działania do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych. Analiza porównawcza strategii wybranych organów i międzynarodowych organizacji, które je zrzeszają oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego pozwala podkreślić różnice w celach dotyczących np. innowacji czy technologii, ale jednocześnie wskazać, że cele strategiczne i wartości NOK są, przy uwzględnieniu krajowej specyfiki, uniwersalne. Może też pomóc w wykorzystaniu doświadczeń innych organów przy sporządzaniu strategii Najwyższej Izby Kontroli. SAS jest stosowany również w Izbie. Strategia NIK oraz Strategia działalności kontrolnej to filary systemu analiz strategicznych. Obejmuje on także narzędzia analityczne wspierające identyfikację problemów w działalności państwa, wśród których kluczowymi są matryca oceny tematów kontroli oraz karty problemów społeczno-gospodarczych.

MARCIN BĘDZIESZAK, WOJCIECH GOLEŃSKI

Wstęp

Współcześnie najwyższe organy kontroli działają w niezwykle złożonym

i dynamicznym środowisku. Do ich sprawnego funkcjonowania niezbędny staje się system analiz strategicznych¹,

¹ *Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions*, Organisation for Economic Cooperation and Development, 2010, s. 23.

stanowiący pierwszy etap zarządzania strategicznego, rozumianego jako podejście, które koncentruje się na planowaniu i realizacji działań zmierzających do osiągnięcia długoterminowych celów organizacji publicznych². Brak takiego podejścia prowadzi do nieefektywnego wykorzystania zasobów, spadku zaufania społecznego i niemożności adaptacji do zmieniających się warunków. System analiz strategicznych umożliwia NOK przewidywanie przyszłych trendów przez analizę danych i monitorowanie otoczenia, co pozwala reagować na wyzwania, jak również optymalizować zasoby dzięki odpowiedniemu alokowaniu środków finansowych i personelu, przy jednoczesnej minimalizacji kosztów i maksymalizacji rezultatów. Dodatkowo zapewnia skuteczną komunikację przez jasne i przejrzyste przekazywanie informacji do interesariuszy, budując zaufanie i transparentność. Umożliwia wreszcie adaptację do zmian dzięki elastycznej reakcji na nowe regulacje, technologie i oczekiwania społeczne oraz występujące w państwie problemy.

W dobie rosnących oczekiwań społecznych co do przejrzystości działania i odpowiedzialności instytucji publicznych za dobro wspólne, SAS jest kluczowy dla utrzymania wiarygodności i efektywności NOK³. Wdrażanie strategicznego zarządzania przekłada się na optymalizację procesów wewnętrznych, efektywne

zarządzanie kadrami i ciągłe doskonalenie metod kontroli. Bez jasno określonej strategii, opartej na solidnym systemie analiz, NOK ryzykują utratę swojej pozycji jako kluczowych instytucji w systemie kontroli państwa. Strategiczne zarządzanie w NOK obejmuje ciągłe monitorowanie zmian w obszarze legislacji, technologii, gospodarki i wyzwań społecznych, a także planowanie i priorytetyzowanie zadań. Umożliwia optymalne wykorzystanie ograniczonych zasobów; jasne i przejrzyste przekazywanie informacji, co sprzyja budowie zaufania oraz relacji z interesariuszami; koordynację działań z innymi instytucjami oraz wdrażanie i wykorzystywanie nowych narzędzi, takich jak analiza danych i sztuczna inteligencja. System analiz strategicznych zapewnia skuteczność, wiarygodność i prestiż NOK. Bez niego najwyższe organy kontroli ryzykują utratę swojej pozycji jako kluczowych strażników interesu publicznego.

Metodyka zarządzania strategicznego w NOK

Obecnie zasadniczym dokumentem mającym zastosowanie do zarządzania strategicznego w NOK jest podręcznik Inicjatywy INTOSAI ds. rozwoju (ang. INTOSAI Development Initiative – IDI)⁴. Opisana w nim metodyka została zaprojektowana na potrzeby NOK, z uwzględnieniem specyfiki działalności tego typu instytucji.

² B. Kożuch: *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004, s. 179-216.

³ *Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris 2016, s. 18.

⁴ *Strategic Management Handbook for Supreme Audit Institutions*, INTOSAI Development Initiative, 2020.

Kładzie ona nacisk na partycypację i zaangażowanie wszystkich interesariuszy, w tym pracowników NOK, przedstawicieli rządu, parlamentu i społeczeństwa. Podręcznik dostarcza również praktycznych narzędzi i technik wspierających poszczególne etapy procesu zarządzania strategicznego. W metodyce wskazano, że strategia powinna koncentrować się na czterech wymiarach działalności NOK: potencjale instytucjonalnym i zasobach, wynikach, rezultatach, oddziaływaniu na otoczenie.

Potencjał instytucjonalny i zasoby stanowią fundament, na którym opiera się cała działalność NOK. Wymiar ten można podzielić na trzy kluczowe obszary: ustrojowy, organizacyjny i profesjonalny. Obszar ustrojowy obejmuje wszystko, co związane z formalnym statusem i strukturą NOK. Są to ramy prawne, które określają kompetencje, niezależność i sposób działania. Ważne są tu również mechanizmy zarządzania i nadzoru, które zapewniają efektywne funkcjonowanie i rozliczalność. W obszarze organizacyjnym uwaga jest skupiona na wewnętrznej organizacji. Obejmuje on strukturę organizacyjną, która musi być sprawna i przygotowana na zmiany, aby sprostać różnorodnym zadaniom. Kluczowe jest tu również przywództwo i komunikacja wewnętrzna, które zapewniają sprawny przepływ informacji i koordynację działań. Zdolności techniczne i zasoby, takie jak nowoczesny sprzęt oraz oprogramowanie, są niezbędne do prowadzenia skutecznych kontroli. Zarządzanie strategiczne i finansowe zapewnia stabilność i możliwość planowania długoterminowego. Obszar profesjonalny dotyczy kompetencji i zasobów ludzkich. Istotna jest tu wiedza merytoryczna, czyli

eksperska znajomość różnych dziedzin, które są przedmiotem kontroli. Profesjonalny personel, w tym kontrolerzy, specjaliści w dziedzinie zarządzania i prawa, to podstawa dobrze zorganizowanej pracy. Ważne są również sieci ekspertów, które umożliwiają dostęp do fachowej wiedzy i wsparcia.

Na wyniki NOK mają wpływ różne czynniki: mechanizmy niezależności, działania komunikacyjne, ułatwienia wspólnych kontroli, platformy wymiany wiedzy i doświadczeń, usługi wsparcia doradczego, podnoszenie kwalifikacji pracowników, coaching i mentoring, wytyczne i materiały metodyczne. Ułatwiają im osiągnięcie założonych celów. Zależnie od charakteru czynniki te:

- zapewniają niezależność NOK od wpływów politycznych i innych czynników zewnętrznych, co jest kluczowe dla wiarygodności kontroli;
- obejmują komunikację z otoczeniem, w tym z mediami, interesariuszami i opinią publiczną, aby informować o wynikach kontroli i budować zaufanie;
- pozwalają na wymianę doświadczeń i zwiększenie sprawności dzięki współpracy z innymi organami kontroli, zarówno krajowymi, jak i międzynarodowymi;
- wspierają kontrolowane podmioty podczas wdrażania zaleceń pokontrolnych i zmiany funkcjonowania;
- wspierają pracowników NOK w rozwoju zawodowym i osobistym oraz podnoszeniu kwalifikacji, aby mogli skutecznie realizować swoje zadania;
- standaryzują procesy kontrolne i zapewniają spójność w działaniach NOK.

Rezultaty to konkretne oraz mierzalne efekty działań. Obejmują one przede

wszystkim raportowanie, czyli przygotowywanie raportów rocznych, raportów o wynikach kontroli. Kolejnym ważnym rezultatem jest skuteczne zaangażowanie interesariuszy, czyli utrzymywanie kontaktów z różnymi grupami, takimi jak rząd, parlament, organizacje pozarządowe i społeczeństwo. Duże znaczenie ma także wspieranie rozwoju potencjału w zakresie zarządzania, czyli poprawy efektywności i skuteczności działania. Ważnym rezultatem jest też wspieranie rozwoju potencjału w odniesieniu do jakości i przydatności realizowanych kontroli, czyli działania mające na celu podniesienie ich jakości i użyteczności.

Oddziaływanie na otoczenie to długoterminowe i strategiczne zmiany, które pozytywnie wpływają na społeczeństwo. Obejmuje budowanie postrzegania NOK jako ważnej i wiarygodnej instytucji, co przekłada się na zaufanie do jej pracy. Działania NOK prowadzą do bardziej przejrzystej i skutecznej sprawozdawczości w obszarze finansów publicznych, a to poprawia jakość informacji o wydatkach publicznych i w konsekwencji ich rozliczalność. Ważnym elementem jest również lepsze wdrażanie rekomendacji pokontrolnych, czyli skuteczne działania następcze. Aktywność NOK przyczynia się do większej zgodności działań administracji publicznej z przepisami, co zapewnia przestrzeganie prawa i zasad dobrego zarządzania (ang.

good governance). Funkcjonowanie NOK ma służyć poprawie jakości zarządzania finansami publicznymi, czyli zwiększeniu efektywności i skuteczności wydatkowania środków publicznych. NOK dąży do zapewnienia bardziej inkluzywnego, sprawiedliwego i zrównoważonego świadczenia usług publicznych, aby były one dostępne dla wszystkich obywateli.

Wskazane wyżej cztery wymiary działalności NOK nawiązują pośrednio do koncepcji strategicznej karty wyników (ang. *Balanced Scorecard* – BSC), opracowanej przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona⁵. Polega ona na przełożeniu strategicznych celów organizacji na mierzalne wskaźniki skuteczności w czterech perspektywach: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych, uczenia się i rozwoju. Kluczowe jest zapewnienie spójności i powiązania między tymi perspektywami, ponieważ pozwala to na całościowe monitorowanie postępów realizacji strategii⁶. Proces konstrukcji wymaga identyfikacji kluczowych czynników sukcesu (KSF) w każdej perspektywie⁷, a następnie zdefiniowania konkretnych, mierzalnych, osiągalnych, istotnych i terminowych wskaźników zgodnie z metodyką SMART⁸. Właściwa implementacja BSC wymaga również zaangażowania kadry zarządzającej, regularnego monitorowania i dostosowania wskaźników do zmieniających się warunków rynkowych i strategicznych.

⁵ R. S. Kaplan, D. P. Norton: *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press, 1996.

⁶ A. Neely: *Business performance measurement: Theory and practice*, Cambridge University Press, 2002, s. 145-153.

⁷ C. D. Ittner, D. F. Larcker: *Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance?*, „Journal of Accounting Research” nr 36(Supplement), 1998, s. 1-35.

⁸ SMART jest akronimem od Specific (konkretny), Measurable (mierzalny), Assignable (osiągalny), Realistic (realistyczny), Time-bound. (ograniczony w czasie).

Wykorzystanie Strategicznej karty wyników na potrzeby opracowania strategii NOK powinno polegać na jej modyfikacji w taki sposób, aby uwzględniała specyfikę ich działania. Powinna obejmować cztery perspektywy: interesariuszy, działalności kontrolnej, procesów wewnętrznych, zasobów. Perspektywa interesariuszy w takim ujęciu skupia się na budowaniu i utrzymywaniu relacji z kluczowymi grupami, takimi jak parlament, rząd, społeczeństwo i inne instytucje kontroli. Odnosi się zatem do poziomu zaufania publicznego do NOK, współpracy z innymi instytucjami czy jakości relacji z interesariuszami NOK.

Perspektywa działalności kontrolnej koncentruje się na efektywności i skuteczności działań kontrolnych. Obejmuje: liczbę przeprowadzonych kontroli, odsetek badań wykazujących istotne nieprawidłowości, wartość odzyskanych środków publicznych dzięki działaniom kontrolnym, wpływ kontroli na poprawę zarządzania finansami publicznymi (mierzony na podstawie informacji zwrotnych od kontrolowanych jednostek), liczbę rekomendacji wdrożonych przez kontrolowane jednostki.

Perspektywa procesów wewnętrznych odnosi się zatem do takich kwestii, jak: czas potrzebny na przeprowadzenie kontroli, stopień automatyzacji procesów, zadowolenie pracowników.

Perspektywa zasobów koncentruje się na właściwym zarządzaniu zasobami ludzkimi, finansowymi i technologicznymi. Obejmuje zatem liczbę i kwalifikacje pracowników oraz zasady zarządzania nimi, efektywność wykorzystania budżetu czy dostęp do nowoczesnych narzędzi i technologii.

Wskazana wcześniej metodyka, biorąc w szczególności pod uwagę dostosowanie jej do potrzeb NOK, stanowi swoisty wzorzec opracowania planów strategicznych w tych instytucjach. W raporcie *The Global Stocktaking Report 2023*⁹ wskazuje się, że zdecydowana większość NOK (około 90%) posiada i wdraża plan strategiczny¹⁰, co stanowi stabilną tendencję z ostatniej dekady. Ten wysoki odsetek dowodzi powszechnego zrozumienia znaczenia planowania strategicznego dla sprawnego funkcjonowania NOK. Jednakże raport wskazuje różnice w podejściu do zarządzania strategicznego między poszczególnymi regionami i krajami o odmiennych poziomach dochodów. Jest to poziom zbliżony do obserwowanego w latach wcześniejszych¹¹.

Przed opracowaniem planu strategicznego większość NOK przeprowadza kompleksową ocenę swojej sytuacji. Najczęściej wykorzystywane narzędzia to Ramy pomiaru osiągnięć najwyższych organów kontroli (SAI PMF)¹² oraz analiza

⁹ *The Global Stocktaking Report 2023*, INTOSAI Development Initiative, s. 26-35, <<https://www.idi.no/our-resources/global-stocktaking-reports>>, (dostęp 7.7.2025).

¹⁰ Dobrym tego przykładem jest Najwyższa Izba Kontroli, w której sformułowano: *Strategię Najwyższej Izby Kontroli na lata 2021–2024*, *Strategię Działalności Kontrolnej na lata 2022–2024*, *Strategię Najwyższej Izby Kontroli na lata 2025–2031* oraz *Strategię Działalności Kontrolnej na lata 2025+*.

¹¹ J. Mazur: *Funkcjonowanie najwyższych organów kontroli w 2020 r. – Raport INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2021, s. 107.

¹² <<https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf>>, (dostęp 5.5.2025).

interesariuszy. Jest częściej stosowana w krajach o niższych dochodach, co sugeruje większą potrzebę uwzględnienia specyfiki lokalnego kontekstu i budowania relacji.

Większość NOK publikuje swoje plany strategiczne (71%), choć odsetek ten jest nieco niższy niż w 2020 r. Najwięcej publikacji pochodzi z państw zrzeszonych w ASOSAI (azjatyckiej organizacji regionalnej INTOSAI). Treść planów strategicznych różni się w zależności od kontekstu. Kraje o niższych dochodach częściej uwzględniają w planach kwestie zasobów, zakresu mandatu kontroli. Wynika to prawdopodobnie z potrzeby pozyskiwania wsparcia zewnętrznego i legitymizacji działań NOK w środowisku o niższym poziomie przejrzystości i odpowiedzialności.

Większość NOK (81%) posiada plan operacyjny powiązany z planem strategicznym, a budżet jest przygotowywany na jego podstawie (77%). Wysoki odsetek NOK posiada również plany na wypadek sytuacji nadzwyczajnych (58%), co pokazuje wzrost świadomości ryzyka i potrzeby przygotowania na nieprzewidziane okoliczności. Monitorowanie i raportowanie postępów w realizacji planu strategicznego ma miejsce w około połowie NOK. Raportowanie koncentruje się głównie na wynikach, zakresie kontroli i zasobach finansowych. Tylko 20% NOK zgłasza wszystkie te elementy w swoich raportach. Różnice w zakresie monitorowania i raportowania wskazują na potrzebę dalszego rozwoju w tym obszarze.

Treść dokumentów strategicznych NOK

Przed opracowaniem strategii istotny jest przegląd podobnych dokumentów z innych NOK. Pozwala to na identyfikację najlepszych praktyk i innowacyjnych rozwiązań. Analiza zaimplementowanych strategii może też dostarczyć cennych inspiracji i wskazówek. Taki przegląd oferuje porównanie różnych podejść i metod prowadzenia działalności kontrolnej, umożliwia wybór optymalnych rozwiązań. Badanie strategii z różnych krajów pomaga uniknąć błędów i pułapek, które napotkały inne organy kontroli. Analiza doświadczeń innych krajów może również zapobiec kosztownym i czasochłonnym działaniom, które okazały się nieskuteczne. Ponadto przegląd strategii międzynarodowych wzbogaca perspektywę osób odpowiedzialnych za tworzenie nowej strategii. Umożliwia to podejście do tematu w sposób bardziej kompleksowy. Porównanie strategii z różnych krajów ułatwia też uzasadnienie proponowanych zmian i innowacji w nowej strategii, dostarczając argumentów opartych na sprawdzonych rozwiązaniach. Finalnie taki przegląd przyczynia się do podniesienia profesjonalizmu i sprawności pracy organu kontroli przez wdrożenie najlepszych światowych praktyk.

Przedstawiane strategie NOK zostaną podzielone na trzy grupy:

1. strategie organizacji ponadnarodowych: Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI)¹³,

¹³ INTOSAI Strategic Plan 2023–2028, <https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news/2022/08/310822_EN_2023-2028_INTOSAI_Strategic_Plan.pdf>, (dostęp 9.10.2024).

Europejskiej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (EUROSAI)¹⁴ oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (ETO)¹⁵;

2. strategię krajów anglosaskich: amerykańskiego Urzędu Rozliczania Rządu (U.S. Government Accountability Office, GAO)¹⁶ i brytyjskiego Krajowego Urzędu Kontroli (National Audit Office, NAO)¹⁷;

3. strategię krajów Europy kontynentalnej: Estonii¹⁸, Finlandii¹⁹, Łotwy²⁰, Litwy²¹, Holandii²², Słowacji²³ i Słowenii²⁴.

INTOSAI, EUROSAI i ETO łączy wspólny cel: wspieranie niezależnych i rozwijających się instytucji kontroli. Niezależność, będąca fundamentem ich działania, gwarantuje obiektywną ocenę działań publicznych, wolną od politycznych nacisków. Kluczowy jest również profesjonalizm,

obejmujący najwyższe standardy etyczne, sprawdzone metody kontroli i ciągle doskonalenie umiejętności. Współpraca jest równie istotna, a wymieniane są wiedza, najlepsze praktyki i zasoby. INTOSAI skupia się na współpracy globalnej, EUROSAI na europejskiej, a ETO na współdziałaniu wewnątrz Unii Europejskiej. Dzięki temu unifikowane są standardy kontroli, zwiększa się efektywność i zdolność reagowania na globalne wyzwania. Priorytetem jest inwestycja w rozwój kompetencji. Szkolenia, wymiana doświadczeń i dostęp do najnowszych technologii pozwalają sprostać zmieniającym się wyzwaniom. Wszystkie trzy organizacje dążą do doskonałości w audycie, budując solidne fundamenty dla przejrzystego i odpowiedzialnego zarządzania publicznego. To dynamiczny proces, pełen

¹⁴ EUROSAI's Strategic Plan 2024–2030, <https://www.eurosaai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosaai/.content/documents/strategic-plan/ESP_2024-2030/ESP-2024-2030_EN.pdf>, (dostęp 9.10.2024).

¹⁵ The 2021–25 strategy of the European Court of Auditors, <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2021-2025/STRATEGY2021-2025_EN.pdf>, (dostęp 9.10.2024).

¹⁶ GAO 2022–2027 Strategic Plan: Goals and Objectives for Serving Congress and the Nation, <<https://www.gao.gov/assets/gao-22-1sp.pdf>>, (dostęp 10.10.2024).

¹⁷ The National Audit Office's five-year strategy 2020 to 2025, National Audit Office of United Kingdom, <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/05/nao-strategy-2020-25.pdf>>, (dostęp 10.10.2024).

¹⁸ Strategy of the National Audit Office 2020–2024, National Audit Office of Estonia, <<https://www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket=FwZsGEgkA54%3d&tabid=140&mid=729&language=en-US&forcedownload=true>>, (dostęp 16.10.2024).

¹⁹ The NAO's strategy 2024–2030, National Audit Office of Finland, <<https://vtv.s3.eu-west-1.amazonaws.com/app/uploads/2024/01/naof-strategy-2024-2030-en.pdf>>, (dostęp 16.10.2024).

²⁰ Strategy 2022–2025 of the State Audit Office of the Republic of Latvia, <https://lrkv.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/VK_darbibas_strategija_2023_eng.pdf>, (dostęp 16.10.2024).

²¹ National Audit Office Strategy 2025, National Audit Office of Lithuania, <https://www.valstybeskontrolė.lt/TVS/Content/Apie_mus/Strategy_2025.pdf>, (dostęp 16.10.2024).

²² Strategy of the Netherlands Court of Audit 2021–2025, Netherlands Court of Audit, <<https://english.rekenkamer.nl/binaries/rekenkamer-english/documenten/publications/2021/01/25/trust-in-accountability---strategy-2021%E2%80%932025/Trust+in+Accountability%2C+Strategy+2021-+2025.pdf>>, (dostęp 16.10.2024).

²³ SAO SR Development strategy 2020–2025, Supreme Audit Office of the Slovak Republic, <<https://www.nku.gov.sk/documents/d/nku-en/sao-sr-development-strategy-2020-25>>, (dostęp 16.10.2024).

²⁴ Strategy Of The Court Of Audit 2021–2024, Republic of Slovenia Court of Audit, <https://www.rs-rs.si/fileadmin/user_upload/Datoteke/Dokumenti_statcne_strani/Strategija/RSRS-Strategy-2021-24_EN.pdf>, (dostęp 16.10.2024).

energii i zaangażowania, mający na celu zapewnienie najwyższych standardów w sektorze publicznym.

INTOSAI, EUROSAI i ETO odmiennie sformułowały cele i priorytety strategiczne, co w naturalny sposób wynika z ich obszaru działania. INTOSAI skupia się na wzmacnianiu niezależności, promowaniu dobrych praktyk i wspieraniu rozwoju instytucji kontrolnych. EUROSAI kładzie nacisk na zrównoważony rozwój, odzwierciedlając rosnące znaczenie kwestii środowiskowych i społecznych w Europie oraz wspiera współpracę i wymianę doświadczeń między europejskimi instytucjami kontrolnymi w celu poprawy jakości kontroli w regionie. Europejski Trybunał Obrachunkowy kontroluje wydatki unijne i ocenia skuteczność polityk UE, dążąc do efektywnego i zgodnego z prawem wydatkowania funduszy.

Różni się także podejście do innowacji i technologii. INTOSAI promuje rozwój standardów kontroli oraz wspiera innowacje w praktykach kontrolnych. EUROSAI wspiera wykorzystanie nowych technologii i metodyki w audycie, aby zwiększyć dokładność, przejrzystość i efektywność. Europejski Trybunał Obrachunkowy skupia się na dostarczaniu niezależnych analiz i ocen, wspierając demokratyczny nadzór i debatę publiczną.

Amerykański i brytyjski NOK łączy wspólny fundament: niezależność, czyli wolność od wszelkich wpływów i nacisków oraz profesjonalizm. Obie instytucje mają na celu wspieranie decydentów, dostarczając im rzetelnych informacji i analiz. Powstałe w wyniku przeprowadzonych kontroli raporty są skierowane do parlamentarzystów, aby pomóc w podejmowaniu

decyzji opartych na faktach, poprawić jakość decyzji oraz sprawność polityk publicznych. Poprawa efektywności jest kolejnym wspólnym celem. Oznacza dążenie do zwiększenia wydajności i oszczędności w sferze zarządzania finansami publicznymi i usługami dla obywateli. Dokonuje się to dzięki identyfikacji obszarów, w których można zaoszczędzić pieniądze, poprawić jakość usług i zoptymalizować procesy, właściwie wykorzystać zasoby i zmaksymalizować finalne korzyści dla podatników.

Anglosaskie NOK podkreślają znaczenie nowoczesnych technologii i analizy danych w swojej pracy. GAO zwraca uwagę na znaczenie cyberbezpieczeństwa i wykorzystania technologii w transformacji rządu federalnego. Z kolei brytyjski Krajowy Urząd Kontroli planuje ulepszyć metodykę i oprogramowanie, aby dostarczać wyższej jakości ustaleń kontroli z wykorzystaniem analizy danych. Obie instytucje angażują się w dostarczanie użytecznych informacji dla decydentów. GAO działa na rzecz zapewnienia dobrobytu i bezpieczeństwa finansowego oraz pomaga Kongresowi USA reagować na zmieniające się wyzwania dla bezpieczeństwa państwa. Brytyjski NOK dąży do zwiększenia skuteczności i efektywności działań podejmowanych przez podmioty publiczne (ang. *Value-For-Money*) oraz dostarczania bardziej dostępnych, niezależnych informacji.

Amerykański i brytyjski NOK różnią się przede wszystkim wielkością obszaru, który podlega ich jurysdykcji, ale także szerszym kontekstem działania. W wypadku GAO mowa o działaniach na poziomie federalnym i koncentracji na zagadnieniach

dotyczących całego USA, takich jak bezpieczeństwo narodowe, ochrona zdrowia i edukacja. Natomiast Krajowy Urząd Kontroli wspiera parlament w kontrolowaniu rządu, koncentrując się na skuteczności i efektywności usług publicznych oraz przejrzystości w działaniach rządu.

Organy te różni też podejście do innowacji. GAO podkreśla potrzebę transformacji sfery publicznej i zwiększenia swojego znaczenia jako agencji federalnej stosującej najlepsze praktyki. Zachęty dla sektora publicznego do przyjmowania większej skłonności do ryzyka i tolerancji na porażki, aby lepiej spożytkować korzyści płynące z innowacji, takich jak sztuczna inteligencja – to cechy charakterystyczne brytyjskiego NOK.

Analiza strategii NOK z Estonii, Finlandii, Łotwy, Litwy, Holandii, Słowacji i Słowenii ujawnia szereg wspólnych cech. Niezależność i profesjonalizm stanowią fundament działań każdej z nich.

Wspieranie dobrego zarządzania finansami publicznymi jest tu celem nadrzędnym. Instytucje te dążą do zapewnienia optymalnego i zgodnego z prawem wykorzystania środków publicznych, identyfikując obszary, w których można poprawić wydajność i zwiększyć oszczędności. Poprawa zarządzania finansami publicznymi oraz wspieranie dobrych praktyk, optymalizacja procesów i wzmacnianie przejrzystości są najważniejszymi wspólnymi elementami. Podobnie jak budowa zaufania społecznego. Wiarygodne kontrole i przejrzyste raporty są kluczowe w tym procesie. Pomagają też zachować odpowiedzialność i przejrzystość w działaniach, a także otwartość i komunikację ze społeczeństwem.

Większość strategii zawiera komponenty dotyczące cyfryzacji, analizy danych i nowoczesnych narzędzi kontrolnych. Holandia kładzie nacisk na rolę IT i zarządzanie danymi. Łotwa rozwija metodykę kontrolną, a Słowenia wykorzystuje technologie wspierające efektywność operacyjną. Strategie odwołują się do potrzeby bliskiej współpracy z parlamentem, obywatelami i organizacjami społecznymi. Estonia, Finlandia i Litwa priorytetowo traktują wsparcie parlamentu i społeczeństwa. Łotwa szczególnie nacisk kładzie na zaangażowanie społeczeństwa obywatelskiego, a Holandia z kolei strategię zorientowaną na obywatela i przedsiębiorcę.

Wszystkie strategie zawierają elementy rozwoju kompetencji pracowników, efektywności wewnętrznej oraz profesjonalizacji. Słowacja koncentruje się na rozwoju zasobów ludzkich i finansów. Finlandia i Słowenia dążą do poprawy wydajności działania urzędów administracji publicznej.

Strategie NOK z tych krajów różnią się pod kilkoma względami. Priorytety strategiczne i specyficzne cele stanowią tu istotną różnicę. Na przykład Finlandia kładzie nacisk na integrację celów zrównoważonego rozwoju w swoich kontrolach, uwzględniając kwestie środowiskowe, społeczne i ekonomiczne w ocenie wydatków publicznych. Litwa podkreśla poprawę jakości życia obywateli jako swoisty cel kontroli, oceniając wpływ wydatków publicznych na dobrobyt społeczeństwa. Strategie mogą również uwzględniać specyficzne wyzwania i priorytety danego kraju, jak na przykład łotewska, która koncentruje się na kwestiach związanych z zarządzaniem zasobami publicznymi.

System analiz strategicznych w NIK

Zarządzanie strategiczne jest procesem informacyjno-decyzyjnym, w ramach którego podejmowane są decyzje o długim i szerokim horyzoncie rzeczowym²⁵. Jest to zatem zestaw działań i decyzji prowadzących do formułowania i wdrażania planów ukierunkowanych na osiągnięcie celów danej organizacji²⁶. Cele do osiągnięcia przez Izbę, zostały wyrażone w Strategii NIK (dalej Strategia)²⁷, są to:

1. Wiodąca rola NIK w usprawnianiu państwa; 2. Wysoka jakość kontroli; 3. Wzorowa instytucja publiczna; 4. Koncentracja działań kontrolnych na kluczowych problemach społeczno-gospodarczych; 5. Sprawna komunikacja z interesariuszami.

Klasyczne racjonalne podejście do zarządzania strategicznego zakłada świadome i planowe stosowanie metod i technik wspierających decyzje podejmowane przez ściśle kierownictwo w odniesieniu do zmieniających się uwarunkowań otoczenia organizacji²⁸. W tym kontekście racjonalne podejście do działalności kontrolnej Izby powinno uwzględniać dynamiczne zmiany w środowisku zewnętrznym, a wiedza na temat ich charakteru musi wynikać z pogłębionej analizy otoczenia społecznego.

W ramach prac prowadzonych w Departamencie Strategii NIK został zaproponowany schemat zarządzania strategicznego oparty na wyznacznikach związanych z przyjętymi celami strategicznymi – w wypadku omawianego schematu skoncentrowano się na celu 1 oraz 4 oraz misji i wizji organizacji. Podstawę stanowi tu umocowanie konstytucyjne²⁹ oraz ustawa o NIK³⁰. Elementy normatywne wyznaczyły ogólne ramy do opracowania Strategii, która z kolei wskazuje kierunki rozwoju naczelnego organu kontroli oraz gwarantuje jego sprawne funkcjonowanie. Należy podkreślić, że nieustanne zmiany w otoczeniu organizacji wymuszają dalszy rozwój, ale i kontynuację podjętych działań. Zadania naczelnego organu kontroli są niezmiennie³¹, jednak Strategia pozwala na ich doprecyzowanie i wyznaczenie głównych kierunków aktywności. Podstawowym celem jest zwiększenie wpływu na usprawnianie państwa i przeciwdziałanie negatywnym zjawiskom w sektorze publicznym. Konieczna jest tu koncentracja działalności kontrolnej na obszarach kluczowych dla funkcjonowania państwa, społeczeństwa oraz finansów publicznych. Możliwe to będzie dzięki wysokiej jakości kontroli,

²⁵ J. Kałowska i in.: *Zarządzanie strategiczne. Metody analizy strategicznej z przykładami*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań 2010, s. 7.

²⁶ J. A. Pearce, R. B. Robinso: *Formulation, Implementation and Control of a Competitive Strategy*, wyd. 10, McGraw-Hill/Irwin, New York 2007, s. 3, za M. Matusiak: *Zarządzanie strategiczne w dużych miastach w Polsce*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny”, Rok LXXVII, zeszyt 1, 2015, s. 182.

²⁷ *Strategia NIK na lata 2025–2031* wprowadzona Zarządzeniem Prezesa Najwyższej Izby Kontroli nr 11/2025 z dnia 4 kwietnia 2025 r. w sprawie wprowadzenia Strategii Najwyższej Izby Kontroli na lata 2025–2031.

²⁸ I. Żółtowska: *Zarządzanie Strategiczne konspekt wykładu ZAH*, październik 2009 (dostęp 28.04.2025), <https://home.elka.pw.edu.pl/~imilenko/zs_konspekt.pdf>.

²⁹ Art. 202-207 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483).

³⁰ Ustawa z 23.12.1994 o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2022 r. poz. 623).

³¹ INTOSAI-P 12: *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*, INTOSAI, 2019.

a zatem takiej, która jest przeprowadzana przez profesjonalnych kontrolerów przy użyciu nowoczesnych narzędzi i metod.

W tym miejscu należy wspomnieć o komplementarnym względem Strategii dokumencie i niejako z niej wynikającym, tj. Strategii działalności kontrolnej NIK (SDK)³². Opiera on Plany pracy na priorytetach strategicznych zatwierdzonych przez kierownictwo NIK, zgodnie z uniwersalnymi celami wprowadzonymi przez Strategię³³. Priorytety strategiczne SDK stanowią swoisty wyznacznik w procesie pozyskiwania informacji na potrzeby prowadzenia działalności kontrolnej przez NIK. Wobec tego SDK stanowi podstawę dla SAS.

Strategia działalności kontrolnej NIK jest najbardziej zbliżona, zgodnie z klasyfikacją zaproponowaną dla NOK w literaturze przedmiotu (por. poniżej), do strategii skoncentrowanej na kontroli wykonania zadań. SDK wskazuje podstawowe priorytety działalności kontrolnej (tj. bezpieczeństwo obywateli, bezpieczeństwo ekonomiczne, bezpieczeństwo infrastruktury i zasobów³⁴), które obejmują działania w ramach konkretnych polityk publicznych. Ich właściwa realizacja jest zatem kluczowa. Dodatkowo zdecydowana większość tematów kontroli ujętych w Planie pracy NIK dotyczy kwestii wykonania zadań przez jednostki kontrolowane.

Poniżej przedstawiono podstawowe rodzaje strategii kontrolnych NOK³⁵:

- strategia oparta na kontroli wykonania zadań (ang. *Performance Audit-Based Strategy*), która zapewnia NOK maksymalną autonomię, ponieważ ten typ kontroli jest bardziej elastyczny, ale organ narażony na ryzyko krytyki politycznej ze względu na subiektywność metod i wniosków;
- strategia oparta na kontroli finansowej (ang. *Financial Audit-Based Strategy*), która m.in. polega na rozwijaniu kompetencji w zakresie kontroli finansowej, często w połączeniu z kontrolą zgodności (ang. *compliance*), ale pomimo wysokiego statusu kontroli państwowej rodzi ryzyko postrzegania NOK jako krytyka zamiast doradcy, co może ograniczać jego wpływ;
- strategia portfelowa (ang. *Portfolio Strategy*), polega m.in. na tym, że NOK dzieli się na różne jednostki specjalizujące się w kontroli wykonania zadań, finansowej, zgodności i innych typach kontroli. Tym samym strategia pozwala na zaspokojenie różnorodnych potrzeb i oczekiwań wobec kontroli, ale jednocześnie może prowadzić do niejednoznacznej tożsamości zawodowej i konfliktów między różnymi typami kontroli;
- strategia hybrydowa (ang. *Hybrid Strategy*), która m.in.: polega na połączeniu elementów kontroli wykonania zadań

³² Strategia Działalności Kontrolnej Najwyższej Izby Kontroli na lata 2025+.

³³ Szczegółowy opis priorytetów SDK znajduje się w dalszej części artykułu.

³⁴ Por. *Kontrola wykonania zadań i nadzór nad jednostkami samorządu terytorialnego*. J. Wyporska-Frankiewicz (red.), E. Jarzęcka-Siwik, M. Berek, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 80.

³⁵ Por. K. Jeppesen, T. Carrington, B. Catasús, Å. Johnsen, K. Reichborn-Kjennerud, J. Vakkuri: *The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries*. „Financial Accountability & Management” nr 2/2017, s.150-151.

z kontrolą finansową lub ewaluacją³⁶, w efekcie powstaje nowy typ kontroli. Taka strategia pozwala na stworzenie odrębnej tożsamości dla kontrolera sektora publicznego oraz wymaga elastyczności i adaptacji metod z różnych obszarów.

Należy raz jeszcze podkreślić, że jeżeli chodzi o SDK priorytety dotyczą ogólnych kategorii, które wiążą się z konkretnymi politykami publicznymi lub ich wycinkami, co przekłada się m.in. na właściwość rzeczową wyspecjalizowanych jednostek organizacyjnych NIK. Nie oznacza to jednak, że Izba koncentruje się wyłącznie na kontroli wykonania zadań (znamienny jest chociażby coroczny obowiązek wykonania kontroli budżetowej), nieczęsto oddziela też kontrolę wykonania zadań od kontroli zgodności oraz wymiaru finansowego. Jednak uogólniając, SDK jest najbardziej zbliżona do strategii opartej na takim typie kontroli.

Wskazany system SAS został zaprojektowany tak, aby w elastyczny sposób dostarczać informacji o problemach społeczno-gospodarczych, które wymagają zainteresowania NIK. Badając wycinki lub istotne części polityk publicznych „dobrze jest dysponować wiedzą o zależnościach przyczynowych, wytwarzających lub podtrzymujących problemy, a także o oddziaływaniu przyczynowym wykorzystywanych narzędzi (...). Dobierając narzędzia interwencji,

logicznie biorąc, decydent nie tylko zakłada określony związek między użyciem narzędzia a spodziewanym efektem, lecz także leżący faktycznie u podstaw spodziewanej skuteczności mechanizm generujący określony problem, będący przedmiotem interwencji. Bo to z natury tego mechanizmu przyczynowego wynika zakładana skuteczność remedium”³⁷.

Analogicznie, znając istotę i charakter problemów społeczno-gospodarczych, łatwiej ukierunkować działalność kontrolną, a tym samym wspierać proces usprawniania państwa i efektywne wykorzystywanie środków publicznych. Z tego względu pierwszym elementem SAS (skoncentrowanym wszakże na priorytetach działalności kontrolnej zawartych w SDK) jest monitoring informacji bieżących, wykorzystujący narzędzia wywiadu opartego na źródłach otwartych (ang. *Open Source Intelligence* – OSINT)³⁸. Na podstawie danych uzyskanych ze źródeł otwartych (w tym m.in.: prasy branżowej, raportów tematycznych, dyskursu naukowego, interpelacji poselskich i in.), a także informacji pochodzących z innych źródeł (np. skarg wpływających do NIK, wyników wcześniejszych kontroli), tworzone są karty problemów społeczno-gospodarczych (PSG). Baza kart PSG jest dostępna dla kontrolerów, uzupełniana i uaktualniana. Zagadnienia tam prezentowane mogą

³⁶ Czyli systematycznego badania wartości lub cech konkretnego programu, działania lub obiektu z punktu widzenia przyjętych w tym celu kryteriów, w celu jego usprawnienia, rozwoju lub lepszego zrozumienia – zob. *Ewaluacja w edukacji*, (red.) L. Korporowicz, Oficyna Naukowa, Warszawa 1997, s.53.

³⁷ Zarządzanie strategiczne rozwojem, J. Górniak (red.), S. Mazur, MRB Warszawa 2012, s. 193 i nast.

³⁸ Zob. R. Backer: *Prawdziwa głębia OSINT. Odkryj wartość danych Open Source Intelligence*, Helion 2024; D. Meredith: *OSINT w praktyce. Jak gromadzić i analizować dane dostępne w sieci*, Helion 2025; D. Kuciel: *OSINT- Sztuka zdobywania informacji*, 2023.

stanowić (i *de facto* stanowią) inspirację do tworzenia kart kontroli wchodzących do Planu pracy NIK, a także wniosków o przeprowadzenie kontroli doraźnych. Dodatkowo treść kart PSG podlega opiniowaniu oraz walidacji przy użyciu narzędzia analitycznego (przedstawiona w dalszej części matryca oceny tematów kontroli)³⁹.

W świetle przedstawionych wyżej informacji można wskazać elementy SAS, które stanowią przykład zarządzania strategicznego w NIK, odnoszący się do sfery planowania i realizacji kontroli:

1. Bieżący monitoring problemów społeczno-gospodarczych – OSINT; 2. Tworzenie Kart PSG; 3. Analiza ryzyka w kluczowych obszarach funkcjonowania państwa – zastosowanie matrycy oceny tematów kontroli w procesie planowania (dla kart PSG i kart kontroli) i oceny wniosków o realizację kontroli doraźnych; 4. Analizy i raporty⁴⁰; 5. Tworzenie dokumentów strategicznych.

Analizy i raporty oraz dokumenty strategiczne stanowią immanentne elementy opisywanego systemu. Dokumenty strategiczne to wspomniane wcześniej: Strategia i SDK. Chociaż na ww. liście elementów SAS zajmują one ostatnią pozycję, faktycznie stanowią podstawę dla pozostałych – co zostało już zasygnalizowane wcześniej. Analizy i raporty stanowią z kolei pogłębienie problemów opisanych w kartach

PSG. Mogą one być także swoistym opracowaniem informacji uzyskanych w procesie wykorzystywania narzędzi analitycznych na użytek wewnętrzny NIK. Warto podkreślić, że ów system jest pomyślany jako elastyczny zbiór elementów i wspomniana klasyfikacja nie powinna być traktowana jako zbiór zamknięty. Tworzone w NIK wewnętrzne bazy danych, szeroko pojmowana digitalizacja procesu kontrolnego, uzyskiwanie przez Izbę dostępu do zewnętrznych baz danych itd. stanowią ważny i w dalszym ciągu rozwijany czynnik współtworzący SAS. Nie należy o nich zapominać.

Zaprezentowane tu najważniejsze elementy SAS umożliwiają koncentrację działalności kontrolnej na najważniejszych problemach w funkcjonowaniu państwa. Trzeba jednakowoż podkreślić, że SAS stanowi wsparcie w procesie planowania i realizacji kontroli, a ostateczne decyzje podejmuje kierownictwo NIK, wspierane przez gremia eksperckie. W odniesieniu do SAS podkreślenia wymaga także konieczność realizacji pełnego cyklu strategicznego, w tym zarządzania i monitoringu, ale również potrzeba budowania właściwej kultury organizacyjnej sprzyjającej realizacji strategii⁴¹.

Strategia działalności kontrolnej

Trudne do przecenienia miejsce w procesie zarządzania strategicznego NIK zajmuje

³⁹ Zob. W. Goleński, M. Będzieszak: *Analiza ryzyka w procesie planowania NIK – zastosowanie matrycy oceny tematów kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2024.

⁴⁰ W tym m.in. raport dotyczący wykorzystania przez jednostki kontrolowane wniosków *de lege ferenda*, raport na temat finansów samorządowych, analizy dotyczące obrony cywilnej i in., głównie na użytek wewnętrzny NIK.

⁴¹ M. Matusiak: *Zarządzanie strategiczne w dużych miastach w Polsce*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny”, Rok LXXVII, zeszyt 1, 2015, s. 182.

dokument wyznaczający priorytetowe kierunki działań kontrolnych. W systemie analiz strategicznych SDK stanowi podstawowy element, gdyż w precyzyjny sposób wyznacza obszary, w których będą prowadzone analizy na potrzeby działalności kontrolnej NIK. Dodatkowo SDK stanowi jeden z najistotniejszych elementów operacjonalizacji Strategii⁴². Treść dokumentu została wypracowana dzięki metodyce opartej na tworzeniu ram priorytetów SDK, a nie na określaniu celów strategicznych. W takim podejściu za kluczowe przyjmuje się obszary, które mają najbardziej problemowy charakter⁴³. Podobnie jak w wypadku wcześniejszych dokumentów, opracowanie SDK wymagało metodycznego podejścia zgodnego z najlepszymi praktykami w zakresie zarządzania strategicznego⁴⁴. Z tego powodu przyjęto założenie, że priorytety działalności kontrolnej wskazują pożądane, ale nieobligatoryjne, kierunki realizowanej działalności, pozwalając skoncentrować zasoby na kluczowych sferach mających największy wpływ na dobro wspólne. Priorytety działalności kontrolnej wyznaczają podstawowe kierunki formułowania

propozycji tematów kontroli, pozwalając na selekcję tych, które najbardziej przyczyniają się do realizacji SDK. Dodatkowym elementem wzmacniającym koncentrację działalności kontrolnej na najważniejszych problemach społeczno-gospodarczych jest wykorzystanie zobiektywizowanej ich oceny, możliwej dzięki zastosowaniu odpowiednich narzędzi analitycznych.

Główny filar obecnego i wcześniejszych dokumentów o tym charakterze⁴⁵ to bezpieczeństwo narodowe. Bezpieczeństwo narodowe jest sferą nadrzędną i podstawową dla funkcjonowania demokratycznego państwa prawa. Opiera się na koncepcji odporności państwa⁴⁶, uwzględniającej zdolności do: adaptacji do zmieniających się kontekstów; wytrzymywania nagłych szoków, powrotu do pożądanej równowagi, z zachowaniem przez państwo możliwości wykonywania swoich działań⁴⁷. Odporność to zdolność państwa do wytrzymywania, dostosowania się do i odbudowy po kryzysach naturalnych, militarnych oraz ekonomicznych⁴⁸. Z tego powodu bezpieczeństwo narodowe stanowi kontekst strategiczny dla działalności kontrolnej, rozumiany

⁴² M. Będzieszak, W. Goleński: *Bezpieczeństwo narodowe jako priorytet działalności NIK – strategia na lata 2023–2024*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2023, s. 13.

⁴³ M. Sulmicka: *Strategiczne programowanie rozwoju*, „Prace i Materiały Instytutu Rozwoju Gospodarczego SGH”, Warszawa 2006, s. 31–58.

⁴⁴ Zob. M. Będzieszak, W. Goleński: *Bezpieczeństwo narodowe jako priorytet...*, op.cit. s. 13.

⁴⁵ M. Będzieszak, W. Goleński: *Bezpieczeństwo narodowe jako priorytet...*, op.cit.

⁴⁶ Por. A. Drobniak, *Koncepcja urban resilience: narzędzie strategicznej diagnozy i monitoringu miast*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 1/2015.

⁴⁷ Por. *Building resilience to natural disasters and major economic crises*, S. Sirimanne (red.), seria „United Nations publication”, United Nations, New York 2013, s. 5 ramka I-3. Tak rozumiana odporność jest, podobnie jak bezpieczeństwo, działaniem społecznym, koniecznym do zapewnienia bezpieczeństwa. Por. *Resilience, civil preparedness and Article 3*, NATO, https://www.nato.int/cps/en/natohq/topics_132722.htm (dostęp 11.7.2024).

⁴⁸ Por. *Building resilience to natural disasters and major economic crises*, S. Sirimanne (red.), United Nations, 2013, s. 6.

w wymiarze przedmiotowym⁴⁹. W dokumencie zostały natomiast wskazane trzy priorytety strategiczne, które obejmują: bezpieczeństwo obywateli, bezpieczeństwo ekonomiczne, oraz bezpieczeństwo infrastruktury i zasobów.

Priorytety są powiązane z klasyfikacją działalności administracji publicznej COFOG, ponieważ w znacznym stopniu pokrywa się ona z właściwością jednostek organizacyjnych NIK i ich specyfiką. Przyjęty podział jest użyteczny także z powodu względnej symetryczności w przyporządkowaniu elementów COFOG do wspomnianych priorytetów. Dobór tematów kontroli do planu pracy oraz wybór tematów kontroli doraźnych powinien uwzględniać przyjęte priorytety działalności kontrolnej. Są one zbieżne z oczekiwaniami interesariuszy i aktualnym ryzykiem⁵⁰. Kontrolerzy dokonują wyboru tematów kontroli w procesie planowania strategicznego, analizując potencjalne tematy i przeprowadzając badania w celu zidentyfikowania ryzyka i problemów⁵¹. Z kolei w opracowaniu tematów kontroli pomocna może okazać się baza kart PSG, które także są podzielone ze względu na przyjęte w SDK priorytety. Baza PSG stanowi z jednej strony inspirację do tworzenia tematów kontroli, a z drugiej strony załączek oraz uzupełnienie

przeprowadzanej już na potrzeby danego tematu analizy przedkontrolnej. Warto dodać, że propozycje tematów kontroli zgłaszane do corocznego planu pracy powinny również uwzględniać potencjalne efekty oraz wartość dodaną kontroli. W tym procesie należy uwzględniać sugestie tematów przekazywanych do NIK⁵². Okres objęty badaniami kontrolnymi powinien zapewniać największą aktualność ich wyników⁵³. Tak opracowana koncepcja planowania kontroli pozwala na dokonywanie analiz funkcjonowania państwa w różnych sferach jego działalności. W połączeniu z kontrolami przeprowadzonymi w latach poprzednich koncepcja ta staje się punktem wyjścia do realizowanej w trzyletniej perspektywie oceny obszarów strategicznych, służącej sprawnemu funkcjonowaniu państwa oraz kwestiom istotnym z punktu widzenia obywateli.

Priorytety SDK przenika wyzwanie strategiczne – nowe technologie. Sfera ta jest wyrazem zainteresowania oraz dostrzeżenia przez NIK elementów, które w najbliższym czasie będą znacząco zmieniać charakter polityk publicznych. Nowe technologie (w tym sztuczna inteligencja, systemy autonomiczne, uczenie maszynowe, Internet rzeczy) rozwijają się w gwałtowny i ekspansywny sposób, stając się obszarem zainteresowań organizacji

⁴⁹ M. Grzywacz: *Bezpieczeństwo surowcowe państwa*, PWN, Warszawa 2021, s. 7.

⁵⁰ Standard INTOSAI-P 12/5.4. *INTOSAI-P 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. INTOSAI, <<https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>>, (dostęp 5.9.2024).

⁵¹ Standard ISSAI 300/36. *ISSAI 300: Fundamental Principles of Performance Auditing*. INTOSAI, <<https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/>>, (dostęp 5.9.2024).

⁵² Np. przez komisje sejmowe i senackie.

⁵³ Szczegółowe zasady postępowania podczas prac planistycznych, w tym tryb i harmonogram przygotowania projektu planu pracy NIK na dany rok, zatwierdza Prezes NIK w *Założeniach do planu pracy NIK na dany rok*.

korzystających ze środków publicznych, co rodzi ogromne wyzwania natury moralnej i prawnej oraz wpływa na praktykę funkcjonowania instytucji publicznych. Sztuczna inteligencja będzie powszechnie wykorzystywana do planowania i przeprowadzania czynności kontrolnych oraz wyznaczania nowych obszarów badań kontrolnych⁵⁴.

Nowoczesne technologie wprowadzają rewolucyjne zmiany w sposobie, w jaki NOK realizują swoje działania. Znajduje to odzwierciedlenie zarówno w przykładach konkretnych kontroli, jak i technologiach wykorzystywanych czy prezentowanych podczas posiedzeń Grupy roboczej INTOSAI ds. dużych zbiorów danych (ang. INTOSAI Working Group on Big Data). Chodzi m.in. o *data/text mining* (wydobywanie danych z tekstu), geograficzne systemy informacyjne – GIS, *blockchain* (technologia rozproszenia danych, która pozwala na bezpieczne i transparentne ich przechowywanie oraz przesyłanie), sztuczna inteligencja – AI⁵⁵. Najwyższe organy kontroli w niektórych krajach planują

kontrolę przygotowania implementacji AI⁵⁶ czy wykorzystanie jej do przeprowadzenia kontroli⁵⁷. W ramach SAS wyzwania związane z wdrożeniem nowych technologii znajdują odzwierciedlenie w tematach kart PSG oraz ocenianych tematach kontroli.

Narzędzie analityczne w NIK

Zarządzanie ryzykiem w sferze planowania aktywności NIK stanowi element ładu instytucjonalnego, wpływający na osiąganie celów i realizację zaplanowanych zadań. Jest to nieodzowna część zarządzania strategicznego. Dzięki niemu modyfikuje się sposób działania – a w przedstawianym zakresie planowania i podejmowania kontroli, aby zwiększyć szanse na sukces i zmniejszyć ryzyko porażki⁵⁸. Istotnym elementem SAS jest narzędzie służące analizie ryzyka w kluczowych dla funkcjonowania państwa sferach⁵⁹. Matryca oceny tematów kontroli (MOTK) jest zmodyfikowaną standardową macierzą oceny ryzyka, wykorzystywaną m.in. w badaniach audytowych⁶⁰ lub zarządzaniu ryzykiem⁶¹.

⁵⁴ W. Robaczyński: *Sztuczna inteligencja–przedmiot badań czy podmiot kontrolowany. Prawo wobec rozwoju technologii*. „Kontrola Państwowa” nr 6/2022, s. 26.

⁵⁵ *Development overview of big data audits performed by Supreme Audit Institutions from 2016 to 2021*, INTOSAI Working Group on Big Data, September 2022, s. 6.

⁵⁶ M. Kogosowski: *Israel State Comptroller to Audit Country's Readiness for AI Era*, <<https://www.israeldefense.co.il/en/node/58720>>, (dostęp 18.6.2024).

⁵⁷ H. Sharma: *Look for ways to adopt AI into audit techniques for effectiveness: CAG*, <<https://indianexpress.com/article/business/economy/look-for-ways-to-adopt-ai-into-audit-techniques-for-effectiveness-cag/>>, (dostęp 16.6.2024).

⁵⁸ Por. *Risk Management Guideline*, AFROSAI-E, Pretoria, November 2010.

⁵⁹ Szerzej W. Goleński, M. Będzieszak: *Analiza ryzyka w procesie planowania NIK. Zastosowanie matrycy oceny tematów kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2024.

⁶⁰ A. Tomaszewicz: *Zastosowanie macierzy ryzyka w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w zakładach ubezpieczeń*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” nr 105/2010, s. 229-235; E. I. Szczepankiewicz: *Wykorzystanie punktowej metody oszacowania ryzyka operacyjnego w instytucjach finansowych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” nr 298/2016, s. 100-114.

⁶¹ *Np.: Zarządzanie ryzykiem. Przegląd wybranych metod*. D. Wróblewski (red.), CNBOP, Józefów 2015.

MOTK stanowi narzędzie służące zobiektywizowanej i zestandaryzowanej ocenie tematów, które są zgłaszane do planów pracy NIK oraz ocenie tematów kontroli doraźnych. Celem zastosowania tego narzędzia jest także weryfikacja powiązania tematów kontroli z SDK⁶², a w założeniu, także ocena tematów prezentowanych w kartach PSG. Zastosowane w MOTK obszary ryzyka to procesy i zjawiska, które w zależności od ich natężenia uzasadniają w większym lub mniejszym stopniu przeprowadzenie kontroli. Dochodzi tu do oceny znaczenia danego tematu kontroli m.in. pod względem jego istotności, systemowego charakteru, aktualności. Zidentyfikowane kluczowe obszary ryzyka zostały pogrupowane w kategorii bazujące na podobnych cechach oraz na przydzieleniu odpowiednich wag czynnikom ryzyka⁶³. Zatem w MOTK zastosowano elementy oddziaływania – hierarchicznie pogrupowane czynniki, które stanowią punkt wyjścia do oceny zaplanowanego tematu kontroli. Danemu czynnikowi przypisano odpowiednio dla jego znaczenia wagę, która powinna zostać przemnożona przez daną rangę (oznaczającą wpływ lub prawdopodobieństwo wystąpienia), oznaczoną cyfrą od 1 do 5. Największą wagę nadano czynnikom najistotniejszym⁶⁴, które są bezpośrednio lub pośrednio związane z priorytetowymi kierunkami kontroli – priorytetami działalności kontrolnej zawartymi w SDK. Czynniki obejmują siedem elementów, tj.:

1. Wpływ na funkcjonowanie państwa – oddziaływanie danej zmiennej, ujętej jako temat (główny problem) kontroli, na państwo lub jego część, które są postrzegane w układzie terytorialnym, tzn. mogący przybrać charakter: lokalny, ponadlokalny, regionalny, ogólnopolski, międzynarodowy;
2. Wpływ na finanse publiczne lub konsekwencje finansowe dla obywateli, co oznacza kwoty pieniężne o zróżnicowanej wartości, którym przyporządkowano odpowiednie wartości rangowe. Są to potencjalne (lub realne) koszty, które mogą być lub zostały poniesione w związku ze stanem, procesem lub działaniem, jaki ma być poddany badaniu kontrolnemu lub finansowym konsekwencjom czynności podlegających kontroli;
3. Wpływ na życie obywateli – wpływ objętej kontrolą zmiennej dotyczący odsetka danej populacji, np. mieszkańców określonego obszaru lub osób, których potencjalnie może dotyczyć dane zjawisko, stan lub proces. Wskazuje, czy te czynniki mają masowy charakter w odniesieniu do danej populacji (np. gminy lub państwa);
4. Informacje o ryzyku/nieprawidłowościach – oznacza określenie skali wystąpienia potencjalnych/realnych nieprawidłowości związanych z tematem objętym kontrolą, m.in. przez uzyskanie informacji o występowaniu stanów nieprawidłowych w funkcjonowaniu instytucji,

⁶² W. Goleński, M. Będzieszak: *Analiza ryzyka w procesie...*, op.cit., s. 299.

⁶³ W. Winiarska: *Audyt wewnętrzny 2008*, Difin, Warszawa 2008, s. 108.

⁶⁴ A. Siódmiak, M. Szczepankiewicz: *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*, s. 5.

które realizują zadania w ramach wytypowanego tematu.

5. Poziom zagrożenia: oszustwem, korupcją, innym przestępstwem, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych – również przez uzyskanie informacji o wystąpieniu ryzyka najpoważniejszych nieprawidłowości, które mogą wystąpić w ramach powyższego tematu i skutkować koniecznością powiadomienia przez NIK odpowiednich organów.

6. Aktualność problemu/kontroli – wskazanie, czy lub kiedy dane zjawisko było objęte kontrolą NIK. Im rzadziej było kontrolowane, tym wyższa ranga.

7. Zainteresowanie interesariuszy problemem – polega na ocenie, czy dany temat jest podejmowany w dyskursie publicznym i znajduje się w orbicie zainteresowań interesariuszy, np. parlamentu, społeczeństwa, mediów⁶⁵.

Wykorzystanie MOTK w procesie oceny tematów kontroli pod kątem decyzji o umieszczeniu ich w planie pracy lub podjęcia danego tematu jako kontroli doraźnej, należy uznać jako racjonalne podejście do zarządzania strategicznego. Jest ono zasadne oraz uzupełniające względem metody szacunkowej (metoda delficka)⁶⁶. Wskazane narzędzie wspomaga proces zarządzania strategicznego w NIK, gdyż ma szerokie zastosowanie jako element SAS. Warto podkreślić,

że MOTK cechuje się znaczną elastycznością zarówno pod względem możliwości dostosowania czynników do zmieniającego się otoczenia (techniczna ingerencja w istotę ww. narzędzia), jak i wykorzystania matrycy do oceny *ex ante* tematów kontroli ujętych w kartach kontroli, problemów zawartych w kartach PSG oraz *ex post* – tematów zrealizowanych kontroli. Wobec tego MOTK może stanowić narzędzie ewaluacji działalności kontrolnej, gdyż umożliwia porównanie wartości założonego ryzyka dla danego tematu w perspektywie *ex ante* oraz *ex post*⁶⁷. Zastosowanie MOTK w ocenie tematów zgłoszonych do planu pracy umożliwia także uszeregowanie tematów kontroli według przyjętych kryteriów – tj. wartości referencyjnych powiązanych z przyjętymi priorytetami działalności kontrolnej.

Podsumowanie

System analiz strategicznych jest kluczowym elementem skutecznego i efektywnego funkcjonowania Najwyższej Izby Kontroli. Brak strategicznego podejścia do działalności nie tylko ogranicza właściwe wykorzystanie zasobów, ale także prowadzi do erozji zaufania społecznego i niezdolności adaptacji do ciągle zmieniających się warunków. W artykule opisano elementy metodyki opracowania

⁶⁵ Por. W. Goleński, M. Będzieszak: *Analiza ryzyka w procesie*, op.cit., s. 14-15.

⁶⁶ Por. E. Pietras: *Macierz ryzyka jako narzędzie oceny zagrożeń bezpieczeństwa informacji*, „Systemy Wspomagania Inżynierii Produkcji”, vol. 6 /2017, s. 71-82; E. Młodzik: *Metody analizy ryzyka w rocznym planie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Usz, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61/2013, s. 71-80; *Książka Procedur Audytu Wewnętrznego*, Załącznik do decyzji nr 275/11 Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego z 12.12.2011.

⁶⁷ W. Goleński, M. Będzieszak: *Analiza ryzyka w procesie*, op.cit., s. 19.

dokumentów strategicznych najwyższych organów kontroli, wskazując na wybrane elementy ich działalności, uwzględniające zarówno specyfikę instytucji kontrolnej, jak i szczegółowe rozwiązania na poziomie krajowym. Znajduje to potwierdzenie w przeprowadzonej analizie dokumentów strategicznych najwyższych organów kontroli.

System analiz strategicznych Najwyższej Izby Kontroli stanowi spójny element zarządzania strategicznego. Szczególne znaczenie ma w nim SDK, która jest tak pomyślana, aby działania kontrolne skoncentrować na kluczowych obszarach. W artykule opisano także narzędzie analityczne wykorzystywane w Najwyższej Izbie Kontroli, podkreślając jego rolę we wspieraniu procesu zarządzania strategicznego, podejmowaniu decyzji

opartych na dowodach i optymalizacji działań.

dr MARCIN BĘDZIESZAK
główny specjalista k.p.,
Wydział Analiz Strategicznych
Departamentu Strategii NIK,
Instytut Ekonomii Politycznej,
Prawa i Polityki Gospodarczej
SGH w Warszawie
ORCID: 0000-0003-3167-6356

dr WOJCIECH GOLEŃSKI
doradca ekonomiczny,
Wydział Analiz Strategicznych
Departamentu Strategii NIK,
Instytut Ekonomii i Finansów
Uniwersytetu Opolskiego
ORCID: 0000-0001-8936-4510

Słowa kluczowe: system analiz strategicznych, zarządzanie strategiczne, strategia działalności kontrolnej NIK

Bibliografia:

1. Backer R.: *Prawdziwa głębia OSINT. Odkryj wartość danych Open Source Intelligence*, Helion 2024.
2. Będzieszak M., Goleński W.: *Bezpieczeństwo narodowe jako priorytet działalności NIK – strategia na lata 2023–2024*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2023.
3. *Building resilience to natural disasters and major economic crises*, S. Sirimanne (red.), seria „United Nations publication”, United Nations, New York 2013.
4. CBA, *Książka Procedur Audytu Wewnętrznego*, Załącznik do decyzji nr 275/11 Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego z 12.12.2011.
5. *Development overview of big data audits performed by Supreme Audit Institutions from 2016 to 2021*, INTOSAI Working Group on Big Data, September 2022.
6. Drobnia A.: *Koncepcja urban resilience: narzędzie strategicznej diagnozy i monitoringu miast*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 1/2015, t. 77.
7. Goleński W., Będzieszak M.: *Analiza ryzyka w procesie planowania NIK. Zastosowanie maczyry oceny tematów kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2024.

8. *Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions*, Organisation for Economic Cooperation and Development, 2010.
9. Grzywacz M.: *Bezpieczeństwo surowcowe państwa*, PWN, Warszawa 2021.
10. Ittner C. D., Larcker D.F.: *Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance?* „Journal of Accounting Research”, 36(Supplement, 1998).
11. Jeppesen K., Carrington T., Catasús B., Johnsen Å., Reichborn-Kjennerud K., Vakkuri J.: *The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries*. „Financial Accountability & Management”, nr 2/2017.
12. Kałkowska J. i in.: *Zarządzanie strategiczne. Metody analizy strategicznej z przykładami*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej 2010.
13. Kaplan R. S., Norton D. P.: *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press, 1996.
14. Kogosowski M.: *Israel State Comptroller to Audit Country's Readiness for AI Era*.
15. Kożuch B.: *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004.
16. Kuciel D.: *OSINT – Sztuka zdobywania informacji*, 2023.
17. Matusiak M.: *Zarządzanie strategiczne w dużych miastach w Polsce*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny”, Rok LXXVII, zeszyt 1/2015.
18. Mazur J.: *Funkcjonowanie najwyższych organów kontroli w 2020 r. – Raport INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2021.
19. Meredith D.: *OSINT w praktyce. Jak gromadzić i analizować dane dostępne w sieci*, Helion 2025.
20. Młodzik E.: *Metody analizy ryzyka w rocznym planie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Usz, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61/2013.
21. Neely A.: *Business performance measurement: Theory and practice*. Cambridge University Press, 2002.
22. Pearce J. A., Robinson R. B.: *Formulation, Implementation and Control of a Competitive Strategy*, wyd. 10, McGraw-Hill/Irwin, New York 2007, s. 3, za: M. Matusiak: *Zarządzanie strategiczne w dużych miastach w Polsce*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny”, Rok LXXVII, zeszyt 1/2015.
23. Pietras E.: *Macierz ryzyka jako narzędzie oceny zagrożeń bezpieczeństwa informacji*, „Systemy Wspomagania Inżynierii Produkcji”, vol. 6/2017.
24. *Risk Management Guideline*, AFROSAI-E, Pretoria, November 2010.
25. Robaczyński W.: *Sztuczna inteligencja – przedmiot badań czy podmiot kontrolowany. Prawo wobec rozwoju technologii*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2022.
26. Sharma H.: *Look for ways to adopt AI into audit techniques for effectiveness: CAG*.
27. Siódmiak A., Szczepankiewicz M.: *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*.
28. Sirimanne S. (red.), *Building resilience to natural disasters and major economic crises*, United Nations, 2013.
29. Sulmicka M.: *Strategiczne programowanie rozwoju*, „Prace i Materiały Instytutu Rozwoju Gospodarczego SGH”, Warszawa 2006.
30. *Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris, 2016.

31. Szczepankiewicz E. I.: *Wykorzystanie punktowej metody oszacowania ryzyka operacyjnego w instytucjach finansowych*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 298/2016.
32. *The Global Stocktaking Report 2023*, INTOSAI Development Initiative.
33. Tomaszewicz A.: *Zastosowanie macierzy ryzyka w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w zakładach ubezpieczeń*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” nr 105/2010.
34. Winiarska W.: *Audyt wewnętrzny 2008*, Difin, Warszawa 2008.
35. *Zarządzanie ryzykiem. Przegląd wybranych metodyk*. D. Wróblewski (red.), CNBOP, Józefów 2015.
36. *Zarządzanie strategiczne rozwojem*, J. Górniak (red.), S. Mazur, MRR Warszawa 2012.
37. Żółtowska I.: *Zarządzanie Strategiczne konspekt wykładu ZAH*, październik 2009.

ABSTRACT

Strategic Analyses System at the Supreme Audit Office – a Model Solution for Supreme Audit Institutions

Supreme Audit Institutions (SAIs) have to operate in a complex and dynamic environment. For their effective functioning, a strategic analyses system is necessary, which makes the first stage of strategic management, understood as an approach that focuses on planning and implementation of activities aimed at meeting long-term goals of public organisations. Without such an approach, resources are used inefficiently, public trust decreases and it becomes impossible to adapt to changing conditions. A strategic analyses system allows SAIs to foresee future trends through data analysis and environment monitoring, which makes it possible to react to challenges. It also allows for optimising resources thanks to appropriate allocation of funds and staff, and simultaneous cost minimising and results maximising. In addition, this ensures effective communication through clear information provided to stakeholders, which establishes trust and transparency. Finally, it allows for adapting to changes thanks to flexible reactions to new regulations, technologies and social expectations, as well as problems that may arise in the state. In their article, the authors present some elements of the methodology of strategic documents development for Supreme Audit Institutions, indicating selected aspects of their activity, considering both the specifics of an audit institution and detailed solutions at the national level.

Marcin Będzieszak, PhD, senior public audit expert, Unit of Strategic Analyses, Department of Strategy of NIK, Warsaw School of Economics, Institute of Political Economy, Law and Economic Policy, ORCID: 0000-0003-3167-6356

Wojciech Goleński, PhD, economic advisor, Unit of Strategic Analyses, Department of Strategy of NIK, Institute of Economy and Finance of the University in Opole, ORCID: 0000-0001-8936-4510

Key words: strategic analyses system, strategic management, strategy of a SAI's audit activity