

Warszawa, dnia 26 marca 2014 r.

Poz. 7

**KOMUNIKAT NR 2
MINISTRA SPORTU I TURYSTYKI¹⁾**

z dnia 25 marca 2014 r.

**w sprawie wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla Ministerstwa Sportu i Turystyki oraz dla
działów administracji rządowej – kultura fizyczna i turystyka**

Na podstawie art. 69 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, 938 i 1646) ogłasza się, co następuje:

§ 1. Ustala się „Wytyczne Ministra Sportu i Turystyki w zakresie kontroli zarządczej dla Ministerstwa Sportu i Turystyki oraz dla działów administracji rządowej – kultura fizyczna oraz turystyka”, stanowiące załącznik do niniejszego komunikatu.

§ 2. Traci moc Komunikat nr 1 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 18 marca 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – kultura fizyczna i turystyka.

§ 3. Komunikat wchodzi w życie z dniem podpisania, z mocą od dnia 1 stycznia 2014 r.

Minister Sportu i Turystyki

Andrzej Biernat

¹⁾ Minister Sportu i Turystyki kieruje działami administracji rządowej – kultura fizyczna oraz turystyka, na podstawie § 1 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Sportu i Turystyki (Dz. U. Nr 248, poz. 1489, oraz z 2013 r. poz. 606).

Załącznik do Komunikatu Nr 2
Ministra Sportu i Turystyki
z dnia.....2014 r.

**WYTYCZNE W ZAKRESIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ DLA MINISTERSTWA SPORTU
I TURYSTYKI ORAZ DLA DZIAŁÓW ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ – KULTURA FIZYCZNA
ORAZ TURYSTYKA**

**Rozdział 1.
POSTANOWIENIA OGÓLNE**

§ 1. Ilekroć w wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla Ministerstwa Sportu i Turystyki oraz dla działów administracji rządowej – kultura fizyczna oraz turystyka, zwanych dalej „wytycznymi”, jest mowa o:

- 1) ustawie – należy przez to rozumieć ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, 938 i 1646);
- 2) Ministrze – należy przez to rozumieć Ministra Sportu i Turystyki;
- 3) Ministerstwie – należy przez to rozumieć Ministerstwo Sportu i Turystyki utworzone na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 sierpnia 2005 r. w sprawie utworzenia Ministerstwa Sportu i Turystyki (Dz. U. Nr 165, poz. 1368 oraz z 2007 r. Nr 135, poz. 952), jako urząd administracji rządowej – zapewniający obsługę Ministra w zakresie wykonywania zadań określonych w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Sportu i Turystyki (Dz. U. Nr 248, poz. 1489 oraz z 2013 r. poz. 606);
- 4) kontroli zarządczej, planie działalności na rok następny, sprawozdaniu z wykonania planu działalności, oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok - należy przez to rozumieć kontrolę zarządczą, plan działalności na rok następny, sprawozdanie z wykonania planu działalności, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w rozumieniu działu I rozdziału 6 ustawy;
- 5) działach - należy przez to rozumieć działy administracji rządowej: kultura fizyczna oraz turystyka, w rozumieniu ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 743 i 984), którymi kieruje Minister na podstawie § 1 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Sportu i Turystyki;
- 6) jednostkach - należy przez to rozumieć jednostki w działach podległe lub nadzorowane, ustalone przez Ministra w drodze obwieszczenia.

§ 2. 1. Kontrolę zarządczą w Ministerstwie oraz w działach stanowi ogół działań podejmowanych przez jednostki w działach we wszystkich rodzajach ich aktywności, które konieczne są dla zapewnienia realizacji pożądaných celów i zadań poszczególnych jednostek oraz całych działów, w sposób zgodny z prawem, skuteczny, efektywny, oszczędny oraz terminowy.

2. Kontrola zarządcza obejmuje ustalenie stanu obowiązującego, ustalenie stanu rzeczywistego, konfrontację tych stanów w badanym okresie i wyjaśnienie przyczyn odchyień między nimi oraz podejmowanie czynności władczych mających na celu doprowadzenie do zgodności stanu rzeczywistego z postulowanym.

3. Za najistotniejszy element kontroli zarządczej w Ministerstwie oraz w działach uznaje się system wyznaczania celów i zadań dla Ministerstwa oraz jednostek w działach, a także system monitorowania ich realizacji.

4. Minister odpowiedzialny jest za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie (jako kierownik jednostki) oraz w działach (jako minister kierujący działem).

§ 3. System kontroli zarządczej dla Ministerstwa oraz jednostek w działach, stanowi zintegrowany zbiór procedur i wytycznych odnoszących się do wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań określony dla następujących elementów tej kontroli:

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

§ 4. 1. Doradztwo na rzecz Ministra w zakresie zapewnienia funkcjonowania systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w działach świadczy Komitet Audytu, który dokonuje systematycznej oceny funkcjonowania tego systemu, identyfikuje jego słabości i przedstawia propozycje usprawnień oraz wyraża opinie we wszystkich sprawach związanych z funkcjonowaniem systemu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w Ministerstwie oraz w jednostkach.

2. Koordynację kontroli zarządczej w Ministerstwie, w szczególności w zakresie upowszechniania standardów kontroli zarządczej, wykonuje wyznaczony pracownik w Biurze Dyrektora Generalnego Ministerstwa (koordynator ds. kontroli zarządczej).

§ 5. 1. Zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej należy do obowiązków:

- 1) w Ministerstwie do Ministra;
- 2) w jednostkach – do kierowników jednostek.

2. Kierownicy jednostek, o których mowa w ust. 1 pkt 2:

- 1) do końca grudnia każdego roku, na podstawie planu działalności na rok następny dla działów, sporządzają plan działalności na rok następny dla kierowanej jednostki;
- 2) do końca marca każdego roku sporządzają sprawozdanie z wykonania planu działalności i składają oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie tej jednostki.

3. Plan działalności na rok następny, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok jest sporządzane i podpisywane w Ministerstwie przez Ministra a w jednostkach przez kierowników jednostek.

4. Plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, o których mowa w ust. 3, podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej danej jednostki.

5. Za sprawną komunikację w zakresie opracowywania planu działalności, sprawozdania z planu działalności, oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz innych dokumentów w zakresie kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem, sporządzanych przez kierowników jednostek odpowiadają dyrektorzy komórek organizacyjnych w Ministerstwie, nadzorujących te jednostki, zgodnie z Regulaminem organizacyjnym, Ministerstwa Sportu i Turystyki, stanowiącym załącznik do zarządzenia nr 3 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 11 lutego 2013 r. (Dz. Urz. Min. Spor. poz. 3).

Rozdział 2.

CELE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

§ 6. Kontrola zarządcza w Ministerstwie oraz w działach obejmuje, procedury i wytyczne tworzące systemy wymienione w § 2 ust. 3, ustalone dla Ministerstwa oraz jednostek.

§ 7. Procedury i wytyczne stosowane w kontroli zarządczej służą zapewnieniu w szczególności:

- 1) zgodności ich działalności z przepisami powszechnie obowiązującego prawa oraz przepisami i procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczności i efektywności działań;

- 3) wiarygodności sprawozdań, raportów i informacji dotyczących wszystkich aspektów aktywności Ministerstwa oraz jednostek, w tym sytuacji finansowej;
- 4) ochrony wszelkich zasobów wykorzystywanych przez Ministerstwo oraz jednostki niezależnie od tytułu prawnego, w związku z wykonywanymi zadaniami;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- 6) skuteczności i efektywności przepływu informacji wewnątrz Ministerstwa, między jednostkami w dziale oraz między jednostkami i innymi podmiotami zewnętrznymi, w tym organami władzy oraz kontroli państwowej i ochrony prawa, które na podstawie posiadanych uprawnień mogą korzystać z tych informacji;
- 7) zarządzania ryzykiem w sposób skutecznie ograniczający prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzeń, które mogą spowodować zagrożenie dla realizacji zadań i osiągnięcia zamierzonych celów.

Rozdział 3.

STANDARDY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

§ 8. Procedury kontroli zarządczej w Ministerstwie oraz w jednostkach w zakresie wszystkich elementów kontroli zarządczej, o których mowa w § 3, uwzględniają specyfikę elementu, do którego się odnoszą.

§ 9. 1. Na prawidłowe funkcjonowanie środowiska wewnętrznego, które w zasadniczy sposób oddziałuje na jakość kontroli zarządczej mają wpływ:

- 1) przestrzeganie wartości etycznych;
- 2) kompetencje zawodowe pracowników;
- 3) struktura organizacyjna jednostki;
- 4) właściwe delegowanie uprawnień.

2. Procedury i wytyczne kontroli zarządczej mają na celu zapewnienie świadomości przyjętych wartości etycznych i ich przestrzeganie przy podejmowaniu decyzji oraz wykonywaniu powierzonych zadań przez osoby zarządzające i pozostałych pracowników. Procedury i wytyczne muszą uwzględniać to, że:

- 1) etyka jest niezbędnym atrybutem działań i postaw wszystkich pracowników;
- 2) każde działanie pracowników działu odnosi się do ludzi i skierowane jest na nich bezpośrednio lub pośrednio i z tego powodu należy oceniać je w kategoriach etyki;
- 3) w dziale akceptowane są tylko takie zachowania pracowników wobec innych ludzi, sytuacji, zjawisk i podmiotów, które są nienagane oraz oceniane jako etyczne w powszechnej opinii;
- 4) określone standardy zachowań w tym obszarze determinują kodeksy etyki zawodowej, których adresatami są pracownicy Ministerstwa oraz jednostek lub do przestrzegania których określone grupy zawodowe w tym dziale zostały zobowiązane odrębnymi przepisami, albo przestrzeganie których wynika z poczucia dobrze rozumianego współzycia społecznego;
- 5) pomocą w podnoszeniu świadomości etycznej pracowników mogą być odpowiednie programy szkolenia dotyczące ciągłego rozwijania wiedzy;
- 6) kierownictwo Ministerstwa oraz jednostek powinno dążyć do stworzenia oraz zachęcać pracowników do współtworzenia kultury organizacyjnej, która będzie wspierała osiągnięcie przez jednostkę zakładanych celów, promowała wysokie standardy pracy oraz uczciwe postępowanie w kontaktach zarówno z innymi podmiotami, jak ze współpracownikami.

3. Na jakość wykonywanych zadań publicznych realizowanych przez Ministerstwo oraz jednostki w działach w znacznym stopniu wpływają kompetencje zawodowe ich pracowników. Odgrywają one kluczową rolę w profesjonalnym prowadzeniu spraw i działań, dlatego konieczne jest bezwzględne przestrzeganie zasad, zgodnie z którymi:

- 1) osoby zarządzające i pozostali pracownicy posiadają odpowiednią wiedzę, umiejętności, doświadczenie, predyspozycje i postawę etyczną, pozwalające skutecznie i efektywnie realizować powierzone im zadania na zajmowanych stanowiskach;

- 2) proces zatrudniania pracowników jest w pełni transparentny i uczciwy oraz odbywa się w sposób zapewniający przestrzeganie wszystkich obowiązujących w tym zakresie przepisów oraz szczególnych regulacji i procedur wewnętrznych, gwarantujących wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko;
- 3) zasady (regulaminy) wynagradzania, premiovania i nagradzania, procedury i zasady dokonywania ocen pracowników, awansowania, rozwoju kompetencji zawodowych, niezbędne szkolenia itp. są powszechnie obowiązujące i znane wszystkim pracownikom oraz jednakowo wobec nich stosowane.

4. Właściwe ukształtowanie adekwatnej dla prowadzonych spraw i działań struktury organizacyjnej wymaga, aby:

- 1) była ona odpowiednia do celów i zadań oraz opisana szczegółowo w regulaminach organizacyjnych, regulaminach urzędowania lub statutach, opracowanych i wprowadzonych w życie w sposób określony przepisami prawa, bieżąco aktualizowanych stosownie do zmieniających się celów i zadań oraz warunków jej otoczenia;
- 2) regulaminy i statuty w sposób jasny, spójny i przejrzysty określały kompetencje, uprawnienia i odpowiedzialność organów lub członków Kierownictwa Ministerstwa oraz jednostek, zakres zadań i kompetencji poszczególnych komórek organizacyjnych oraz zakresy obowiązków, uprawnień, odpowiedzialności i podległości poszczególnych pracowników.

5. W procesie delegowania uprawnień, który warunkuje sprawne, skuteczne i efektywne prowadzenie spraw i działań, należy kierować się następującymi zasadami:

- 1) zakres, sposób i możliwość delegowania uprawnień poszczególnym osobom zarządzającym lub szeregowym pracownikom muszą być zgodne z przepisami prawa, odpowiednie do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i częstotliwości podejmowania (decyzje strategiczne i decyzje o bieżącym charakterze), ryzyka z nimi związanego oraz zakresu ponoszonej odpowiedzialności;
- 2) zaleca się delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji o charakterze bieżącym;
- 3) powierzanie uprawnień lub obowiązków dokonywane jest w formie pisemnej, a ich przyjęcie dla swej ważności i skuteczności wymaga potwierdzenia podpisem przez osobę przyjmującą.

§ 10.1. Zarządzanie ryzykiem jest nieodłącznym elementem zarządzania działalnością i należy do odpowiedzialności Kierownictwa, które wspiera w tym zakresie Ministra.

2. Ryzyko jest prawdopodobieństwem wystąpienia zdarzenia o określonym poziomie ryzyka, które może mieć wpływ na realizację założonych celów i zadań.

§ 11.1. W Ministerstwie oraz w każdej jednostce powinien zostać wdrożony i kontynuowany w sposób ciągły oraz odpowiednio dokumentowany proces zarządzania ryzykiem, który ma służyć zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia założonych celów oraz planowanego poziomu realizacji zadań.

2. Zarządzanie ryzykiem ma przyczynić się do poprawy we wszystkich obszarach zarządzania oraz ograniczyć ewentualne skutki zdarzeń do akceptowalnego poziomu, w szczególności w zakresie skutecznego i efektywnego zarządzania zasobami, zapewnienia ochrony majątku i efektywności finansowej.

§ 12.1. System wyznaczania celów i zarządzania ryzykiem obejmuje:

- 1) określenie misji;
- 2) określenie celów i zadań oraz monitorowanie i ocenę ich realizacji;
- 3) identyfikację ryzyka;
- 4) analizę ryzyka;
- 5) reakcję na ryzyko.

2. Procedury i wytyczne kontroli zarządczej koncentrują się na jasnym określeniu misji, która w bardzo ogólny sposób opisuje: cel dla którego Ministerstwo lub jednostka została powołana oraz charakter prowadzonej przez nią działalności. Opis misji może być wskazany w ustawie regulującej działanie jednostki, statucie nadanym jednostce bądź w formie innego dokumentu o charakterze strategicznym i programowym.

3. Przy określaniu celów i zadań, należy mieć na uwadze, że:

- 1) zadania, cele i mierniki ich realizacji dla działu i dla jednostek zatwierdza Minister;
- 2) zadania, cele i mierniki ich realizacji (bazowe i docelowe), w układzie funkcji państwa oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz odpowiadające im wydatki w danym roku budżetowym i w perspektywie dwóch kolejnych lat, dla działów, określane są corocznie w uzasadnieniu do ustawy budżetowej (wydatki państwa w układzie zadaniowym);
- 3) monitorowanie oraz ocenę realizacji zadań i celów zapewnia roczny plan działalności, który zawiera w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości, a następnie kontrolę jego wykonania (sprawozdania z jego wykonania) i analizę odchyleń od wartości planowanych;
- 4) monitorowanie oraz ocenę realizacji zadań i celów zapewnia okresowa i roczna informacja o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym, która zawiera: omówienie realizacji planu wydatków w układzie zadaniowym, w tym realizacji założonych celów; zestawienie planowanych i poniesionych wydatków na realizację zadań; zestawienie planowanych i poniesionych wydatków na realizację podzadań; zestawienie planowanych i osiągniętych wartości mierników stopnia realizacji celów.

4. Przy identyfikacji ryzyk, dokonywanej w Ministerstwie oraz w jednostkach należy brać pod uwagę, aby:

- 1) sposób, w jaki dokonuje się identyfikacji ryzyka, był właściwie zakomunikowany pracownikom;
- 2) zwracana była szczególna uwaga na ryzyka związane z realizacją najważniejszych celów;
- 3) w procesie identyfikacji ryzyk uwzględnione zostały czynniki zewnętrzne wpływające na wystąpienie ryzyka;
- 4) uwzględnione zostały ryzyka związane z systemem organizacji oraz zarządzania zasobami ludzkimi;
- 5) istotną wagę przywiązywać do ryzyk związanych z funkcjonowaniem systemów informatycznych;
- 6) w procesie identyfikacji ryzyka wykorzystać ustalenia audytu wewnętrznego i zewnętrznego, wyniki ocen, kontroli itp.

5. W procesie analizy ryzyka należy:

- 1) określić zasady ustalania akceptowalnego poziomu ryzyka;
- 2) określić poziom ryzyka;
- 3) dokumentować proces analizy ryzyka.

6. Reakcja na ryzyko to przyjęcie właściwego dla danego poziomu ryzyka sposobu postępowania poprzez:

- 1) akceptację ryzyka;
- 2) przeniesienie ryzyka na inny podmiot;
- 3) tolerowanie ryzyka – w przypadku, gdy istnieją określone trudności w przeciwdziałaniu ryzykom, a także, gdy koszty podjętych działań mogą przekroczyć przewidywane korzyści;
- 4) przeciwdziałanie – poprzez działania pozwalające na ograniczenie ryzyka do akceptowalnego poziomu, np. dzięki wzmocnieniu mechanizmów kontroli funkcjonalnej (poprzez procedury, wytyczne, zasady, nadzór, itd.) wbudowanych w realizowane procesy;
- 5) przesunięcie w czasie (wycofanie się) – zawieszenie działań rodzących zbyt duże ryzyko.

§ 13. 1. Mechanizmy kontroli, które stanowią kolejny nieodłączny element zarządzania ryzykiem, powinny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko.

2. Procedury i wytyczne kontroli zarządczej powinny zapewnić, w szczególności:

- 1) dokumentowanie systemu kontroli zarządczej;
- 2) nadzór;

- 3) ciągłość działalności;
- 4) ochronę zasobów;
- 5) szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych;
- 6) mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych.

3. System kontroli zarządczej musi być udokumentowany w sposób przejrzysty, umożliwiający identyfikację stosowanych procedur, wytycznych oraz innych dokumentów, jak również osób odpowiedzialnych za nadzór nad ich stosowaniem.

4. Celem nadzoru nad wykonaniem zadań jest zapewnienie ich skutecznej i efektywnej oraz oszczędnej realizacji.

5. Ciągłość działalności działów zapewniana jest w drodze stosowania rozwiązań proceduralnych związanych zasadniczo z zarządzaniem ryzykiem w kluczowych obszarach funkcjonowania.

6. Ochrona zasobów realizowana jest poprzez autoryzację dostępu do tych zasobów i odpowiednią ich ochronę w sensie organizacyjnym i technicznym. Odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów, powierzana jest osobom zarządzającym i pracownikom na zasadach określonych w obowiązujących przepisach, a jej przyjęcie dla swej ważności i skuteczności wymaga potwierdzenia podpisem przez osobę przyjmującą.

7. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych muszą zapewniać możliwość: rzetelnego i pełnego dokumentowania i rejestrowania operacji finansowych i gospodarczych, zatwierdzania (autoryzacji) operacji finansowych przez Ministra lub kierownika jednostki lub osoby przez nich upoważnione, podziału kluczowych obowiązków, weryfikacji operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji.

8. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych muszą zapewniać bezpieczeństwo ich funkcjonowania, ochronę elektronicznych baz danych i ochronę praw licencyjnych.

§ 14. 1. Informacja i komunikacja determinują sprawny obieg, selekcję i wykorzystanie informacji oraz mają znaczenie dla ryzyka związanego z terminowością i trafnością podejmowanych decyzji.

2. Procedury i wytyczne kontroli zarządczej koncentrują się na zapewnieniu:

- 1) bieżącej informacji;
- 2) komunikacji wewnętrznej;
- 3) komunikacji zewnętrznej.

§ 15. 1. System kontroli zarządczej podlega bieżącemu monitorowaniu i ocenie, która jest warunkiem uznania systemu kontroli zarządczej za skuteczny i efektywny.

2. Procedury i wytyczne kontroli zarządczej koncentrują się na zapewnieniu:

- 1) monitorowania systemu kontroli zarządczej;
- 2) samooceny;
- 3) audytu wewnętrznego;
- 4) uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej.

3. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej jest mechanizmem oceny funkcjonowania systemu kontroli zarządczej przez Ministra lub kierownika jednostki.

4. Przeprowadzanie samooceny to obowiązek nałożony na osoby zarządzające i wyznaczonych pracowników, umożliwiający identyfikację ryzyk w funkcjonowaniu istniejącego systemu.

5. Zapewnienie audytu wewnętrznego należy rozumieć jako współpracę przy monitorowaniu systemu kontroli zarządczej Komitetu Audytu, według obowiązujących procedur.

6. Na zapewnienie o stanie kontroli zarządczej składają się wszelkiego rodzaju dokumenty (m.in. wyniki monitorowania i samooceny oraz wnioski z przeprowadzonych audytów i kontroli) na podstawie których corocznie sporządzane jest przez Ministra oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

§ 16. Ministerstwo oraz jednostki zobowiązane są do posiadania w formie pisemnej dokumentacji dotyczącej kontroli zarządczej.