

Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w urzędach skarbowych na podstawie obowiązujących przepisów prawa, z uwzględnieniem wyników kontroli NIK

Małgorzata Makowiecka*

Streszczenie: *Cel* – W artykule wskazano funkcje i zadania administracji skarbowej oraz cele i mierniki działalności skarbowej, których realizacja podlega samoocenie.

Metodologia badania – Analiza obejmuje prawidłowość stosowania uregulowań prawnych ukierunkowanych na osiągnięcie wyznaczonych celów i odniesienie się do wyników kontroli NIK.

Wyniki – Poznano etapy i metody wdrażania funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji skarbowej. Ponadto uzyskano informację, czy odpowiednio zadziałał system zapewniający funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w tych jednostkach.

Oryginalność/wartość – Oceny dokonano zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i na podstawie informacji NIK o wynikach kontroli „Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej” z 19 marca 2015 roku (nr ewidencyjny 26/2015/P/14/011/KBF). Materiał zawarty w artykule umożliwia obiektywne zapoznanie się z zagadnieniami dotyczącymi funkcjonowania kontroli zarządczej w urzędach skarbowych. Pozwala on dodatkowo na wyciągnięcie wniosków dotyczących istniejącego stanu faktycznego w tym zakresie.

Słowa kluczowe: finanse publiczne, kontrola zarządcza, urząd skarbowy

Wprowadzenie

Wstąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało, że rząd nieustannie podejmuje działania reformujące finanse publiczne, które pozwoliłyby wdrożyć najnowsze osiągnięcia w zakresie nowoczesnych metod planowania oraz zarządzania wydatkami publicznymi. W dobie ogólnego kryzysu gospodarczego racjonalne jest poszukiwanie nowatorskich rozwiązań, które wpłyną na poprawę efektywności funkcjonowania sektora publicznego oraz pozwolą zwiększyć zaufanie obywateli do działań administracji publicznej i przyczynią się do zmniejszenia deficytu publicznego. Głównym problemem utrudniającym nowe rozwiązania są rozwiązania, które stosowano w poprzednich systemach, a także brak optymalnej akceptacji na nowe wyzwania,

* mgr Małgorzata Makowiecka, absolwentka Studiów Podyplomowych „Audyt i kontrola wewnętrzna w usprawnieniu zarządzania” (edycja 14 2015/2016), Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: malgorzata-makowiecka@wp.pl.

które winny być zorientowane na osiągnięcie celów. Instrumentem pomocnym w odejściu od stereotypowych praktyk miała być kontrola zarządcza wprowadzona ustawą z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Kontrola zarządcza ma sprawić, aby jednostki sektora finansów publicznych, wykonując swoje zadania, osiągnęły postawione przed nimi cele.

1. Funkcje i zadania urzędów skarbowych

Urzędy skarbowe funkcjonują w Polsce w ramach administracji podatkowej, w skład której wchodzi między innymi 16 izb skarbowych i 400 urzędów skarbowych, w tym 20 urzędów skarbowych ds. obsługi dużych podatników, funkcjonującej od 1 stycznia 2004 roku (Andrzejak).

W administracji podatkowej wyróżnia się następujące organy podatkowe: minister właściwy ds. finansów publicznych, dyrektor izby skarbowej, dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej i naczelnik urzędu skarbowego (Ustawa, 2015, art. 7).

Ustawodawca skonstruował podległość poszczególnych organów w ten sposób, że ministrowi właściwemu ds. finansów publicznych podlegają dyrektorzy izb skarbowych, dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej oraz naczelnicy urzędów skarbowych. Dodatkowo nad działalnością naczelników urzędów skarbowych nadzór sprawują dyrektorzy izb skarbowych.

Naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania za pomocą urzędu skarbowego. Główne zadania naczelnika określone zostały w ustawie z 10 lipca 2015 roku o administracji podatkowej (tab. 1).

Tabela 1

Zadania naczelnika urzędu skarbowego

| L.p. | Zadanie |
|------|--|
| 1. | Ustalanie, określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności na podstawie odrębnych przepisów (z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie, określanie i pobór należy do innych organów). |
| 2. | Pobór należności stanowiących dochód budżetu państwa, ustalanych lub określanych przez inne organy w przypadkach wskazanych w odrębnych przepisach. |
| 3. | Zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, w tym przez centrum obsługi oraz asystenta podatnika. |
| 4. | Ewidencja podatników i płatników. |
| 5. | Wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających. |
| 6. | Wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych. |
| 7. | Prowadzenie postępowań karnych skarbowych w zakresie określonym w ustawie Kodeks karny skarbowy oraz postępowań karnych określonych w ustawie o rachunkowości. |
| 8. | Wykonywanie kar i środków karnych w zakresie określonym w ustawach: Kodeks karny wykonawczy i Kodeks karny skarbowy. |
| 9. | Wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach. |

Źródło: opracowanie własne, na podstawie Ustawa (2015), art. 11.

Zadania realizowane w urzędach skarbowych są oceniane z dwóch stron: ze strony merytorycznej i strony formalnej. Oba te elementy są niezbędne do poprawnego wykonania zadania, gdyż niedopuszczalne jest zarówno popełnienie błędu w obszarze ustaleń merytorycznych, jak i niezastosowanie się do wymogów formalnych.

Podstawą do oceny strony merytorycznej jest sprawdzanie stosowania przepisów prawa materialnego, w szczególności tak zwanych ustaw podatkowych (np. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku dochodowym od osób prawnych, o zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów ewidencjonowanych, o podatku od towarów i usług, o podatku od spadków i darowizn). Kwestie formalne uregulowane są natomiast w aktach prawnych normujących procedury postępowania, czyli głównie w Ordynacji podatkowej lub Kodeksie postępowania administracyjnego. Brak któregoś z powyżej wskazanych elementów spowoduje, że zadanie nie zostanie prawidłowo wykonane, co będzie postrzegane negatywnie.

Obecnie, w dobie dążenia do stworzenia administracji przyjaznej podatnikowi, ważną rolę odgrywa budowanie zaufania podatnika do instytucji państwowych. Poza tym przy wykonywaniu zadań kojarzonych przez obywateli (podatników) typowo z obszarem fiskalnym (niestety nie zawsze pozytywnie) nie można zapomnieć także o innym ważnym zadaniu nałożonym ustawowo, jakim jest zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych. Odpowiednie ukierunkowanie działań w tym obszarze może bowiem zaprocentować w przyszłości zwiększeniem dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych. W tym celu coraz częściej przeprowadzane są na dużą skalę różne działania prewencyjne i kampanie informacyjne. Ponadto ustawodawca zdecydował się na stworzenie centrów obsługi podatników i powołanie asystentów dla podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej.

Wszystkie wskazane powyżej zadania przyporządkowane są odpowiednim obszarom działalności jednostki i powinny zostać objęte procesem kontroli zarządczej, którą stanowi ogół działań podejmowanych w celu zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (Ustawa, 2009, art. 68 ust. 1). Do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej zobowiązani są kierownicy jednostek (Ustawa, 2009, art. 69).

2. Cele i mierniki działalności skarbowej przedmiotem kontroli zarządczej

Podstawowym celem działalności administracji podatkowej jest pobieranie dochodów podatkowych w najbardziej skuteczny, sprawiedliwy i wydajny sposób. Realizacja tego celu ma zapewnić stały i terminowy dopływ do budżetu państwa dochodów z tytułu podatków i innych należności podatkowych (Andrzejak, 2016).

Zrealizowanie wyznaczonego celu jednostki jest główną funkcją kontroli zarządczej. Sposób wyznaczenia celów i pomiaru ich realizacji ma charakter podstawowy i zindywidualizowany dla każdej jednostki. Jednocześnie do osiągnięcia określonego celu w sposób

zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy niezbędne jest, aby kierownik jednostki prawidłowo wdrożył i monitorował elementy kontroli zarządczej we wszystkich aspektach działalności jednostki (Chojna-Duch, 2012, s. 92).

Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych w obszarze dotyczącym celów i zarządzania ryzykiem przy ustalaniu hierarchii celów i zadań bardzo pomocne jest określenie misji danej jednostki. Przykładowo Ministerstwo Finansów przy określaniu misji uznało, że priorytetem jest „zapewnienie bezpieczeństwa finansów publicznych, sprawne zarządzanie finansami państwa i wysoka jakość świadczonych usług” (*Misja i wizja...*).

Cele powinny być określone jasno w co najmniej rocznej perspektywie czasu. Przy ich określaniu należy wskazać mierniki, zasady monitorowania stanu ich osiągnięcia, a także zasady sprawozdawczości z realizacji planów (Puchacz, 2009, s. 40).

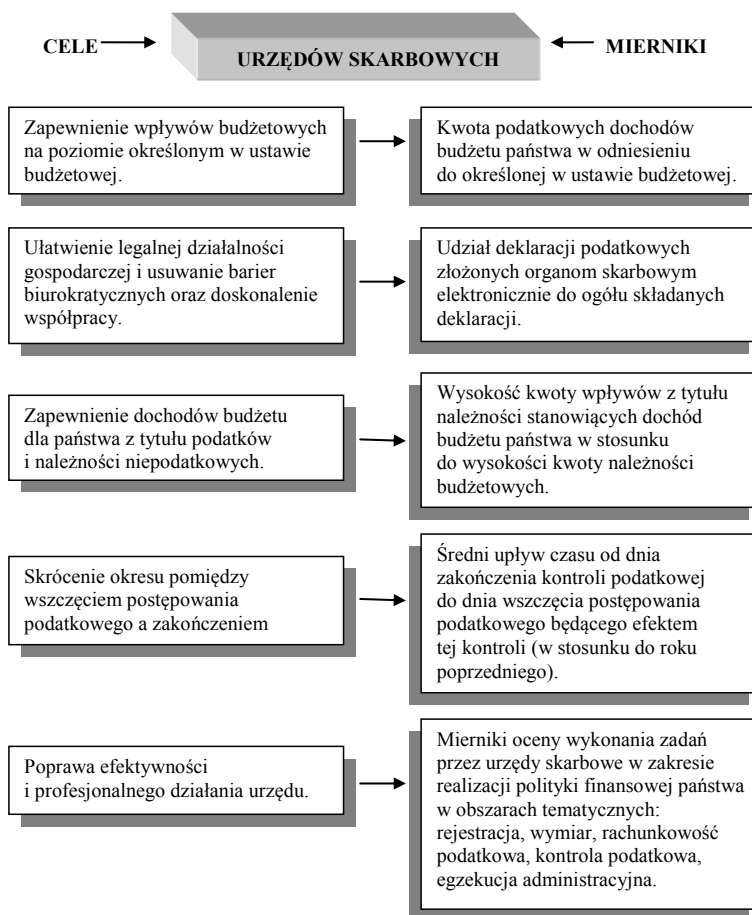
Cele winny być określone na poziomie wystarczającym, nie zaś absolutnym. Przy określaniu celów należy wziąć pod uwagę możliwości danej jednostki, aby nie stały się one abstrakcją do wykonania. Z drugiej jednak strony należy się kierować również kategorią zmierzającą do wypracowywania postępu i rozwoju wyników w danym obszarze, a nie jedynie utrwalającą stan obecny w tym zakresie.

Przy określaniu celów konieczne jest spełnienie warunku istotności, co oznacza, że należy się skupić na objęciu analizą najważniejszych obszarów działalności jednostki. Podstawową zasadą jest precyzyjne i konkretne określenie celu. Będzie ona spełniona, gdy sformułowana zostanie w sposób jasny i zapewniający jednoznaczną interpretację oraz przez precyzyjny opis stanu rzeczy, które mają być wynikiem realizacji zadania. Precyzyjne i konkretne określenie celów nie ma zatem nic wspólnego ze zbyt szczegółowym i obszernym definiowaniem ani też stosowaniem niezrozumiałych skrótów. Konstrukcja określania celów musi być spójna (czyli posiadać cechę wzajemnej zgodności celów) i pozwolić na zmierzenie stopnia osiągnięcia celów za pomocą mierników, które stanowią kluczowy element zarządzania jednostką.

Mierniki, na podstawie których następuje ocena działalności całej jednostki, powinny tworzyć logiczną całość (czyli tak samo jak zdefiniowane cele), być spójne na wszystkich poziomach zarządzania jednostką. Metoda skutecznego wyznaczenia mierników polega na wskazaniu wartości bazowych (początkowych) i wartości planowanych.

Przykładowe cele wyznaczone do realizacji przez urzędy skarbowe oraz mierniki określające stopień realizacji tych celów przedstawiono na rysunku 1.

Biorąc powyższe pod uwagę, podczas wyznaczania celów i zadań dla jednostki niezbędne jest stworzenie procedury nie tylko w zakresie samego definiowania mierników, ale również ich wartości docelowych i zasad monitorowania. Dlatego też procedury powinny zawierać w szczególności charakterystykę mierników, metodę ich tworzenia i akceptowania, a także wskazywać osoby odpowiedzialne za wyniki przeprowadzanego procesu w ramach kontroli zarządczej (głównie w procesie samego zarządzania ryzykiem).



Rysunek 1. Cele i mierniki urzędów skarbowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie planów działalności Urzędu Skarbowego w Gryfinie i Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie na lata 2012–2013 (publikacje w BIP).

W standardach kontroli zarządczej grupa wytycznych odnosząca się do systemu wyznaczania celów i zadań oraz określania mierników nosi nazwę „Cele i zarządzanie ryzykiem” (Komunikat, 2009, II B). Oba te obszary nie mogą być od siebie oderwane, gdyż tylko łącznie będą służyły sprawnemu zarządzaniu jednostką. Istotnym elementem kontroli zarządczej jest nie tylko sztywne ustalenie misji, celów, zadań czy wskaźników, ale przede wszystkim ocena zasadności przyjętych założeń na podstawie przeprowadzonej procedury zarządzania ryzykiem.

Proces zarządzania ryzykiem wiąże się ściśle z celami, jakie realizuje jednostka. Na drodze do osiągnięcia celów często pojawiają się przeszkody, które dla potrzeb kontroli zarządczej nazwane zostały ryzykiem. Ryzyko utrudniające lub nawet uniemożliwiające realizację celów musi być zarządzane, jednak warunkiem sprawnego i poprawnego zarządzania jest jego dokładne poznanie i opisanie. Do elementów systemu zarządzania ryzykiem

zalicza się w szczególności: identyfikację ryzyka, analizę (ocenę) ryzyka i reakcję na ryzyko. Identyfikacja ryzyka w odniesieniu do celów i zadań powinna być przeprowadzana nie rzadziej niż raz w roku. Jednak w przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka (Komunikat, 2012, pkt 3).

Bardzo duże znaczenie ma czas przeprowadzenia identyfikacji ryzyka, ponieważ ryzyko, które nie zostanie zidentyfikowane na etapie wstępnym, nie będzie brane pod uwagę w dalszych etapach zarządzania ryzykiem. Zalecany okresem identyfikowania ryzyka jest czas, w którym określane są cele i zadania na rok następny. Identyfikacja polega na opisanu przyczyn wystąpienia ryzyka oraz możliwych jego skutków. Wskazane jest, aby w pracach uczestniczyły te same osoby, które będą później odpowiedzialne za realizację celów i zadań. W wyniku przeprowadzonej identyfikacji powstaje lista rodzajów ryzyka utożsamianych ze sformułowanymi wcześniej celami i zadaniami jednostki.

Jako przykładowe rodzaje ryzyka mogące wystąpić podczas wykonywania zadań przez jednostki administracji skarbowej można wskazać:

- a) w ramach zadań dotyczących ustalania, określania i poboru podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności: prowadzenie postępowania podatkowego z naruszeniem przepisów prawa, wydanie nieprawidłowego rozstrzygnięcia, nieterminowe rozliczanie wpływów budżetowych;
- b) w ramach zadań zapewniających obsługę i wsparcie podatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych: udostępnienie informacji z naruszeniem prawa, nieaktualizowanie opublikowanych informacji lub nieudostępnienie informacji, które powinny zostać rozpowszechnione;
- c) przy ewidencjonowaniu podatników i płatników: nierzetelna analiza dokumentów, popełnianie błędów przy wprowadzaniu danych do systemów komputerowych, nieaktualizowanie danych rejestracyjnych;
- d) w ramach wykonywania kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających: nieprawidłowe wszczęcie kontroli podatkowej, niepełne lub niekompletne ustalenie stanu faktycznego, niezachowanie procedur obowiązujących w postępowaniu kontrolnym, nieprawidłowe udokumentowanie czynności sprawdzających;
- e) w toku wykonywania egzekucji administracyjnej należności pieniężnych: prowadzenie postępowania egzekucyjnego z naruszeniem prawa, niepodejmowanie czynności i środków egzekucyjnych, nieprawidłowe rozliczenie uzyskanych należności, brak monitorowania majątku zobowiązanego;
- f) przy prowadzeniu postępowań karnych skarbowych i karnych oraz przy wykonywaniu kar i środków karnych: pozostawienie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa/wykroczenia skarbowego bez rozpoznania, nieprawidłowa kwalifikacja prawna czynu, dopuszczenie do przedawnienia karalności czynu;
- g) w ramach wykonywania innych zadań określonych w odrębnych przepisach: wydanie zaświadczenia niezgodnego ze stanem faktycznym, nieprawidłowa analiza oświadczenia majątkowego radnego/pracownika jednostki samorządu terytorialnego, nieterminowe załatwienie skargi lub wniosku.

Zidentyfikowane rodzaje ryzyka należy poddać analizie mającej na celu ustalenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka oraz możliwych jego skutków (Komunikat, 2012, pkt 4). Celem analizy jest poznanie zakresu, w jakim poszczególne rodzaje ryzyka mogą wpłynąć na zakłócenie w osiągnięciu zamierzonego celu. Analiza polega na oszacowaniu istotności ryzyka w postaci określenia prawdopodobieństwa jego wystąpienia i oceny skutków jego wystąpienia. Jednostka sama ustala ramy szacowania istotności ryzyka, ale powinna to robić w taki sposób, aby umożliwić uczestnikom dokonanie jak najbardziej obiektywnej analizy.

Przykładowe skale oceny prawdopodobieństwa i skutków wystąpienia poszczególnych rodzajów ryzyka zostały wskazane w załączniku nr 2 do „Szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem”. Jedną z propozycji ustalenia współczynnika istotności ryzyka jest zastosowanie 5-stopniowej skali:

- a) prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka – rzadkie (1 pkt), mało prawdopodobne (2 pkt), średnie (3 pkt), prawdopodobne (4 pkt), prawie pewne (5 pkt);
- b) skutek wystąpienia ryzyka – nieznaczny (1 pkt), mały (2 pkt), średni (3 pkt), poważny (4 pkt), katastrofalny (5 pkt).

Po określeniu prawdopodobieństwa i skutków wystąpienia poszczególnych rodzajów ryzyka należy ustalić współczynnik istotności ryzyka oraz dokonać jego oceny. Dzięki współczynnikowi możliwe jest uporządkowanie zidentyfikowanych i oszacowanych rodzajów ryzyka ze względu na ich znaczenie dla ewentualnego zagrożenia realizacji celów i zadań w jednostce. Do oceny istotności ryzyka można stosować skalę, która obejmuje następujące poziomy: wysoki (istotnie wpływający na kluczową działalność jednostki), średni (potencjalnie wpływający na kluczową działalność jednostki) i niski (niemający wpływu na kluczową działalność jednostki).

Następnym etapem zarządzania ryzykiem jest określenie akceptowanego poziomu ryzyka, to znaczy takiego, który kierownik jednostki będzie w stanie zaakceptować bez podejmowania żadnych kroków w stosunku do danego ryzyka. Akceptowany poziom ryzyka powinien być jasno określony i odpowiednio zakomunikowany.

Po dokonaniu analizy poszczególnych rodzajów ryzyka można uszeregować je w formie graficznej. W zależności od tego, który model zastosowano przy ustalaniu współczynnika istotności ryzyka, taki sam należy uwzględnić przy projektowaniu mapy ryzyka. Graficzne przedstawienie analizy ryzyka pozwoli na zobrazowanie rodzajów ryzyka w sposób przejrzysty i klarowny.

Kolejnym niezbędnym elementem procesu zarządzania ryzykiem jest ustalenie reakcji na ryzyko. W stosunku do każdego istotnego ryzyka kierownik jednostki powinien określić rodzaj reakcji na ryzyko: działanie, przeniesienie, tolerowanie lub wycofanie się (Komunikat, 2012, pkt 5). Podstawowym rodzajem reakcji na ryzyko w jednostce jest działanie rozumiane jako kontrolowanie i ograniczanie. W przypadku tego rodzaju reakcji na ryzyko wskazuje się odpowiednie mechanizmy kontroli, które z czasem powinny spowodować wykrycie i skorygowanie niepożądanych rezultatów oraz ograniczenie ponownego ich wystąpienia. Mechanizmy kontroli powinny zachować odpowiednią proporcję w stosunku do ryzyka i gwarantować, że ewentualna strata zmieści się w ramach akceptowanego poziomu ryzyka.

Reakcja na ryzyko w postaci przeniesienia może się wiązać z obciążeniem odpowiedzialnością za skutki ryzyka podmiotu zewnętrznego (np. zawarcie umowy ubezpieczenia lub zatrudnienie podmiotu zewnętrznego do dokonania określonych zadań). Tolerowanie ryzyka to świadome przyzwolenie na jego istnienie bez podejmowania działań. Natomiast zakończenie działań obciążonych ryzykiem będzie polegało na rezygnacji z działań, gdyż wówczas ryzyko zostało już wyeliminowane.

Razem z działaniami wykonywanymi w ramach zarządzania ryzykiem należy ustalić mechanizmy kontroli oraz zapewnić możliwość monitorowania i oceny kontroli zarządczej. Kierownik jednostki, sprawując kontrolę, powinien w szczególności: odpowiednio dokumentować system kontroli zarządczej, prowadzić nadzór nad wykonaniem zadań, zapewnić ciągłość działalności jednostki, skutecznie chronić zasoby jednostki przed dostępem osób nieuprawnionych oraz stworzyć szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, a także systemów informatycznych. Natomiast w ramach monitorowania i oceny kontroli zarządczej bardzo ważne jest odpowiednie przygotowanie się do przeprowadzenia samooceny kontroli zarządczej.

3. Samoocena formą sprawdzania realizacji celów kontroli zarządczej

Ustawa o finansach publicznych z 2009 roku zapoczątkowała funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, definiując ją jako działania podejmowane dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ustawodawca wskazał jednocześnie osoby odpowiedzialne za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Jednym z warunków zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest jej monitorowanie, a także ocena jej funkcjonowania. Sposób oceny może przybrać różne formy, może być ona dokonana na przykład w drodze samooceny kontroli zarządczej (Komunikat, 2011).

Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej w urzędach skarbowych dokonuje się co najmniej raz w roku samooceny kontroli zarządczej. Może ona dotyczyć poszczególnych procesów zachodzących w urzędzie skarbowym lub obszarów działalności, albo też poszczególnych elementów kontroli zarządczej. Do przeprowadzenia samooceny wykorzystuje się między innymi opracowane do tego celu kwestionariusze lub ankiety, które wypełniane są przez osoby kierujące komórkami organizacyjnymi w urzędzie i przez pracowników. Samoocena może mieć też formę warsztatów polegających na zorganizowaniu otwartej dyskusji wśród pracowników. Istnieje również możliwość przeprowadzenia samooceny za pomocą tak zwanej Wspólnej Metody Oceny CAF dedykowanej dla jednostek administracji publicznej (Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gryfinie, 2016).

Najczęściej wykorzystywaną metodą do przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej jest jednak ankieta. Wybór takiej formy wydaje się być najbardziej uzasadniony dlatego, że przykładowe ankiety do przeprowadzenia samooceny przedstawione zostały

w Komunikacie nr 3 Ministra Finansów odnoszącym się do zagadnień dotyczących właśnie samooceny kontroli zarządczej (takie rozwiązanie można zatem utożsamiać niejako z sugestią ustawodawcy do zastosowania tej metody). Korzystanie z ankiet zasadne byłoby również w przypadku, gdy samoocena przeprowadzana jest w stosunkowo dużej jednostce lub gdy kierownictwu zależałoby na zminimalizowaniu czasu przeznaczanego na badania albo też kosztów gromadzenia informacji.

Samoocena kontroli zarządczej jest procesem, w toku którego analizowana jest prawidłowość funkcjonowania kontroli zarządczej. Należy jednak mieć na uwadze, że samoocena nie może być traktowana jako jedyne narzędzie służące do oceny kontroli zarządczej w jednostce. Samoocenę traktować się powinno raczej jako jedno z narzędzi wykorzystywanych w ramach monitoringu kontroli zarządczej.

Udział w tym procesie biorą zarówno pracownicy, jak i kierownictwo badanej jednostki, dlatego też wyniki analiz można uzyskać w stosunkowo niedługim czasie. Ponadto udział pracowników jednostki w przeprowadzanych czynnościach może się przyczynić do zgłębiania samej istoty funkcjonowania kontroli zarządczej, a co za tym idzie – również doskonalenia systemu zarządzania ryzykiem. Pozytywnym efektem samooceny może być także poprawa komunikacji pomiędzy szczeblami w strukturze organizacyjnej zarówno w pozycji poziomej, jak i pionowej. Dzięki samoocenie kontroli zarządczej wielu kierowników i pracowników uświadamia sobie, jak bardzo ważne jest jej prawidłowe funkcjonowanie.

Podczas przeprowadzania samooceny istnieje również ryzyko otrzymania niewiarygodnych wyników. Sytuacja taka może mieć miejsce między innymi w przypadku ankietowania niedużych jednostek, w których osoby biorące udział w badaniu obawiają się pozbawienia ich anonimowości. Ponadto powodem uzyskania nieprawdziwych wyników może być też niedostateczne przygotowanie osób uczestniczących w samoocenie, dlatego tak istotnym elementem jest odpowiednie przeszkolenie. Ważne jest, aby osoby ankietowane posiadały co najmniej podstawową wiedzę na temat zasad obowiązujących w obszarze kontroli zarządczej, zrozumiały istotę samooceny, a przede wszystkim zapoznały się ze sposobem jej przeprowadzania.

Przykłady sytuacji mogących wpływać na zwiększenie ryzyka uzyskania nieprawdziwych wyników samooceny są następujące (Komunikat, 2011, I.4):

- a) brak odpowiedniego wsparcia ze strony kierownictwa jednostki;
- b) powołanie na koordynatora samooceny osoby bez odpowiedniej wiedzy oraz umiejętności;
- c) zbyt duże ograniczenie zakresu samooceny;
- d) niezrozumienie przez pracowników jednostki celu samooceny;
- e) nieprawidłowe oszacowanie zasobów (czas, ludzie) niezbędnych do sprawnego przeprowadzenia oraz udokumentowania samooceny;
- f) skłanianie pracowników do udzielania odpowiedzi oczekiwanych zamiast szczerych.

Kluczowe znaczenie w procesie samooceny ma wsparcie kierownictwa, które powinno brać czynny udział w każdym etapie procesu. Pracownicy muszą mieć gwarancję, że wypełniając ankietę, nie będą ponosili żadnych negatywnych skutków wyrażenia swojej

opinii. Dużą rolę będzie odgrywała w tej materii anonimowość ankiet i odpowiednie zorganizowanie miejsca przeprowadzania badania (w wielu jednostkach dla zwiększenia bezpieczeństwa anonimowości preferuje się elektroniczne wypełnianie ankiet oraz praktykuje się wyznaczenie tylko kilku stanowisk komputerowych, z których będą mogli korzystać wszyscy pracownicy).

Zadaniem kierownictwa jest także prawidłowe dobranie obsady zajmującej się koordynacją samooceny. Zazwyczaj osobami takimi są pracownicy wykonujący zadania w ramach całego procesu kontroli zarządczej w jednostce, na przykład koordynator kontroli zarządczej (ale uczestniczący wcześniej w szkoleniach i posiadający fachową wiedzę w tym obszarze).

Wiarygodność i poprawność wyników uzależnione są również od poprawnego określenia zakresu samooceny. Istnieje wiele możliwości ankietowania przedmiotowego. Może to być badanie wybranych obszarów działalności jednostki lub wybranych zagadnień. Dodatkowo samooceną może być też objęta cała jednostka. Podstawową zasadą powinno być jednak to, że samoocena obowiązkowo obejmuje swym zakresem te obszary, które służą realizacji kluczowych celów i zadań jednostki.

Newralgicznym punktem odniesienia do uzyskania wiarygodnych wyników samooceny jest ponadto sam sposób przygotowania ankiet oraz optymalne zaplanowanie czasu na przeprowadzenie samooceny. Ankiety można konstruować na wiele sposobów, zadawane pytania mogą mieć charakter otwarty lub zamknięty albo mogą być to pytania oczekujące odpowiedzi przeczących lub potwierdzających. Ważnym aspektem jest też kwestia ustalenia kręgu uczestników biorących udział w badaniu, to znaczy tego, czy obejmowały będą one wszystkich pracowników, czy tylko kadrę kierowniczą lub tylko osoby wykonujące swoje obowiązki w określonych komórkach. Ponadto ankiety powinny zawierać pytania, które skonstruowane zostaną w sposób zrozumiały dla wszystkich osób biorących udział w samoocenie. Przykładowe pytania w ankiecie samooceny przedstawiono w tabeli 2.

Nie bez znaczenia jest zaplanowanie czasu, w którym samoocena będzie przeprowadzana. Przygotowując samoocenę, należy wziąć pod uwagę czas potrzebny na jej przygotowanie, przeprowadzenie, a także zebranie i analizę wyników. Niedopuszczalne jest także przeprowadzanie badania pod presją czasu, należy je przygotować tak, żeby nie dezorganizowało porządku pracy w jednostce.

Po przeprowadzeniu samooceny należy przeanalizować otrzymane wyniki w kontekście ustalonych wcześniej zasad dokonywania tej analizy. W porozumieniu z kierownictwem winny być wskazane wartości i ustalone progi, których przekroczenie świadczyć będzie o słabości kontroli zarządczej w danym obszarze.

Wyniki samooceny opracowuje się pisemnie w formie raportu, który powinien zawierać co najmniej następujące informacje: cel przeprowadzanej samooceny, zakres samooceny (przedmiotowy i podmiotowy) oraz wyniki samooceny (ogólna ocena stanu kontroli zarządczej, zidentyfikowane rodzaje ryzyka i słabości kontroli zarządczej, proponowane działania naprawcze) (Komunikat, 2011, II.7).

Tabela 2

Ankieta do samooceny kontroli zarządczej dla pracowników jednostki

| Lp. | Pytanie | | | | a) odniesienie do regulacji, procedur, zasad, przyjętych rozwiązań lub wskazanie innych dowodów potwierdzających odpowiedź TAK albo b) uzasadnienie odpowiedzi NIE albo c) inne UWAGI |
|-----|--|-----|-----|-------------------|---|
| | | TAK | NIE | TRUDNO POWIEDZIEĆ | |
| 1. | Czy Pan/Pani wie, jakie zachowania pracowników uznawane są w jednostce za nieetyczne? | | | | |
| 2. | Czy szkolenia, w których Pan/Pani uczestniczył/uczestniczyła, były przydatne na zajmowanym stanowisku? | | | | |
| 3. | Czy zna Pan/Pani najważniejsze cele istnienia jednostki? | | | | |
| 4. | Czy istniejące procedury w wystarczającym stopniu opisują zadania realizowane przez Pana/Panią? | | | | |
| 5. | Czy ma Pan/Pani dostęp do wszystkich informacji i danych niezbędnych do realizacji powierzonych Panu/Pani zadań? | | | | |
| 6. | Czy Pana/Pani zdaniem istnieje sprawny przepływ informacji wewnątrz Pana/Pani komórki? | | | | |

Źródło: załącznik do Komunikatu (2011), III.

Uwagi końcowe

Funkcje i zadania administracji skarbowej oraz odniesienie się do celów i mierników działalności skarbowej, których realizacja podlega samoocenie, jednoznacznie wskazują, że kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych jest ważnym narzędziem mogącym dostarczyć wielu istotnych informacji o jednostce. Zmieniona koncepcja zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych nakazuje funkcjonowanie kontroli zarządczej w aparacie skarbowym poprzez działania podejmowane w tym zakresie głównie przez kierowników jednostek.

Wskazana tematyka wiąże się automatycznie z koniecznością dokonania oceny efektów wdrożenia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Ocena taka zaprezentowana została między innymi w informacji NIK o wynikach kontroli „Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji

rządowej” z 19 marca 2015 roku (nr ewidencyjny 26/2015/P/14/011/KBF). Kontrola obejmowała swym zakresem okres od 1 stycznia 2013 roku do 30 września 2014 roku, a jedną z ośmiu kontrolowanych jednostek było Ministerstwo Finansów.

Według oceny NIK kierownicy wywiązali się z nałożonych przez ustawodawcę zobowiązań i wprowadzili w życie odpowiednie procedury. Jednak mimo utworzenia i wdrożenia formalnych elementów systemu kontroli zarządczej system w wielu przypadkach nie był skuteczny. Powodem tego był brak realizacji celów i zadań zgodnie z prawem, w sposób efektywny, oszczędny i terminowy. Jako podstawowy problem w obszarze działania systemu kontroli zarządczej wskazano brak jednoznacznej i spójnej definicji celów, zadań oraz mierników służących do monitorowania ich osiągnięć. Zastrzeżenia wniesiono również do metody przeprowadzania analizy rodzajów ryzyka mającej ogromny wpływ na osiągnięcie wyznaczonych celów, w szczególności do sposobu określania akceptowanego poziomu zidentyfikowanych rodzajów ryzyka, w wyniku czego praktycznie odstąpiono od oceny efektywności stosowanych mechanizmów kontroli.

W ramach prowadzonych prac ustalono cele i mierniki, określono także wartości bazowe i docelowe, jednak okazało się, iż nie wszystkie wskazane mierniki w całości posłużyły do oceny stopnia realizacji celu. Ponadto Ministerstwo Finansów nie opracowało jednolitej dla wszystkich jednostek metody identyfikacji rodzajów ryzyka, stwierdzając jedynie, że najważniejsze jest dopasowanie skuteczności systemu zarządzania ryzykiem do konkretnej jednostki, w związku z czym każda jednostka tworzyła własne metody, bazując na swoim doświadczeniu. Poza tym zniesienie obowiązku sporządzania przez naczelników urzędów skarbowych planów działalności i sprawozdań z ich wykonania, a także oświadczeń o stanie kontroli zarządczej spowodowało ograniczenie możliwości bieżącego monitoringu podległych jednostek.

Po dokonaniu analizy argumenty podniesione przez NIK wydają się być zasadne. Nie oznacza to jednak, że zawiódł cały mechanizm systemu kontroli zarządczej. Wiele elementów ocenionych zostało pozytywnie.

Pomimo podjęcia szeregu działań mających na celu zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej niezbędna jednak będzie kontynuacja działań mających na celu podniesienie skuteczności istniejących mechanizmów kontroli. Konieczne będzie właściwe określanie oraz monitorowanie mierników realizacji zadań i celów, a w szczególności wypracowanie udoskonalonego procesu identyfikacji i zarządzania ryzykiem. Kontrola zarządcza w postaci obowiązującej w polskim ustawodawstwie od roku 2010 jest stosunkowo młodą konstrukcją, zatem potrzebuje jeszcze wielu udoskonaleń. Jednocześnie nabywanie nowych doświadczeń w tej dziedzinie z pewnością zaprocentuje w przyszłości i pozwoli na wypracowanie takich rozwiązań, które przyczynią się do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

Literatura

- Andrzejak, M. *Zadania i funkcje administracji podatkowej*. Pobrane z: <http://www.mf.gov.pl/admini-stracja-podatkowa/dzialalnosc/zadania-i-funkcje> (2.05.2016).
- Chojna-Duch, E. (2012). *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*. Warszawa: LexisNexis.
- Informacja o wynikach kontroli „Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej” (2015). Warszawa: NIK, nr ewidencyjny 26/2015/P/14/011/KBF.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Dz.Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych. Dz.Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11.
- Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem. Dz.Urz. Min. Fin. poz. 56.
- Misja i wizja Ministerstwa Finansów*. Pobrane z: <http://www.mf.gov.pl/pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-resorcie-finansow/misja-i-wizja-ministerstwa-finansow> (2.05.2016).
- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gryfinie, *Kontrola zarządcza*. Pobrane z: <http://www.szczecin.apodatkowa.gov.pl/urzed-skarbowy-w-gryfinie/dzialalnosc/kontrola-zarzadcza> (2.05.2016).
- Puchacz, K. (2009). *Nowa ustawa o finansach publicznych*. Gdańsk: ODDK.
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.
- Ustawa z 10.07.2015 o administracji podatkowej. Dz.U. poz. 1269, z późn. zm. (w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2017).

THE ASSESSMENT OF MANAGEMENT CONTROL FUNCTIONING IN TAX OFFICES

Abstract: *Purpose* – The article covers functions and tasks of the tax administration as well as its objectives and measures of fiscal activity, which implementation is subject to self-assessment.

Methodology of research – An analysis covering the rightfulness of the legislative regulations aimed at achieving set objectives and referring to fiscal control results.

Results – The stages and management control functionality implementation methods have been acquainted with. Moreover, information whether the system responsible for adequate, effective management control had worked as expected, has been obtained.

Uniqueness/value – The estimation has been performed according to applicable law as well as based on the information of Supreme Audit Office concerning the results of the audit “The Adequacy And Efficiency Of Management Control System In Selected Entities Of Governmental Administration”, dated March 19th, 2015 (identification number 26/2015/P/14/011/KBF). The materials enclosed in the article allows one to better understand the manner of management control functioning in tax offices. What is more, it also allows to draw conclusions concerning the matter of fact in said range.

Keywords: public finance, management control, tax office

Cytowanie

Makowiecka, M. (2016). Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w urzędach skarbowych na podstawie obowiązujących przepisów prawa, z uwzględnieniem wyników kontroli NIK. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 125–137. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-11.

