

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Nieplowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śładkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Monika Ucieszyńska

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu
e-mail: mon_uw2@vp.pl

**POMIAR W KONTROLI ZARZĄDCZEJ
FUNKCJONUJĄCEJ W ADMINISTRACJI PODATKOWEJ**

**MEASUREMENT IN MANAGEMENT CONTROL
IN TAX ADMINISTRATION**

DOI: 10.15611/pn.2016.442.47

Streszczenie: Kontrola zarządcza powinna zagwarantować skuteczną realizację celów i zadań zgodnie z określonym przez jednostkę planem. Jednocześnie system kontroli zarządczej, poprzez ciągły monitoring, nadzór i oddziaływanie we wszystkich obszarach działalności jednostki, powinien przyczynić się do zarządzania nią w uporządkowany sposób, samodoskonalenia oraz poprawy skuteczności i efektywności realizowanych przez nią celów i zadań. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie istoty i znaczenia kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej, która za pomocą zdefiniowanych mierników powinna umożliwić pomiar stopnia realizacji celów i zadań w jednostce sektora finansów publicznych. Na potrzeby opracowania artykułu wykorzystano analizę literatury oraz obowiązujących aktów prawnych.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, nadzór, monitoring, administracja podatkowa.

Summary: Control management should ensure effective implementation of the objectives and tasks in accordance with the specified plan. The control system management through continuous monitoring, supervision and influence in all areas of business, should contribute to the management in an orderly manner, self-improvement and improvement of the effectiveness and efficiency of all its objectives and tasks. The purpose of this article is to present the essence and importance of management control in the functioning of tax administration, enabling using defined determinants, to measure the degree of achievement of the objectives and tasks of the public sector entity. An analysis of literature and of existing legislation was used for the purpose of the article.

Keywords: management control, supervision, monitoring, tax administration.

1. Wstęp

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, tj. działań podejmowanych dla realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ta

odpowiedzialność kierownika jednostki dotyczy w szczególności następujących aspektów: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ..., art. 68, 69]. Nieustanne upewnianie się, czy mierzalny wynik działania jest zgodny z zamierzeniami oraz czy wszystkie czynności i środki zastosowane w działaniu były potrzebne do osiągnięcia zamierzonego stanu, stanowi istotę kontroli [Kałużny 2008, s. 92].

Promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa, jest celem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych [*Standardy kontroli zarządczej...*].

2. Administracja podatkowa i jej zadania

Część szeroko rozumianej administracji publicznej stanowi administracja podatkowa, obejmująca wiele podmiotów oraz struktur organizacyjnych obsługujących te podmioty [Ochendowski 2005, s. 18]. Aktem prawnym regulującym funkcjonowanie administracji podatkowej jest Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (DzU 2015, poz. 1269).

Organy podatkowe są podstawowym elementem składowym administracji podatkowej. W jej ramach znajdują się także urzędy, czyli zorganizowane zespoły osób przydanych organowi podatkowemu do pomocy w wykonywaniu jego funkcji [Błaś, Boć 2000, s. 33]. Terenowymi organami administracji niezespołonej są m.in.: dyrektorzy izb celnych i naczelnicy urzędów celnych, dyrektorzy izb skarbowych, naczelnicy urzędów skarbowych, dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. Wymienione organy podlegają ministrowi finansów [Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. ..., art. 56, 57].

Do zakresu działania urzędów skarbowych i ich naczelników należą m.in. prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa skarbowe, wykonywanie funkcji oskarżyciela publicznego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, wykonywanie kar majątkowych w zakresie określonym w przepisach kodeksu karnego wykonawczego oraz kodeksu karnego skarbowego, ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności na podstawie odrębnych przepisów, wykonywanie kontroli podatkowej, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych; podział i przekazywanie na zasadach określonych w odrębnych przepisach dochodów budżetowych między budżetem państwa i budżetami samorządów terytorialnych.

Zadania, takie jak m.in.: nadzór nad urzędami skarbowymi, rozstrzygnięcie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych,

rozpatrywanie odwołań od decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej; ustalanie i udzielanie oraz analizowanie prawidłowości wykorzystywania dotacji przedmiotowych w zakresie określonym przez ministra finansów, realizowane są przez dyrektorów izb skarbowych [Ofiarski 2013, s. 115].

Administracja podatkowa w Polsce przechodzi proces modernizacji mający na celu nowoczesne podejście do problemu interakcji pomiędzy administracją i jej klientami. Celem podejmowanych działań jest to, aby administracja podatkowa rozszerzała zakres świadczonych klientom usług oraz poprawiała ich jakość [www.mf.gov.pl]. Projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) przewiduje konsolidację wszystkich służb podległych ministrowi finansów, tj. administracji podatkowej, służby celnej, urzędów kontroli skarbowej, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz Generalnego Inspektora Informacji Finansowej. W strukturze Krajowej Administracji Skarbowej planuje się utworzenie dwóch rodzajów urzędów; są nimi: urzędy administracji skarbowej i urzędy celno-skarbowe, które będą nadzorowane przez izby administracji skarbowej.

3. Istota i znaczenie kontroli w jednostce

Podstawy nauki organizacji i zarządzania stworzył F. W. Taylor (1856-1915) [Taylor 1923; 1926], H. Fayol (1841-1925), a uporządkował i ugruntował naukowo H. Le Chatelier (1850-1936). Sformułował on w sposób systematyczny ogólne zasady racjonalnego cyklu działania zorganizowanego (organizacyjnego pracy), wyodrębniając wyraźnie fazę kontroli wyników [Kurnał 1972; Kuc 2009, s. 118]. W Polsce badaniami nad racjonalną organizacją pracy zajmował się K. Adamiecki [Adamiecki 1932]. Twórcą prakseologicznej teorii organizacji stał się J. Zieleniewski [Kałużny 2008, s. 57]. Kontrola jest traktowana przez niego jako jeden z elementów sprawnego, zorganizowanego działania, które obejmuje: uświadomienie sobie przez kierownictwo rzeczywistych celów działania, planowanie działania, pozyskiwanie i rozmieszczenie zasobów potrzebnych do wykonywania planu, realizowanie planu, kontrolę realizacji polegającą na porównywaniu realizacji z odpowiednimi wzorcami i wyciąganiu z tego porównania wniosków na przyszłość.

Kontrola powinna stanowić instrument kierownictwa, za pomocą którego jest nieustannie nadzorowana cała działalność jednostki [Kałużny 2008, s. 93]. Kontrolowanie bywa najczęściej definiowane jako proces działania kierownictwa jednostki, którego naczelnym celem jest regulowanie i korygowanie wszelkich czynności dla zapewnienia ich sprawności i skuteczności.

Wiążąc kontrolę z planowaniem i wykonywaniem planów, J. Zieleniewski i R.A. Webber traktują ją jako zakończenie jednego i punkt wyjścia następnego cyklu działań zorganizowanych o charakterze powtarzalnym. W. Griffin definiuje kontrolowanie jako „regulację działań organizacji sprzyjającą łatwiejszemu osiągnięciu jej celów”. Bez sprawdzania i regulowania przebiegu zaplanowanych działań nie można mieć pewności, że doprowadzą one do osiągnięcia zamierzonego celu [Ka-

łuźny 2008, s. 93]. Zdaniem P.F. Druckera kontrola kierownicza powinna być: skuteczna, korzystna, ekonomiczna, zrozumiała, adekwatna do ocenianych zjawisk, aktualna (działająca w porę), prosta i operatywna [Kałuźny 2008, s. 100]. Według teorii H. Koontza i C. O'Donnella oraz R.A. Webbera w momencie, gdy rozpoczyna się realizacja planu, musi się pojawić kontrola, aby sprawdzić postęp prac, wykryć odchylenie od planów oraz wskazywać kierunki działań korygujących [Kałuźny 2008, s. 57].

Kontrolowanie musi ponadto opierać się na koncepcji sprzężenia zwrotnego, która wymaga pomiaru wyników oraz podejmowania działań korygujących ukierunkowanych na osiągnięcie celów [Nowak 2009, s. 299]. W trakcie działalności operacyjnej kontrola powinna umożliwić pomiar stopnia zaawansowania realizacji planów. Kontrolowanie w systemie controllingu ma na celu doprowadzenie do skutecznego osiągnięcia założonych celów. [Nowak 2013, s. 19]. Jest to związane z podejmowaniem decyzji ukierunkowanych na realizację planów przy spełnieniu wymogu odpowiedniej efektywności działalności.

Celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększenie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, działów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego, a tym samym – całej polskiej administracji publicznej [Kontrola zarządcza... 2012, s. 16]. Koncepcja kontroli zarządczej znacznie wykracza poza potoczne rozumienie kontroli [Kosikowski 2010, s. 207]. Kontrola w administracji publicznej w tradycyjnym rozumieniu to sprawdzenie, czy porównanie stanu wyznaczonego (najczęściej w przepisach obowiązującego prawa) ze stanem faktycznym, poprzez ustalenie stanu faktycznego i udokumentowanie uchybień oraz podstaw do odpowiedzialności. Kontrola zarządcza jest pojęciem szerszym, opartym na modelu kontroli wewnętrznej COSO.

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych prezentują spójny i jednolity model kontroli zarządczej, który ma uwzględnić specyficzne zadania organizacji implementującej [Standardy kontroli zarządczej...]. Definiują one elementy kontroli zarządczej – pięć najważniejszych płaszczyzn czy obszarów zarządzania: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena. Stan każdego z nich ma wpływ na realizację wszystkich celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych, jednostki samorządu terytorialnego czy działu administracji rządowej w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy [Kontrola zarządcza... 2012, s. 50]. Każdy z nich można ocenić pod względem kryteriów: adekwatności, efektywności i skuteczności. Wszystkie elementy powinny być monitorowane, oceniane i poprawiane w sposób ciągły i jednoczesny.

System kontroli zarządczej w każdym aspekcie powinien być podporządkowany zagadnieniom formułowania celów i zadań. Określanie celów i zadań powinno stanowić nieodłączny element działalności prowadzonej przez jednostkę. Jest to rów-

niez najważniejszy proces kontroli zarządczej oraz istotne kryterium dokonywania jej oceny.

Istotą systemu kontroli zarządczej w jednostkach administracji podatkowej jest wyznaczenie i ściśle sprecyzowanie celów do osiągnięcia oraz przypisanie im zadań do zrealizowania. Stanowi on zbiór wytycznych dotyczących:

- trybu planowania pracy na rok następny,
- zasad monitorowania i sprawozdawczości z działalności,
- zasad zarządzania ryzykiem,
- trybu składania informacji o stanie kontroli zarządczej.

Jednocześnie system kontroli zarządczej, przenikając przez wszystkie obszary działalności jednostki, przyczynia się do samodoskonalenia, monitorowania i poprawy realizowanych procesów.

Podstawowym celem administracji podatkowej jest pobieranie dochodów podatkowych w najbardziej skuteczny, sprawiedliwy i wydajny sposób. Realizacja tego celu ma zapewnić stały i terminowy dopływ dochodów z tytułu podatków i innych należności podatkowych do budżetu państwa oraz budżetów samorządowych gmin.

Jak wskazano w komunikacie ministra finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, jasne określenie misji może sprzyjać ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Należy przy tym rozważyć możliwość wskazania celu istnienia jednostki w postaci krótkiego, syntetycznego opisu misji. Misja określa powód istnienia jednostki oraz wyznacza podstawowy kontekst dla jej wszelkich działań [*Kontrola zarządcza...* 2012, s. 53]. Fakt sformułowania misji jednostki powinien wymusić na kierownikach poszczególnych komórek organizacyjnych określenie celów i zadań w organizacji.

Istotne z punktu widzenia planowania działalności jednostki jest również sformułowanie wizji. O ile misja pomaga w określeniu celów jednostki, o tyle wizja pomaga w ustaleniu tego, jak powinna być postrzegana.

Przyjętą przez Ministerstwo Finansów misją jest zapewnienie bezpieczeństwa finansów publicznych, sprawne zarządzanie finansami państwa i wysoka jakość świadczonych usług [www.mf.gov.pl]. Wizja z kolei zakłada, iż Ministerstwo Finansów:

- jest profesjonalną, skuteczną i cieszącą się zaufaniem instytucją, która inspiruje racjonalne gospodarowanie pieniędzmi publicznymi i przygotowuje odpowiedzialne decyzje, kierując się dobrem wspólnym,
- wykorzystuje nabyte doświadczenia i najlepsze wzorce z sektora publicznego i prywatnego,
- świadczy wysokiej jakości usługi, mierząc ich skuteczność oraz odpowiadając na potrzeby klientów,
- zarządza wiedzą w organizacji i jest atrakcyjnym pracodawcą, który wspiera profesjonalne zachowanie swoich pracowników i rozwój ich kompetencji,
- jest organizacją, która dostosowuje swoje działania do zmieniających się sposobów i modeli komunikacji społecznej.

4. Zarządzanie ryzykiem w administracji podatkowej

Co najmniej raz w roku w jednostkach administracji podatkowej dokonuje się identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań. Zidentyfikowane typy ryzyka poddaje się analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Niezbędne przy tym jest określenie akceptowanego poziomu ryzyka. W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie). Należy podjąć działania w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu [*Standardy kontroli zarządczej...*]. Analiza ryzyka powinna dostarczyć informacji o: charakterze ryzyka, obszarach, w jakich ryzyko występuje, przyczynach występowania ryzyka, prawdopodobieństwie wystąpienia danego ryzyka, możliwych skutkach, poziomie ryzyka. Właściwa identyfikacja czynnika ryzyka (przyczyn istnienia nieakceptowalnego ryzyka w organizacji) w znacznym stopniu ułatwia podjęcie działań zaradczych, czyli zaprojektowanie mechanizmów kontroli.

Zarządzanie ryzykiem powinno być jednym z podstawowych narzędzi zarządczych służących prawidłowemu formułowaniu celów zarówno strategicznych, jak i operacyjnych. W jednostkach sektora finansów publicznych proces ten odgrywa kluczową rolę w ich sprawnym i efektywnym funkcjonowaniu. Pozwala on zidentyfikować sytuacje, zdarzenia, obszary, które mają wpływ na działanie jednostki, i kierować nimi w taki sposób, aby postawione cele oraz zadania były realizowane. Zarządzanie ryzykiem ma istotne znaczenie w podejmowaniu decyzji przez kierownictwo, przyczyniając się do ich racjonalnego podejmowania i optymalnego wykorzystania zasobów przez jednostkę. Bez precyzyjnej analizy ryzyka kierownik jednostki nie będzie w stanie podjąć adekwatnych działań w stosunku do zidentyfikowanego ryzyka.

5. Nadzór i monitoring realizacji celów i zadań w administracji podatkowej

Niekiedy utożsamia się kontrolę z nadzorem, jednakże pojęcia te nie są tożsame [Kałużny 2008, s. 25]. Nadzór dotyczy sytuacji, w której występuje prawo wydania poleceń (zaleceń, decyzji kierowniczych), kiedy wchodzi w grę kierowanie organami podległymi. Należy prowadzić nadzór nad wykonaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji. W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej należy zapewnić odpowiedni system monitorowania stopnia osiągnięcia celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane [*Standardy kontroli zarządczej...*]. Według E. Malinowskiej-Misiąg i W. Misiąga sprawnie działający nadzór i kontrola to niezbędny warunek prawidłowego działania sektora finansów publicznych. W sektorze tym nie działają ekonomiczne mechanizmy wymuszające efektywność w firmach komercyjnych – instytucje sektora finansów publicznych nie działają w celu osiągnięcia zysku, nie są – na ogół – odpowiedzialne za zdobywanie środków

na finansowanie swej działalności, często mają monopolistyczną pozycję [Malinowska-Misiąg, Misiąg 2007, s. 703]. W. Griffin definiuje kontrolowanie jako „regulację działań organizacji sprzyjającą łatwiejszemu osiągnięciu jej celów” [Kałużny 2008, s. 93, 94]. Bez sprawdzania i regulowania przebiegu zaplanowanych działań nie można mieć pewności, że doprowadzą one do osiągnięcia zamierzonego celu. Bez kontroli jednostka nie byłaby w stanie ocenić osiągniętych wyników z punktu widzenia stopnia realizacji wytyczonych celów. Zważywszy na podstawowy cel kontroli, można przewidywać, że bez skutecznej kontroli jednostki nie osiągną postawionych sobie celów.

Planowanie działalności oraz monitorowanie realizacji założonych celów ma podstawowe znaczenie dla kontroli zarządczej [*Kontrola zarządcza...* 2012, s. 65]. Plany działalności (o których mowa w art. 70 ustawy o finansach publicznych) i sprawozdania z ich wykonania tworzą podstawową strukturę, dzięki której organy i jednostki administracji rządowej stały się prawnie zobowiązane do rozliczenia z osiągniętych celów i zrealizowanych zadań. Ich publikacja stanowi realizację zasady dostępu do informacji publicznej oraz jawności gospodarowania środkami publicznymi.

Zgodnie ze standardami jednostka nadrzędna lub nadzorująca powinna zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane. Monitoring realizacji celów i zadań powinien zapewniać przepływ informacji do właściwych osób o zagrożeniach, stopniu realizacji zadań i celów, jakości realizacji zadań i celów oraz wiarygodności sprawozdań. W celu zapewnienia, że system monitoringu będzie efektywnie działał, istotne jest właściwe przypisanie odpowiedzialności za koordynację systemu monitorowania.

Nadzór w jednostkach sektora finansów publicznych na poziomie pierwszym oznacza ustanowienie niezbędnych mechanizmów w relacjach pomiędzy kierownikiem i podległymi pracownikami oraz pomiędzy pracownikami różnych szczebli zarządzania, tj. kierującym i kierowanymi lub nadzorującym i nadzorowanymi [*Kontrola zarządcza...* 2012, s. 57]. Służy ona odpowiedniemu ukształtowaniu obowiązków i uprawnień kierujących komórkami organizacyjnymi i kierownika jednostki. Prawidłowo prowadzony nadzór umożliwia sprawne funkcjonowanie komunikacji w jednostce. Poprzez sprawowanie nadzoru identyfikuje się nieprawidłowości i błędy, dokonuje się ich eliminacji oraz zapobiega ich powtarzaniu w przyszłości.

Z kolei realizacja nadzoru w jednostkach sektora finansów publicznych na poziomie drugim polega na uregulowaniu stosunków między ministrem (lub wójtem/burmistrzem, prezydentem miasta, starostą lub marszałkiem województwa) a organami i wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi, wykonującymi odrębne zadania, przy czym ich relacje i zakres nadrzędności określają przepisy prawa. Z jednej strony standard zaleca stosowanie narzędzia nadzoru i określa cele jego stosowania na poziomie drugim, z drugiej natomiast przepisy obowiązującego prawa określają zakres nadzoru, zadania, obowiązki i uprawnienia obydwu stron: nadzorującego oraz nadzorowanej lub podległej jednostki. Za przykład może posłużyć kompetencja

ministra dotycząca wykonywania nadzoru, kierowania i kontroli w stosunku do podporządkowanych organów, urzędów i jednostek, ujętego w art. 34 i 34a ustawy o Radzie Ministrów. W przypadku wskazanych przepisów środkami ingerencji nadzorczej są m.in.: powoływanie i odwoływanie kierowników jednostek organizacyjnych, organizowanie kontroli sprawności działania, efektywności gospodarowania oraz przestrzegania prawa przez jednostki organizacyjne, wydawanie kierownikom urzędów centralnych oraz kierownikom innych urzędów i jednostek organizacyjnych wiążących wytycznych i poleceń w celu dostosowania do polityki ustalonej przez Radę Ministrów zasad i kierunków działania podległych lub nadzorowanych centralnych organów administracji rządowej, innych urzędów lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej.

Czynnikiem osłabiającym efektywność systemu nadzoru i kontroli jest brak właściwego współdziałania między ogniwami kontroli instytucjonalnej i funkcjonalnej [Kałużny 2008, s. 75]. Tymczasem między tymi ogniwami powinno zachodzić ścisłe współdziałanie i wymiana informacji. Źródłem osłabiającym skuteczność systemu kontroli jest z kolei brak wyraźnego określenia stref działania dla poszczególnych ogniw tej kontroli. Istotne jest, że potrzeba współdziałania i koordynacji działań kontrolnych występuje na każdym szczeblu, centralnym i terenowym, w ministerstwie, zatem niezależnie od czynności instytucjonalnych, współdziałanie i koordynacja należą również do zadań kierowników na każdym szczeblu zarządzania.

6. Narzędzia stosowane w kontroli

Kontrola zarządcza ma zapewnić m.in. zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi. W pierwszej kolejności należy mieć na uwadze, że urząd powinien działać zgodnie z zasadą legalności, tj. na podstawie obowiązujących przepisów prawa. W związku z tym kierownik jednostki powinien wprowadzić stosowne regulacje wewnętrzne (tzw. mechanizmy kontroli), które wyznaczą zakres postępowania w jednostce z uwzględnieniem jej specyfiki, w tym m.in.: regulamin organizacyjny wraz ze strukturą organizacyjną, politykę rachunkowości, procedury w zakresie wydatkowania środków publicznych i zaciągania zobowiązań finansowych, zasady i procedury regulujące tryb pracy poszczególnych komórek organizacyjnych. Ich celem jest ograniczanie zidentyfikowanego ryzyka, którego jednostka nie może zaakceptować.

Kierownik jednostki sektora finansów publicznych zobowiązany jest ponadto do ustalenia w formie pisemnej procedur kontroli finansowej. Ich ustalenie, a następnie stosowanie stało się jednym z elementów kontroli zarządczej. Procedury te są istotnym instrumentem zapewniającym realizację celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Kontrola finansowa, skoncentrowana na procesach dotyczących gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem, stała się fragmentem szerszej działalności zdefiniowanej przez ustawodawcę jako kontrola

zarządca. Procedury kontroli finansowej wyrażone są w unormowaniach wewnętrznych, w tym między innymi w: regulaminie organizacyjnym, regulaminie wykonywania kontroli finansowej, dokumentacji opisującej przyjętą politykę rachunkowości, instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych, instrukcji inwentaryzacyjnej, instrukcji kasowej, regulaminie udzielania zamówień publicznych. Mechanizmy te powinny zapewnić rzetelne i pełne dokumentowanie oraz rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, zatwierdzanie operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione, podział obowiązków kluczowych, weryfikację operacji finansowych i gospodarczych.

Unormowania ustanawiające mechanizmy i procedury kontroli zarządczej stały się częścią składową dokumentacji opisującej system kontroli zarządczej. Podkreślić należy przy tym, że kontroli zarządczej nie można ograniczyć jedynie do opisanie określonych procedur. Niezbędne jest bowiem stałe monitorowanie ich skuteczności. Wprowadzenie omawianych unormowań odpowiada standardom kontroli zarządczej wskazanym w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

O efektywności i skuteczności kontroli decyduje również trafne wytypowanie podmiotów lub obszarów do kontroli. Prawidłowe typowanie podmiotów/obszarów do kontroli jest zagadnieniem trudnym i skomplikowanym, wymagającym niejednokrotnie przeprowadzenia wielu badań i analiz. Proces typowania do kontroli wspomagany może być przez wykorzystanie specjalistycznych programów komputerowych. W celu dokonania trafnego, optymalnego wyboru przyjmuje się do analizy niejednokrotnie kilkaset kryteriów. Prawidłowe wytypowanie podmiotów/obszarów do kontroli możliwe jest z wykorzystaniem wyznaczonych przez jednostkę mierników.

Standardy kontroli zarządczej zalecają określenie celów i zadań w co najmniej rocznej perspektywie oraz przypisanie im mierników w celu monitorowania ich realizacji. Podstawowym dokumentem wyznaczającym cele i zadania dla Ministerstwa Finansów i nadzorowanych przez nie jednostek jest plan działalności Ministerstwa Finansów.

Wyznaczenie celów i zadań musi być powiązane z procesem definiowania odpowiednich mierników, które stanowią kluczowy element zarządzania, pozwolą bowiem na dokonanie pomiaru efektów. Jasno wyznaczone cele i mierniki wskażą oczekiwany poziom realizacji zadań oraz rzeczywisty poziom ich wykonania, w związku z czym jednostki będą mieć możliwość na bieżąco monitorować efektywność swoich działań, a także doskonalić te działania. Mierniki oceny sytuacji, jaka może wystąpić w organizacji, mogą mieć charakter danych bezwzględnych, oddających stan rzeczywistej relacji między danymi bezwzględnymi, oraz trendów, czyli zmian danych w czasie [Kuc 2009, s. 131]. Mierniki te obrazują kształtowanie się parametrów określonych procesów, zjawisk czy zdarzeń zachodzących w organizacji. W materiałach Ministerstwa Finansów opisujących proces wdrażania układu zadaniowego przytacza się definicję celu jako pożądanego przyszłego stanu rzeczy,

który planuje osiągnąć osoba lub organizacja [*Kontrola zarządcza...* 2012, s. 83]. Cele i mierniki ma obowiązek ustalić właściwy dysponent budżetowy, posługując się wytycznymi ministra finansów [*Rozporządzenie MF w sprawie szczegółowego sposobu, trybu...*]. Dysponent budżetowy jest obowiązany ustalić adekwatnie mierniki dla pomiaru stopnia zadań, podzadań i działań [*Kontrola zarządcza...* 2012, s. 85]. Za wartość bazową miernika powinno się uznać ostatnią dostępną wartość miernika, z kolei za wartość docelową miernika uznaje się wartość miernika, którą zamierza się osiągnąć w danym roku budżetowym poprzez realizację danego zadania/podzadania.

Minister finansów określił dodatkowo następujące wytyczne dotyczące mierników ustalanych przez dysponentów:

1) mierniki użyte przez dysponenta powinny umożliwiać określanie stopnia realizacji celów, tj.:

- mierzyć skuteczność i efektywność realizacji zadań, podzadań i działań,
- być adekwatne do stopnia realizacji postawionych celów oraz powinny skutecznie i efektywnie oddawać rzeczywisty obraz mierzonego obszaru,
- być możliwie spójne z miernikami określonymi na innych poziomach klasyfikacji budżetowej w układzie zdaniowym,
- być zdefiniowane w sposób umożliwiający ciągłość ich pomiaru w wieloletniej perspektywie,
- mierzyć tylko to, na co wykonawca zadania/podzadania/działania ma wpływ,
- posiadać wiarygodne i szybko dostępne źródło danych; nie powinny mieć wartości logicznych, opisowych lub ukazujących poziom finansowania lub jego dynamikę,
- mierniki realizacji zadań, podzadań i działań w budżecie zdaniowym powinny być spójne z poziomami określonymi w dokumentach strategicznych;

2) w formularzach planistycznych w układzie zdaniowym dysponenta co najmniej 20% mierników powinno pochodzić z zasobu bazy mierników zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów; w przypadku zaprezentowania mniejszej liczby mierników od zalecanej minister finansów nakazuje dysponentowi przedstawienie wyjaśnienia przyczyn ich niewykorzystania;

3) dysponent ma obowiązek określić docelowe poziomy mierników w powiązaniu z wysokością planowanych wydatków przy uwzględnieniu zadań i priorytetów określonych w Strategii rozwoju kraju na lata 2007-2015 oraz regulacji prawnych oczekujących na wejście w życie.

W jednostkach administracji podatkowej jasno wyznaczone cele i mierniki, wskazując poziom realizacji zadań, umożliwiają bieżące monitorowanie efektywności działań (m.in. przez bieżące sprawozdania w formie raportów z realizacji zadań), a tym samym umożliwiają weryfikację poziomu wykonania zadań z planem.

Jak wskazuje praktyka, narzędziem, które pomaga w upublicznieniu systemu kontroli zarządczej, jest samoocena. Jej zastosowanie odgrywa istotną rolę w zwiększeniu świadomości pracownika dotyczącej odpowiedzialności za tzw. częstkową realizację planu i określonych celów.

W jednostkach administracji podatkowej w ramach kontroli instytucjonalnych prowadzone są m.in. kontrole w trybie uproszczonym, o charakterze doraźnym, które mają wpływ na skuteczność osiągania celów i zadań przez jednostkę [Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. ..., art. 51]. Kontrolę taką można zarządzić jedynie w pilnych przypadkach, w szczególności w razie potrzeby sporządzenia informacji dla kierownika jednostki kontrolującej, sprawdzenia informacji zawartych w skargach i wnioskach, dokonania analizy dokumentów otrzymanych z jednostek kontrolowanych. Przeprowadzoną kontrolę uproszczoną dokumentuje się, sporządzając sprawozdanie zawierające: opis stanu faktycznego oraz jego ocenę, zalecenia lub wnioski dotyczące usunięcia nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanej jednostki. Wykonanie wykazanych w sprawozdaniu wniosków, zaleceń i uwag podlega stałemu monitorowaniu, co z kolei sprzyja skuteczności osiągania celów i wykonywania zadań.

W trakcie kontroli następuje ustalenie odchyłeń między wielkościami rzeczywistymi oraz wykrycie przyczyn ich powstawania [Nowak 2013, s. 20]. W przypadku wystąpienia odchyłeń niekorzystnych podejmowane są działania korygujące, mające na celu ich wyeliminowanie.

Ustawa o finansach publicznych wprowadziła, w stosunku do ministra kierującego działem, obowiązek sporządzania, do końca listopada każdego roku, planu działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Uzyskał on jednocześnie możliwość zobowiązania kierownika jednostki w dziale do sporządzania planu działalności na rok następny dla danej jednostki. Plan działalności jednostki zawiera określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych, wskazanie podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości.

W Ministerstwie Finansów cele i mierniki wyznaczane są przede wszystkim w następujących obszarach:

- zapewnienia wpływów budżetowych,
- zredukowania zaległości podatkowych,
- usprawnienia obsługi podatników i tym samym zapewnienia wizerunku przyjaznej administracji podatkowej,
- zmniejszenia skali nadużyć i oszustw podatkowych.

W 2014 r. ustalono mierniki wyrażające stosunek m.in. wysokości kwoty wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa do wysokości kwoty należności budżetowych, liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych pozytywnych w stosunku do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem. Ze sprawozdania z wykonania planu ministra finansów za rok 2014 wynika, iż zaplanowane cele zostały zrealizowane, w tym obejmujące m.in.: zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, ceł i należności niepodatkowych, przestrzeganie zasady stanowiącej, że dług publiczny nie może przekroczyć 60% wartości rocznego PKB, wzmocnienie współpracy między Ministerstwem Finansów a innymi organami prowadzącymi postępowania analityczne w zakresie przeciwdziałania przestępczości gospodarczej i kryminalnej.

7. Zakończenie

Systemy wyznaczania oraz monitorowania celów i zadań dla jednostek finansów publicznych oraz zarządzania ryzykiem stanowią kluczowy element kontroli zarządczej. Budują one system planowania celów i zadań oraz mierników ich wykonania, które w efekcie wyznaczają zdolność jednostki do działania, przy jednoczesnym uwzględnieniu potencjalnych zagrożeń. Jest to więc podstawowa baza funkcjonowania kontroli zarządczej, ponieważ bez znajomości celów i zadań nie jest możliwe podejmowanie działań zapewniających ich wykonanie. Prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej w tym obszarze daje gwarancję prawidłowej oceny skuteczności, efektywności i terminowości realizowanych zadań, ponadto wyznacza ramy podejmowania kolejnych działań i określania nowych celów w przyszłości. System kontroli powinien, z jednej strony, rozpoznawać ryzyko, a z drugiej – przez właściwe procedury i metody – ograniczać jego wielkość [Kałużny 2008, s. 102]. Powinien działać elastycznie: w inny sposób reagować, gdy odchylenia są sporadyczne, a inaczej, gdy stają się one częste lub powszechne. Poza tym powinien działać nieustannie na zasadzie sprzężenia zwrotnego.

Nieodzownym dopełnieniem kontroli wewnętrznej i kontroli sprawowanej przez zewnętrzne, wyspecjalizowane instytucje kontroli i nadzoru jest kontrola działalności sektora finansów publicznych sprawowana bezpośrednio przez obywateli i przez organizacje społeczeństwa obywatelskiego – media, niezależne ośrodki badawcze, organizacje konsumenckie itp. Społeczna kontrola finansów publicznych musi istnieć przede wszystkim dlatego, że możliwość jej sprawowania jest prawem każdego obywatela. O możliwości sprawowania efektywnej kontroli obywatelskiej decyduje przede wszystkim dostęp do informacji o kontrolowanej działalności. To kolejny argument za tym, by konieczność ścisłego przestrzegania zasad jawności finansów publicznych uznać za jedną z podstawowych zasad funkcjonowania sektora finansów publicznych, a zarazem za niezbędny warunek coraz bardziej efektywnego działania tego sektora [Malinowska-Misiąg, Misiąg 2007, s. 705, 706]. Jest ona również niezbędna dlatego, że uzupełnia działalność wyspecjalizowanych służb kontrolnych, a jej wady (brak profesjonalnego przygotowania kontrolujących, brak sztywnych procedur kontrolnych, brak formalnie zdefiniowanych wzorców i kryteriów kontroli) stają się często jej zaletami. Udział organizacji społecznych w postępowaniu podatkowym może spełniać przy tym funkcję monitorującą poprzez obserwację działania organów podatkowych [Malinowski, Nowak, Sędkowska (red.) 2013, s. 110-113, 229]. Należy mieć na uwadze fakt, iż prawo podatkowe jest nadmiernie skomplikowane, co w ocenie podatników prowadzi do powstawania nieprawidłowości w decyzjach podejmowanych przez administrację skarbową. Ponadto brak prawidłowej definicji legalnej szczególnego nadzoru podatkowego stanowi szkodliwą lukę prawną, która utrudnia stosowanie norm sankcyjnych wobec sprawców skarbowych przestępstw i wykroczeń oraz kontrolowanie działalności gospodarczej, co w znaczący sposób wpływa na skuteczność i efektywność działania administracji podatkowej.

Literatura

- Adamiecki K., 1932, *Nauka organizacji i jej rola w życiu gospodarczym*, Warszawa.
- Błaś A., Boć J., 2000, *Administracja publiczna – podmiotowy i przedmiotowy zakres pojęcia*, [w:] *Ustrój administracji publicznej*, Nowacka E.J. (red.), Warszawa.
- Kałużny S., 2008, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, 2012, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), 2010, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Kuc B.R., 2009, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Kurnal J. (red.), 1972, *Twórcy naukowych podstaw organizacji. Wybór pism*, PWE, Warszawa.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., 2007, *Finanse publiczne w Polsce*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
- Malinowski P., Nowak T., Sędkowska A. (red.), 2013, *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nowak E., 2009, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E., 2013, *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa.
- Ochendowski E., 2005, *Prawo administracyjne, część ogólna*, Toruń.
- Ofiarski Z., 2013, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowywania materiałów do projektów ustawy budżetowej.
- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.
- Taylor F.W., 1923, *Zasady organizacji naukowej zakładów przemysłowych*, Warszawa.
- Taylor F.W., 1926, *Zarządzanie warsztatem wytwórczym*, Instytut Naukowej Organizacji, Warszawa.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy, Dz.U. 1997, nr 90, poz. 557.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2013, poz. 186.
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, Dz.U. 2015, poz. 525.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2013, poz. 885.
- Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej, Dz.U. 2011, nr 185, poz. 1092.
- Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, Dz.U. 2015, poz. 1269.
- www.mf.gov.pl.
- Zarządzenie nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów.