

Monika Ucieszyńska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: mon_uw2@vp.pl

NADZÓR NAD REALIZACJĄ ZADAŃ W ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

SUPERVISION OVER THE EXECUTION OF TASKS IN TAX ADMINISTRATION

DOI: 10.15611/pn.2018.513.39

Streszczenie: Celem nadzoru jest zapewnienie przestrzegania prawa przez jednostki podległe lub nadzorowane, jak też zagwarantowanie realizacji ich celów i zadań. Skutecznie prowadzony nadzór powinien chronić jednostkę przed negatywnymi skutkami ryzyka. Winien również stanowić instrument wspomagający osiągnięcie celów kontroli wewnętrznej, a tym samym – zapewniający skuteczność i efektywność działania jednostki. W wyniku przeprowadzonej kontroli organ nadzorujący może podejmować działania władcze względem jednostek nadzorowanych. Działania te mają zapewnić wyeliminowanie uchybień i nieprawidłowości, jak również przyczynić się do zachowania zgodności między stanem obowiązującym a stanem rzeczywistym. Celem artykułu jest przedstawienie wpływu nadzoru na skuteczność i efektywność działania w jednostkach administracji skarbowej. Na potrzeby opracowania wykorzystano treść literatury przedmiotu oraz obowiązujących aktów prawnych.

Słowa kluczowe: nadzór, kontrola, administracja skarbowa.

Summary: Effectively conducted surveillance should protect the unit from the negative consequences of risk. It should also constitute an instrument to assist the achievement of the objectives of internal control, and thereby ensuring the effectiveness and efficiency of the unit. As a result of the checks carried out, the supervisory authority may take power actions of the supervised entities.. These actions are to ensure the elimination of shortcomings and deficiencies, as well as to contribute to compliance between the current and actual status. The article is to present and analyse supervision, its impact on the effectiveness and efficiency in units of tax administration. For the needs of the study the content of the literature and existing legal acts were used.

Keywords: surveillance, control, tax administration.

1. Wstęp

Zgodnie z Komunikatem Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zalecono wykorzystanie nadzoru jako jednej z podstawowych mechanizmów kontrolnych [*Kontrola zarządcza...* 2012, s. 56]. Nadzór ma służyć wykonaniu celów i zadań jednostki, ma stanowić odpowiedź na ryzyka związane z ich realizacją. Standard określa cel prowadzenia nadzoru w postaci oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji zadań.

2. Istota nadzoru

Nadzór jest pojęciem szerszym od pojęcia kontroli, zawiera bowiem – poza kontrolą – elementy podejmowania decyzji, ustalania wytycznych zarówno przed, jak i po jej przeprowadzeniu. Na różnicowanie pojęć kontroli i nadzoru zwrócił uwagę S. Kałużny [2006]. Według jego koncepcji przez kontrolę należy rozumieć działanie, którego naczelnym celem jest regulowanie i korygowanie wszelkich czynności dla zapewnienia ich sprawności i skuteczności [Kałużny 2008]. Podkreślał on, że nadzór jest pojęciem szerszym od kontroli, gdyż obejmuje zarówno kontrolę, jak i prawo do wydawania zarządzeń oraz poleceń zmierzających do usunięcia stwierdzonych uchybień. Zgodnie z teorią S. Kałużnego tam, gdzie występuje prawo wydawania poleceń (zaleceń, decyzji kierowniczych) wiążących dyrektywy o zmianie kierunku działania, tam wchodzi w grę kierowanie organami podległymi, i wtedy należy mówić o nadzorze, a nie kontroli. Konsekwencją tego jest różnica w zakresach odpowiedzialności, które wiążą się z kontrolą i nadzorem.

Według założeń J. Starościaka tam, gdzie w grę wchodzi prawo wydawania polecenia, wiążącej dyrektywy o zmianie kierunku działania, gdzie w grę wchodzi kierowanie organami podległymi – mówić będziemy o nadzorze, a nie o kontroli [Starościak 1969, s. 357]. Nadzór nie ogranicza się zatem do obserwacji, a łączy z czynnikiem kierowania za pośrednictwem sformułowanych dyrektyw. Organ nadzorujący nie tylko spostrzega i ocenia, ale również współadministruje, odpowiada za wynik działalności organizatorskiej organów podległych nadzorowi. W ocenie W. Dawidowicza przez nadzór należy rozumieć właściwość organu nadrzędnego do wywierania wpływu na działalność organu podporządkowanego [Dawidowicz 1970, s. 34]. J. Galster [2002, s. 525] zauważył z kolei, że nadzór oznacza zespół środków umożliwiających ingerencję w działalność jednostki nadzorowanej w celu naprawy czy też poprawy jej funkcjonowania.

W zestawieniu z definicją kontroli nadzór obejmuje również czynną ingerencję w działalność jednostki kontrolowanej, dokonywaną w ramach prawa [*Analiza wybranych...*, s. 5]. Towarzyszy temu współodpowiedzialność za stan wykonany ze strony organu nadzorującego. W wyniku dokonania kontroli organ nadzorujący podejmuje działania zmierzające do usunięcia uchybień i równocześnie organ ten ponosi odpowiedzialność za funkcjonowanie organu nadzorowanego.

Źródłem zadań i kompetencji podmiotów nadzorujących są m.in. normy prawne [Rybicki, Piątek 1984, s. 180]. Z kolei źródłem zadań podmiotów nadzorowanych mogą być oprócz norm materialnego prawa i norm podległości kompetencyjnej – zwłaszcza tzw. normy zadaniowe [Cieślak 1992, s. 63].

Zasadniczym kryterium nadzoru, z punktu widzenia prawa administracyjnego, jest kryterium zgodności z prawem. J. Boć definiuje kryterium legalności jako „treść wszystkich uwarunkowań, wymagań i wszystkich nakazanych zachowań obowiązujących w normach obowiązujących podmiot kontrolowany podczas podejmowania przezeń czynności objętych kontrolą realną bądź potencjalną, to jest w normach prawa ustrojowego, materialnego i procesowego zawartych w aktach normatywnych, jak też i w aktach prawa wewnętrznego w zakresie, w którym regulują one działalność podmiotu kontrolowanego jako podmiotu podległego organizacyjnie” [Boć (red.) 2004, s. 41]. Organy administracji mogą wykonywać swoje zadania tylko w ramach tzw. prawnych form działania administracji i co do zasady podejmować określone działania tylko wówczas, gdy przewiduje to prawo. Według koncepcji J. Jagielskiego kryterium legalności oznacza ocenę z punktu widzenia zgodności (lub jej braku) z obowiązującym prawem [Jagielski 1995, s. 4].

3. Cel nadzoru

Celem nadzoru jest nie tylko zapewnienie przestrzegania prawa przez jednostki podległe lub nadzorowane, ale także zagwarantowanie realizacji ich celów i zadań. Negatywnie oceniane powinny być zarówno działania jednostek nadzorowanych, które są niezgodne z prawem, jak i te, które są nieskuteczne, mimo iż są legalne. Osiągnięciu tego celu mają służyć środki nadzoru przewidziane w aktach prawnych (władcze środki nadzoru) oraz działania o charakterze niewładczym, np. zalecenia, rekomendacje, wskazówki. Prawidłowe wypełnianie funkcji nadzorczych wymaga posiadania aktualnej i usystematyzowanej wiedzy o jednostkach nadzorowanych oraz sprawnego systemu przepływu informacji.

Ocena realizacji celów nadzoru powinna być dokonywana z uwzględnieniem kryterium legalności, a także skuteczności i efektywności. Za skuteczny należy uznać nadzór, który skupia się na realizacji celów i zadań przez jednostki nadzorowane. Zostały one określone w przepisach prawa i przyjętych strategiach. Ocena powinna uwzględniać wskaźniki realizacji celów i zadań wyznaczonych w okresowych planach. Skuteczny jest nadzór, który przynosi pożądane efekty i zabezpiecza jednostkę przed wystąpieniem albo nieakceptowanymi skutkami ryzyka.

Z nadzorem efektywnym mamy do czynienia w przypadku, gdy rezultaty działań przewyższają wysokość nakładów poniesionych przez organ nadzorujący. Dlatego wzrasta znaczenie niewładczych narzędzi nadzoru. Ich stosowanie nie wymaga zmian w prawie, które z zasady angażują wiele organów administracji publicznej na etapie ich opracowywania i wdrażania. Należy prowadzić nadzór nad wykonaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji [Komunikat Nr 23 MF 2009, część C].

Kontrola jest szczególnego rodzaju czynnością oceniania stanów faktycznych (wykonania, realizacji usługi czy produktu), dla których istnieją dające się zidentyfikować odniesienia, czyli normy, procedury, wyznaczenia, ogólnie jakieś wzorce stanowiące odpowiedź na pytanie: jak być powinno pod danym względem? [Kuc 2008, s. 11]. Z jednej strony kontrolę można definiować jako systematyczne działanie kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywności przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami, ustalania odchyłeń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby organizacji były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągania celów. Z drugiej strony przez pojęcie kontroli można rozumieć proces działania kierownictwa organizacji, którego naczelnym celem jest regulowanie i korygowanie wszelkich czynności dla zapewnienia ich przyszłej sprawności i skuteczności. Celem końcowym kontroli jest podniesienie sprawności działania organizacji przez usuwanie wszelkich nieprawidłowości, ich przyczyn i źródeł oraz pobudzanie działań konstruktywnych. Najprostsze definicje określają kontrolę jako działanie polegające na porównaniu stanu faktycznego z odpowiednim wzorcem i wyciągnięciu z tego porównania wniosków na przyszłość. Celem kontroli jest zatem zapewnienie zgodności między stanem obowiązującym a rzeczywistym. W przypadku stwierdzenia niezgodności między stanem faktycznym a postulowanym konieczne jest wyjaśnienie przyczyn ewentualnego występowania tych różnic i podjęcie środków zaradczych bądź zastosowanie sankcji.

Podstawowymi kryteriami kontroli są: legalność, gospodarność, celowość i rzetelność [Wprowadzenie do kontroli... 2012, s. 49-54]. W toku postępowania kontrolnego zastosowanie mają następujące kryteria kontroli [Ustawa o kontroli w administracji rządowej 2012]:

- legalność – jest to kryterium najstarsze, stosunkowo najłatwiejsze i najbardziej widoczne w procesach kontrolnych. Odwołuje się do zgodności badanej działalności z prawem powszechnie obowiązującym, przepisami wewnętrznymi, umowami, decyzjami, innymi rozstrzygnięciami; kryterium to obejmuje zarówno legalność, jak i zgodność z prawem. W ujęciu ustawowym pojęcia te są często używane wymiennie. Jeżeli jednak dokonuje się rozróżnienia, to przez legalność rozumie się sprawdzenie, czy podmiot kontrolowany działał w granicach swojego umocowania, tj. czy działał w granicach upoważnienia ustawowego, delegowanych kompetencji, pełnomocnictwa do czynności lub czy wypełniał polecenie przełożonego. Natomiast przez zgodność z prawem rozumie się zgodność czynności kontrolowanego z obowiązującymi w danym czasie przepisami prawa powszechnie obowiązującego lub aktami prawa wewnętrznego, decyzjami administracyjnymi. Przy stosowaniu tego kryterium bada się, czy podejmowane działania miały właściwą podstawę prawną i mieściły się w granicach kompetencji kontrolowanego podmiotu oraz czy ewentualne zaniechanie działania nie wystąpiło w sytuacji, gdy kontrolowany podmiot miał prawny obowiązek podjęcia go;

- gospodarność – oszczędne i wydajne wykorzystanie środków; oszczędność oznacza, że zasoby wykorzystane przez jednostkę kontrolowaną do prowadzenia działalności są udostępniane w odpowiednim czasie, w odpowiedniej ilości i jakości oraz po najkorzystniejszej cenie (czy wydatkuje się minimum środków);
- wydajność oznacza stosunek wykorzystanych zasobów do osiągniętych rezultatów (czy wyniki są osiągane przy zaangażowaniu możliwie najmniejszych zasobów). Kryterium to zakłada, że w razie stwierdzenia, iż można było osiągnąć zakładane efekty mniejszym kosztem, konieczne jest ustalenie wielkości szkody, a następnie zbadanie, czy nie można jej było uniknąć lub ograniczyć jej wielkości. W kategoriach gospodarności oceniane jest zatem dysponowanie środkami finansowymi i materialnymi;
- celowość – wykorzystanie odpowiednich i optymalnych metod/środków dla osiągnięcia zamierzonych celów; osiągnięcie zamierzonych celów. Kontrola pod względem celowości oznacza badanie, czy działania podejmowane przez podmiot kontrolowany mieściły się w celach określonych w aktach normatywnych regulujących jego funkcjonowanie, w akcie ustanawiającym dany podmiot lub w jego statucie. Ocena oparta na tym kryterium to ocena zasadności podejmowania działań z punktu widzenia przyjętych celów; celowość oznacza racjonalność, zgodność z interesem publicznym, a w pewnych przypadkach – gospodarność;
- rzetelność – wypełnianie obowiązków z należytą starannością, sumiennie i we właściwym czasie; badaniu poddawane jest również, czy przestrzegano wewnętrznych reguł funkcjonowania danej jednostki, a także czy określone działania lub stan faktyczny są udokumentowane zgodnie z rzeczywistością, czy badana dokumentacja odpowiada stanowi faktycznemu, jest sporządzona we właściwej formie, w wymaganych terminach oraz czy nie pomija faktów lub okoliczności, które powinny być udokumentowane.

Dodatkowym kryterium, które w kontroli w administracji publicznej stosowane jest jednak stosunkowo rzadko, jest kryterium zgodności podejmowanych działań z polityką rządu. Jakkolwiek jest to kryterium w dużej mierze opierające się na konieczności dokonania oceny całej sfery elementów niewymiernych, to dokonując oceny, można się oprzeć na dokumentach przyjmowanych przez Radę Ministrów czy poszczególne organy administracji rządowej. I tak, założenia polityki rządu dotyczące konkretnego obszaru zagadnieniowego często znajdują swój wyraz w dokumentach programowych przyjmowanych przez Radę Ministrów, w tym m.in. w Rządowym programie ograniczenia przestępczości „Razem Bezpieczniej”. Badaniu kontrolnemu poddawana jest wówczas zgodność działań podejmowanych przez podmiot kontrolowany z wyznacznikami polityki rządu/organu administracji rządowej.

Niezależnie od tego, czy kontrola jest kontrolą prawidłowości, czy kontrolą wykonania zadania, co do zasady, powinna być prowadzona zgodnie z kryterium rzetelności, gdyż zastosowanie powyższego kryterium sprzyja sprawdzeniu, czy kontrolowana działalność była prowadzona w sposób sumienny, uczciwy, solidny, należyty,

dokładny, prawdziwy. W odróżnieniu od powyższego, w przypadku kontroli prawidłowości zasadniczo znajdują zastosowanie kryteria dotyczące legalności, zaś kontrola wykonania zadań opiera się na ocenie pod kątem oszczędności i wydajności (gospodarność) oraz skuteczności rozumianej jako realizacja postawionych celów (element kryterium celowości) – tzw. 3E (*economy, efficiency, effectiveness*) [*Wprowadzenie do kontroli...* 2012, s. 55-57].

4. Uwarunkowania skuteczności i efektywności nadzoru w jednostkach administracji skarbowej

Sama kontrola nie obejmuje czynności pokontrolnych ani tym bardziej zarządzania, administrowania [Chojna-Duch 2002, s. 9]. Te elementy czynności mogą natomiast wypełniać pojęcie nadzoru. Każdy nadzór, w tym również kontrola, jest ściśle związany z kryteriami, według których dokonuje się oceny działalności podmiotów nadzorowanych. Kryteria te tworzą tzw. katalog wartości stanowiący podstawę każdej działalności nadzorczej. Co ważne, kryteria nadzoru stanowią dla organu nadzorującego instrument, na podstawie którego może on ustalić, czy podmiot nadzorowany realizuje nałożone na niego zadania i obowiązki, ewentualnie – w jakim stopniu to czyni, czy funkcjonuje zgodnie z oczekiwaniami.

Kierownik jednostki prowadzi działania związane z zapewnieniem funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jednostce. W tym celu dyrektor podejmuje decyzje związane z planowaniem i monitorowaniem realizacji celów/zadań na poziomie regionalnym i lokalnym, zarządzaniem ryzykiem, prowadzeniem samooceny kontroli zarządczej, w szczególności związanych z tym działań doskonalących, a także zatwierdza dokumentację związaną z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w izbie administracji skarbowej. Ponadto kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegającej na niewykonaniu lub nienależytym wykonaniu obowiązków w zakresie kontroli zarządczej.

Osoby upoważnione przez kierownika jednostki ponoszą odpowiedzialność za nadzorowanie i kontrolowanie realizacji procesów w sposób dający dyrektorowi racjonalne zapewnienie, że:

- podejmowane działania pozostają w zgodzie z przepisami prawa, zasadami przyjętymi w jednostce (procedurami) oraz ze standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych;
- zasoby są zużywane oszczędnie i w sposób przynoszący pożytek, a jakości usług nadano odpowiednią rangę;
- plany, programy, zamierzenia i cele są osiągane i monitorowane;
- dane i informacje publikowane lub udostępniane wewnętrznie czy na zewnątrz są dokładne, wiarygodne i aktualne;
- zasoby organizacji (włączając w to pracowników, zasoby finansowe, dane, informacje i reputację) są dostatecznie zabezpieczone (nadzorowane);

- ryzyka związane z realizacją zadań są na bieżąco identyfikowane i monitorowane celem ciągłej poprawy procesów.

Nadzorowanie i kontrolowanie jest funkcją kierowania i pozostaje integralną częścią ogólnego procesu zarządzania działaniami. W związku z tym do obowiązków osób upoważnionych przez kierownika jednostki należą:

- identyfikowanie i ocena ryzyka związanego z konkretnym obszarem działań;
- opracowanie i ustalanie planów działań i innych środków, aby zminimalizować, ograniczyć lub usunąć ryzyko związane ze zidentyfikowanym zagrożeniem;
- wdrażanie procesów lub narzędzi nadzorowania i kontrolowania, które zachęcają i wymagają od podległych pracowników wykonywania swoich obowiązków w taki sposób, aby osiągnąć cele kontroli zarządczej;
- zapewnienie skuteczności wykonywania kontroli zarządczej oraz dbałość o ciągłe doskonalenie realizowanych procesów.

Kompetentny nadzór pomaga zapewnić osiągnięcie celów kontroli wewnętrznej [Wytyczne... 2011, s. 31]. Przydzielanie, przeglądanie i zatwierdzanie wykonania prac przez pracowników obejmuje:

- przejrzyste komunikowanie o obowiązkach, odpowiedzialności i rozliczalności przypisanych każdemu pracownikowi;
- systematyczne przeglądy pracy każdego pracownika w koniecznym zakresie;
- zatwierdzanie wykonywania prac w ich kluczowych punktach dla zapewnienia, że ich tok odpowiada zamierzeniom.

Przydzielanie zadań przez zwierzchnika nie powinno zmniejszać jego rozliczalności dotyczącej tych obowiązków i zadań. Zwierzchnicy także dają pracownikom niezbędne wskazówki i zapewniają szkolenia, aby zagwarantować ograniczenie do minimum błędów, marnotrawstwa i szkodliwych działań oraz zrozumienie i realizację poleceń kierownictwa. Wspomniana wyżej lista nie wyczerpuje, lecz wymienia najpowszechniejsze działania zapobiegawcze i wykrywające w ramach systemu kontroli. Podmioty powinny osiągnąć równowagę pomiędzy działaniami wykrywającymi a zapobiegawczymi w ramach systemu kontroli.

Nadzorujące jednostki powinny dążyć do harmonizacji podejmowanych działań poprzez wydawanie wytycznych i rekomendacji dotyczących funkcjonowania wspólnych obszarów [Analiza wybranych... 2012, s. 31-32]. Ponadto każda jednostka nadzorowana winna być zobowiązana do składania okresowych sprawozdań ze swojej działalności organowi nadzorującemu. Dla zapewnienia porównywalności sprawozdań niezbędne jest jednolite określenie zakresu czasowego i tematycznego informacji, które mają być przekazane. Zawartość sprawozdań powinna odzwierciedlać najistotniejsze zagadnienia związane z działalnością jednostki, pozwalające na:

- dokonanie obiektywnej oceny jej pracy,
- uzyskanie wiedzy o realnych, istotnych problemach i zagrożeniach występujących w obszarze jej działalności,
- uzyskanie wiedzy o sposobie i stopniu zaawansowania realizacji wniosków, jakie wynikały ze sprawozdania złożonego za poprzedni okres sprawozdawczy.

Biorąc pod uwagę znaczenie wiarygodności dostarczanych w sprawozdaniach informacji, należy zapewnić ich weryfikowalność tak, aby odwzorować rzeczywisty, a nie iluzoryczny, obraz jednostki. Mają one pozwolić na wyciągnięcie właściwych wniosków i przyczynić się do podejmowania racjonalnych decyzji mających na celu usprawnienie działania jednostki. Pożądanym rozwiązaniem jest dokonywanie cyklicznej, sformalizowanej oceny jednostek podległych na podstawie wszystkich niezbędnych informacji o ich funkcjonowaniu, w tym obejmujących wyniki kontroli, jak też sprawozdania. Niezbędnym działaniem jest przy tym ustalenie odpowiedniej procedury obiegu informacji i dokumentacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi odpowiedzialnymi za poszczególne obszary nadzoru.

Z chwilą wdrożenia działania w ramach systemu kontroli zasadnicze znaczenie ma uzyskanie zapewnienia o jego skuteczności. W konsekwencji działania naprawcze stanowią niezbędne uzupełnienie działań w ramach systemu kontroli. Co więcej, musi być jasne, że działania w ramach systemu kontroli stanowią tylko jeden komponent systemu kontroli wewnętrznej i powinny być zintegrowane z pozostałymi czterema komponentami.

Mając na uwadze jednostki administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS) jest odpowiedzialny za nadzór i monitorowanie realizacji Kierunków Działania i Rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku zagrożenia dla ich terminowej realizacji Szef KAS jest zobowiązany do niezwłocznego przekazania Ministrowi Rozwoju i Finansów informacji o powstałych ryzykach oraz związanych z nimi działaniach zaradczych.

W sytuacji kiedy nastąpią znaczące zmiany dotyczące głównych celów państwa i uwarunkowań zewnętrznych (wynikających ze zmian prawnoorganizacyjnych), ewaluacja dokumentu może być przeprowadzana częściej niż raz w roku.

Do zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej należy m.in. nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, dyrektora Centrum Informatyki KAS oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych [Ustawa o KAS 2016, art. 14]. Nadzór nad funkcjonowaniem systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów sprawuje Dyrektor Generalny przy pomocy komórek organizacyjnych oraz w porozumieniu z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie komórek organizacyjnych będących jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej [Zarządzenie MRiF 2017, w sprawie systemu kontroli zarządczej w MF]. W przypadku komórek organizacyjnych będących jednostkami organizacyjnymi Krajowej Administracji Skarbowej, gdy wymagana jest akceptacja lub zatwierdzenie nadzorującego członka kierownictwa, wymagana jest również akceptacja lub zatwierdzenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Zadania takie jak: wspomaganie dyrektora izby administracji skarbowej w kształtowaniu procesów zaradczych w podległych urzędach, w szczególności w zakresie

kontroli zarządczej, zarządzania strategicznego, zarządzania procesami i zarządzania zmianą, są realizowane w izbie administracji skarbowej przez komórki organizacyjne umiejscowione w pionie zarządzania [Zarządzenie MRiF 2017, w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów, § 2]. Ponadto do zadań tej komórki należy zaliczyć: prowadzenie spraw dotyczących struktury organizacyjnej izby i podległych urzędów, prowadzenie spraw dotyczących tworzenia i nadzorowania systemu prawa wewnętrznego, prowadzenie statystyki, sprawozdawczości i analiz dotyczących strategicznych obszarów działania izby, współpracę międzynarodową, w tym w regionach przygranicznych, oraz koordynację działania izby i podległych urzędów w tym zakresie, z wyłączeniem spraw należących do innych komórek, prowadzenie rejestru upoważnień i pełnomocnictw. Omawiając funkcję nadzoru, przykładowo należy wskazać, że funkcjonowanie izby administracji skarbowej oparte jest na zasadach jednoosobowego kierownictwa, służbowego podporządkowania, podziału czynności i indywidualnej odpowiedzialności za wykonywanie powierzonych zadań.

Dla przykładu w izbie administracji skarbowej funkcjonuje m.in. komórka nadzoru nad orzecznictwem, która realizuje zadania dotyczące w szczególności:

- bieżącej analizy przepisów prawa, orzecznictwa sądów administracyjnych,
- koordynacji zapewnienia jednolitości prawidłowego orzecznictwa,
- nadzór nad wykonywaniem zadań z zakresu orzecznictwa przez komórki organizacyjne izby i podległych urzędów,
- niezwłoczne zgłaszanie do Szefa KAS różnic interpretacyjnych przepisów prawa.

W podsumowaniu należy wskazać, że nadzór nie powinien koncentrować się wyłącznie na zapewnieniu przestrzegania przez jednostki podległe lub nadzorowane przepisów prawa [Analiza wybranych... 2012, s. 31-33]. Celem nadzoru powinno być także wsparcie tych jednostek w realizacji powierzonych im zadań i efektywnym realizowaniu celów.

Nadzór powinien być sprawowany w sposób systemowy, nie może ograniczać się on do działań interwencyjnych wykonywanych *ad hoc*, po wystąpieniu nieprawidłowości. Wykorzystując zarówno władcze, jak i niewładcze narzędzia nadzoru, należy oceniać skuteczność i efektywność działań jednostek podległych lub nadzorowanych. Jeżeli nadzorem objęte są jednostki działające w tym samym obszarze i wykonujące takie same zadania, nadzorujący powinien dążyć do harmonizacji podejmowanych przez nie działań poprzez wydawanie wytycznych i rekomendacji dotyczących funkcjonowania wspólnych obszarów.

Sprawując nadzór, należy wykorzystywać wiedzę uzyskaną w toku analizy skarg na działalność jednostek, zarówno przy wyznaczaniu kierunków nadzoru, planowaniu przyszłych kontroli, jak i przy cyklicznej ocenie ich pracy. Analizę skarg należy wykorzystywać także jako jedno z narzędzi identyfikacji ryzyk występujących przy realizacji celów i zadań tych jednostek. Organ nadzoru powinien wykorzystywać wiedzę uzyskaną w toku analizy skarg na działalność nadzorowanych jednostek do wprowadzenia ulepszeń w ich działalności.

Zadania związane z koordynacją zadań nadzorczych w stosunku do wszystkich bądź grupy podmiotów podległych lub nadzorowanych powinny być powierzone jednej komórce organizacyjnej. Komórka wyznaczona do koordynowania działań nadzorczych powinna być odpowiedzialna za zagwarantowanie efektywnej wymiany informacji. Należy ustalić procedury obligatoryjnego obiegu informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi odpowiedzialnymi za poszczególne obszary nadzoru (np. obszar nadzoru finansowego i merytorycznego). Procedury powinny określić najistotniejsze aspekty współpracy pomiędzy takimi komórkami.

Pożądanym rozwiązaniem jest dokonywanie cyklicznej, sformalizowanej oceny jednostek podległych i nadzorowanych na podstawie wszystkich informacji o ich funkcjonowaniu będących w posiadaniu organu nadzorującego (w tym wyników kontroli, sprawozdań). Cykliczna ocena powinna być podsumowaniem prowadzonego monitoringu oraz zadań nadzorczych wykonywanych przez odpowiednie komórki organizacyjne, przede wszystkim zaś wiązać się z akceptacją przedstawionego przez jednostkę sprawozdania okresowego. Sprawozdanie o realizowanych działaniach może stanowić ważne źródło informacji o jednostce nadzorowanej. Jednak przepisy prawa nie określają jednoznacznie zakresu informacji, które powinny być przekazywane organowi nadzorującemu.

5. Zakończenie

Zgodnie ze „Strategią Sprawne Państwo 2020” nadzór, kontrola instytucjonalna, audyt wewnętrzny, czyli funkcje kontrolno-oceniające, powinny działać w sposób zharmonizowany i efektywny na wszystkich wskazanych poziomach oraz powinny wspierać Prezesa Rady Ministrów, ministrów i kierowników jednostek w efektywnej i skutecznej realizacji celów i zadań [Uchwała nr 17 RM 2013, „Sprawne Państwo 2020”]. Wzmocnienie wyżej wymienionych funkcji w administracji rządowej powinno być realizowane poprzez budowanie współpracy i koordynacji pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą instytucjonalną. Zharmonizowanie zadań audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej umożliwi bowiem uzyskanie efektu synergii i racjonalne wykorzystywanie zasobów. Konsolidacja tych służb wymaga przy tym przeprowadzenia wieloaspektowych analiz oraz przeglądu dorobku innych krajów w tej dziedzinie.

W celu zagwarantowania skuteczności i efektywności działania powinna być zapewniona współpraca pomiędzy administracją rządową a organami kontroli zewnętrznej, w szczególności z Najwyższą Izbą Kontroli. Ścisła współpraca pomiędzy tymi jednostkami powinna przynieść jednostkom sektora finansów publicznych dodatkowe możliwości doskonalenia funkcjonowania i eliminowania nieprawidłowości. Istotne jest ponadto zapewnienie właściwej jakości współpracy zarówno z audytem, jak i kontrolą zewnętrzną w ramach koordynacji działalności kontrolnej w danej jednostce w celu wyeliminowania możliwości ewentualnego dublowania się zakresów podmiotowych i przedmiotowych kontroli [*Standardy kontroli...* 2012, s. 19].

Należy zaznaczyć, że efektywne wykorzystanie funkcji nadzoru powinno prowadzić do zapewnienia realizacji celów poprzez nadzorowanie jednostki oraz spełniać funkcję prewencyjną [Analiza wybranych... 2012, s. 21-26]. Co istotne, nadzór nie powinien ograniczać się jedynie do relacji organ nadzorujący – jednostka nadzorowana. Rolą nadzorującego jest bowiem zapewnienie współdziałania zarówno pomiędzy nadzorującym i nadzorowanym, jak i poszczególnymi jednostkami nadzorowanymi w dziale kierowanym przez ministra. Winny zatem być podejmowane systematyczne działania zmierzające do wdrożenia nowoczesnej koncepcji nadzoru, tak aby nie był on pojmowany wyłącznie w kategoriach obowiązku. Wskazane jest zatem wypracowanie jednolitych standardów nadzoru oraz dokonanie odpowiednich zmian legislacyjnych, które precyzyjnie zdefiniują uprawnienia i obowiązki podmiotów nadzorujących oraz nadzorowanych. Ujednolicenie i odpowiednia legislacja funkcji nadzoru w administracji rządowej będzie działaniem służącym m.in. doskonaleniu systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Jednym z najważniejszych elementów nadzoru *ex post* jest system sprawozdawczości pozafinansowej, dlatego też powinien zostać poddany krytycznej ocenie. Dostępność informacji przekazywanych przez większość jednostek nadzorowanych utrudnia sprawowanie efektywnego nadzoru i nie przyczynia się do pogłębiania wiedzy organu nadzorującego o realnych problemach i zagrożeniach występujących w jednostkach nadzorowanych [Analiza wybranych... 2012, s. 21-26]. Zadaniem stojącym przed współczesną administracją jest zatem przeniesienie akcentu z nadzoru negatywnego, polegającego wyłącznie na zabezpieczeniu przed naruszeniem prawa, na nadzór pozytywny, służący zapewnieniu optymalnego wykonywania zadań publicznych przez podmioty nadzorowane.

Literatura

- Analiza wybranych obszarów funkcjonowania nadzoru w administracji rządowej*, 2012, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa, marzec.
- Boć J. (red.), Błaś A., Jeżewski J., 2004, *Administracja publiczna*, Wrocław.
- Chojna-Duch E., 2002, *Kontrola Państwowa*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, R. XLVII, nr specjalny, luty (specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone problemowi corocznego badania przez NIK wykonania budżetu państwa – kontrola czy audyt?).
- Cieślak Z., 1992, *Zbiory zachowań w administracji państwowej. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa.
- Dawidowicz W., 1970, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa.
- Dobaczewska A., 2000, *Instytucja nadzoru bankowego w świetle prawa polskiego i prawa Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk.
- Filipowicz A., 1984, *Pojęcie i funkcje nadzoru w administracji państwowej*, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk.
- Galster J., 2002, *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, [w:] Z. Witkowski (red.), *Prawo konstytucyjne*, Toruń.
- Jagielski J., 1995, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa.
- Kałużny S., 2006, *Leksykon kontroli*, Warszawa.

- Kałużny S., 2008, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Warszawa.
- Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2009 r. nr 15, poz. 84), część C.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, 2012, Ministerstwo Finansów, Warszawa, luty.
- Kuc B.R., 2008, *Kontrola – kontroling – audyt: podobieństwa i różnice*, Wydawnictwo PTM, Warszawa.
- Nadolska A., 2014, *Komisja Nadzoru Finansowego w nowej instytucjonalnej architekturze europejskiego nadzoru finansowego*, Wolters Kluwer.
- Rybicki Z., Piątek S., 1984, *Zarys prawa administracyjnego i nauki administracji*, Warszawa.
- Standardy kontroli w administracji rządowej z dnia 10 lutego 2012 r., Wprowadzenie do kontroli w administracji rządowej*, 2012, Warszawa, marzec.
- Starościak J., 1969, *Prawo administracyjne*, Warszawa.
- Uchwała nr 17 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 2013 r. w sprawie przyjęcia strategii „Sprawne Państwo 2020”, Dz.Urz. poz. 136.
- Ustawa z dnia 15 lipca 2012 r. o kontroli w administracji rządowej, Dz.U. Nr 185, poz. 1092.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1947.
- Wprowadzenie do kontroli w administracji rządowej*, 2012, Warszawa, marzec.
- Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym INTOSAI GOV 100*, 2011, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 czerwca 2017 r. w sprawie systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów.
- Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów, Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 41, załącznik nr 5 Statut Izby Administracji Skarbowej.