

ELŻBIETA IZABELA SZCZEPANKIEWICZ

KAROLINA SIMON

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

**PROBLEMY WDRAŻANIA STANDARDÓW KONTROLI
ZARZĄDCZEJ W SEKTORZE PUBLICZNYM NA PRZYKŁADZIE
JEDNOSTEK ADMINISTRACJI PODATKOWEJ**

Wprowadzenie

Dziesięć lat temu w Polsce rozpoczęto proces wdrażania nowego systemu kontroli finansów publicznych¹. System ten tworzył zarówno audyt wewnętrzny, jak i kontrola finansowa w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP). System obejmował również mechanizmy centralnej koordynacji kontroli finansowej i audytu realizowane przez Ministerstwo Finansów². Do końca 2009 r. wielokrotnie nowelizowano przepisy ustawy o finansach publicznych (uofp) i standardy służące do doskonalenia kontroli finansów publicznych, dostosowując je stopniowo do wytycznych Unii Europejskiej i standardów międzynarodowych, ogłoszonych w tym zakresie. Od stycznia 2010 r. zobowiązano JSFP, w tym jednostki administracji podatkowej, do opracowania i wdrożenia procedur systemu kontroli zarządczej zastępujących dotychczas stosowane procedury kontroli finansowej.

¹ Nowy sposób funkcjonowania kontroli finansów publicznych określały przepisy ustawy z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (...), Dz.U. nr 102, poz. 1116), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2002 r.

² Szerzej E.I. Szczepankiewicz: *Proces doskonalenia kontroli finansów publicznych w Polsce w latach 2002–2010*, w: *Zarządzanie Finansami Firm – Teoria i Praktyka*, Zeszyty Naukowe UE we Wrocławiu, Wrocław 2011.

Celem opracowania jest zaprezentowanie najważniejszych czynników, które wpływały na zmiany systemu kontroli finansów publicznych w Polsce w ostatnich latach. Określono także praktyczne aspekty wdrażania nowych standardów kontroli zarządczej w jednostkach administracji podatkowej.

1. Ewolucja zmian w systemie kontroli finansów publicznych

Pierwsze **Standardy kontroli finansowej w JSFP** ogłoszono 30 stycznia 2003 r. Ich treść nawiązywała do zachodnich standardów kontroli wewnętrznej, w tym Raportu COSO i Standardów INTOSAI. W drugiej połowie 2003 r. ogłoszono **Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w JSFP**³, na podstawie których kierownicy jednostek mogli samodzielnie dokonać oceny prowadzenia operacji finansowych i funkcjonowania systemu kontroli finansowej w ich jednostkach. Po wprowadzeniu w życie nowelizacji uofp z 2005 r. od lipca 2006 r. zaczęły obowiązywać nowe **standardy kontroli finansowej w JSFP**, uwzględniające obowiązujące dokumenty UE i standardy światowe.

Pierwsze oficjalnie opublikowane przez Ministerstwo Finansów sprawozdanie z przeprowadzonego audytu w 2006 r.⁴ wskazywało podstawowe problemy funkcjonowania systemów kontroli finansowej w badanych JSFP. W wielu z nich stwierdzono liczne uchybienia i nieprawidłowości w takich obszarach, jak: środowisko wewnętrzne, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli oraz monitorowanie i ocena. Na przykład w obszarze kształtowania środowiska kontroli wśród najpoważniejszych nieprawidłowości związanych z wdrożeniem i funkcjonowaniem wówczas obowiązujących standardów kontroli finansowej w JSFP wskazano m.in. niewłaściwe kształtowanie kompetencji zawodowych pracowników jednostek, w tym: brak procedur naboru pracowników (13% jednostek), brak okresowej oceny pracowników (18%) oraz brak okresowych planów szkoleń (45%). Stwierdzono również brak identyfikacji zadań wrażliwych, czynników ryzyka i nieprawidłowości, a także brak działań kierownictwa mających na celu określenie odpowiednich środków zaradczych ograniczających występowanie niekorzystnych zjawisk (20%). W wielu JSFP występowało również nieprawidłowe określenie zakresu obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego (18%).

³ www.mf.gov.pl.

⁴ Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2006 r., Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.

Również w obszarze zarządzania ryzykiem stwierdzono wiele istotnych uchybień i nieprawidłowości. W większości, spośród badanych 602 JSFP, nie było wyznaczonej jednej komórki lub osoby odpowiedzialnej za nadzór nad zarządzaniem ryzykiem. Ponad 62% JSFP nie posiadało dokumentacji w zakresie zarządzania ryzykiem, 69% nie prowadziło żadnych rejestrów ryzyka, a tylko 45% spośród 31% JSFP posiadających rejestry rodzajów ryzyka deklarowało wdrażanie działań zaradczych. Ponadto 76% JSFP nie uwzględniało zarządzania ryzykiem w opisach stanowisk pracy oraz nie włączało tego zagadnienia do kryteriów oceny pracowników, a 57% JSFP nie prowadziło szkoleń dotyczących zarządzania ryzykiem. Natomiast w obszarze wdrażania i funkcjonowania czynności i mechanizmów kontroli finansowej JSFP audytorzy wskazali na nieuwzględnianie w procedurach kontroli finansowej w JSFP obowiązujących przepisów prawa oraz standardów kontroli finansowej (23% z badanych 40 JSFP) oraz liczne braki w określaniu zasad rachunkowości w jednostce⁵. Aż w 45% jednostek nie przeprowadzono samooceny kontroli finansowej w jednostce na podstawie wytycznych do samooceny kontroli finansowej w JSFP⁶.

Wyżej zaprezentowane wyniki audytu w 2006 r. wskazywały zatem na dość niski poziom wdrożenia wielu procedur kontroli finansowej w badanych JSFP, w szczególności dotyczących zarządzania ryzykiem. Stan taki skłonił Ministerstwo Finansów do opracowania nowych **Wytycznych do samooceny kontroli finansowej w JSFP**⁷, które ogłoszono jeszcze w 2007 r. Uwzględniały one również treść obowiązujących przepisów krajowych i standardów międzynarodowych.

Sprawozdanie z audytu wewnętrznego przeprowadzonego w 2007 r. w JSFP wskazywało, że rekomendacje przedstawione rok wcześniej przez audytorów wewnętrznych przyczyniły się istotnie do wielu zmian, m.in.: do poprawienia skuteczności działania JSFP w badanych obszarach, zwiększenia efektywności wykorzystania zasobów. W większości jednostek usprawniono procesy, poprawiono efektywność oraz skuteczność systemów kontroli wewnętrznej, uak-

⁵ W tym obszarze ponad 5% JSFP nie posiadało dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości. Również w 5% JSFP określanie i uaktualnianie zasad rachunkowości było przeprowadzane przez osoby nieuprawnione. Ponadto 8% jednostek nie uaktualniało zasad rachunkowości w związku ze zmianą przepisów prawa. W 8% jednostek brakowało opisu informatycznego systemu rachunkowości i zasad ochrony danych finansowych.

⁶ Szerzej na temat nieprawidłowości w Sprawozdaniu – Audyt (...) 2006, *op. cit.* s. 18–21.

⁷ www.mf.gov.pl.

tualniono i uszczegółowiono funkcjonujące procedury wewnętrzne⁸. Ponadto zapewniono zgodność podejmowanych przez JSFP działań z prawem i regulacjami wewnętrznymi. Uporządkowano także zakresy obowiązków i odpowiedzialności osób zaangażowanych w realizację i rozliczenie projektów współfinansowanych ze środków UE, a także wprowadzenie nowych procedur w tym zakresie. Audyt potwierdził również, że nadal w przypadku większości kierowników JSFP brak jest świadomości znaczenia zarządzania ryzykiem oraz odpowiedzialności kierownictwa w tym zakresie⁹. Natomiast dotychczasowa praktyka związana z wdrażaniem systemu kontroli pokazała, że kontrola finansowa była utożsamiana w JSFP wyłącznie z finansowym aspektem działalności¹⁰.

W 2008 r. Ministerstwo Finansów, w ramach sprawowanej koordynacji kontroli finansów publicznych, rozważało dalsze zmiany systemowe oraz uczestniczyło w pracach legislacyjnych. Celem było doskonalenie systemu kontroli finansów publicznych, a także narzędzi koordynacji i sprawozdawczości¹¹. Również w 2008 r. w ośmiu wybranych JSFP¹² rozpoczęto pierwsze programy pilotażowe, które miały na celu stworzenie podstaw wdrożenia zintegrowanego systemu zarządzania ryzykiem. System zarządzania ryzykiem musiał być zintegrowany z systemem kontroli zarządczej¹³. Rozpoczęto także prace nad nowym projektem uofp, które miały uwzględnić problemy funkcjonowania systemów kontroli finansowej w JSFP oraz wskazać nowe rozwiązania usprawniające i wzmacniające system kontroli finansów publicznych z poziomu Ministerstwa Finansów. Zapro-

⁸ Wówczas opracowano albo uszczegółowiono pisemne procedury finansowo-księgowe, wprowadzono nowe procedury dotyczące bezpieczeństwa systemów informatycznych, zarządzania sprzętem i programami komputerowymi.

⁹ W 2007 r. Ministerstwo Finansów dla kierowników JSFP opracowało dokument *Zarządzenie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*. W dokumencie tym przedstawiono metodologię zarządzania ryzykiem w JSFP.

¹⁰ Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa 2007, MF, Warszawa 2008, s. 10–11.

¹¹ Szerzej Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny (...) 2007, *op. cit.*, s. 13–14, 21.

¹² Wybrane jednostki to: Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Infrastruktury, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Urząd Wojewódzki w Katowicach, Inspekcja Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, SGH w Warszawie, Centralny Szpital Kliniczny MSWiA i Starostwo Powiatowe w Legnicy.

¹³ Największe trudności kierownikom JSFP sprawiały procedury identyfikacji i oceny ryzyka. Podstawowym błędem był brak odniesienia do celów strategicznych jednostki. Ponadto kierownictwo koncentrowało się na ryzykach kontroli zamiast na ryzykach biznesowych. Nie zawsze określano również działania zaradcze chroniące przed ryzykiem. Szerzej Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny (...) 2007, *op. cit.*, s. 17–18.

ponowano wówczas m.in.: wprowadzenie kontroli zarządczej w JSFP w miejsce obecnej kontroli finansowej oraz utworzenie systemu kontroli zarządczej na dwóch poziomach (I poziom kontroli – w poszczególnych jednostkach, w tym jednostkach samorządu terytorialnego, a II poziom kontroli w dziale administracji rządowej, podlegającym danemu ministrowi)¹⁴.

W konsekwencji tego od 1 stycznia 2010 r. definicja kontroli finansowej została zastąpiona definicją szerszej rozumianej kontroli zarządczej¹⁵, która nawiązuje do definicji kontroli wewnętrznej określonej w dokumentach i standardach Unii Europejskiej. Po wydaniu nowej uofp 16 grudnia 2009 r. Minister Finansów ogłosił również **Standardy kontroli zarządczej w JSFP**, zgodne z obecnie obowiązującymi dokumentami Unii Europejskiej i standardami międzynarodowymi¹⁶. Celem wprowadzenia nowych standardów jest uzyskanie nowej jakości w kontroli finansów publicznych.

Nowe standardy wyraźnie wskazują, że dotyczą one wszystkich aspektów działalności, a nie tylko sfery finansowej. Pod koniec 2010 r. weszło w życie **rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej**, które nałożyło na ministrów obowiązek składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w kierowanych przez nich działach administracji rządowej (art. 70 ust. 3 uofp). Z tego względu każdy minister może zobowiązać kierowników jednostek w dziale do złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostkach. Ministerstwo Finansów 16 lutego 2011 r. ogłosiło również **Wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych**, co znacznie ułatwi kierownikom jednostek prawidłowe wdrażanie i ocenę tych systemów.

2. Praktyczne aspekty wdrażania kontroli zarządczej w jednostkach administracji podatkowej

Zgodnie z definicją kontroli zarządczej celem jej funkcjonowania w jednostce jest zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, a także skuteczności i efektywności jej działania. System kontroli

¹⁴ Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w 2008 r., MF, Warszawa 2009, s. 24–25.

¹⁵ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240, art. 68.

¹⁶ Oprócz COSO z 1992 r. i INTOSAI z 2004 r. wykorzystano również COSO II z 2007 r.

zarządczej ma zapewnić wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem w tych jednostkach (art. 68 uofp). Kontrola zarządcza objęła wszystkie JSFP, a zatem izby skarbowe (IS), jak i podlegające im urzędy skarbowe (US).

Wprowadzenie do IS i US kontroli zarządczej nie wiąże się z organizowaniem od podstaw w jednostce nowego systemu, albowiem kontrola zarządcza zawiera w sobie elementy chociażby znanej od dawna dla JSFP kontroli finansowej. System kontroli zarządczej w IS i US powinien być zbudowany z uwzględnieniem specyficznych warunków organizacyjnych, kadrowych, prawnych i finansowych, w jakich funkcjonują jednostki administracji podatkowej. W konsekwencji systemy kontroli zarządczej w poszczególnych IS i US mogą się od siebie różnić z uwagi na powyższe warunki, jednak wszystkie powinny być tak samo skuteczne i efektywne.

Zgodnie z uofp zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy bezpośrednio do obowiązków kierownika jednostki, czyli w przypadku IS do obowiązków jej dyrektora, a w przypadku US do obowiązków jego naczelnika. Istnieje jednak możliwość delegowania poprzez przekazanie części uprawnień w zakresie organizacji, wdrożenia systemu kontroli zarządczej czy procesu zarządzania ryzykiem wyznaczonemu w tym celu zespołowi zadaniowemu lub komórce organizacyjnej (np. komitetowi ds. zarządzania ryzykiem, zespołowi ds. systemu kontroli zarządczej)¹⁷.

Uofp nie wskazuje sposobu zorganizowania przez kierownika jednostki kontroli zarządczej. Ogłoszone przez Ministra Finansów Standardy kontroli zarządczej stanowią jedynie wytyczne określające wymagania dotyczące kontroli zarządczej w JSFP, co oznacza, że mogą być one zarówno dostosowane, jak i rozbudowane na potrzeby danej jednostki. Na system kontroli zarządczej w IS i US winny składać się m.in.: właściwe zorganizowanie jednostki, system zarządzania ryzykiem, obecność mechanizmów nadzoru i kontroli funkcjonowania jednostki, zapewnienie przepływu informacji i komunikacji wewnątrz jednostek i na zewnątrz, a także monitorowanie i ocena kontroli zarządczej.

¹⁷ Przepisy uofp nie nakładają na kierowników JSFP obowiązku utworzenia odrębnych komórek organizacyjnych ds. kontroli zarządczej. Nadzór nad systemem kontroli zarządczej i procesem zarządzania ryzykiem kierownik może delegować na wyznaczony w tym celu zespół zadaniowy lub komórkę organizacyjną. Nie oznacza to przekazania pełnej odpowiedzialności za system oraz nie zmienia ostatecznej odpowiedzialności kierownika jednostki w zakresie osiągania przez kontrolę zarządczą celów i zadań w sposób określony w art. 68 uofp.

System kontroli zarządczej zarówno w IS, jak i US powinien być udokumentowany, tzn. kierownicy jednostek winni sporządzić lub uaktualnić (przez dostosowanie do wymogów określonych w standardach) dokumentację ustanawiającą i opisującą system kontroli zarządczej. Informacje o systemie kontroli zarządczej powinny znaleźć się nie tylko w regulaminie jednostki, ale również w innych aktach prawa wewnętrznego, m.in. w polityce zarządzania ryzykiem, procedurach, instrukcjach. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej należy monitorować skuteczność poszczególnych elementów systemu kontroli zarządczej w celu rozwiązywania zidentyfikowanych problemów (standard 19). Należy dokonywać przeglądu procesu zarządzania ryzykiem (np. raz w roku) w zakresie oceny skuteczności funkcjonujących mechanizmów kontrolnych, wpływu zidentyfikowanego ryzyka na wartość osiąganych celów, przyjętą wobec niego strategię, a także dokonywać identyfikacji nowych obszarów ryzyka. Zalecane jest również zgodnie ze standardem 20 przeprowadzenie co najmniej raz w roku samooceny systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające oraz pracowników jednostki.

Kontrola zarządcza może odbywać się przy wykorzystaniu różnych narzędzi, np. samokontroli, kontroli finansowej, kontroli funkcjonalnej bądź kontroli wewnętrznej. Celem samooceny jest uzyskanie informacji na temat aktualnej sytuacji jednostki, ocena stopnia spełnienia przez jednostkę wymagań wynikających ze standardów. Monitorowanie efektywności systemu kontroli jest realizowane przez bieżący przegląd operacji lub okresowe oceny. Monitorowanie bieżące należy do obowiązków kierowników jednostek. Ocena okresowa należy do audytora wewnętrznego. Rola audytu wewnętrznego polega na systematycznej ocenie stanu kontroli zarządczej. Jeśli zachodzi potrzeba, w systemie powinny być wprowadzane modyfikacje.

Minister Finansów składa do końca kwietnia każdego roku oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w zakresie kierowanych działów administracji rządowej (art. 70 ust. 3). Minister Finansów w 2010 r. zobowiązał dyrektorów IS i naczelników US do złożenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez nich jednostek (art. 70 ust. 4). Naczelnicy US byli zobowiązani złożyć oświadczenie o stanie kontroli zarządczej do dnia 21 lutego, które kierowane jest do dyrektora nadzorującej IS, a następnie dyrektorzy IS przesyłają oświadczenie do ministerstwa do dnia 10 marca. Dyrektorzy IS składają dwa odrębne oświadczenia. Jedno dotyczy stanu systemu kontroli zarządczej w kierowanej IS, a drugie określa średni (przeważający) stan tych systemów w podległych US.

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w jednostkach składało się z trzech działów podzielonych na kilka części. W oświadczeniu kierownicy jednostek odnosili się do kontroli zarządczej jako do systemu obejmującego następujące elementy: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań i ochrona zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem. W tabeli 1 zaprezentowano wskazówki Ministerstwa Finansów w obszarze identyfikowania nieprawidłowości i słabości kontroli zarządczej w JSFP.

Tabela 1

Nieprawidłowości lub słabości kontroli zarządczej

Element kontroli 1	Nieprawidłowości lub słabości kontroli zarządczej 2
1. Zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi	<ul style="list-style-type: none"> – nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów, w tym ustawy o zamówieniach publicznych, o służbie cywilnej, kodeksu pracy, ustawy o finansach publicznych, wewnętrznych procedur oraz aktów wykonawczych do tych ustaw, – nieważność decyzji z powodów świadczących o uchybieniach merytorycznych, w tym w szczególności skutkująca konsekwencjami finansowymi dla budżetu jednostki lub budżetu państwa, – nieprzestrzeganie procedur KPA
2. Skuteczność i efektywność działania	<ul style="list-style-type: none"> – niezrealizowanie istotnego celu lub zadania jednostki, – brak systemu wyznaczania celów i zadań dla jednostki i komórek, – brak skutecznego monitoringu realizacji celów i zadań, – niewłaściwa jakość pracy (np. skargi na pracowników), – nieuzasadnione niewykonanie dochodów budżetu państwa, – dokonywanie wydatków budżetowych z naruszeniem zasady celowości i oszczędności
3. Wiarygodność sprawozdań	<ul style="list-style-type: none"> – brak skutecznego systemu sprawozdawania o realizacji celów, – błędy w sporządzanych sprawozdaniach (związane np. z niewiarygodnymi danymi, na podstawie których sporządzane jest sprawozdanie czy też błędami w agregowaniu danych), zaburzające obraz funkcjonowania jednostki, – sporządzanie sprawozdań finansowych na podstawie niezatwierdzonych ksiąg rachunkowych
4. Ochrona zasobów	<ul style="list-style-type: none"> – braki w ważnej dokumentacji jednostki, – przypadki wystąpienia znacznych strat w majątku jednostki, spowodowanych np. dostępem osób nieuprawnionych, brakiem systemu rozliczania za powierzone mienie, – sprzedaż majątku, likwidacja majątku z naruszeniem przepisów, – nieprowadzenie ewidencji środków trwałych, utrata informacji chronionych (niejawne, tajemnica skarbową, dane osobowe), – brak polityki bezpieczeństwa informacji lub jej nieprzestrzeganie, – brak odpowiednich zabezpieczeń informacji, systemów informatycznych i dokumentów

1	2
5. Przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania	<ul style="list-style-type: none"> – mobbing – potwierdzone przypadki mogące świadczyć o niewłaściwej atmosferze pracy, – występowanie przypadków działania w sytuacji konfliktu interesów wewnątrz jednostki (relacje podległości między osobami spokrewnionymi), jak i z podmiotami zewnętrznymi, – przypadki korupcji (sygnał o braku powszechnej świadomości i akceptacji dla obowiązujących przepisów prawa oraz zasad etyki), – przypadki postępowań dyscyplinarnych/kar dyscyplinarnych podjętych w wyniku zachowań mogących świadczyć o niesprzyjającej etycznemu zachowaniu atmosferze w jednostce
6. Efektywność i skuteczność przepływu informacji	<ul style="list-style-type: none"> – brak skutecznego wewnętrznego systemu obiegu informacji, – brak skutecznego systemu obiegu informacji z podmiotami zewnętrznymi/jednostkami podległymi i nadzorowanymi, – brak skutecznego informowania o zmianach przepisów i procedur, – nieterminowe wprowadzenie nowych zadań oraz istotnych zmian, – błędne informacje wymagane prawem na stronie internetowej, w Biuletynie Informacji Publicznej, lub brak takich informacji
7. Zarządzanie ryzykiem	<ul style="list-style-type: none"> – brak formalnego systemu zarządzania ryzykiem, – niepodjęcie działań w przypadku zmaterializowania się ryzyka

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Wskazówki do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, www.mf.gov.pl.

W odrębnych oświadczeniach dyrektorzy IS oraz naczelnicy US oświadczyli, czy w ich jednostkach funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza. Zapewniali, czy w systemach kontroli zarządczej funkcjonowały łącznie wszystkie jej elementy. Mieli wskazać, na jakich źródłach informacji opierają swoje oświadczenia. Źródłami tymi mogły być m.in.: monitoring realizacji celów i zadań, samoocena kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów, wnioski z procesu zarządzania ryzykiem, sprawozdania audytu wewnętrznego, oceny kontroli wewnętrznych i kontroli zewnętrznych¹⁸. Mogły to być również informacje pochodzące ze skargi wniosków klientów, analizy badania zadowolenia pracowników lub wyników audytu przeprowadzonego w ramach wprowadzania systemu zarządzania jakością w IS i US. Na rysunku 1 zaprezentowano źródła informacji.

¹⁸ Szerzej Szczepankiewicz E.I.: *Nowy obowiązek w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej*, „Rachunkowość Budżetowa” 2011, nr 7.

Ocena stanu kontroli zarządczej	
<ul style="list-style-type: none"> – monitoring realizacji celów i zadań – system zarządzania ryzykiem (jeżeli istnieje sformalizowany system) – samoocena kontroli zarządczej – oświadczenia o stanie kontroli zarządczej jednostek w dziale – oświadczenia o stanie kontroli zarządczej komórek organizacyjnych w jednostce składającej oświadczenie 	<ul style="list-style-type: none"> – audyt wewnętrzny – opinia komitetu audytu – kontrola wewnętrzna – kontrole i audyty zewnętrzne – skargi i wnioski – przeglądy partnerskie (<i>peer reviews</i>), misje monitorujące ze strony instytucji innych państw, UE, organizacji międzynarodowych, innych jednostek

Rys. 1. Źródła informacji do oświadczenia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: Wskazówki do sporządzenia oświadczenia...

W sytuacji gdy w JSFP w ograniczonym stopniu funkcjonowała kontrola zarządcza, kierownik był zobowiązany do określenia, w jakim stopniu nie zapewniono realizacji jednego lub więcej elementów systemu kontroli. Należało też wskazać planowane działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli i terminy ich realizacji. Wymagane było także podanie w oświadczeniu przyczyn złożenia zastrzeżeń w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce, np. mógł to być brak procedur dotyczących zarządzania ryzykiem.

Tabela 2

Wyniki oceny kontroli wewnętrznej w JSFP podlegających MF

Zastrzeżenia dotyczące kontroli zarządczej	Źródła informacji w oświadczeniach	Planowane działania
<ul style="list-style-type: none"> – brak jednolitego podejścia do wyznaczania celów przez komórki i jednostki podległe/nadzorowane w działach MF – brak jednolitego systemu zarządzania ryzykiem – brak mechanizmów służących do bieżącej oceny stopnia realizacji wyznaczonych celów – niedokonywanie jednolitej i systematycznej samooceny kontroli zarządczej na podstawie standardów kontroli 	<ul style="list-style-type: none"> – monitoring realizacji celów i zadań – audyt wewnętrzny – kontrole wewnętrzne – kontrole zewnętrzne – inne źródła: informacje o funkcjonowaniu złożone przez dyrektorów komórek organizacyjnych, podsekretarzy stanu odpowiedzialnych za Służbę Celną, administrację podatkową i kontrolę skarbową, opinia kierownika audytu 	<ul style="list-style-type: none"> – opracowanie procedur zarządzania ryzykiem – przyjęcie założeń i opracowanie mechanizmów zmierzających do monitorowania realizacji celów i zadań wynikających z planu działalności MF – przeprowadzenie samo-oceny kontroli zarządczej – dostosowanie przepisów wewnętrznych do zadań z zakresu kontroli zarządczej

Źródło: Zestawienie informacji z oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za 2010 r. złożonych przez ministrów kierujących działami administracji rządowej, www.mf.gov.pl.

W maju 2011 r. ogłoszono wyniki badania informacji z oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za rok 2010 złożonych przez poszczególnych ministrów kierujących działami administracji rządowej. Wyniki na ten temat z JSFP podległych i nadzorowanych przez Ministra Finansów, w tym IS i US, zaprezentowano w tabeli 2.

Uwagi końcowe

Ustanowienie standardów kontroli zarządczej dla JSFP, opartych na standardach międzynarodowych, jest wymiernym efektem procesu dostosowania krajowego prawa do unijnego modelu kontroli finansów publicznych, zgodnego ze współczesnymi światowymi standardami i modelami kontroli wewnętrznej. Zaprojektowane i wdrożone nowe procedury kontroli zarządczej w jednostkach administracji podatkowej, uwzględniające cele, zadania i specyficzne warunki funkcjonowania tych jednostek, a także zwiększenie efektywności zarządzania ryzykiem powinny przyczynić się do poprawy nadzoru oraz uzyskiwanych wyników.

Sprawne wdrożenie, skuteczne monitorowanie i doskonalenie sprawi że wprowadzenie nowych standardów w jednostkach pozwoli na uzyskanie nowej jakości i wartości dodanej w kontroli finansów publicznych. Celem bowiem nowych standardów jest objęcie kontrolą zarządczą wszystkich aspektów działalności, a nie tylko sfery finansowej. Systemy kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach administracji podatkowej są specyficzne i unikatowe z uwagi na pełnione przez nie funkcje. System kontroli zarządczej ma w najwyższym stopniu odzwierciedlać wykonywane zadania i postawione cele, m.in. pobieranie podatków w najbardziej skuteczny, sprawiedliwy i wydajny sposób.

Literatura

COSO: *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 1992, 1994, www.coso.org.

COSO II: *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2004, www.coso.org.

- Komunikat nr 1 Ministra Finansów z 30 stycznia 2003 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 3, poz. 13.
- Komunikat nr 13 Ministra Finansów z 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 7, poz. 58.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, Dz. U. nr 238, poz. 1581.
- The Standards for Internal Control in Public Sector*, The International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI, 2001, 2004.
- Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz. U. 2001, nr 102, poz. 1116; Dz. U. 2003, nr 15, poz. 148; Dz. U. 2005, nr 249, poz. 2104; Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1240.
- Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych z 2003 i 2007 r., www.mf.gov.pl.
- Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2006 r., Min. Fin., Warszawa 2007.
- Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2007 r., Min. Fin., Warszawa 2008.
- Sprawozdanie – Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w 2008, Min. Fin., Warszawa 2009.
- Szczepankiewicz E.I.: *Nowy obowiązek w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej*, „Rachunkowość Budżetowa” 2011, nr 7.
- Szczepankiewicz E.I.: *Proces doskonalenia kontroli finansów publicznych w Polsce w latach 2002–2010*, w: *Zarządzanie Finansami Firm – Teoria i Praktyka*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, Wrocław 2011.
- Zarządzenie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, MF, Warszawa 2007.
- Zestawienie informacji z oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za 2010 r. złożonych przez ministrów kierujących działami administracji rządowej, www.mf.gov.pl.

**PROBLEMS IN THE IMPLEMENTATION OF THE STANDARDS
OF MANAGEMENT CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR
E.G. UNITS OF THE TAX ADMINISTRATION**

Summary

Management control in the public finance sector entities (PFSE), including units of the tax administration, means the total of actions taken to ensure that the objectives and tasks are executed and achieved in a legal, effective, economical and timely manner. It discusses the most important conclusions drawn from the internal audit of financial control systems in PFSE conducted in the years 2006-2009, which contributed to the improvement of the subsequent public financial control regulations and standards. Finally, it discussed the practical aspects of implementing these standards in units of the tax administration.

Translated by Elżbieta I. Szczepankiewicz