

**WYDZIAŁ ZARZĄDZANIA I INŻYNIERII PRODUKCJI**  
**Politechnika Łódzka**



**STRESZCZENIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ**

**KONTROLA ZARZĄDCZA**  
**W JEDNOSTKACH SEKTORA SKARBOWEGO**  
**NA PRZYKŁADZIE URZĘDÓW KONTROLI SKARBOWEJ**

mgr Agnieszka Dornfeld - Kmak

**Promotor rozprawy doktorskiej**  
**dr hab. inż. Ewa Kulińska, prof. PO**

Łódź 2019

## Spis treści

<b>1. Streszczenie</b> .....	3
<b>2. Wstęp</b> .....	5
<b>3. Teza, geneza, cele, zakres pracy</b> .....	6
3.1. Geneza pracy.....	6
3.2. Cel, przedmiot i zakres pracy.....	6
3.3. Tezy badawcze.....	7
3.4. Metodyka badawcza.....	8
3.5. Autorskie osiągnięcia rozprawy.....	9
<b>4. Kontrola zarządcza w kontekście nauk o zarządzaniu</b> .....	10
<b>5. Autorskie narzędzia zastosowane w badaniach</b> .....	16
<b>6. Model oceny wdrażania kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej</b> .....	18
6.1. Model realizacji kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej.....	18
6.2. Etapy modelu realizacji kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej.....	19
6.3. Etapy prowadzenia samooceny .....	21
<b>7. Wyniki badań</b> .....	23
<b>8. Podsumowanie i wnioski</b> .....	26
8.1. Wnioski z badań warstwy teoretycznej.....	26
8.2. Wnioski z badań empirycznych .....	27
8.3. Kierunki dalszych badań.....	29
LITERATURA (wybrane pozycje) .....	31

## 1. Streszczenie

W pracy zidentyfikowano problemy, jakie istnieją w sektorze skarbowym w zakresie realizacji kontroli zarządczej, w tym znajomość poszczególnych zagadnień kontroli zarządczej przez pracowników oraz rozumienie zakresu jej działania, jako strategicznego i operacyjnego elementu zarządzania. Wykazano, że nie wszyscy pracownicy i kierownicy rozumieją znaczenie kontroli zarządczej w urzędach. Dlatego nie można tego zagadnienia pozostawić bez szerszej analizy. Trzeba dostrzec wagę problemu i doprowadzić do zastosowania wszystkich atrybutów kontroli zarządczej przy zarządzaniu urzędami.

Opisane powyżej zagadnienia zaprezentowano w czterech rozdziałach dysertacji. W rozdziale 1 odniesiono się do zakresu tematycznego pracy, przedstawiając rolę kontroli zarządczej w kontekście nauk o zarządzaniu. Rozważania tematyczne w tym rozdziale zostały podzielone na trzy następujące wątki: kontrola zarządcza jako element nauk o zarządzaniu, elementy procesu zarządzania w kontroli zarządczej oraz znaczenie nauk o zarządzaniu w rozwoju instrumentów kontroli zarządczej.

W rozdziale 2 omówiono znaczenie kontroli zarządczej dla sektora skarbowego. Rozważania podzielono na następujące etapy: wprowadzenie do kontroli zarządczej, uregulowania kontroli zarządczej, jej cel oraz zakres, porównanie kontroli zarządczej do kontroli finansowej, rolę kierownika jednostki w jej realizacji oraz charakterystyk sektora skarbowego.

W rozdziale 3 omówiono proces wdrożenia kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej. W ramach rozdziału odniesiono się do charakterystyki urzędów kontroli skarbowej oraz zakresu zadań realizowanych przez urzędy. W trakcie analizy odniesiono się do zakresu uprawnień organów kontroli skarbowej i do podstawowych zadań realizowanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Zaprezentowano również model kontroli zarządczej, w oparciu o który, w rozdziale 4 dokonano badania realizacji poszczególnych elementów kontroli zarządczej. Oceny wdrażania kontroli zarządczej w Urzędach, dokonano w oparciu o zaproponowany model składający się z następujących elementów: procesu środowiska wewnętrznego, procesu wyznaczania celów, zadań identyfikacji i analizy ryzyka oraz ich niwelowania, procesu monitorującego – kontrolującego oraz procesu informacyjno – komunikacyjnego. Ocena realizacji została dokonana przy wykorzystaniu ankiet oceniających

poszczególne elementy kontroli zarządczej, wypełnionych przez kierowników i pracowników. Dzięki takiemu rozgraniczeniu ankiet na dwie grupy populacji, zbadano i zaprezentowano, jak jest realizowana kontrola zarządcza w każdej z tych grup.

## 2. Wstęp

W dzisiejszym, wymagającym i dynamicznym środowisku pracy, każdy zarządzający „musi” ponosić ryzyko w podejmowanych przez siebie decyzjach. Często proces decyzyjny oparty jest o niepełne dane, które są wykorzystywane lub powstają w jednostce. Oczywiście podejmowanie decyzji jest konieczne. Należy mieć świadomość, że każda decyzja gospodarcza wiąże się z wymiernym czynnikiem ryzyka, niekoniecznie pojmowanym pejoratywnie.

Oczywiście, nawet profesjonalna i usystematyzowana kontrola zarządcza (świadome podejście do procesu, wprowadzenie uregulowań związanych z zagadnieniem, bez ich właściwego wykorzystania) nie spowoduje całkowitego zniknięcia zagrożeń. W znacznym stopniu jednak przyczyni się do tego, że zostaną wprowadzone i usystematyzowane wspólnie dla całej organizacji, jasne kryteria oceny, porównywania i postępowania wobec zaistniałych czynników ryzyka związanych z nieprawidłowością funkcjonowania, a nawet skrajnie odmiennych obszarów funkcjonowania jednostki. Ponadto, na skutek takiego podejścia, zostaną zdefiniowane proste zależności pomiędzy skutecznością kontroli zarządczej w jednostce, a osiągnięciem przez nią celów. Właściwa, przemyślana, dobrze uregulowana kontrola zarządcza, ma istotną wartość dla jednostki. Przede wszystkim przygotowuje jednostkę, na wypadek wystąpienia konkretnych zagrożeń w rzeczywistości – w momencie tzw. realizacji zagrożeń.

Kontrola zarządcza nie jest jednorazowym, opracowanym na daną chwilę aktem, czy zbiorem parudziesięciu decyzji, ale rozciągniętym w czasie złożonym procesem decyzyjnym. Jednak nawet najbardziej profesjonalna i usystematyzowana kontrola zarządcza nie spowoduje zniwelowania wszystkich zagrożeń. Znacznie przyczyni się natomiast do zaistnienia wspólnych i jasnych kryteriów oceny oraz porównywalnych norm postępowania wobec ryzyka. Ponadto zostaną zdefiniowane proste zależności pomiędzy skutecznością zarządzania, a osiągnięciem założonych celów operacyjnych i strategicznych jednostki.

Dobrze prowadzona kontrola zarządcza nie stanowi dla jednostki kosztu, lecz wnosi wartość dodaną. W związku z powyższym, każdy kierownik jednostki powinien wdrożyć skuteczny system kontroli zarządczej.

### **3. Teza, geneza, cele, zakres pracy**

#### **3.1. Geneza pracy**

Zainteresowania Autorki problematyką kontroli zarządczej doprowadziło do wyboru tematyki rozprawy doktorskiej. W pracy przyjęto, że kontrola zarządcza to działania zarządczo-organizacyjne mające na celu poprawę funkcjonowania jednostki oraz zwiększenie efektywności jej funkcjonowania, poprzez eliminację nieprawidłowości wynikających z nienależytej analizy funkcjonowania poszczególnych obszarów działania oraz eliminacji czynników ryzyka występujących w tych obszarach.

Kilkuletnie badania w sektorze skarbowym oraz realizacja zadań związanych z wdrażaniem i analizą kontroli zarządczej w praktyce, prowadzenie audytów oceniających stopień zaawansowania kontroli zarządczej, jak również studia nad literaturą przedmiotu, stanowiły podstawę do opracowania modelu kontroli zarządczej oraz pozwoliły na ostateczne sformułowanie tematu rozprawy: „kontrola zarządcza w jednostkach sektora skarbowego na przykładzie urzędów kontroli skarbowej”.

#### **3.2. Cel, przedmiot i zakres pracy**

##### **Zakres podmiotowy**

Przedmiotem badania były Urzędy Kontroli Skarbowej należące do sektora skarbowego. Na 16 funkcjonujących wówczas Urzędów Kontroli Skarbowej uzyskano zgodę na przeprowadzenia badań w 6 z nich.

##### **Zakres czasowy**

Badania do budowy modelu obejmowały lata 2010-2012. Sprawdzono również jego uniwersalność prowadząc badania po 2017 r., po konsolidacji służb skarbowych, celnych i podatkowych.

Badania empiryczne obejmowały analizę danych empirycznych badanych jednostek sektora finansów publicznych w zakresie sposobu realizacji kontroli zarządczej i jej monitorowania.

## Cel główny

Głównym celem rozprawy było opracowanie modelu referencyjnego, zawierającego poszczególne etapy kontroli zarządczej w sektorze skarbowym, zapewniającego właściwą organizację i proces organizacyjno - zarządczy w urzędach.

Aby zrealizować założony cel przyjęto:

- cele poznawcze, które obejmowały:
  - analizę kontroli zarządczej na tle nauk o zarządzaniu;
  - analizę dotychczasowego dorobku naukowego dotyczącego kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej;
  - identyfikację i analizę czynników ryzyka mających wpływ na poziom funkcjonowania kontroli skarbowej w urzędach kontroli skarbowej;
- cele empiryczne/badawcze obejmujące:
  - model referencyjny kontroli zarządczej, odnoszący się do zakresu funkcjonowania urzędów kontroli skarbowej;
  - wykorzystanie modelu do oceny stopnia realizacji kontroli zarządczej w urzędach w odniesieniu do założonych ustawowych celów kontroli zarządczej;
  - sformułowanie w oparciu o model referencyjny wniosków mających wpłynąć na właściwą realizację kontroli zarządczej, w tym proces organizacyjno – nadzorczy.

### 3.3. Tezy badawcze

Celem zobrazowania problematyki sformułowano następujące tezy, które zostały udowodnione w trakcie prowadzonych badań ankietowych:

1. Podniesienie świadomości wśród pracowników i kierowników urzędów kontroli skarbowej w zakresie kontroli zarządczej wpłynie na poprawę funkcjonowania zakresu organizacyjno - zarządczego w urzędach oraz realizację założonych celów i zadań jednostek.
2. Zbudowanie modelu kontroli zarządczej obejmującego zakresem całość funkcjonowania obszarów organizacyjno – zarządczych w urzędach kontroli

skarbowej wpłynie na poprawę funkcjonowania urzędów poprzez eliminację czynników ryzyka.

Teza 1 została udowodniona, w trakcie badań ankietowych. Należy zaznaczyć, iż im większa świadomość znaczenia kontroli zarządczej, lepsze zrozumienie jej tematyki wśród pracowników, jak i kierowników, tym wyższa jakość i terminowość realizowanych celów i zadań urzędów.

Teza 2 polegała na zbudowaniu modelu referencyjnego, zaznajomieniu z nim kierowników, pracowników i realizacji zadań urzędów w oparciu o model kontroli zarządczej, wpłynęła na eliminację ryzyka, co z kolei w znacznej mierze wpłynęło na osiągnięcie przez urząd założonych celów.

### 3.4. Metodyka badawcza

Zastosowane zostały następujące metody badawcze:

- ankiety kierowane do kadry kierowniczej i pracowników;
- wywiady;
- analiza procesów - analiza nakładów, zadań, obowiązków i rezultatów, które składają się na proces, poznanie relacji zachodzących pomiędzy nimi;
- kwestionariusze samooceny;
- zbieranie planów działalności i sprawozdań z ich realizacji oraz oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w BIP-ów;
- zbieranie danych porównawczych z BIP-ów oraz innych źródeł informacji.

Główny trzon badań został oparty na danych zawartych w odpowiedziach w kwestionariuszach ankiet kadry kierowniczej i kwestionariuszach ankiet pracowników oraz w planach działalności UKS, sprawozdaniach z ich realizacji, a także w oświadczeniach Dyrektorów UKS-ów o stanie kontroli zarządczej za poszczególne lata.

Dodatkowo zwracano się do audytorów z UKS o opinie i materiały dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w poszczególnych UKS-ach. W sytuacjach wątpliwych informacje zebrane z ankiety uzupełniono, przeprowadzając wywiady z audytorami z UKS-ów.



### 3.5. Autorskie osiągnięcia rozprawy

W części teoretycznej w formie tabelarycznej dokonano porównania koncepcji zarządzania oraz standardów kontroli zarządczej. Porównanie to było punktem wyjścia do przeanalizowania kluczowych determinant zarządzania i kontroli zarządczej, niezbędnych do zaprojektowania modelu wdrażania kontroli zarządczej.

W pracy zawarto podejście do zintegrowanego mechanizmu umożliwiającego w organizacji efektywne wykonywanie zadań pracownikom dzięki efektywnemu i skutecznemu procesowi zarządzania. Zawarto porównanie podejścia do zarządzania z punktu widzenia nauk o zarządzaniu oraz zarządzanie pracownikami z punktu widzenia kontroli zarządczej. W obu procesach odnotowano wiele wspólnych aspektów.

W pracy dokonano porównania standardów kontroli finansowej i standardów kontroli zarządczej. Celem standardów jest 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. Standardy stanowią upowszechniony zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia jej systemu. Są one więc swego rodzaju wyznacznikiem sposobu jakości organizacji i zarządzania jednostką sektora finansów publicznych.

Wnioski z części teoretycznej pracy pozwoliły mi na opracowanie założeń i wytycznych do zaprojektowania autorskiego modelu wdrażania kontroli zarządczej. Modelem użytecznym do wykorzystania nie tylko w tytułowych Urzędach Kontroli Skarbowej, ale również w innych jednostkach sektora finansów publicznych.

Do autorskich narzędzi należy również kwestionariusz ankietowy, z wykorzystaniem którego przeprowadzono wszystkie badania.

#### 4. Kontrola zarządcza w kontekście nauk o zarządzaniu

Instytucje, a raczej w świetle nauk o zarządzaniu, organizacje publiczne, określa się w literaturze, jako jednostki sektora publicznego, obejmujące instytucje państwowe i samorządowe oraz ich jednostki organizacyjne realizujące zadania publiczne<sup>1</sup>. Proces zarządzania, we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych<sup>2</sup> bez względu na rodzaj organizacji oraz jej cele, można scharakteryzować wyróżniając cztery podstawowe czynności, jakimi są: planowanie, organizowanie, przewodzenie, kontrolowanie<sup>3</sup>. Zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych<sup>4</sup> właśnie jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane są do prowadzenia profesjonalnego zarządzania w oparciu o kontrolę zarządczą.

Kontrola zarządcza stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, obejmuje swoim zakresem cały obszar zarządzania, w tym wszystkie cztery czynności realizacyjne warunkujące proces: planowanie, organizowanie, przewodzenie, kontrolowanie. Pomimo faktu, że kontrola zarządcza została wprowadzona w życie z dniem 1 stycznia 2010 r., zawiera ona wiele elementów wspólnych z procesem zarządzania. W ramach poszczególnych czynności w tabeli 1 odniesiono się do aspektów wspólnych, łączących proces zarządzania i kontrolę zarządczą. Przy porównaniu wspólnych zagadnień kontroli zarządczej oraz nauk

<sup>1</sup> B. Koźuch, *Nauka o organizacji*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2007, s. 127.

<sup>2</sup> Sektor finansów publicznych zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych tworzą: organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały; jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki; jednostki budżetowe; samorządowe zakłady budżetowe; agencje wykonawcze; instytucje gospodarki budżetowej; państwowe fundusze celowe; Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego; NFZ; ZOZ; Uczelnie publiczne; Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne; Państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe; Inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

<sup>3</sup>S. P. Robbins, D.A. DeCenzo, *Podstawy zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 32; R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 9-11.

<sup>4</sup>Art. 68 ust.1. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

ust.2. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 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; zarządzania ryzykiem.

o zarządzaniu, posłużono się aspektem zarządzania według R. W. Griffin'a<sup>5</sup> oraz standardami kontroli zarządczej /ang. *management control*/ w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>6</sup>.

Tab. 1. Zakres wspólnych zagadnień koncepcji zarządzania ujętych przez R. W. Griffin'a oraz standardy kontroli zarządczej

<b>Kontrola zarządcza</b>	<b>Nauki o zarządzaniu</b>
<b>Przestrzeganie wartości etycznych</b>	Etyka – osobiste przekonania jednostki dotyczące tego, co słuszne i niesłuszne lub dobre i złe.
	Zachowanie etyczne – zachowanie, które mieści się w ogólnie przyjętych normach społecznych.
	Zachowanie nieetyczne – zachowanie, które nie mieści się w ogólnie przyjętych normach społecznych.
	Etyka zarządzania – normy zachowania, którymi kierują się poszczególni menadżerowie w swojej pracy.
	Kodeks etyczny – formalne, pisemne zestawienie wartości i norm etycznych, którymi kieruje się firma w swoich działaniach.
<b>Kompetencje zawodowe</b>	Fluktuacja kadr – odchodzenie ludzi z pracy i przyjmowanie na ich miejsce nowych.
	Rekrutacja (nabór) – pozyskiwanie ludzi do ubiegania się o wolne stanowisko pracy.
	Rekrutacja wewnętrzna (nabór wewnętrzny) – rozpatrywanie kandydatur już zatrudnionych pracowników do objęcia wyższych stanowisk w organizacji.
	Rekrutacja zewnętrzna (nabór zewnętrzny) – pozyskiwanie poza organizacją kandydatów ubiegających się o prace.
<b>Struktura organizacyjna</b>	Schemat organizacyjny – ogólny układ elementów struktury organizacyjnej i wzajemnych zależności między tymi elementami, służący do zarządzania całą organizacją.
	Struktura organizacyjna – zestaw elementów, których można używać do nadania kształtu organizacji.
	Biurokracja – model struktury organizacji oparty zalegalizowanym i formalnym systemie uprawnień władczych.
	Model behawioralny – model schematu organizacyjnego zgodny z poglądami szkoły stosunków międzyludzkich w myśleniu o zarządzaniu; w modelu tym kładziono nacisk na rozwijanie grup roboczych i procesy interpersonalne.
	Sytuacyjne podejście do projektowania schematu organizacji – jest oparte na założeniu, że optymalny projekt dla danej organizacji zależy od zestawu odpowiednich czynników sytuacyjnych.
	Rozmiar organizacji – liczba zatrudnionych w przeliczeniu na pełne etaty.
	Analiza stanowisk pracy – systematyczne procedury zbierania i rejestrowania informacji dotyczących poszczególnych stanowisk pracy.
	Koordinacja – proces integrowania działań różnych wydziałów organizacji.
	Stanowiska liniowe – stanowisko w łańcuchu bezpośredniego wydawania poleceń odpowiedzialne za osiągnięcie celów organizacji.
	Stanowisko sztabowe – ma za zadanie służyć doświadczeniem, radą i wsparciem na stanowisko liniowym.

<sup>5</sup> Różne aspekty zarządzania oraz rola osób zarządzających – R.W. Griffin. Podstawy zarządzania organizacjami, Wydawnictwo Naukowe PWN Warszawa 2010, s. 1-770.

<sup>6</sup> Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

	Projektowanie stanowisk pracy – określenie zakresu odpowiedzialności pracownika w związku z wykonywaną przez niego pracą.
	Specjalizacja stanowisk pracy – zakres, w jakim ogólne działanie organizacji jest podzielone na mniejsze części składowe.
	Rotacja czynności, zadań lub stanowisk pracy – alternatywa specjalizacji, zakładająca systematyczne przechodzenie pracowników od jednego stanowiska pracy (zadania, czynności) do innego.
	Rozszerzenie zakresu pracy – alternatywa specjalizacji pracy zakładająca przydzielenie pracownikowi większej liczby zadań do wykonania.
	Wzbogacenie pracy – alternatywa specjalizacji, zakładająca zarówno zwiększenie liczby zadań wykonywanych przez pracownika, jak i rozszerzenie jego kontroli nad stanowiskiem pracy.
	Rozpiętość kierowania – liczba osób podgalających bezpośrednio jednemu menadżerowi.
	Stosunki pracy – stosunki kierownictwa firmy z pracownikami reprezentowanymi przez ich zorganizowane przedstawicielstwo.
	Zaangażowanie w sprawy organizacji – postawa odzwierciedlająca utożsamienie się danej osoby z organizacją i przywiązanie do niej.
	Zachowanie w miejscu pracy – wzorzec działania członków organizacji, który bezpośrednio lub pośrednio wpływa na skuteczność organizacji.
	Podejmowanie decyzji – akt wyboru jednej możliwości spośród ich zestawu.
	Proces podejmowania decyzji – poznanie i zdefiniowanie istoty sytuacji decyzyjnej, wyodrębnienie różnych możliwości, wybór „najlepszej” z nich i wprowadzenie jej w życie.
	Kultura organizacji – zestaw wartości, przekonań, zachowań, obyczajów i postaw, który pomaga członkom organizacji zrozumieć, za czym organizacja się opowiada, jak działa i co uważa za dobre.
	Środowisko wewnętrzne – warunki panujące i siły działające wewnątrz organizacji. Nie wszystkie aspekty środowiska wewnętrznego są równie ważne dla wszystkich
	Środowisko ogólne – zespół szerokich wymiarów sił wśród których działa organizacja, a które tworzą ogólny kontekst tych działań
	Otoczenie zadaniowe – konkretne organizacje lub grupy, które mogą wpływać na organizację.
<b>Delegowanie uprawnień</b>	Delegowanie uprawnień – proces w toku którego menadżer przekazuje do wykonania innym część swoich obowiązków i uprawnień.
	Decentralizacja – proces systematycznego delegowania władzy i uprawnień w ramach organizacji, tj. przekazywania ich menadżerom średniego i niższego szczebla.
	Centralizacja – proces systematycznego utrzymywania władzy i uprawnień przez menadżerów wyższego szczebla.
<b>Misja</b>	Misja – deklaracja ukazująca podstawowy cel organizacji.
<b>Określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji</b>	Cele strategiczne – cele ustalone na najwyższym szczeblu i dla najwyższego kierownictwa organizacji.
	Cele taktyczne – cele ustalone na średnim szczeblu i dla menadżerów średniego szczebla organizacji.
	Cele operacyjne – cele ustalone na niższym szczeblu i dla menadżerów niższego szczebla organizacji.
	Plan strategiczny – ogólny plan zawierający decyzje dotyczące alokacji zasobów oraz priorytetów i działań niezbędnych do osiągnięcia celów strategicznych.
	Plan taktyczny – plan skierowany na osiągnięcie celów taktycznych, opracowany dla realizacji elementów planu strategicznego.
	Plan operacyjny – plan nastawiony na wykonanie planów taktycznych dla osiągnięcia celów operacyjnych.
	Plan długookresowy – plan obejmujący okres wieloletni, być może nawet okres

	<p>kilku dziesięcioleci, najbardziej rozpowszechnione plany długookresowe obejmują okres pięcioletni lub dłuższy.</p> <p>Plan średniookresowy – plan obejmujący na ogół okres od roku do pięciu lat.</p> <p>Plan krótkookresowy – plan obejmujący na ogół jeden rok lub jeszcze krótszy okres.</p> <p>Plan działania – plan służący do wprowadzenia w życie jakiegoś innego planu</p> <p>Plan realizacji - plan opracowany po to, aby można było zareagować na nieprzewidziane okoliczności.</p> <p>Zarządzanie przez cele – proces wspólnego ustalania celów przez menadżera i podwładnego, stopień osiągania celów jest głównym czynnikiem w ocenie i nagradzaniu wyników podwładnego.</p> <p>Strategia – kompleksowy plan osiągania celów organizacji.</p> <p>Zarządzanie strategiczne – kompleksowy, ciągły proces zarządzania, nastawiony na formułowanie i wdrażanie skutecznych strategii; sposób podejścia do szans i wyzwań gospodarczych.</p> <p>Skuteczna strategia – strategia wspierania, lepsze dopasowanie między organizacją a jej otoczeniem oraz osiąganie celów strategicznych.</p>
<b>Identyfikacja ryzyka</b>	<p>Słonność do ryzyka – zakres w jakim podejmujący decyzje gotów jest ponieść ryzyko wiążące się z tą decyzją.</p> <p>Stan ryzyka – sytuacja, w której dostępność poszczególnych możliwości i związane z każdą z nich potencjalne korzyści są znane z pewnym szacunkowym prawdopodobieństwem.</p>
<b>Analiza ryzyka</b>	<p>Stan pewności – stan, w którym podejmujący decyzję wie, z rozsądnym stopniem pewności, jakie są możliwości i jakie warunki towarzyszą każdej z nich.</p> <p>Stan niepewności – sytuacja, w której podejmujący decyzję nie zna wszystkich możliwości wyboru ryzyka związanego z każdą z nich ani ich możliwych konsekwencji.</p> <p>Ograniczona racjonalność – koncepcja, zgodnie z którą podejmujący decyzje są ograniczeni przez swe wartości i nieświadome odruchy, umiejętności i zwyczaje.</p> <p>Prawdopodobieństwo – wyrażona w procentach szansa wystąpienia lub nie wystąpienia określonego zdarzenia.</p>
<b>Reakcja na ryzyko</b>	<p>Macierz wypłat – narzędzie podejmowania decyzji określające prawdopodobną wartość różnych wariantów w zależności od różnych możliwych wyników związanych z każdym z nich.</p> <p>Wartość oczekiwana – suma wszystkich możliwych wartości wyników działania przemnożonych przez ich odpowiednie prawdopodobieństwa.</p> <p>Mocne strony organizacji – umiejętności lub potencjał umożliwiające organizacji rozumienie strategii i wprowadzenie ich w życie.</p> <p>Powszechnie występująca mocna strona – umiejętność albo potencjał, którymi dysponują liczne konkurujące ze sobą firmy.</p> <p>Słaba strona organizacji – brak pewnej umiejętności lub zdolności, która nie pozwala organizacji dokonywać wyboru i wdrażać strategii wspierających jej misję.</p> <p>Szansa organizacji – obszar w otoczeniu, który, jeśli zostanie odpowiednio wykorzystany, może pobudzić do bardzo dobrych wyników działania.</p> <p>Zagrożenia dla organizacji - obszar w otoczeniu, który zwiększa trudności napotkane przez organizację w osiągnięciu drobnych wyników działania.</p>
<b>Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej</b>	<p>Wytyczne, polityki – plan ciągły, który określa ogólna reakcję organizacji na pewien problem lub sytuację.</p> <p>Standardy procedur działania – plan ciągły przedstawiający kroki, jakie należy poczynić w określonych okolicznościach.</p> <p>Przepisy i reguły postępowania – dokładnie opisują sposób wykonywania poszczególnych działań.</p> <p>Kontrola – regulowanie działań organizacji w taki sposób, aby ułatwić osiągnięcie</p>

	<p>celów.</p> <p>Kontrola operacji – koncentruje się na procesach, przy wykorzystaniu których organizacja przekształca zasoby w produkty i usługi.</p> <p>Kontrola finansowa – zajmuje się zasobami finansowymi organizacji.</p> <p>Kontrola strukturalna – zajmuje się badaniem w jakim stopniu elementy struktury organizacji służą celowi, do jakiego zostały przewidziane.</p> <p>Kontrola strategiczna – koncentruje się na ocenie skuteczności wkładu strategii organizacji w osiągnięcie jej celów.</p> <p>Norma kontroli – kryterium, przez porównanie z którym można ocenić osiągnięte wyniki.</p> <p>Kontrola wstępna – polega na obserwowaniu jakości lub ilości zasobów finansowych, rzeczowych, ludzkich i informacyjnych, zanim staną się one faktycznie częścią systemu.</p> <p>Kontrola bieżąca – opiera się na procesach sprzężenia zwrotnego w toku procesu przetwarzania.</p> <p>Kontrolka następcza – polega na obserwacji produktów lub wyników organizacji po zakończeniu procesów przetwarzania.</p> <p>Kontrola biurokratyczna – forma kontroli organizacyjnej odznaczając się formalnymi i mechanistycznymi układami strukturalnymi.</p> <p>Kontrola z udziałem pracowników – podejście do kontroli organizacyjnej oparte na nieformalnych i organizacyjnych układach strukturalnych.</p>
<b>Nadzór</b>	<p>Klasyczny model podejmowania decyzji – normatywne podejście do podejmowania decyzji, określających sposób, w jaki menadżerowie powinni podejmować decyzje. W modelu tym zakłada się, że menadżerowie są logiczni i racjonalni i że ich decyzje najlepiej służą interesom organizacji.</p> <p>Innowacja kierownicza – zmiana w procesie zarządzania w organizacji.</p> <p>Zarządzanie zasobami ludzkimi – działanie organizacji nastawione na pozyskiwanie, rozwój i utrzymywanie efektywnie działającej siły roboczej.</p>
<b>Ciągłość działalności</b>	<p>Cykl życia organizacji – sekwencja etatów, przez które przechodzi większość organizacji w trakcie wzrostu i dojrzewania.</p> <p>Przestrzeganie prawa – zakres jakim organizacja przestrzega aktów prawnych i przepisów lokalnych, stanowych, federalnych, międzynarodowych.</p>
<b>Ochrona zasobów</b>	<p>Formułowanie strategii – zestaw procesów składających się na tworzenie lub określenie strategii organizacji, koncentruje się na treści strategii.</p> <p>Wdrażanie strategii – metody stosowane do operacjonalizacji lub realizacji strategii w organizacji; koncentruje się na procesach dzięki którym strategię są wprowadzane w życie.</p>
<b>Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych</b>	<p>Kontrola – regulowanie działań organizacji w taki sposób, aby ułatwić osiągnięcie celów.</p> <p>Norma kontroli- kryterium przez porównanie, z którym można ocenić osiągnięte wyniki.</p> <p>Kontrola finansowa – zajmuje się zasobami finansowymi organizacji.</p>
<b>Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych</b>	<p>Internet – zintegrowany system informacyjny, do którego może mieć dostęp każdy, kto ma komputer i modem.</p> <p>Technika informacyjna – odnosi się do zasobów wykorzystywanych przez organizację do zarządzania informacjami potrzebnymi jej do wypełniania jej misji.</p>
<b>Bieżąca informacja</b>	<p>Informacje – dane zaprezentowane w sposób mający znaczenie.</p> <p>Informacja dokładna- w trafny i wiarygodny sposób odzwierciedla rzeczywistość.</p> <p>Informacja aktualna – dostępna w takim czasie, aby menadżer mógł rozpocząć odpowiednie działanie.</p> <p>Informacja kompletna – dostarcza menadżerowi wszelkich potrzebnych mu faktów i szczegółów.</p> <p>Informacja odpowiednia – menadżerowie mają pewność, że informacja jest</p>

	dla nich użyteczna w ich szczególnych warunkach i w odniesieniu do ich konkretnych potrzeb.
<b>Komunikacja wewnętrzna</b>	Komunikowanie się – proces przekazywania informacji od jednej osoby do drugiej.
	Skuteczność komunikowania się – sposób wysyłania wiadomości w taki sposób, aby wiadomość otrzymana miała możliwie jak najbardziej zbliżone znaczenie do wiadomości wysłanej.
	Komunikacja ustna – rozmowa bezpośrednia, dyskusja grupowa, rozmowa telefoniczna i inne okoliczności, w których słowo mówione jest wykorzystywane do przekazywania treści.
	Komunikacja pisemna – notatki, listy, sprawozdania i inne formy tekstów pisanych zależnie od okoliczności, w których do przekazywania treści wykorzystuje się słowo pisane.
	Sieć komunikacyjna – wzorzec, zgodnie z którym odbywa się komunikacja członków grupy.
<b>Komunikacja zewnętrzna</b>	Komunikacja pionowa – komunikacja odbywa się w górę i w dół organizacji, zwykle wzdłuż linii zależności służbowej; odbywa się między menadżerami i ich podwładnymi, a może też obejmować kilka odrębnych szczebli organizacyjnych.
	Komunikacja pozioma – komunikacja odbywająca się w poziomie w ramach organizacji; obejmuje współpracowników i osoby zajmujące równorzędne stanowiska w hierarchii organizacyjnej, może też obejmować osoby z kilku jednostek organizacyjnych.
	Komunikacja pozawerbalna – wszelkie komunikowanie, w którym ludzie nie posługują się słowami lub używają słów do przekazywania szerszego znaczenia niż to, jakie wynika z ich słownikowej definicji.
<b>Monitorowanie systemu kontroli zarządczej</b>	Normy – standardy, zachowania, które grupa akceptuje i których oczekuje od swoich członków.
	Organizowanie – decydowanie o najlepszym grupowaniu działań i zasobów organizacji.
<b>Audyt wewnętrzny</b>	Rewizja (audyt) – niezależna ocena systemów rachunkowości, systemów finansowych i systemów operacyjnych organizacji.
	Ujawnianie nieprawidłowości – ujawnienie przez pracowników nielegalnego oprogramowania lub nieetycznego postępowania innych członków organizacji.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R.W. Griffin, Podstawy zarządzania organizacjami, PWN, Warszawa 2010, s 1-770, Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Nr 15, poz. 84).

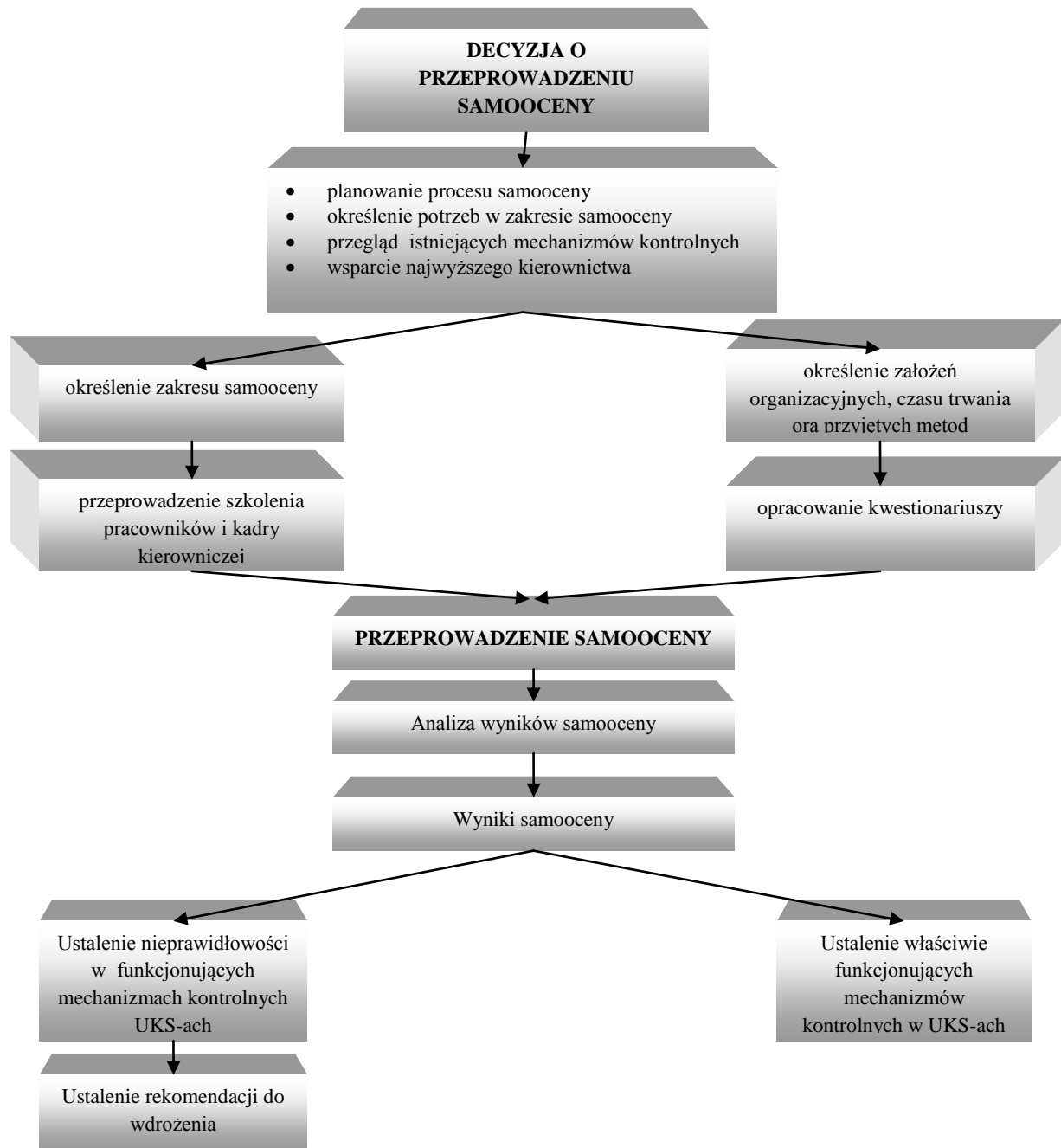
Po dokonaniu porównania zagadnień nauk o zarządzaniu oraz kontroli zarządczej należy stwierdzić, że istnieje szereg zagadnień tematycznych wspólnych. Do wszystkich obszarów tematycznych kontroli zarządczej, takich jak: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna, delegowanie uprawnień, misja, określenie celów i zadań, monitorowanie ich realizacji, identyfikacja ryzyka, analiza ryzyka, reakcja na ryzyko, dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działania, ochrona zasobów, szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych, bieżąca

informacja, komunikacja wewnętrzna, komunikacja zewnętrzna, monitorowanie systemu kontroli zarządczej, samoocena oraz audyt wewnętrzny zidentyfikowano odnośniki w naukach o zarządzaniu. Należy zauważyć, że w wielu kwestiach tematycznych zagadnienia są identycznie regulowane. Ponadto zarówno w przypadku kontroli zarządczej, jak i nauk o zarządzaniu są to najważniejsze zagadnienia, odnoszące się do wewnętrznego procesu, zarządzania na jak najwyższym poziomie oraz zabezpieczania jednostki na wypadek różnych awaryjnych sytuacji.

## **5. Autorskie narzędzia zastosowane w badaniach**

Do przeprowadzenia badań zastosowano ankiety. Ankietę należy określić, jako autorski kwestionariusz ankietowy do badania wdrożenia kontroli zarządczej. Pytania w ankiecie samooceny były pytaniami zamkniętymi, gdyż dają dokładniejszy obraz i jednoznaczne stwierdzenie faktów. Ponadto ankietowany do pytań zamkniętych podchodzi bardziej ufnie, gdyż wówczas uważa że nie jest rozpoznawany. Poniżej na rysunku nr 1 zaprezentowano przebieg procesu samooceny w UKS.





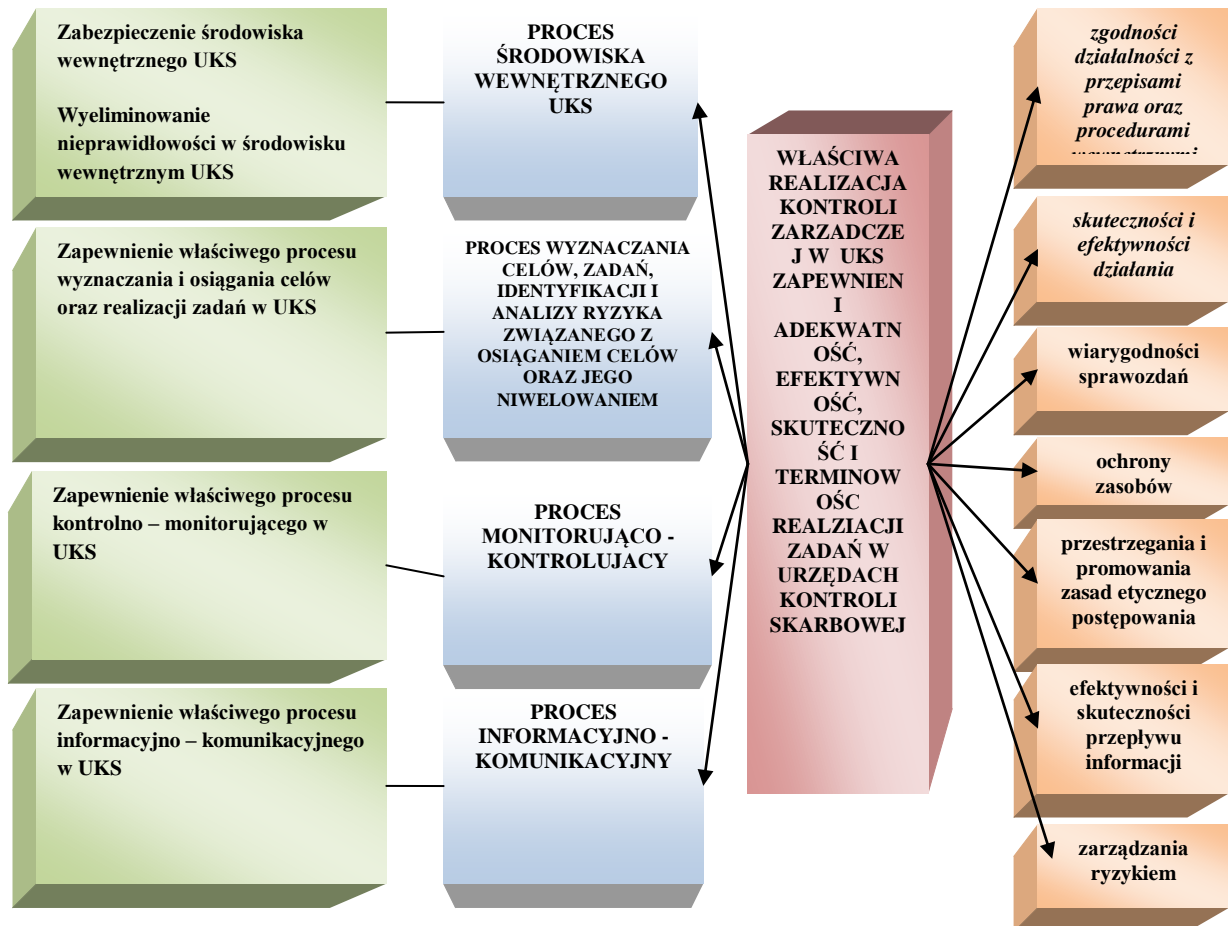
Rys. 1 Etapy samooceny Urzędu Kontroli Skarbowej  
Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

## 6. Model oceny wdrażania kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej

### 6.1. Model realizacji kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej

Model składa się z procesów, w których zidentyfikowano zadania i podzadania. Ocena realizacji kontroli zarządczej w urzędach dokonana została w oparciu o następujące procesy:

- proces środowisko wewnętrzne;
- proces wyznaczania celów, zadań identyfikacji i analizy ryzyka;
- proces monitorujący – kontrolujący;
- proces informacyjno – komunikacyjny.



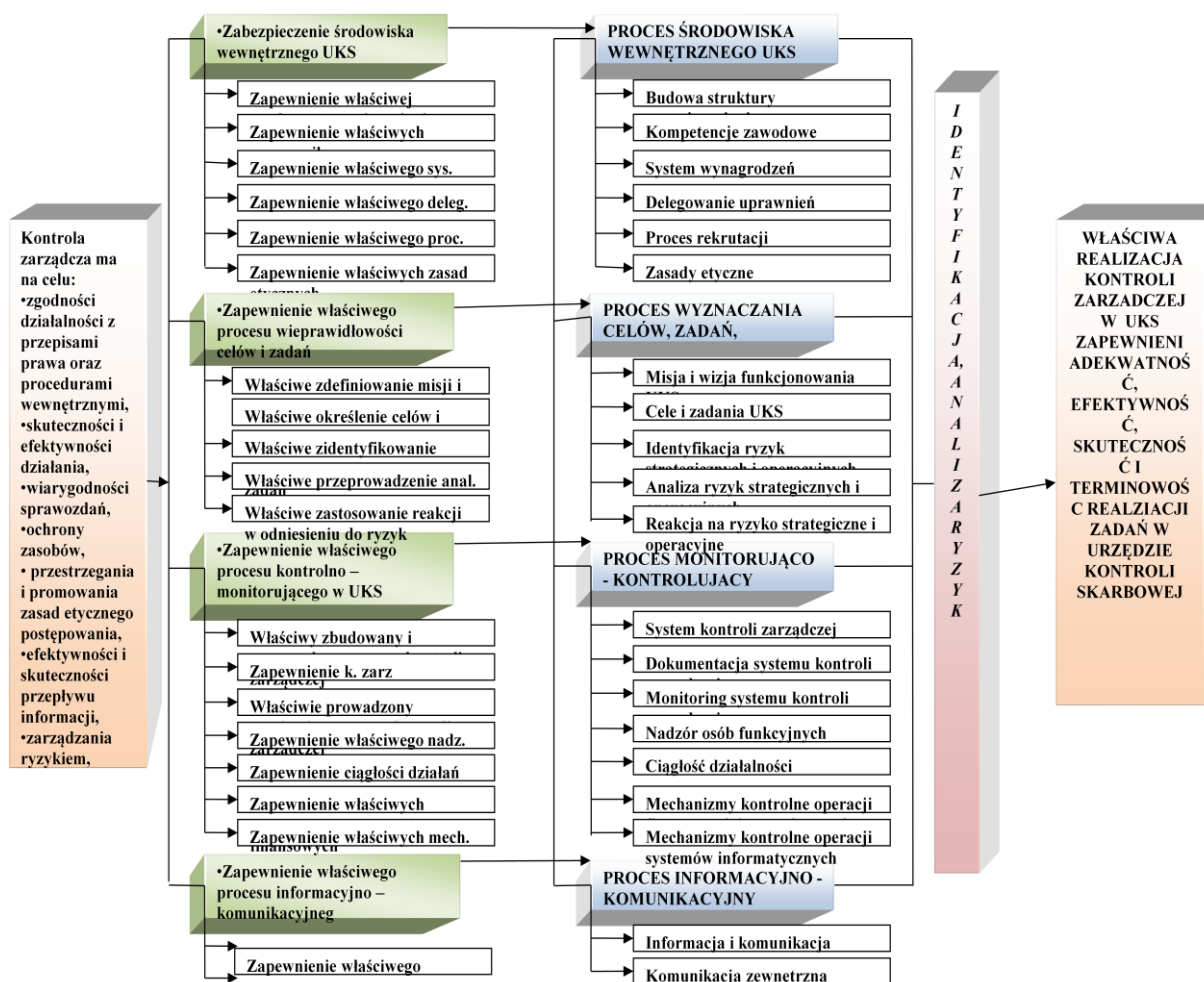
Rys. 2 Model kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne

Zaprezentowany model referencyjny jest uniwersalnym rozwiązaniem dla jednostek sektora skarbowego niezależnie od tego, czy będzie to mniejsza, czy większa jednostka, ważne jest tylko, aby kierownik jednostki miał świadomość potrzeby wdrożenia i realizacji poszczególnych procesów kontroli zarządczej. Procesy są tak rozpisane, że dotyczą wszystkich obszarów dziania jednostki w zakresie spraw organizacyjnych i zarządczych, a te przekładają się na statutową działalność jednostki. Tym samym należy stwierdzić, że skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej przyczynia się skutecznej realizacji zadań statutowych i ogólnej poprawy funkcjonowania jednostki.

#### 6.2. Etapy modelu realizacji kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej

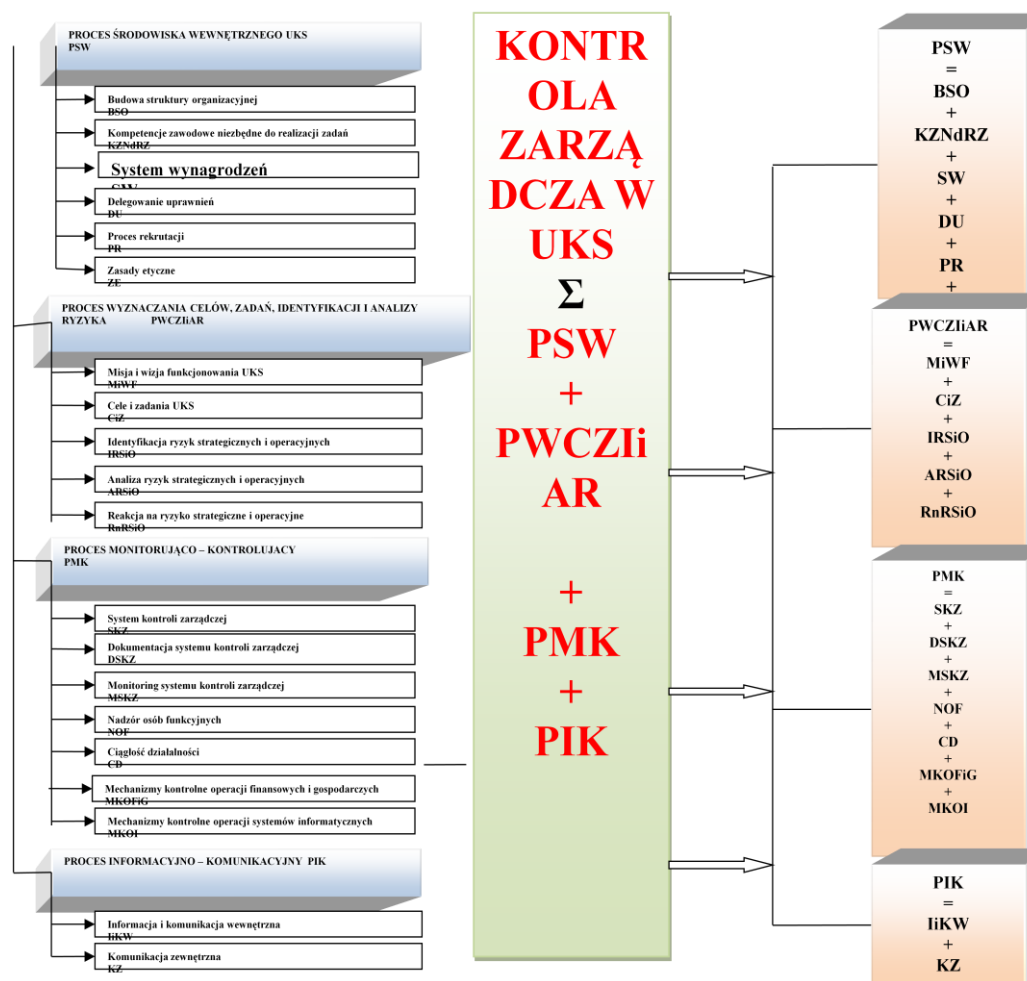
Na poniższym rysunku przedstawiono model kontroli zarządczej zaprojektowany dla urzędów kontroli skarbowej składający się z 4 procesów, którym przypisano cele oraz podprocesów. Model ma na celu zapewnienie właściwej realizacji kontroli zarządczej w zakresie adekwatności, efektywności, skuteczności oraz terminowości. Szerzej model opisano w pracy.



Rys. nr 3 Model kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne

Na rysunku poniżej zaprezentowano algorytm elementów kontroli zarządczej. Algorytm odnosi się do procesów, celów oraz podprocesów dotyczących kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej. Szerzej algorytm został opisany w pracy.



Rys.4. Algorytm elementów modelu kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne

### 6.3. Etapy prowadzenia samooceny

Badania ankietowe przeprowadzone w urzędach składały się z kilku niżej wymienionych i omówionych etapów.

I etap badania ankietowego to jasne sformułowanie celu i przedmiotu badania. W ramach tego etapu określono: jakie informacje autorka niniejszej pracy chce uzyskać oraz kto będzie respondentem. Wskazano, że przedmiotem badania będzie ustalenie, czy została wdrożona kontrola zarządcza w Urzędzie Kontroli Skarbowej oraz czy jest poprawnie realizowana. Grupa respondentów to kadra kierownicza i pracownicy Urzędu Kontroli Skarbowej. Każda z grup będzie odpowiadała odrębnie.

II etap badania ankietowego to sam proces opracowania ankiety. Etap ten składał się z 4 części. W ramach części pierwszej określono tytuł ankiety „Ocena realizacji kontroli zarządczej w UKS”. W ramach części 2 określono podstawowe informacje dotyczące badania ankietowego, a mianowicie:

- cel badania – poprawność wdrożenia i realizacji kontroli zarządczej;
- sposób wykorzystania wyników – analiza do przeprowadzonej oceny;
- badany problem – kontrola zarządcza.

W ramach części 3 określono szczegółowo rodzaj pytań ankietowych, a mianowicie pytania zamknięte z możliwością dodawania komentarzy.

Metryczka będąca czwartą częścią, zawierała podstawowe informacje o respondencie.

III etap badań polegał na rozesłaniu kwestionariuszy ankietowych do respondentów z UKS-ów. Odrębne kwestionariusze były wysłane do pracowników i odrębne dla kadry kierowniczej.

IV etap badań polegał na zebraniu wypełnionych kwestionariuszy i ich przeliczeniu.

V etap badań, to obliczenie wyników z ankiet oraz sporządzenie końcowej analizy z badań ankietowych. Celem zweryfikowania faktycznego funkcjonowania kontroli zarządczej w UKS-ach, dokonano analiz funkcjonujących w Urzędach dokumentów kontroli zarządczej.

W oparciu o wyszczególnione zadania została przeprowadzona analiza funkcjonowania danych zadań w ramach podprocesu w Urzędach: A, B, C, D, E oraz F. W oparciu o wyszczególnione zadania została przeprowadzona analiza funkcjonowania danych zadań w ramach podprocesu w Urzędach: A, B, C, D, E oraz F. W ramach badania podprocesu w latach 2010, 2011, 2012 zadano pytania w zakresie zadań wyżej określonych w podprocesie odrębnie kadrze kierowniczej i odrębnie pracownikom. W ramach jednego roku nie było możliwości zbadania wszystkich zadań wpływających na dany proces, więc dokonano podziału na zakres pytań na trzy kolejne lata, tak aby zbadać cały podproces. Poszczególne podprocesy badane były w ramach wyszczególnianych zadań, gdyż niezrealizowanie na odpowiednim poziomie zadań powodowało nieprawidłowości w danym zidentyfikowanym procesie.

## 7. Wyniki badań

W ramach procesu środowiska wewnętrznego UKS odnotowano słabe strony w następujących podprocesach:

1. Podproces kompetencji zawodowych wymaga podjęcia następujących działań:
  - należy przydzielać zadania dla pracowników posiadających odpowiednią wiedzę (w przypadku zatrudnienia nowych osób spoza sektora finansów publicznych niezbędny jest stały nadzór nad pracownikami w fazie wstępnej zatrudnienia);
  - jednostka powinna, poprzez oceny okresowe oraz oceny przydatności stosowanych form podnoszenia kwalifikacji zawodowych, stale prowadzić ewaluację wykorzystywania nabytych zdolności poprzez niwelowanie wąskich gardeł w zarządzaniu kompetencjami zawodowymi pracowników.
2. Podproces etyki wymaga podjęcia następujących działań:
  - stworzenie wewnętrznego dokumentu obrazującego zasady etycznego postępowania i występowania konfliktu interesów (dokument powinien obejmować wszystkie grupy zawodowe występujące w strukturze jednostek sektora finansów publicznych);
  - zapoznanie pracowników jednostki z przyjętymi zasadami etycznymi (potwierdzenie zapoznania się z zapisami oraz zobowiązanie do ich stosowania powinno być zarchiwizowane w dokumentacji pracowniczej jednostki);
  - utworzenie stanowiska koordynatora ds. etyki oraz przypisanie obowiązków kontroli i monitoringu zasad etycznych wyznaczonym pracownikom jednostki;
  - utworzenie tzw. kanału *whistle-blowing*, definiującego ramowe zasady zgłaszania przypadków łamania etycznych zasad oraz metodologii weryfikacji przesyłanych informacji.

W ramach procesu wyznaczania celów, zadań, identyfikacji i analizy ryzyka związanego

z osiąganiem celów oraz jego niwelowaniem odnotowano słabe strony w następujących podprocesach:

1. Podproces misji, wizji funkcjonowania UKS wymaga podjęcia następujących działań:
  - misja jednostki powinna wynikać z celów głównych, które postawiła sobie do realizacji jednostka w określonej perspektywie czasowej i wspierać je. Misja

odpowiada na dwa pytania: Czemu istniejemy? Jak chcemy funkcjonować w otaczającej jednostkę strukturze społecznej?;

- prawidłowe zdefiniowanie misji oraz celu głównego jednostki jest podstawą do definiowania celów szczegółowych;
- należy zapoznać pracowników z misją jednostki.

2. Podproces cele i zadania wymaga podjęcia następujących działań:

- dla zdefiniowanych celów i zadań należy określić miernik stopnia ich realizacji oraz niezbędne zasoby finansowe, kadrowe oraz techniczne służące realizacji założonych celów;
- zaleca się opracowanie zasad i wdrożenie monitoringu stopnia realizacji celów jednostki,  
w tym przypisanie odpowiedzialności oraz stałych terminów potwierdzania stanu realizacji celów i zadań;
- rekomenduje się wdrożenie szczegółowej klasyfikacji celów i zadań, tak aby obejmowała ona każdy szczebel jednostki; należy przypisać odpowiedzialność pracowników jednostki za realizację wszystkich zdefiniowanych celów i zadań.

3. Podproces identyfikacji ryzyka strategicznego i operacyjnego, analizy ryzyka strategicznego

i operacyjnego, reakcji na ryzyko strategiczne i operacyjne wymaga podjęcia następujących działań:

- na potrzeby procesu zarządzania ryzykiem należy zdefiniować umowną skalę oceny, wraz z odniesieniem do konkretnych opisów w zależności od rodzajów ryzyka;
- jednostka powinna wyznaczyć dla każdego zidentyfikowanego zdarzenia poziom akceptowalnego „apetytu na ryzyko”; w ramach procesu możliwe jest ustanowienie uniwersalnego poziomu „apetytu na ryzyko” dla każdego zidentyfikowanego ryzyka lub jego dostosowanie indywidualnie dla każdego zidentyfikowanego ryzyka;
- należy wyznaczyć osobę w postaci koordynatora procesu lub powołać zespół zadaniowy, którym przypisane zostaną obowiązki z organizacją i monitoringiem procesu zarządzania ryzykiem w jednostce sektora finansów publicznych;



- końcowym produktem procesu zarządzania ryzykiem w jednostce jest rejestr ryzyka obejmujący wszystkie zdefiniowane negatywne zdarzenia, mogące zagrażać realizacji celów i zadań jednostki (rejestr może być wykorzystywany, jako baza potencjalnego ryzyka w ramach procesu zarządzania ryzykiem w kolejnych latach);
- rejestr ryzyka powinien być podstawą do monitoringu, przez osoby upoważnione, wdrożenia reakcji na ryzyko, zdefiniowanych w ramach planu naprawczego.

W ramach procesu monitorująco-kontrolującego odnotowano słabe strony w następujących podprocesach:

1. Podproces monitoringu systemu kontroli zarządczej wymaga podjęcia następujących działań:
  - zaleca się wprowadzenie dokumentu, w ramach którego opisany zostanie zakres przypisania poszczególnych regulacji wewnętrznych do poszczególnych standardów kontroli zarządczej;
  - przy opracowywaniu regulacji wewnętrznych, definiujących obszar funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, zaleca się ograniczenie zapisów dokumentu do zobowiązania do integracji istniejących mechanizmów z elementami wymienionymi w standardach oraz celami kontroli zarządczej;
  - pracownicy jednostki sektora finansów publicznych powinni mieć stały dostęp do dokumentacji opisującej funkcjonujący w jednostce system kontroli zarządczej.
2. Podproces nadzoru osób funkcyjnych wymaga podjęcia następujących działań:
  - Opracowanie zasad nadzoru, gdyż nie ma zdefiniowanych w polskim systemie prawnym ramowych zasad nadzoru nad jednostkami sektora finansów publicznych, a zatem każdorazowo jednostka zobowiązana jest do opracowania własnych zasad nadzoru nad jednostkami, zarówno w obszarze realizacji zadań merytorycznych, jak i finansowych;
  - zasady ramowe nadzoru powinny odnosić się do weryfikacji stopnia realizacji celów i zadań jednostki, a w szczególności do oceny ich efektywności, oszczędności oraz stopnia skuteczności realizacji założonych celów.
3. Podproces mechanizmów kontrolnych operacji finansowych i gospodarczych wymaga podjęcia następujących działań:

- należy przydzielić pracownikom indywidualne imienne zakresy czynności, definiujące obowiązki osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie gospodarki finansowej jednostki, w tym stanowisko głównego księgowego;
  - należy prowadzić gospodarkę finansową jednostki zgodnie z zapisami uor, uofp, aktów wykonawczych oraz wewnętrznych procedur jednostki.
4. Podproces mechanizmów kontrolnych operacji systemów informatycznych wymaga podjęcia następujących działań:
- uaktualnienia uregulowań wewnętrznych w zakresie bezpieczeństwa systemów informatycznych, zgodnie z treścią regulacji, że podmiot realizujący zadania publiczne opracowuje i ustanawia, wdraża i eksploatuje, monitoruje i przegląda oraz utrzymuje i doskonali system zarządzania bezpieczeństwem informacji zapewniający poufność, dostępność i integralność informacji z uwzględnieniem takich atrybutów, jak: autentyczność, rozliczalność, niezaprzeczalność, niezawodność.
  - zarządzanie bezpieczeństwem informacji powinno być realizowane w szczególności poprzez zapewnienie warunków umożliwiających realizację i egzekwowanie działań, w ramach których m.in. prowadzi się nie rzadziej niż raz na rok, okresowy audyt wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji.

## **8. Podsumowanie i wnioski**

### **8.1. Wnioski z badań warstwy teoretycznej**

Badania literaturowe, jak również wnioski z badań dowodzą, że efektywność i skuteczność kontroli zarządczej wymaga współpracy i zaangażowania całej organizacji. Nie wystarczy tylko uczestniczenie w niej wybranych menedżerów spośród kadry kierowniczej. Dla skutecznej realizacji wymagań kontroli zarządczej musi zaistnieć zależność i spójność realizacji zadań przez kierowników i pracowników.

Podsumowując przeprowadzone badania, aby kontrola zarządza była skuteczna należy:

1. Dostrzec jej miarodajne znaczenie przy realizacji kluczowych celów i zadań urzędu (odnieść zakres realizacji poszczególnych elementów kontroli zarządczej do celów i zadań urzędu).
2. Podejmować takie działania w ramach realizacji poszczególnych elementów kontroli zarządczej, aby poprawić funkcjonowanie urzędu i doprowadzić do zrealizowania przez urząd wyznaczonych celów i zadań.
3. Podnosić świadomość pracowników o wadze i znaczeniu kontroli zarządczej.
4. Zastosować zaproponowany model celem poprawy funkcjonowania urzędów poprzez realizację przez kierowników adekwatnej, skutecznej, efektywnej i terminowej kontroli zarządczej.

## 8.2. Wnioski z badań empirycznych

Prowadzone w jednostkach sektora skarbowego badania miały na celu:

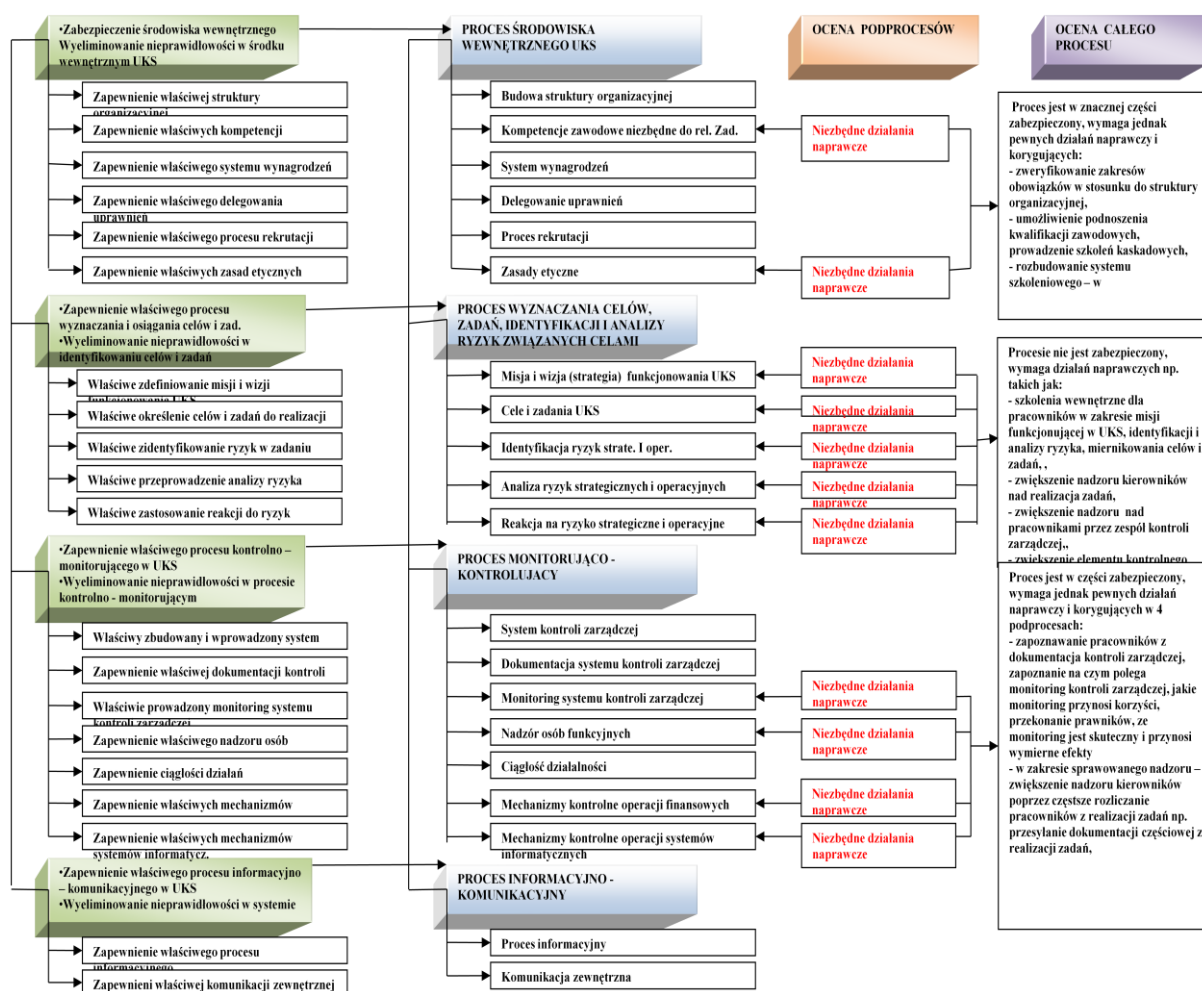
- ocenę funkcjonowania poszczególnych obszarów działania urzędów;
- ocenę zastosowanych mechanizmów kontrolnych, mających na celu zabezpieczenie obszarów działania – procesów;
- ocenę systemu zarządzania ryzykiem urzędów;
- zwiększenie świadomości kierowników i pracowników w zakresie wymagań kontroli zarządczej.

Opracowany na potrzeby pracy model składa się z procesów, w ramach których zidentyfikowano zadania i podzadania, których wdrożenie pozwoli na monitorowanie wdrażania oraz ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej w urzędach. Ocena realizacji kontroli zarządczej w urzędach dokonana została w oparciu o następujące procesy:

- proces środowisko wewnętrzne, w ramach którego działań naprawczych wymagają podprocesy: kompetencje zawodowe niezbędne do realizacji zadań oraz zasady etyczne; pozostałe podprocesy są odpowiednio zabezpieczone;
- proces wyznaczania celów, zadań identyfikacji i analizy ryzyka oraz ich niwelowania jest w całości niezabezpieczony;

- proces monitorująco-kontrolujący, w ramach którego działań naprawczych wymagają podprocesy: monitoring systemu kontroli zarządczej, nadzór osób funkcyjnych, mechanizmy kontrolne operacji finansowych i gospodarczych oraz mechanizmy kontrolne systemów informatycznych; pozostałe procesy są odpowiednio zabezpieczone;
- proces informacyjno – komunikacyjny, w ramach którego podprocesy są zabezpieczone.

W oparciu o zastosowany model oraz przeprowadzone badania dokonano identyfikacji i analizy słabych stron urzędów. W przypadku wszystkich niezabezpieczonych podprocesów zaproponowano mechanizmy naprawcze, które zaprezentowano na rysunku 5.



Rys 5. Wykorzystanie modelu do oceny funkcjonowania poszczególnych elementów kontroli zarządczej w Urzędach Kontroli Skarbowej  
Źródło: opracowanie własne

Opracowany model kontroli zarządczej tworzy dogodne warunki do oceny i badania funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora skarbowego. Pozwala uzyskać informacje, ze wszystkich obszarów funkcjonowania urzędu. Ponadto pokazuje na czym polega system zarządzania ryzykiem.

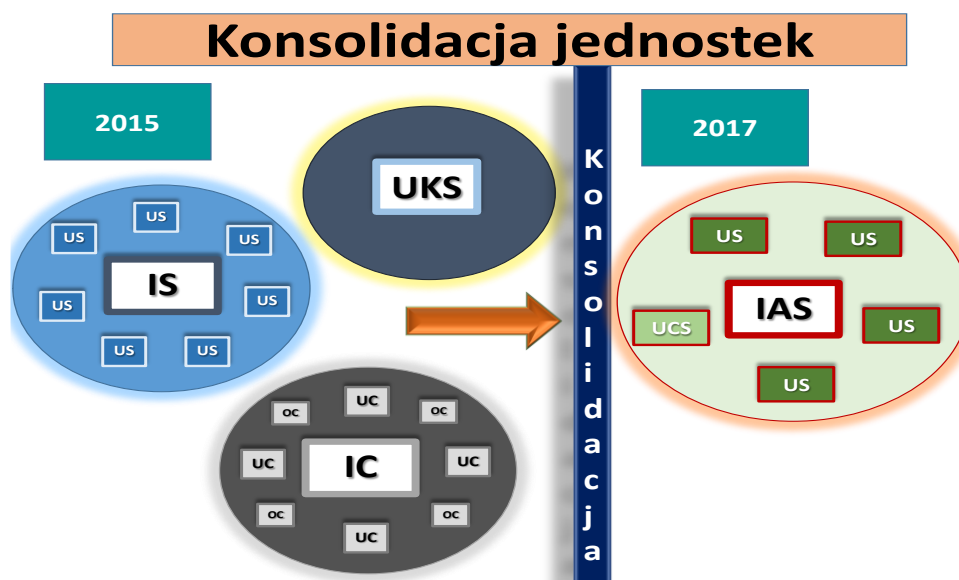
### 8.3. Kierunki dalszych badań

Opracowany model kontroli zarządczej tworzy dogodne warunki do oceny i badania funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora skarbowego. Pozwala uzyskać informacje, ze wszystkich obszarów funkcjonowania urzędu. Ponadto pokazuje na czym polega system zarządzania ryzykiem.

Zaprezentowany model referencyjny jest stosunkowo uniwersalnym rozwiązaniem dla jednostek sektora skarbowego niezależnie od tego, czy będzie to mniejsza, czy większa jednostka, ważne jest tylko, aby kierownik jednostki miał świadomość potrzeby wdrożenia i realizacji poszczególnych procesów kontroli zarządczej. Procesy są tak rozpisane, że dotyczą wszystkich obszarów dziania jednostki w zakresie spraw organizacyjnych i zarządczych, a te przekładają się na statutową działalność jednostki. Tym samym należy stwierdzić, że skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej przyczynia się skutecznej realizacji zadań statutowych i ogólnej poprawy funkcjonowania jednostki.

Podjęta w rozprawie tematyka nie wyczerpuje obszaru badawczego. Jednym z podstawowych kierunków dalszych badań powinna być analiza osiągniętych mierników z planów działalności i planów pracy poszczególnych urzędów składających się na mierniki wskazane do osiągnięcia przez Ministra Finansów.

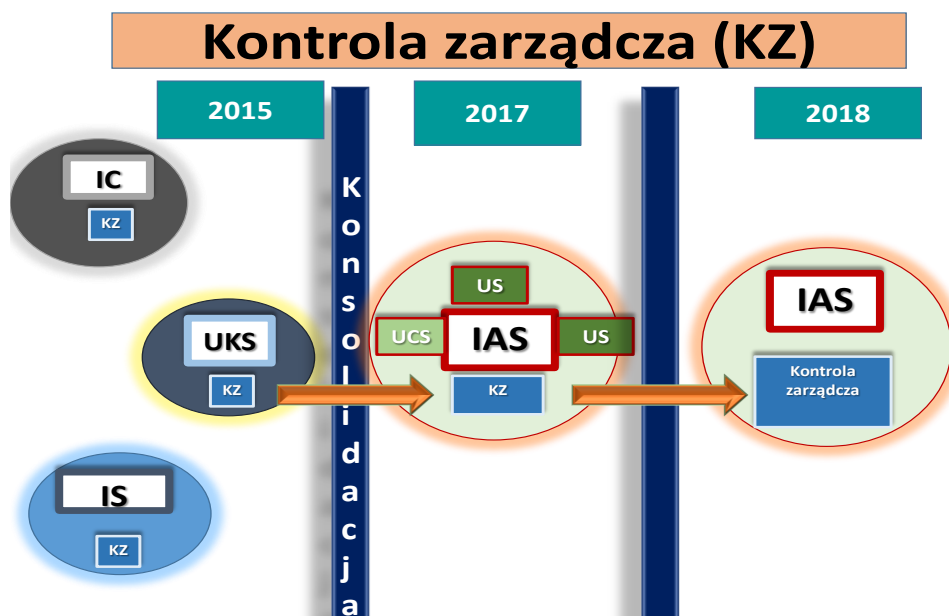
W 2016 r. w Izbie Skarbowej Opolu wdrożono zaprezentowany autorski model przygotowany dla Urzędu Kontroli Skarbowej. Model przyczynił się skuteczniejszego zarządzania Izbą oraz zwiększenia osiągania mierników dotyczących działania jednostki. W marcu 2017 po dokonaniu konsolidacji Izb Administracji Skarbowej z Urzędami Kontroli Skarbowej oraz z Izbami Celnymi model wdrożono w Izbie Administracji Skarbowej w Opolu. Rysunek 6 przedstawia proces konsolidacji Izby Skarbowej, Izby Celnej oraz Urzędu Kontroli Skarbowej.



Rys 6. proces konsolidacji Izby Administracji Skarbowej, Izby Celnej oraz Urzędu Kontroli Skarbowej  
Źródło: opracowanie własne

Po wdrożeniu przeprowadzono badania w oparciu o ankiety oraz audyty wewnętrzne. Badania zakończyły się w 2018 r. w ramach których pozytywnie oceniono elementy modelu pod kątem skuteczności zarządzania Izbą oraz osiągnięcia mierników wyznaczonych do osiągnięcia w danym roku.

Na rysunku 7 przedstawiono proces konsolidacji kontroli zarządczej po konsolidacji jednostek.



Rys. 7. Kontrola zarządcza w proces konsolidacji Izby Administracji Skarbowej, Izby Celnej oraz Urzędu Kontroli Skarbowej  
Źródło: opracowanie w

**LITERATURA (wybrane pozycje)**

1. Antoniak M., *Kontrola rządowa w administracji publicznej*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
2. Bela A., Mierniki oceny systemu kontroli zarządczej w Polsce, PIKW Warszawa 2011.
3. Biernat-Jarka A., *Zarządzanie przez kulturę*, w: *Podstawy i metody zarządzania – wybrane zagadnienia*, red. E. Weiss, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie, Warszawa 2008.
4. Brillman J., *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002.
5. Black J., *Słownik ekonomii*, Warszawa 2008.
6. Błaś A., Boć J., Jeżewski J., *Administracja publiczna* 2005.
7. Brzozowski M., Kopczyński T., *Metody zarządzania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2009.
8. Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011.
9. Chojna-Duch E., Kosikowski C., *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, Państwo i Prawo nr 12/2009.
10. Etel L., (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 289.
11. Flaherty J., Maki T., *Wstęp. Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. Struktura ramowa - COSO II*, Warszawa: PIKW 2007.
12. Grajewski P., *Organizacja procesowa*, PWE, Warszawa 2007.
13. Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004.
14. Hamrol A., Mantura W. *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*. Wyd. Naukowe PWN, Warszawa-Poznań 2002; Warszawa 2008
15. Hausner J., *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008.
16. INTOSAI, *Standardy kontroli wydane przez Komisję Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli*, NIK, Warszawa 2000,
17. Jagielski J., *Kontrola w administracji publicznej*, Warszawa 1999
18. Jasiński B., (red.) *Benchmarking, Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele, metody*.
19. Kaczmarek B., Sikorski C., *Podstawy zarządzania*, Wyd. Absolwent, Łódź 1999.
20. Kalina-Prasznic U. (red.), *Encyklopedia Prawa*, wyd. IV, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2007.
21. Korzeniowski L.F., *Menedżment. Podstawy zarządzania*, EAS, Kraków 2010.
22. Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*.
23. Kosikowski C., *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005.
24. Kowalczewski W., *Instrumenty zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006.
25. Kowalczyk E., *Procedury kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory i przykłady*, PRESSCOM Sp. z o.o., Wrocław 2011
26. Koźmiński A.K., Jemieliński D., *Zarządzanie od podstaw*, WAiP, Warszawa 2008
27. Koźuch B., *Nauka o organizacji*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2007
28. Kuc B.R., *Kontrola – kontroling - audyt: podobieństwa i różnice*. Warszawa, Wydawnictwo PTM, 2008

29. Kulińska E., Dornfeld A., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*. Wydawnictwo Difin. Warszawa 2015 r.
30. Kulińska E., Dornfeld A., The assessment of the level of management control standards completion in treasury sector (Ocena stopnia realizacji standardów kontroli zarządczej w sektorze skarbowym) *Foundations of Management*, Vol. 7 (2015), ISSN 2080-7279; DOI: 10.1515/fman-2015-0029.
31. Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwers Polska, Warszawa 2011.
32. Lula P. (red.) *Komputerowe metody analizy i przetwarzania danych*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2012.
33. Marek, M. Białasiewicz (red.), *Podstawy nauki o organizacji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008,
34. Matejun M., *Proces outsourcingu w praktyce gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw*, [w:] *Dylematy organizacji gospodarczych*, red. W. Matwiejczuk, Difin, Warszawa 2011
35. Mazurek A., Knedler K., *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*, Warszawa 2010
36. Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania i otoczenie. Kompendium wiedzy*. Warszawa, luty 2012.
37. Pakuła A., *Planowanie i kontrolowanie w organizacji*, [w:] Chrisidu-Budnik A., Korczak J., Pakuła A., Supernat J., *Nauka organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Kolonia Limited, Wrocław 2005,
38. Piotrowski W., *Organizacje i zarządzanie – kierunki, koncepcje, punkty widzenia*, PWN, Warszawa 2010
39. PIKW (2007) *Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem. Struktura ramowa – COSO II*
40. PIKW (2008) *Kontrola Wewnętrzna- Zintegrowana Struktura Ramowa - COSO I*
41. Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. skierowane do stowarzyszeń audytorów wewnętrznych.
42. Peszko A., *Rada nadzorcza w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006
43. Puchacz K., *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Gdańsk 2009,
44. Robbins S.P., DeCenzo D.A., *Podstawy zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002,
45. Schemerhorn J.R., *Zarządzanie*, PWE, Warszawa 2008
46. Sułkowski Ł., *About utopias in management*, „Współczesne zarządzanie” 2011, nr 3, Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2011
47. Winiarska K., Wołoszyn A.J., *Rachunkowość budżetowa*, Warszawa 2014
48. Winiarska K. (Red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora publicznego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012,
49. Zakrzewska-Bielawska A., *Modele badawcze w naukach o zarządzaniu*, *Organizacja i Kierowanie* Nr 2 (181), 2018
50. Zakrzewska – Bielawska A., *Zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwach wysokich technologii*, [w:] J. Werewka (red.), *Zarządzanie projektami w przedsiębiorstwie informatycznym. Metodologia i strategia zarządzania*, Wydawnictwo AGH, Kraków 2012