

Dr Elżbieta Kotowska
Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie

ZARZĄDZANIE FINANSAMI PUBLICZNYMI – KONTROLA PODATKOWA A KONTROLA SKARBOWA®

Zarządzanie finansami publicznymi związane jest z wykorzystaniem wszystkich funkcji zarządzania na co szczególną uwagę zwraca się w obszarze nowego zarządzania publicznego (NPM). Celem tego artykułu jest zwrócenie uwagi na funkcję kontrolną realizowaną w obszarze finansów publicznych przez kontrolę podatkową i kontrolę skarbową oraz próba odpowiedzi na pytanie: czy zasadne jest funkcjonowanie równoległe kontroli podatkowej i kontroli skarbowej?

WPROWADZENIE

Jedną z istotnych funkcji zarządzania jest funkcja kontrolna, która najczęściej jest rozumiana jako porównanie stanu faktycznego ze stanem wymagalnym. Polega na dokonaniu ustaleń faktycznych, sprawdzeniu, ocenie i wyciągnięciu wniosków na przyszłość [2].

Kontrola w ujęciu funkcjonalnym i instytucjonalnym jest regulowana przez powszechnie obowiązujące prawo. Przy czym działania kontrolne w przepisach prawnych mają zróżnicowane nazewnictwo. Pojawiają się tu takie określenia jak: czynności sprawdzające, ocena zgodności czy urzędowe badanie oraz lustracja, wizytacja, inspekcja czy rewizja. Używanie w aktach prawnych tak zróżnicowanego nazewnictwa wprowadza pewien chaos, jednak podstawowym powodem jest konieczność wyodrębnienia pewnych kategorii kontroli i sposobów ich realizacji. Poza tym normy prawne wyszczególniają rodzaje kontroli ze względu na różne kryteria, wśród których dominuje przedmiot i zakres np. kontrola finansowa, kontrola osobista czy kontrola celna, podatkowa.

Kontrola finansowa jest rodzajem kontroli wyodrębnionym ze względu na jej przedmiot, którym są zjawiska i procesy finansowe [4]. Jej istotą jest analizowanie i ocenianie gospodarki finansowej prowadzonej przez różne podmioty zarówno w sektorze publicznym jak i prywatnym. Ale można też wyróżnić kontrolę finansów publicznych, która zajmuje się badaniem zjawisk finansowych tylko i wyłącznie w sektorze publicznym.

W literaturze przedmiotu kontrolę finansową określa się, jako działalność, składającą się z czterech rodzajów czynności:

1. ustalania stanu obowiązującego (wyznaczeń)
2. ustalania stanu rzeczywistego (wykonań)
3. porównywania wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
4. wyjaśnienia przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami a wyznaczeniami [6].

Wyznaczenia należy rozumieć jako stan postulowany, którego osiągnięcie jest niezbędne czy też wartościowe. Mogą to być normy prawne, plany finansowe (budżetowe), polityka państwa, wszelkie wytyczne, wskazania itp.. Natomiast wykonania obrazują stan faktyczny, rzeczywiste działania podmiotów.

Przytoczona powyżej definicja nawiązuje do klasycznego ujęcia kontroli zaprezentowanego na początku. W literaturze oraz w przepisach prawnych kontrola finansowa jest rozumia-

na często szerzej. Obejmuje bowiem działania pokontrolne, mające na celu skuteczne doprowadzenie do zgodności wykonań i wyznaczeń, również za pomocą środków władczych.

Można wyróżnić wiele rodzajów (kategorii, form, metod) kontroli finansowej., takich, jak: kontrola wstępna i następna; faktyczna i dokumentalna; merytoryczna i formalna; kameralna i wykonywana na miejscu u kontrolowanego; kompleksowa, wycinkowa doraźna, funkcjonalna i instytucjonalna. Podstawą podziału jest przyjęte kryterium klasyfikacji [4].

W odniesieniu do rezultatów kontroli finansowej, istotne są kryteria według których jest ona sprawowana. To one wyznaczają kierunki działań kontrolnych. Do podstawowych kryteriów zaliczamy: legalność, celowość, rzetelność i gospodarność [2].

Kontrola pod względem legalności oznacza kontrolowanie działalności jednostek z punktu widzenia zgodności z prawem, oraz istnienia i przestrzegania podstaw prawnych. Chodzi tu nie tylko o powszechnie obowiązujące prawo, ale również o przepisy o charakterze wewnętrznym, jak statuty, regulaminy, procedury oraz akty administracyjne, orzeczenia sądowe itp..

Kryterium celowości kontroli obejmuje przede wszystkim badanie stopnia realizacji celów i zadań, ale również ma za zadanie zapewnić zgodność działań jednostki kontrolowanej z jej celami statutowymi oraz ocenić ich racjonalność i użyteczność.

Kontrola z punktu widzenia rzetelności ma za zadanie ocenić sposób wykonania zadań należących do jednostki kontrolowanej. Poza tym bada dotrzymywanie przez nią obowiązujących standardów, reguł i parametrów.

Kryterium gospodarności obejmuje kontrolę pod względem efektywnego i oszczędnego wydatkowania środków publicznych. Poza tym dotyczy oceny ekonomiczności działania podmiotu kontrolowanego, czyli uzyskiwania właściwej relacji ponoszonych nakładów do osiągniętych efektów.

Nie ulega wątpliwości, że instytucja kontroli jest niezbędna do prawidłowego funkcjonowania państwa oraz wszelkich instytucji i podmiotów zarówno publicznych jak i prywatnych. Dlatego tak istotne jest, aby kryteria przeprowadzania kontroli były w sposób jednoznaczny określone. Ważna jest też jakość wykonywania kontroli. Aby odpowiadała ona wysokim standardom, powinna charakteryzować się następującymi cechami: obiektywizmem i bezstronnością, kompetentnością, sprawnością i efektywnością.

Zarządzanie finansami publicznymi, które polega na gromadzeniu i wydatkowaniu środków finansowych przeznaczonych na cele użyteczności publicznej wymaga stosowania wszystkich funkcji zarządzania, które na gruncie nowego zarządzania publicznego (NPM) są od dłuższego czasu upowszechniane i wdrażane w instytucjach publicznych [17]. Wodniesieniu do finansów publicznych ma to szczególne znaczenie ponieważ dotyczy gospodarowania zasobami finansowymi gromadzonymi w formie przymusowej, których przeznaczenie związane jest z realizacją szeroko pojętego interesu publicznego. Dlatego też jest przedmiotem zainteresowania wszystkich. Istotne jest aby narzędzia i instrumenty zarządzania wypracowane w sektorze prywatnym, zastosowane w odniesieniu do finansów publicznych, w ramach NPM, przyczyniły się do poprawy sprawności, skuteczności i efektywności działania jednostek sektora publicznego. W tym zakresie funkcja kontrolna w istotny sposób może przyczynić się do usprawnienia procesu zarządzania finansami publicznymi, a rezultaty działań kontrolnych poddawane są ocenie poprzez coraz powszechniejsze stosowanie takich mierników, jak sprawność, skuteczność i efektywność.

Sprawność kontroli to cecha bardzo ważna zarówno z punktu widzenia kontrolujących jak i kontrolowanych. Składa się na nią przede wszystkim przeprowadzanie czynności kontrolnych bez zbędnej zwłoki, przy uwzględnieniu ustalonych wcześniej harmonogramów pracy i określonych procedur. Kluczowym zagadnieniem jest, aby proces kontroli nie zakłócał pracy i nie przyczyniał się do ponoszenia jakichkolwiek strat przez jednostki nią objęte. Poza tym o jej sprawności decyduje też szybkość reagowania w razie konieczności objęcia kontrolą kolejnych sfer działalności lub realizacji nowych zadań.

Skuteczność kontroli, to najogólniej ujmując sprawdzenie realizacji celów jakie wynikają z przyjętych regulacji prawnych, bądź napływających sygnałów pochodzących z otoczenia.

Ostatecznym miernikiem kontroli jest jej **efektywność**, która jest oceniana pod kątem realizacji postawionych przed nią zadań i celów, jak również osiągniętych przez nią rezultatów. Zatem kontrola efektywna to taka, której udało się przyczynić do poprawy sytuacji jednostki kontrolowanej i usunięcia zdiagnozowanych nieprawidłowości i uchybień [2].

Gromadzenie środków pieniężnych przeznaczonych na cele użyteczności publicznej (dostarczanie dóbr publicznych) polega na pobieraniu dochodów publicznych, które w art. 5.1 wymienia ustawa o finansach publicznych [11].

Sformułowany w ustawie katalog dochodów można podzielić na;

- Dochody podatkowe
- Dochody niepodatkowe
- Dochody zagraniczne
- Wpłaty do budżetu pochodzące z UE.

Wśród tych dochodów najbardziej wydajne są dochody o charakterze podatkowym, które znajdują swoje odzwierciedlenie w budżecie państwa i budżetach samorządowych, najważniejszych dokumentach prawnych zarządzania finansami publicznymi¹. Ze względu na znaczenie tych dochodów w za-

sobach finansowych państwa i jednostek samorządu terytorialnego ich planowanie, pobór a następnie kontrola realizacji obowiązków podatkowych wynikających z art. 84 Konstytucji RP z 1997 r. [3], stanowi szczególny przedmiot zainteresowania wyspecjalizowanych służb administracji finansowej.

Celem artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, czy w ramach polskiego systemu kontroli finansowej w odniesieniu do finansów publicznych w tym głównie w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych, konieczne jest funkcjonowanie kontroli podatkowej i kontroli skarbowej równocześnie.

Realizacja funkcji kontrolnej w zakresie poboru podatków w oparciu o dwa piony kontroli budzi często pytanie o zasadność przyjętych rozwiązań, i wynikające z tego konsekwencje dla finansów publicznych.

KONTROLA PODATKOWA I SKARBOWA W POLSKIM SYSTEMIE KONTROLI FINANSOWEJ

System kontroli finansowej to *logicznie uporządkowany i wzajemnie powiązany ze sobą całokształt zasad prawnych i instytucji dotyczących kontroli finansowej w danym miejscu i czasie* [4]. W polskim sektorze finansowym system ten jest dość rozbudowany, składa się z wielu elementów i odgrywa bardzo ważną rolę. Jednym z elementów tego systemu jest kontrola rozliczeń podatkowych dokonywana w oparciu o trzy zasadnicze akty prawne:

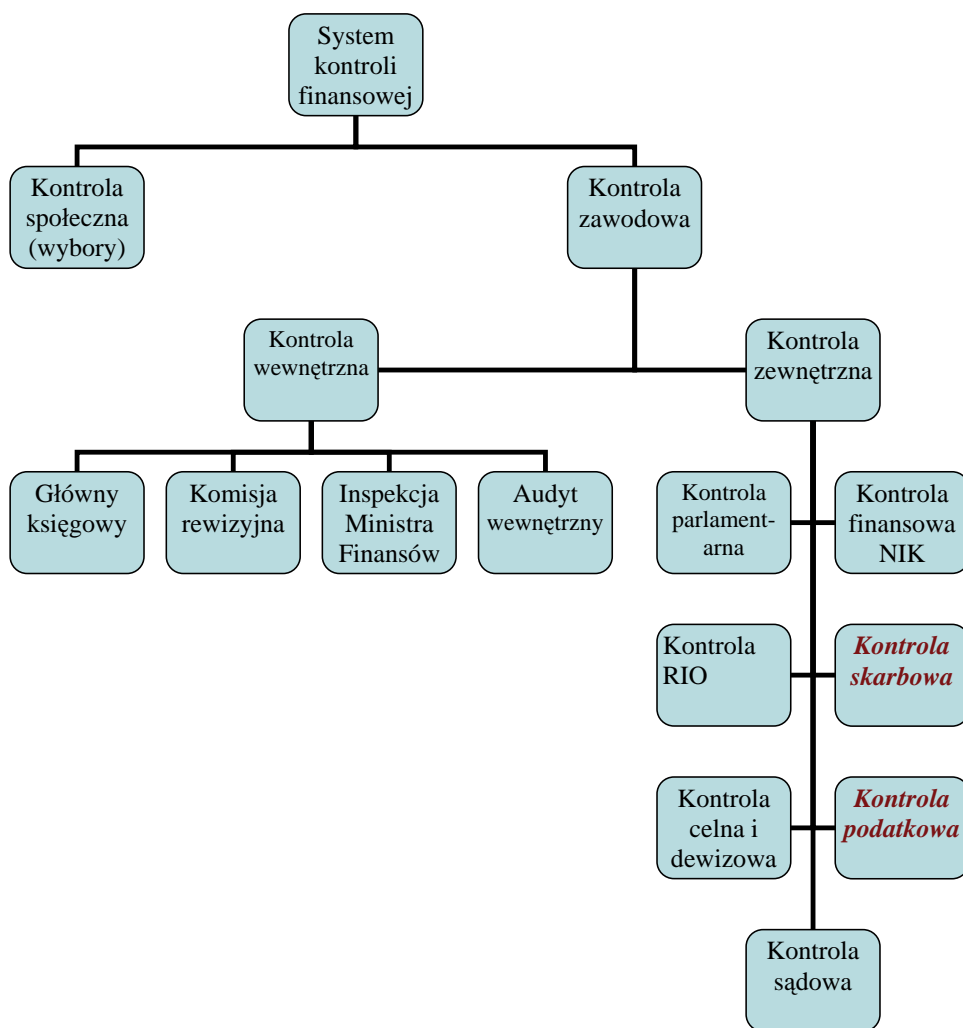
- Ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [10], która reguluje kontrolę podatkową i czynności sprawdzające dokonywane przez organ podatkowy,
- Ustawę z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej [9], która reguluje kontrolę skarbową prowadzoną przez Urząd Kontroli Skarbowej,
- Ustawę z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej [11], która wprowadza ograniczenia w możliwości kontrolowania przedsiębiorców.

Umiejscowienie kontroli podatkowej i skarbowej w funkcjonującym w Polsce systemie kontroli finansowej przedstawia poniższy schemat.

Ze schematu wynika, że polski sektor finansów publicznych podlega różnego rodzaju kontrolom finansowym. W większości przypadków są to kontrole profesjonalne (zawodowe), realizowane przez różne podmioty, którym przyznano odpowiednie kompetencje. Są to zarówno organy i instytucje wyspecjalizowane, dla których jest to jedyna funkcja (m. in. Inspekcja w Ministerstwie Finansów), bądź też funkcja podstawowa (m.in. urzędy kontroli skarbowej, NIK) oraz podmioty sprawujące kontrolę finansową jako jedno z wielu różnorodnych zadań np. Urząd Skarbowy, Trybunał Konstytucyjny. Wyjątkiem jest oczywiście kontrola społeczna, sprawowana bezpośrednio przez społeczeństwo uczestniczące w wyborach i referendach oraz przez środki masowego przekazu..

Kontrolą podatkową i skarbową zajmują się organy administracji finansów publicznych, podlegające bezpośrednio Ministrowi Finansów. Administracja ta zajmuje się ponadto rejestracją podatników, wymiarem i poborem zobowiązań podatkowych. Do jej właściwości należą również sprawy dotyczące wykroczeń i przestępstw skarbowych.

¹ Z danych dotyczących wykonania budżetu wynika, że udział dochodów podatkowych w strukturze dochodów budżetu kształtował się następująco: rok 2004 – 86,75%; rok 2005 – 86,70%; rok 2006 – 88,48%, rok 2007 – 87,3%.



Schemat systemu kontroli finansowej [2].

W administracji skarbowej można wyróżnić organy podatkowe, których jednym z wielu zadań jest kontrola podatkowa oraz organy kontroli skarbowej, wykonujące jak sama nazwa wskazuje tylko kontrolę skarbową.

Organy podatkowe dzielą się z kolei na państwowe i samorządowe organy podatkowe. Do państwowych należą:

- Minister Finansów,
- Dyrektor izby skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego,
- Dyrektor izby celnej i naczelnik urzędu celnego.

Naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celnego są co do zasady organami pierwszej instancji, od ich decyzji można odwołać się odpowiednio do dyrektora izby skarbowej i dyrektora izby celnej. Występują jednak wyjątki, które regulują odrębne ustawy. Samorządowymi organami podatkowymi są natomiast:

- Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa (organa I instancji),
- Samorządowe Kolegia Odwoławcze (organa odwoławcze).

Kontrolę podatkową przeprowadzają organy podatkowe pierwszej instancji². Mają przy tym obowiązek przestrzegania swojej właściwości rzeczowej i miejscowej. Warto również zwrócić uwagę na fakt, że pracownicy organów podatkowych

nie mają prawa do przeprowadzania kontroli. Mają natomiast uprawnienia do czynności kontrolnych w ramach właściwej kontroli, ale też tylko i wyłącznie na podstawie specjalnego upoważnienia. Poza tym Minister Finansów ma również uprawnienia kontrolne w zakresie sprawdzania, czy przyjęte przez niego metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, są stosowane³.

Odrębny pion kontroli – to kontrola skarbowa. Organami kontroli skarbowej są:

- Minister Finansów, jako naczelny organ tej kontroli,
- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej,
- Dyrektor urzędu kontroli skarbowej.

Kontrolę skarbową mają prawo przeprowadzać wyłącznie organy wyżej wymienione. Natomiast inspektorzy kontroli skarbowej oraz pracownicy jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej sprawują kontrolę w tak zwanym szerokim zakresie. Oznacza to, że mają oni uprawnienia do działań realizujących

zadania organów kontroli skarbowej, określonych ustawowo. Większe uprawnienia w tym zakresie ma inspektor. Upoważnieni pracownicy mają jedynie prawo do dokonywania niektórych czynności kontrolnych, ale tylko pod nadzorem inspektora. Zarówno inspektorzy jak i pracownicy w trakcie czynności kontrolnych zobowiązani są do posługiwania się legitymacjami służbowymi i znakami identyfikacyjnymi⁴.

ZAKRES PODMIOTOWY I PRZEDMIOTOWY KONTROLI PODATKOWEJ I SKARBOWEJ

W polskim prawie nie odnajdujemy ustawowej definicji dla terminów „kontrola podatkowa” oraz „kontrola skarbowa”. Ustawodawca koncentruje się wyłącznie na określeniu ich przedmiotowego i podmiotowego zakresu oraz celów im przyświecających.

Termin „kontrola podatkowa” w prawie podatkowym nie jest pojęciem nowym. Jednak dopiero ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (O.p.) [10]. zawiera prawną regulację jej podstawowych zasad oraz wyraźne odróżnienie instytucji kontroli podatkowej od postępowania podatkowego oraz czynności sprawdzających. We wcześniej-

³ Art. 281 ust. 3 ustawy ordynacja podatkowa.

⁴ Wzór legitymacji służbowych oraz znaków identyfikacyjnych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2003 r. w sprawie legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych inspektorów kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej [8].

² Wynika to z art. 281 ust. 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

szych regulacjach granica między tymi instytucjami nie była wyraźnie określona. Czynnościami sprawdzającym i kontroli podatkowej poświęcone są dwa działy (V i VI) powyższej ustawy.

Czynności sprawdzające mają na celu:

- Sprawdzenie terminowości składania deklaracji oraz wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- Stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji;
- Ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

W ramach czynności sprawdzających organ podatkowy może zażądać wyjaśnień, ale tylko w zakresie niezbędnym dla ustalenia, czy złożona deklaracja jest poprawna. Organ może zażądać dokumentów albo fotokopii, jeżeli podatnik skorzystał w deklaracji z ulg. Może też przeprowadzić oględziny lokalu, ale tylko w celu sprawdzenia zgodności przedstawionych dokumentów ze stanem faktycznym, w sprawach korzystania przez podatnika z ulg w deklaracji.

Organ podatkowy nie może w ramach czynności sprawdzających prowadzić nieformalnej kontroli podatkowej.

Sprawdzeniu, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego służy **kontrola podatkowa**⁵. Cel tej kontroli wiąże się ściśle z jej zakresem przedmiotowym. Jej funkcjonowanie jest o tyle ważne, że podstawowa technika ustalania należności podatkowych w Polsce oparta jest głównie na samoobliczeniu podatku przez podatników lub płatników. Przyjęta technika powoduje, że cały ciężar związany z właściwym ustaleniem należności podatkowych – spoczywa na podatniku, bądź płatniku. Organ podatkowy sprawdza poprawność dokonanych rozliczeń. W wyniku kontroli podatkowej następuje m.in. kontrola ksiąg, deklaracji, wpłat. Kontrola taka polega na wizycie w firmie kontrolerów urzędu skarbowego w celu skontrolowania np. prawidłowości zadeklarowanych podstaw opodatkowania w określonym okresie, czy też prawidłowości dokonanych rozliczeń w zakresie podatku VAT.

Zakres przedmiotowy kontroli podatkowej wynika z jej głównego celu, jakim jest kontrola wywiązywania się przez zobowiązane do tego podmioty z przepisów prawa podatkowego. Obejmuje więc różnorodne obowiązki, materialne i proceduralne, uregulowane przez przepisy ustaw podatkowych⁶, oraz akty wykonawcze wydane na ich podstawie. Obowiązki te związane są z podatkami, opłatami oraz niepodatkowymi należnościami budżetowymi.

Dość precyzyjnie kwestie kontroli (w tym podatkowej) reguluje ustawa o swobodzie działalności gospodarczej w odniesieniu do przedsiębiorcy. Z ustawy wynika, że nie wolno w przedsiębiorstwie prowadzić równocześnie kilku kontroli. Kontrola podatkowa nie może się zatem rozpocząć, jeśli przedsiębiorca jest aktualnie kontrolowany przez inny urząd. Po stronie przedsiębiorcy ciąży obowiązek prowadzenia w siedzibie firmy książki kontroli, w której należy dokonywać wpisu informującego o wykonaniu zaleceń pokontrolnych bądź wpisu o ich uchyleniu przez organ kontroli lub jego organ nadrzędny albo sąd administracyjny. Ponadto przedsię-

biorca jest obowiązany przechowywać wszystkie upoważnienia i protokoły kontrolne, a także udostępniać je na żądanie organu kontroli.

Ostatnia nowelizacja ustawy wprowadza zasadę, że to nie przedsiębiorca jako osoba, ale prowadzona przez niego działalność gospodarcza podlega kontroli. W wyniku zmian przedsiębiorcę należy zawiadomić o zamiarze przeprowadzenia w jego firmie kontroli na co najmniej 7 dni przed planowaną kontrolą. Ponadto ustawowo określono termin przeprowadzenia kontroli. W efekcie czas kontroli nie może przekraczać – w skali roku: 12 dni roboczych w przypadku mikroprzedsiębiorców, 18 dni w małych firmach, 24 dni w średnich przedsiębiorstwach, zaś w dużych firmach kontrolerzy nie powinni gościć dłużej niż 48 dni [11].

Kontrola skarbowa jest inną odmianą kontroli. Została wprowadzona ustawą z dnia 28 września 1991 roku o kontroli skarbowej (uoks) [9]. Przeprowadzana jest przez Urząd Kontroli Skarbowej (UKS). Na wyodrębnienie jej z całego systemu kontroli państwowej, wpłynęły w dużej mierze zmiany ustrojowe dokonane w Polsce po 1989 roku. W nowych warunkach konieczne stało się utworzenie sprawnego aparatu kontroli, zapewniającego ochronę interesów Skarbu Państwa. Warto wspomnieć, że było to rozwiązanie oryginalne, nie mające dotychczas swojego odpowiednika w systemach kontrolnych innych państw europejskich. Uoks była już wielokrotnie nowelizowana. Z zapisów ustawy wynika, że kontrola ta ma dość szeroki zakres. Można wyróżnić aż 11 podstawowych grup, będących przedmiotem jej zainteresowania. Należą do nich [5]:

1. postanowienia prawa podatkowego
2. postanowienia prawa o finansach publicznych
3. gospodarowanie mieniem państwowym
4. postanowienia prawa dewizowego
5. stosowanie cen transferowych
6. zapobieganie i wykrywanie przestępstw
7. postanowienia prawa z zakresu obrotu towarowego z zagranicą
8. ujawnienie składników majątkowych
9. pomoc z funduszy UE i instytucji międzynarodowych
10. działalność jednostek organizacyjnych administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej.

Podstawowy cel kontroli skarbowej zgodnie z art. 1 uoks to ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Jest to najbardziej ogólny cel tej kontroli. Pozostałe wymienione przez ustawodawcę cele stanowią jego konkretyzacje. Kontrola skarbowa ma w szczególności:

- Zapewnić skuteczność wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,
- Badać zgodność z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych,
- Przeciwdziałać i zwalczać naruszenia prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy,
- Zapobiegać i ujawniać przestępstwa określone w art. 228-231 ustawy Kodeks karny skarbowy (łapownic-

⁵ Art. 281 ust. 2 ustawy ordynacja podatkowa.

⁶ Ustawa podatkowa to ustawa, która reguluje zagadnienia związane z podatkami, opłatami i niepodatkowymi należnościami budżetowymi - art. 3 pkt. 1 ustawa ordynacja podatkowa.

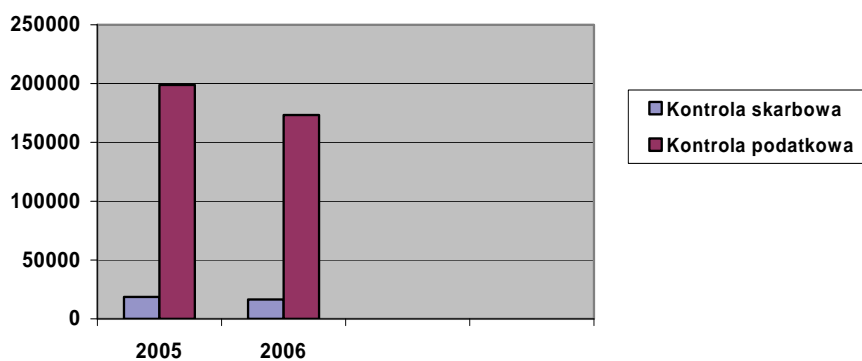
two, przekroczenie uprawnień, niedopełnienie obowiązków) wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Kontrola skarbową wykonywana jest w formie: postępowania kontrolnego, wywiadu skarbowego, oraz szczególnego nadzoru podatkowego. W wielu przypadkach łączy elementy postępowania podatkowego i kontroli. Kończy się ono decyzją, wynikiem kontroli, a gdy w jego trakcie zobowiązanie się przedawniło – postanowieniem. W toku postępowania kontrolnego inspektorzy mogą przeprowadzić kontrolę podatkową. Ostatnio wprowadzone zmiany w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej nakładają na kontrolę skarbową ograniczenia analogiczne jak do kontroli podatkowej, z pewnymi wyjątkami.

Porównując podstawowe cele tych dwóch rodzajów kontroli łatwo zauważyć, że zakres kontroli skarbowej jest znacznie szerszy od zakresu kontroli podatkowej. Obydwie te instytucje kontrolne funkcjonujące w odniesieniu do finansów publicznych, zostały powołane do sprawdzania stopnia wypełniania obowiązków związanych z należnościami przysługującymi państwu przez podmioty do tego zobowiązane. Kontrola podatkowa dotyczy jednakże tylko kwestii należności podatkowych. Natomiast kontrola skarbową zajmuje się również innymi kwestiami, związanymi m.in. z niepodatkowymi należnościami budżetu państwa oraz państwowych funduszy celowych [7].

OCENA DZIAŁALNOŚCI ORGANÓW UPOWAŻNIONYCH DO PRZEPROWADZANIA KONTROLI SKARBOWEJ I PODATKOWEJ

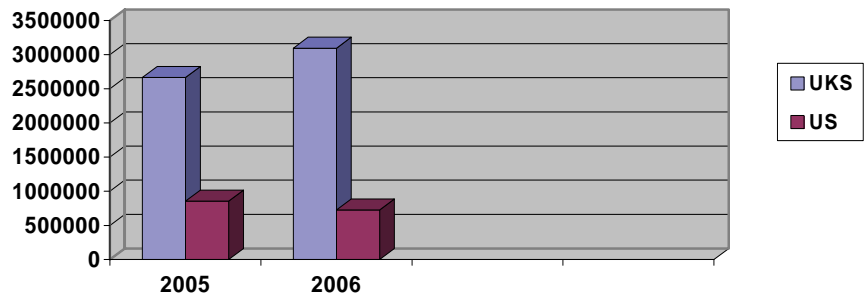
Ocena działalności jednostek upoważnionych do przeprowadzania kontroli skarbowej i podatkowej i jej znaczenia dla finansów publicznych możliwa jest na podstawie danych pochodzących z Ministerstwa Finansów.



Rys. 1. Ilość kontroli skarbowych i podatkowych w latach 2005-2006.

Z informacji MF wynika, że organy podatkowe przeprowadzają 10-krotnie więcej kontroli niż organy kontroli skarbowej [13].

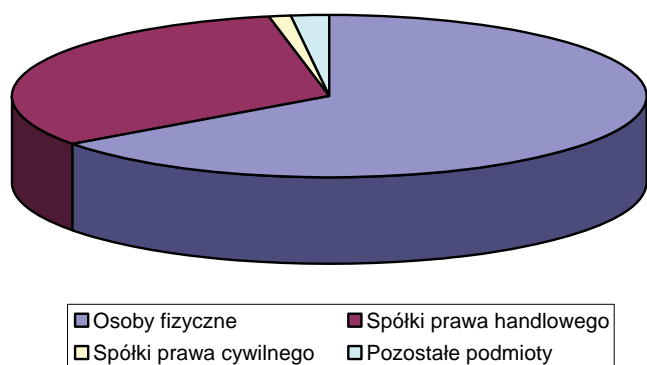
Różnica ta wynika przede wszystkim z liczebności tych instytucji. Obecnie funkcjonuje bowiem 401 US i tylko 16 UKS. Jednak ilość kontroli nie ma przełożenia na kwotę ujawnionych zaległości podatkowych. Podczas kontroli podatkowych przeprowadzonych na bazie ustawy o kontroli skarbowej wykryto bowiem nieprawidłowości na kwotę blisko 3 mld zł, a podczas kontroli Urzędów Skarbowych realizowanej na bazie ustawy Ordynacja podatkowa zaledwie 1 mld [14].



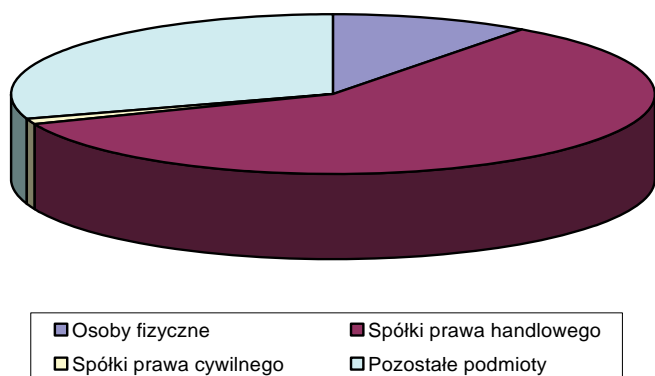
Rys. 2. Kwoty wykrytych zaległości podatkowych przez UKS i US w latach 2005-2006.

Tak duże różnice wykrytych kwot zaległości podatkowych wynikają z zakresów podmiotowych i przedmiotowych obu kontroli, które w przypadku kontroli skarbowej są znacznie szersze. Poza tym również zadania nakładane na te instytucje znacznie różnią się od siebie. Kontrola skarbową koncentruje się głównie na takich problemach jak zmniejszanie szarej strefy, zwalczanie przestępczości podatkowej we współpracy z innymi służbami czy też kontrola transferów finansowych [14]. W związku z tym kontrola podatkowa prowadzona w oparciu o przepisy USK w ramach postępowania kontrolnego obejmuje najczęściej większe podmioty i dlatego też kwoty wykrytych nieprawidłowości w toku poszczególnych kontroli też są znacznie wyższe. Nie podważa to jednak sensu istnienia instytucji kontroli podatkowej realizowanej przez organy podatkowe, gdyż łączna kwota wykrytych przez nie zaległości podatkowych jest również nie mała.

Dalsza analiza wyników pokontrolnych wskazuje, że przypadku **kontroli skarbowej** kontrole te najczęściej dotyczą osób prawnych, a znacznie rzadziej występują u osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Jednak w ostatnich latach obserwujemy wzrost udziału tej grupy w ogólnej liczbie skontrolowanych podmiotów i okazało się że większość ustaleń o charakterze podatkowym stwierdzono w trakcie kontroli osób fizycznych. Kontrola osób prawnych i innych podmiotów wykazała natomiast znacznie więcej ustaleń innych niż podatkowe [15], co przedstawiają poniższe wykresy (rys. 3, 4).



Rys. 3. Struktura podmiotowa ustaleń podatkowych.



Rys. 4. Struktura podmiotowa ustaleń niepodatkowych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji MF o działalności kontroli skarbowej w 2005 r., Biuletyn skarbowy MF, nr 2 (68)/2006.

Tabela 1. Zaległości podatkowe wykryte przez organy kontroli skarbowej w latach 2005-2006

Wyszczególnienie	2005		2006		2006/2005 (%)
	Kwota ustaleń (w tys. zł)	Udział w ustaleniach ogółem (%)	Kwota ustaleń (w tys. zł)	Udział w ustaleniach ogółem (%)	
Podatki pośrednie	2 130 372	80	2 302 194	76	108
Podatek dochodowy od osób fizycznych	339 456	13	319 752	7	94
Podatek dochodowy od osób prawnych	152 931	6	211 583	11	138
Pozostałe*	41 180	1	186 452	6	452
Zaległości podatkowe ogółem	2 663 939	100	3 019 982	100	113
Nieuzasadnione pobranie dotacji	21 510	-	73 204	-	340

* m.in. podatki i opłaty lokalne, dywidenda, podatki majątkowe, należności celne

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF (www.mf.gov.pl).

Porównanie struktury podmiotowej kontroli podatkowej i kontroli skarbowej w odniesieniu do należności podatkowych wykazuje pewne różnice. W przypadku pierwszej z nich tj. kontroli podatkowej najczęściej kontrolowane były osoby fizyczne, w przypadku drugiej tj. kontroli skarbowej osoby prawne.

Wykryte i ustalone zaległości podatkowe w ramach podjętych kontroli skarbowych ilustruje tabela nr 1.

Z tabeli wynika, że największa kwota wykrytych zaległości dotyczyła podatków pośrednich tj podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Wykryto także zaległości w podatkach dochodowych (PIT i CIT). Ujawniono także nieuzasadnione pobranie dotacji.

Kontrola skarbowa w analizowanym okresie poza zaległościami podatkowymi wykryła również inne nieprawidłowości o charakterze niepodatkowym. Należały do nich w szczególności:

1. naruszenia przepisów w zakresie finansów publicznych na kwotę 2, 4 mld zł w 2006 r. W stosunku do roku poprzedniego odnotowano w tym przypadku wzrost aż o 33%,

2. inne naruszenia dyscypliny finansów publicznych (m. in. w zakresie gospodarowania mieniem Skarbu Państwa i państwowych funduszy celowych, ustawy o rachunkowości, obrotu bezgotówkowego) na kwotę 3,3 mld zł w 2006 r., w porównaniu z 2005 r. był to spadek o 33%,

3. naruszenia prawa dewizowego na kwotę 4 mld zł w 2006 r., co stanowiło wzrost aż o 163% w relacji do roku poprzedniego. W analizowanych latach nieprawidłowości w tym zakresie dotyczyły głównie niedopełniania obowiązków sprawozdawczych w zakresie przekazywania do NBP kwartalnych informacji o stanie należności i zobowiązań w eksporcie i imporcie towarów i usług (tabela nr 2).

Tabela 2. Kontrole skarbowe o charakterze niepodatkowym w latach 2005-2006

Wyszczególnienie		2005	2006	2006/2005
Naruszenie prawa dewizowego		1,6 mld zł	4 mld zł	340%
Naruszenie przepisów w zakresie finansów publicznych	Kwota	1,8 mld zł	2,4 mld zł	133%
	Liczba	1074	1083	-
Inne naruszenia dyscypliny finansów publicznych		4,9 mld zł	3,3 mld zł	67%
Kontrole resortowe (liczba)		32	53	165%
W tym zakończone kontrole		16	28	175%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF (www.mf.gov.pl).

Do zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej należy również tzw. kontrola resortowa. W analizowanym okresie miała ona za zadanie sprawdzać w szczególności prawidłowość realizacji zadań w urzędach kontroli skarbowej, prawidłowość stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w urzędach skarbowych oraz zobowiązania wymagane w urzędach celnych. W 2005 roku wszczęto 32 kontrole tego typu, z czego zakończono 16 postępowań. W następnym roku prowadzono 53 kontrole, z których rozstrzygnięcia zapadły w przypadku 28 z nich. W wyniku tych kontroli zostały skierowane wnioski dotyczące zawiadomienia prokuratury o podejrzeniu przestępstwa, wszczęcia dodatkowych postępowań w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów oraz wyciągnięcia konsekwencji służbowych wobec podwładnych. Z przytoczonych powyżej danych wynika, iż kontrola resortowa nie należy do głównych obszarów działalności organów kontroli skarbowej. Biorąc jednak pod uwagę jej wyniki w ostatnich latach (przykładowo w 2006 r. skierowano 13 zawiadomień do prokuratury, a 4 do Rzecznika dyscypliny finansów publicznych) jest to instytucja potrzebna. Wydaje się również, że ze względu na rozmiary wykrywanych nieprawidłowości, powinna poszerzyć swoją działalność.

Poza wymienionymi wyżej obszarami działalności kontroli skarbowej istotne znaczenie w latach 2005-2006 miał również audyt i kontrola środków pochodzących z Unii Europejskiej. Kontrole dotyczyły przede wszystkim funduszy rolnych, funduszy strukturalnych oraz środków przedakcesyjnych. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż zrealizowano w tym zakresie aż 641 kontroli, a kwota nimi objęta wyniosła ponad 1 mld zł [16].

Wyniki kontroli podatkowej prowadzonej przez organy podatkowe, której celem jest przede wszystkim sprawdzanie czy podmioty kontrolowane przestrzegają przepisy prawa podatkowego przedstawia tabela 3.

Z analizy danych zawartych w tej tabeli wynika, że największa kwota wykrytych zaległości podatkowych dotyczyła podatku od towarów i usług, następnie podatku dochodowego od osób prawnych i dalej podatku dochodowego od osób fizycznych.

Tabela 3. Obszary kontroli podatkowej w latach 2005-2006 (Kwoty w tys. zł)

Wyszczególnienie		2005	2006	2006/2005
Kwota kontroli ogółem		854 734	724 734	85%
Podatek od towarów i usług		541 468	459 012	85%
CIT		141 694	127 610	90%
PIT		130 754	100 214	76%
	Podatnik	123 869	95476	-
	Płatnik	6885	4738	-
Inne		25 156	32919	131%
Obszary doraźne		15 662	4979	31%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF.

Podsumowując, obszary działalności kontroli skarbowej są znacznie rozleglejsze niż kontroli podatkowej. W przypadku pierwszej z nich oprócz działań o charakterze podatkowym, istotną część zajmują kontrole niepodatkowe. Biorąc pod uwagę uprawnienia kontrole znacznie większą kwotę zaległości podatkowych wykryły organy kontroli skarbowej. Natomiast struktura przedmiotowa tych kontroli nie wykazywała w analizowanym okresie znaczących różnic. W obydwu przypadkach najczęściej nieprawidłowości dotyczyło podatku od towaru i usług. Jednak kwota ustaleń kontroli skarbowej w tym zakresie w 2006 r. wyniosła 2 302 194 tys. zł, i była wyższa aż o 400% od ustaleń kontroli podatkowej. Poza tym istotny procent zaległości dotyczył podatku dochodowego. Organy podatkowe wykryły w tym przypadku więcej nieprawidłowości u osób prawnych (w 2006 r. kwota ta stanowiła 18% ogółu), podczas gdy organy kontroli skarbowej u osób

fizycznych (w 2006 – 11%). Poza tym warto wspomnieć, że pozostałe obszary kontroli podatkowej prowadzonej przez te instytucje stanowiły nieznaczny odsetek ogółu działań kontrolnych.

OCENA EFEKTYWNOŚCI KONTROLI SKARBOWEJ I PODATKOWEJ

Ocena efektywności działań organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej nie należy do najprostszycych zadań. Trudno jest bowiem określić jednoznaczne kryteria takiej oceny. W 2006 roku został opracowany, przetestowany i wprowadzony nowy system pomiaru i oceny pracy poszczególnych urzędów kontroli skarbowej. Jego podstawą jest złożony system mierników ważonych, według obszarów działalności oraz jakościowa ocena osiągnięć zgłoszonych przez urzędy z uwzględnieniem ochrony interesów i bezpieczeństwa systemu finansowego [16]. Jednak ze względu na brak danych, realnie wykorzystać można jedynie system oparty na pomiarze ilościowym. Jego wadą jest przede wszystkim ograniczanie się do wymiaru pieniężnego i pomijanie istotnego wymiaru prewencyjnego.

Jednym z kryterium oceny **skuteczności kontroli skarbowej** jest liczba przeprowadzonych kontroli i związane z nimi ustalenia, które są porównywane z latami poprzednimi. I tak w latach 1992-2006 przeprowadzono łącznie ponad 410 tys. kontroli, i dokonano ustaleń skutkujących przypisaniami na kwotę 40 mld zł. Biorąc pod uwagę powyższe kryterium analizowane lata należały do jednych z najlepszych lat funkcjonowania kontroli skarbowej. Bowiem w roku 2005 dokonano ustaleń na kwotę 10 904,2 mln zł, a rok później na kwotę 12 826,3 mln zł (wzrost o 17%). Natomiast przykładowo w roku 1998 roku kwota wykrytych zaległości wyniosła zaledwie 7 298,4 mln zł. [16].

W przypadku **kontroli podatkowej prowadzonej przez organy podatkowe** nie udało się zdobyć porównywalnych danych. Warto jednak zwrócić uwagę, iż ilość kontroli oraz związana z nimi kwota ustaleń w ostatnich latach ulega zmniejszeniu. W 2006 roku w relacji do roku poprzedniego nastąpił jej spadek aż o 15%, mimo że ilość kontroli spadła w tym czasie tylko o 10%. Może to świadczyć o spadku efektywności kontroli, jak również wynikać z obniżenia kwoty pojedynczych ustaleń. Z danych analitycznych wynika, że kontrole pozytywne tj. takie, w wyniku których stwierdzono naruszenie przepisów prawa podatkowego stanowiły 50% ogółu kontroli. Zatem połowa podjętych działań kontrolnych była w pełni uzasadniona, a organy podatkowe osiągnęły średnią skuteczność.

Kolejnym wskaźnikiem pozwalającym ocenić efektywność kontroli są **rezultaty finansowe w przeliczeniu na jedną osobę zatrudnioną w danej instytucji**. Jednak w tym przypadku można wnioskować tylko w oparciu o dane w odniesieniu do kontroli skarbowej. Dla kontroli podatkowej takie statystyki nie są prowadzone. Dynamikę ustaleń w przeliczeniu na jednego zatrudnionego w kontroli skarbowej w latach 2003-2006 przedstawia poniższa tabela 4:

Kwota ustaleń liczona na jednego kontrolującego w latach 2003-2005 systematycznie malała. Największy spadek, bo aż o blisko 30% nastąpił w 2004 roku. Przyczyną takiej sytuacji było niewątpliwie ograniczenie w tym czasie możliwości

kontroli dużych podmiotów, w przypadku których kwoty wykrywanych nieprawidłowości należą do najwyższych. Jednak po zmianach dokonanych w 2006 roku efektywność kontroli wzrosła o 19%. Warto podkreślić, iż rok ten ocenia się jako jeden z najlepszych pod względem efektywności w całej historii funkcjonowania kontroli skarbowej.

Tabela 4. Dynamika rezultatów finansowych w przeliczeniu na jednego kontrolującego w latach 2003-2006

Rok	Ustalenia	
	Kwota na zatrudnionego (w mln zł)	Dynamika zmian (rok poprzedni =100%)
2003	3,12	84,6%
2004	2,19	70,2%
2005	1,99	90,6%
2006	2,36	119%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF.

Efektywność działań kontroli skarbowej i podatkowej można również ocenić na podstawie wydanych decyzji pokontrolnych. W analizowanym okresie organy kontroli skarbowej wydały łącznie 30 771 takich decyzji, z czego 15 792 zapadło w 2005 roku (dla 84% przeprowadzonych w tym czasie kontroli), a 14 979 w roku następnym (dla 90% kontroli). Łączna kwota wynikająca z decyzji (zarówno tych, od których podatnicy nie wnieśli odwołań, jak i tych utrzymanych w postępowaniu odwoławczym) stanowiła w 2006 r. 1, 9 mld zł i była wyższa o 18% w stosunku do kwoty w roku poprzednim. Wspomniane wyżej sumy pieniężne podatnicy są zobowiązani wpłacić do budżetu. Biorąc pod uwagę wykryte w analizowanym okresie zaległości podatkowe, skuteczność tej instytucji jest dość znacząca.

Dla oceny instytucji znaczenie ma również fakt, iż podatnicy nie wnieśli odwołań od 65% ogólnej liczby wydanych decyzji w 2005 r. i 67% w 2006 r. Poza tym izby skarbowe i celne rozpatrzyły w tym czasie łącznie 11476 odwołań na kwotę 2,8 mld, i utrzymały w postępowaniu odwoławczym 1, 5 mld (53% kwoty objętej odwołaniami). Wątro zauważyć, iż w roku 2006 skuteczność w tym względzie była znacznie wyższa niż rok wcześniej, wniesiono bowiem aż o 34% mniej odwołań od decyzji, a utrzymana w postępowaniu odwoławczym kwota wzrosła o 26% – tabela 5.

Ocena efektywności kontroli podatkowej na podstawie decyzji pokontrolnych nie jest tak jednoznaczna jak w przypadku kontroli skarbowej. Kontrola podatkowa kończy się bowiem w momencie doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli. Władcze rozstrzygnięcie w formie decyzji może zapaść dopiero na etapie postępowania podatkowego. Organ prowadzący to postępowanie może wykorzystać materiały i wnioski zgromadzone w trakcie kontroli, jak również przeprowadzić samodzielnie czynności kontrolne. Zatem to kryterium oceny kontroli podatkowej może nie do końca odzwierciedlać stan rzeczywisty.

Tabela 5. Decyzje pokontrolne organów kontroli skarbowej w latach 2005-2006

Wyszczególnienie		2005	2006	2006/2005
Liczba wydanych decyzji (dot. Kontroli podatkowych)		15 792	14 979	95%
Kwoty wynikające z decyzji		1,6 mld	1,9 mld	118%
Brak odwołań od decyzji	Liczba	9756	9539	98%
	Kwota	0,9 mld	1,1 mld	122%
Odwołania do izb skarbowych i celnych	Liczba	6036	5440	90%
	Kwota	1,7 mld	1,1 mld	64%
Kwota utrzymana w postępowaniu odwoławczym		659 mln	832 mln	126%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF (www.mf.gov.pl).

Organy podatkowe w 2006 roku przeprowadziły 173 279 kontroli, natomiast liczba decyzji pokontrolnych, które zapadły w związku ze stwierdzonymi w ich trakcie nieprawidłowościami wyniosła 92 837. Z tego wynika, iż efektywność tej kontroli na tej podstawie można ocenić na ok. 54% i jest ona niższa o ponad 30% w porównaniu ze skutecznością kontroli skarbowej. Natomiast kwota wynikająca z decyzji pokontrolnych ustaliła się na poziomie 483 130 tys. zł, i stanowiła ona 66% ogółu wykrytych w tym czasie zaległości. W związku z tym jest to wynik porównywalny do osiągnięć organów kontroli skarbowej (63% w 2006 r.).

Efektywność kontroli podatkowej oraz skarbowej oceniana na podstawie mierników ilościowych kształtuje się na poziomie ok. 50-60%. Należy jednak zwrócić uwagę, że jest ona nieco wyższa w przypadku kontroli skarbowej, dla której lata 2005-2006 były pod tym względem jednymi z najlepszych w historii. Natomiast organy podatkowe powinny dążyć do podwyższenia swojej efektywności, bowiem w ciągu ostatnich lat nastąpił jej nieznaczny spadek.

PODSUMOWANIE

Z porównania instytucji kontroli podatkowej i kontroli skarbowej, wynika kilka istotnych wniosków. Przede wszystkim należy stwierdzić, iż są to dwie odrębne instytucje, mimo że ich cele oraz zasady funkcjonowania zostały w znacznej mierze jednolicie uregulowane. Analiza przepisów prawnych oraz działalności tych kontroli w praktyce pozwoliła na wskazanie różnic, jakie występują między tymi instytucjami kontrolnymi.

Zakres przedmiotowy i podmiotowy obydwu rodzajów kontroli, jest zdecydowanie szerszy w przypadku kontroli skarbowej. Kontrola podatkowa ogranicza się bowiem do kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez podmioty posiadające status podatnika, płatnika, inkasenta czy też następcy prawnego. Natomiast organy kontroli skarbowej mają ponadto prawo do dokonywania kontroli o charakterze niepodatkowym, a istotną grupą kontrolowanych są też m. in. jednostki wydatkujące, przekazujące i otrzymujące środki pochodzące z Unii Europejskiej oraz międzynarodowych instytucji finansowych, oraz środki publiczne.

Podstawowe różnice dotyczą też procedur wszczęcia oraz zakończenia tych kontroli. Kontrolę podatkową rozpoczyna się bowiem z chwilą doręczenia upoważnienia kontrolowanemu, a kończy wydaniem protokołu kontroli. Natomiast kontrola skarbowa jest wszczęta w momencie doręczenia jednostce kontrolowanej postanowienia wydanego przez organ kontroli podatkowej, a kończy się z chwilą wydania decyzji lub wyniku kontroli. Podmioty uprawnione do przeprowadzania kontroli skarbowej mają zdecydowanie większy katalog praw niż ma to miejsce w przypadku kontroli podatkowej.

Natomiast prawa i obowiązki jednostek kontrolowanych zostały uregulowane w niemalże identyczny sposób.

Porównanie kontroli podatkowej i skarbowej wykazało, iż utożsamianie tych instytucji jest zasadniczym błędem.

Funkcjonowanie instytucji kontroli skarbowej i podatkowej jest w pełni uzasadnione. Świadczy o tym przede wszystkim skala wykrywanych przez nie nieprawidłowości, które narażają budżet państwa na miliardowe straty. W związku z tym niezbędna jest kompleksowa ochrona interesów Skarbu państwa, oraz co się z tym wiąże interesów całego społeczeństwa. Nie oznacza to jednak, iż takie rozwiązanie prawne jest pozbawione wad. Konieczne jest m.in. wprowadzenie zmian legislacyjnych, które ukierunkowałyby aktywność organów kontroli skarbowej i podatkowej na odmienne pola działalności, powierzając pierwszej z nich sprawy bardziej skomplikowane, przysparzające kontrolującym więcej trudności.

LITERATURA

- [1] Biuletyn skarbowy MF, nr 2 (68)/2006.
- [2] Jagielski J.: Kontrola administracji publicznej, LexisNexis, Warszawa 2007.
- [3] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).
- [4] Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.): Finanse publiczne i prawo finansowe, red. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2008.
- [5] Kulicki J., Kontrola skarbowa, Komentarz, ABC, Warszawa 2004.
- [6] Kurowski L. Sochacka-Krysiak H., Podstawy kontroli finansowej, PWE, Warszawa 1981.
- [7] Malinowski D. (red.): Postępowanie przed organami skarbowymi, Difin, Warszawa 2007.
- [8] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2003 r. w sprawie legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych inspektorów kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 133, poz. 1239 ze zm.).

- [9] Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65, z późn. zm.).
- [10] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).
- [11] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1807, z późn. zm.).
- [12] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2005, Nr 249, poz. 2104 ze zm.).
- [13] www.rp.pl/artykul/101025.html.
- [14] www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=617&id=52900.
- [15] www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=617&id=55220.
- [16] www.mf.gov.pl/_files_/ks/spr_druk_ks-2006_mf_1.pdf.
- [17] Zalewski A.: Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego, s. 26-32 [w:] Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym pod red. A. Zalewskiego, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2005.

PUBLIC FINANCES MANAGEMENT – FISCAL AUDIT VERSUS TREASURY AUDIT

SUMMARY

Public finances management is using all managements functions – particularly it being relates to the area of the new public management (NPM).

The aim of this article is to attract one's attention to the control function carried out by fiscal and treasury audits in the area of public finances. The author attempts to reply the following question: is the simultaneous existence of both fiscal and revenue audit just treasury?