Kontrola Państwowa Nr 5/2003

Spis treści

autor	tytuł	strona
Janusz Maj	Przychody i rozchody budżetu państwa	3
Tadeusz Chrościcki	Sytuacja społeczno-gospodarcza Polski z zarysem prognozy średnioterminowej	30
Paweł Wieczorek	Perspektywy polityki regionalnej Unii Europejskiej	49
*		
Rafał Padrak	Zasada dwuinstancyjności postępowania kontrolnego NIK (Ciąg dalszy dyskusji)	63
*		
USTALENIA NIEKTÓRYCH KONTROLI		
Lucyna Tazbir	Kto i jak zarządza portami morskimi	68
Edmund Waśko, Tadeusz Dziuba	Nadzór administracji celnej nad składami i agencjami celnymi	73
Józef Kalisz, Marian Tomaszewski	Gospodarka zasobami mieszkaniowymi gmin	82
Henryk Gierełło	Parki krajobrazowe piękne i pożyteczne są !	93
RELACJE, POLEMIKI		
Wiesław Karliński	Nowe techniki w kontroli wykonania budżetu państwa	101
*		
Listy do redakcji		
Adam Zych	W sprawie dróg	125
WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA		
Jacek Mazur	Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Narodowym Urzędzie Kontroli Wielkiej Brytanii (W zakresie kontroli finansowej)	130
opr. Monika Skrzypiec	Urząd Audytora Generalnego – najwyższym organem kontroli Norwegii	156
A. R.	Oficjalna wizyta delegacji Najwyższej Izby Kontroli w Izbie Obrachunkowej Ukrainy	159
*		
Trochę historii...		
Stanisław Markowski	Informacje o Jakubie Krzemieńskim i Tadeuszu Tomaszewskim - prezesach NIK – zaczerpnięte z pamiętników Felicjana Sławoja-Składkowskiego i Jerzego Lerskiego	161
Delegatury NIK o sobie – Olsztyn		
	Byłem dyrektorem tej jednostki przez 32 lata	168
SYGNAŁY O KSIĄŻKACH		
	Sygnały o książkach	184

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

„... ktokolwiek grosz publiczny
do swego rozporządzenia odbiera,
wydatek onegoż usprawiedliwić winien." *

WARSZAWA

ROCZNIK XLVIII — NR 5 (292) — WRZESIEŃ – PAŹDZIERNIK 2003 R.

ISSN 0452–5027

* Cytat z pisma ministra skarbu Księstwa Warszawskiego, Tadeusza Dembowskiego, wystosowanego w związku z pracami przygotowawczymi do dekretu z 14 grudnia 1808 roku o Głównej Izbie Obrachunkowej.

Janusz Maj

PRZYCHODY I ROZCHODY BUDŻETU PAŃSTWA

Wstęp

Nie wszystkie środki finansowe wpływające na rachunki budżetu państwa są dochodami budżetu, jak też nie wszystkie środki wypływające z tych rachunków są wydatkami budżetowymi. Przepisy prawne regulujące zasady gospodarowania środkami publicznymi, obok dochodów i wydatków publicznych oraz wpływów pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi – statuują, jako podstawowe kategorie omawianych środków, także przychody i rozchody publiczne. Te dwie ostatnie kategorie są w sposób bezpośredni związane z takimi zagadnieniami gospodarki budżetowej, jak deficyt budżetowy i dług publiczny, a zatem znaczenie przychodów i rozchodów w ostatnich latach, ze względu na występowanie nierównowagi budżetowej, stale rośnie.

Jednocześnie należy zauważyć, że zarówno problematyka przychodów i rozchodów budżetu państwa, jak i w szerszym ujęciu problematyka przychodów i rozchodów publicznych – w odróżnieniu od zagadnień związanych z pobieraniem dochodów i dokonywaniem wydatków – pozostaje dziedziną znaną szerzej jedynie dość wąskiemu gronu specjalistów. Są to w dodatku najczęściej osoby będące zarazem praktykami, realizującymi zadania w zakresie konstruowania i wykonywania budżetu państwa czy budżetów samorządowych lub prowadzący operacje w zakresie zarządzania długiem publicznym.

Za takim twierdzeniem przemawia chociażby analiza stosownych partii podręczników akademickich czy też monograficznych opracowań w zakresie polskiego prawa finansowego lub finansów publicznych. Praktycznie wszystkie tego rodzaju publikacje ograniczają się do przytoczenia tych artykułów ustawy o finansach publicznych[1],

[1] Ustawa z 26 listopada 1998 r. (t.j. DzU z 2003 r., nr 15, poz.148, ze zm.).

które definiują kategorie przychodów i rozchodów publicznych oraz do zaledwie kilku zdań syntetycznego komentarza. Problematyka ta niezwykle rzadko gości na łamach fachowych periodyków i biuletynów. Z kolei, pojawiające się czasami w działach ekonomicznych popularnych tytułów prasowych doniesienia i komentarze dotyczące omawianej tematyki, zawierają nierzadko błędy i przeinaczenia.

Jedną z przyczyn jest zapewne dość syntetyczna i stosunkowo mało rygorystyczna regulacja normatywna przychodów i rozchodów w ustawie o finansach publicznych. Takie podejście ustawodawcy do tej kwestii uzasadniane bywa w doktrynie prawa finansowego szczególnym charakterem przychodów i rozchodów budżetowych. Określa się je bowiem jako operacje uzupełniające, wyjątkowe bądź rzadziej wykonywane, które z uwagi na ich czasowy, nieostateczny charakter, w mniejszym stopniu obciążają budżety publiczne[2].

Przynajmniej z częścią elementów powyższej charakterystyki należałoby się nie zgodzić. Przy stale utrzymującej się nierównowadze budżetowej i dość szybko rosnącej w ostatnich latach relacji długu publicznego do produktu krajowego brutto – wielkość preliminowanych i realizowanych przychodów i rozchodów budżetu państwa stale się zwiększa, co wpływa znacząco na skalę problemów i trudności związanych z tą sferą gospodarki środkami publicznymi.

Zamieszczona poniżej tabela przedstawia wielkości planowanych i wykonanych dochodów oraz wydatków, a także przychodów i rozchodów budżetu państwa w latach 1999-2003.

Tabela 1

w mld zł

Rok	Dochody plan	Dochody wykonanie	Wydatki plan	Wydatki wykonanie	Przychody plan	Przychody wykonanie	Rozchody plan	Rozchody wykonanie
1999	129,3	125,9	142,1	138,4	77,9	81,4	65,1	68,9
2000	140,9	135,7	156,3	151,1	118,2	100,1	102,8	85,5
2001	152,5*	140,5	185,4**	172,9	124,7**	114,8	91,7**	82,5
2002	145,1	143,5	185,1	182,9	214,3	148,1	174,3	108,7
2003	155,7	—	194,4	—	266,7	—	228,0	—

* Po nowelizacji ustawy budżetowej 28 lipca 2001 r.

** Po nowelizacji ustawy budżetowej 13 grudnia 2001 r.

Z danych tych wyraźnie wynika, że skala przychodów i rozchodów w ostatnich latach zaczyna przekraczać wielkości obrazujące poziom dochodów i wydatków budżetu państwa. Mamy tu więc do czynienia z *sui generis* drugim budżetem, zbli-

[2] Por. np.: E. Chojna-Duch: *Finanse publiczne i polskie prawo finansowe – zarys wykładu*, Warszawa 2000, s. 74.

żonym rozmiarami do pierwszego i w odróżnieniu od niego dość mało restrykcyjnym prawnie, a także – z uwagi na złożoność problematyki oraz wspomnianą wyżej małą o niej wiedzę – w niewielkim tylko stopniu poddanym kontroli społecznej. Nie oznacza to oczywiście, że ten „drugi budżet" jest zatem dogodnym polem do różnego rodzaju manipulacji. Wiele podstawowych decyzji w tym zakresie ma bowiem charakter czysto techniczny lub jest zdeterminowane decyzjami parlamentu o dochodach i wydatkach oraz dopuszczalnym deficycie budżetowym. Tym niemniej, analizując procesy pozyskiwania przychodów i dokonywania rozchodów, można dojść do wniosku, że sposób uregulowania tej sfery gospodarki budżetowej w niedostatecznym stopniu dyscyplinuje te procesy, a także nie w pełni zapobiega zaciemnianiu rzeczywistego stanu finansów publicznych. Także coroczne kontrole budżetowe Najwyższej Izby Kontroli przynoszą wiele przykładów mniej lub bardziej istotnych nieprawidłowości w zakresie gospodarowania omawianymi środkami publicznymi.

Pojęcie przychodów i rozchodów

Punktem wyjścia charakterystyki pojęć przychodów i rozchodów budżetowych powinna być niewątpliwie kwestia deficytu budżetowego. Poziom tego deficytu jest jednym z podstawowych kryteriów prowadzonej przez państwo polityki budżetowej. Występowanie deficytu budżetowego, a zwłaszcza wzrost jego rozmiarów, uznawane jest za przejaw rozluźnienia polityki budżetowej, mającego pośrednio negatywny wpływ na równowagę makroekonomiczną, zaś bezpośrednio wpływającego na wzrost rozmiarów zadłużenia państwa i kosztów obsługi długu[3]. Poziom omawianego deficytu, a zwłaszcza wskaźnik obrazujący jego relację do PKB, wpływa w sposób znaczący na ocenę inwestycyjną kraju (tzw. *rating*), która to ocena ma z kolei bezpośredni wpływ na koszty pozyskiwania przez budżet pieniądza kredytowego, zarówno na rynkach zagranicznych, jak i na rynku krajowym. W obecnej sytuacji Polski poziom deficytu budżetowego ma znaczący wpływ na tempo konwergencji naszej gospodarki z gospodarkami krajów Unii Europejskiej, z uwagi na konieczność spełnienia tzw. kryteriów z Maastricht, w tym kryterium dotyczącego dopuszczalnego deficytu[4].

[3] Szerzej zob. J. Ciak: *Deficyt budżetowy – zagrożenia dla finansów publicznych*, „Bank i Kredyt" nr 5/2002 oraz bogata literatura przedmiotu powołana przez tę autorkę.

[4] Kryterium dopuszczalnego deficytu budżetowego zostało określone w art. 104c Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (nazywanego Traktatem z Maastricht). Zgodnie z art. 1, pierwsze *tiret* Protokołu w sprawie procedury nadmiernego deficytu (stanowiącego załącznik do Traktatu) wartością bazową omawianego kryterium jest 3% dla stosunku planowanego lub rzeczywistego deficytu budżetowego do produktu krajowego brutto, wyrażonego w cenach rynkowych.

Jednakże obiektywna ocena tych zjawisk napotyka na znaczne trudności metodologiczne, gdyż pojęcie deficytu budżetowego jest niejednoznaczne, a zarówno w teorii finansów publicznych, jak i w praktyce – mogą występować (i występują) różne podejścia do definicji deficytu oraz metod jego liczenia.

Z pozoru sprawa wydaje się prosta. Deficyt budżetowy, w zależności od tego czy rozumiemy go szerzej – jako deficyt sektora finansów publicznych, czy węziej – jako deficyt budżetu państwa, można określić jako ujemne saldo finansów publicznych lub jako ujemne saldo budżetu. Dla porządku należy dodać, że saldo takie może być dodatnie, co określane jest jako proficyt budżetowy, a w polskim ustawodawstwie jako nadwyżka budżetowa.

Powyższe ujemne saldo jest wynikiem sytuacji, w której wydatki są wyższe od dochodów. Dla jednoznaczności tak ujmowanego deficytu sprawą o zasadniczym znaczeniu jest zatem precyzyjne określenie, które strumienie finansowe wpływające do kasy państwowej (lub samorządowej) lub z niej wypływające – mogą być uznawane za dochody i wydatki budżetu, a które będą stanowić kategorię innych przychodów i rozchodów.

Klasycznym rozwiązaniem[5] jest zaliczanie do dochodów wszystkich przychodów bezzwrotnych, definitywnych i analogicznie do wydatków – wszystkich rozchodów bezzwrotnych, definitywnych. Zgodnie z tą metodą, do dochodów nie zalicza się więc pożyczek i kredytów otrzymanych i zwrotów pożyczek udzielonych, zaś do wydatków nie zalicza się zwrotów pożyczek i kredytów otrzymanych oraz pożyczek udzielanych.

Inaczej kwestie te ujmuje metodyka stosowana przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy, który dla realizacji swoich zadań gromadzi dane o sytuacji fiskalnej państw będących jego członkami, w ujęciu porównywalnym. Wprawdzie w stosowanym w tym celu przez Fundusz systemie statystycznym GFS (*Government Finance Statistics*)[6] deficyt ujmowany jest w ujęciu klasycznym, a więc jako ujemna różnica pomiędzy dochodami a wydatkami, to jednak zdecydowanie inne jest tu podejście do pojęć dochodów i wydatków. I tak, do dochodów budżetowych zalicza się wszystkie bezzwrotne przychody, zarówno ekwiwalentne, jak i nieekwiwalentne, bieżące i kapitałowe, z wyjątkiem dotacji otrzymanych. Dotacje te są jednak w rachunku deficytu zrównane z dochodami, tworząc z nimi łączną kategorię „dochody i dotacje otrzymane". Z kolei do wydatków zalicza się wszystkie – ekwiwalentne i nieekwiwalentne, bieżące i kapi-

[5] Tak np. określa tę metodę A. Wernik [w:] *Deficyty budżetowe i metody ich liczenia* – Ekspertyza wykonana na zlecenie Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu RP, kwiecień 2001 r.

[6] Polska jako kraj członkowski MFW zobowiązana jest do przekazywania władzom Funduszu corocznych sprawozdań statystycznych w układzie GFS. Sprawozdania te są sporządzane, począwszy od 1995 r., w sierpniu roku następnego i dostępne są w postaci corocznej publikacji Ministerstwa Finansów *Poland Government Statistcs*.

tałowe, bezzwrotne rozchody jednostek sektora finansów publicznych. Do wydatków zaliczane są ponadto dotacje udzielone, przy czym dotacje udzielone jednostkom sektora finansów publicznych, w ramach konsolidacji, eliminowane są z rachunku łącznego deficytu.

Na równi z wydatkami, w metodologii GFS traktowana jest kategoria „pożyczki udzielone minus spłaty". Do kategorii tej zalicza się pożyczki udzielone przez jednostki sektora finansów publicznych do realizacji celów polityki państwowej (np. pożyczki udzielone rządom państw obcych) oraz spłaty tych pożyczek. Przy czym jako „spłaty" traktowane są m.in. przychody z prywatyzacji majątku państwowego. Sposób traktowania przychodów z prywatyzacji stanowi zatem zasadniczą różnicę pomiędzy metodą liczenia deficytu budżetowego według GFS a metodą wynikającą z obowiązującej w Polsce ustawy o finansach publicznych, która wpływy z prywatyzacji traktuje jako przychody i źródło finansowania deficytu [7].

Metoda liczenia deficytu budżetowego stosowana w Unii Europejskiej definiuje ten deficyt jako „przyrost zadłużenia netto", natomiast nadwyżkę budżetową jako „przyrost należności netto". Przy obliczaniu deficytu tą metodą przyrost zadłużenia pomniejszony jest o przyrost należności, przy czym na równi z należnościami traktowane są tutaj wszelkie aktywa finansowe, a więc m.in. akcje i udziały w przedsiębiorstwach i bankach, a także środki pieniężne na rachunkach bankowych. Szczegółową bazę statystyczną omawianej metody stanowi obowiązujący w Unii Europejskiej system ewidencji operacji finansowych jednostek sektora finansów publicznych[8].

Obydwie powyższe metody nie są ze sobą sprzeczne, choć ich podstawą są odmienne koncepcje deficytu budżetowego. Jak łatwo zauważyć, metoda stosowana w Unii Europejskiej znacznie bardziej odbiega od koncepcji klasycznej. Ponadto obliczanie deficytu tą metodą w pewnym stopniu ułatwia „kreatywną" rachunkowość budżetową. Po stronie należności można tu bowiem wykazywać również należności niepewne, a także uciekać się do znanej nam skądinąd praktyki zastępowania dotacji budżetowych pożyczkami (następnie umarzanymi)[9].

Do celów analitycznych stosuje się wiele sposobów korygowania deficytów wyliczanych metodami oficjalnymi. Jednym z takich sposobów jest obliczanie tzw. deficytu ekonomicznego, pozwalającego na ocenę wpływu operacji podmiotów sektora finansów publicznych na bilans oszczędności w gospodarce. Przy wyliczaniu tego deficytu uwzględnia się zarówno wartość oszczędności, jaką jednostki tego sek-

[7] Zob. A. Wernik, op. cit., s. 6.

[8] *Europejski system zintegrowanych rachunków ekonomicznych* (ESA), dokument Eurostatu określający zasady ESA w tłumaczeniu polskim jest przedmiotem publikacji GUS *System rachunków narodowych i regionalnych ESA 1995*, Warszawa, sierpień 2000 r.

[9] Szerzej A. Wernik, op. cit., s. 9.

tora ściągają z gospodarki, jak i wartość oszczędności powstałych dzięki operacjom wykonywanym przez te jednostki[10].

W klasycznym ujęciu deficyt budżetowy oznacza niedobór dochodów niezbędnych do sfinansowania zaplanowanych wydatków. Niedobór ten musi być wypełniony zaciągniętymi kredytami i pożyczkami. Przy czym kwota zaciągniętego w ten sposób długu musi przekraczać kwotę deficytu, gdyż powinna ponadto sfinansować przypadające w danym roku spłaty długu zaciągniętego w latach poprzednich, powiększenie rezerw pieniężnych oraz zapewnić środki na inne operacje. Tak powiększona kwota niedoboru dochodów określana jest jako potrzeby pożyczkowe sektora finansów publicznych bądź w węższym ujęciu – jako potrzeby pożyczkowe budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W wypadku budżetu państwa na potrzeby te składają się w szczególności środki niezbędne do sfinansowania:

– deficytu budżetowego;

– wykupu zobowiązań, w tym przede wszystkim wykupu skarbowych papierów wartościowych, spłat pożyczek i kredytów zaciągniętych przez Skarb Państwa, a także do sfinansowania innych nietypowych zobowiązań budżetu[11];

– udzielanych z budżetu pożyczek;

– operacji związanych z zarządzaniem długiem;

– utrzymywanych przez budżet środków finansowych (w tym środków na rachunku złotowym przechodzących na rok następny, lokat złotowych i walutowych oraz tzw. innych aktywów).

Wskazane wyżej środki niezbędne do wykupu zobowiązań, udzielania pożyczek i zarządzania długiem – to właśnie rozchody budżetu państwa. A więc ujmując rzecz

---

[10] Obliczając deficyt ekonomiczny sektora finansów publicznych w 2003 r., Ministerstwo Finansów uwzględniło oprócz deficytów kasowych – jako elementów tego sektora – również:

a) rekompensaty z tytułu niepodwyższania płac oraz rent i emerytur w okresie od 1 lipca 1991 r. do 28 czerwca 1992 r. (środki te zostały ujęte „pod kreską" jako rozchody, nie powiększając deficytu kasowego);

b) dotacje do FUS na rekompensatę ubytku składek przekazywanych do otwartych funduszy emerytalnych (OFE);

c) koszty obsługi długu zapłacone OFE w związku z ich inwestycjami w skarbowe papiery wartościowe (środki te są wydatkami budżetu państwa, a powiększają środki jakimi dysponują OFE);

d) zgromadzone w danym roku środki Funduszu Rezerwy Demograficznej;

e) wydatki finansowane ze sprzedaży koncesji na telefonię komórkową trzeciej generacji (UMTS);

f) korekty wpłat ze środka specjalnego Ministerstwa Skarbu Państwa (środki z prywatyzacji);

g) wpływy z opłaty restrukturyzacyjnej należności za niezapłacone składki na rzecz funduszy celowych, pobieranej na podstawie ustawy o restrukturyzacji należności publicznoprawnych (wpływy te powiększają dochody funduszy).

[11] Takich jak np. dokonywana w ostatnich latach spłata przez budżet rekompensat z tytułu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz emerytur i rent (w związku ze stosownym orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego).

syntetycznie, potrzeby pożyczkowe budżetu państwa wynikają z konieczności sfinansowania: deficytu budżetowego, rozchodów budżetu i utrzymywanych przez budżet środków.

Źródłem finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa są przychody tego budżetu. Źródłem finansowania (w obecnych warunkach niestety tylko teoretycznym) omawianych potrzeb może być także nadwyżka budżetowa z lat ubiegłych. Wartość bezwzględna salda przychodów i rozchodów budżetowych jest równa różnicy pomiędzy wydatkami i dochodami budżetu (powiększonymi o ewentualną nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych). Przy deficycie budżetowym przychody są bowiem niezbędne do finansowania salda tego deficytu, a więc wydatków niepokrytych dochodami (lub nadwyżką). Jednakże, również w wypadku gdy mamy do czynienia z budżetem o nadwyżce dochodów nad wydatkami – przychody są zazwyczaj niezbędne, chociażby dla sfinansowania krótkookresowych potrzeb pożyczkowych, koniecznych dla zapewnienia płynności budżetu lub refinansowania zobowiązań – w sytuacji gdy w trakcie roku kwota uzyskiwanej nadwyżki dochodów nad wydatkami na to nie wystarcza.

Na przychody budżetu państwa składają się środki pozyskiwane z:

– sprzedaży skarbowych papierów wartościowych;

– zaciągniętych przez budżet pożyczek i kredytów;

– spłaty pożyczek udzielonych z budżetu;

– prywatyzacji majątku państwowego (sprzedaż aktywów majątkowych);

– sprzedaży aktywów finansowych;

– operacji zarządzania długiem i płynnością budżetu (np. z operacji typu *repo* lub *swap*).

Do przychodów zaliczane są także tzw. środki finansowe przechodzące z roku poprzedniego na rok następny. Powyższe środki gromadzone są na rachunku bieżącym budżetu państwa na pokrycie potrzeb pożyczkowych budżetu, jakie wystąpią na początku następnego roku. Działania te mają na celu utrzymanie płynności budżetu na przełomie roku (np. z takich środków mogą być sfinansowane wydatki na wynagrodzenia w sferze budżetowej płatne z góry, w sytuacji gdy budżet w pierwszych dniach nowego roku nie uzyskał jeszcze odpowiednich dochodów). W trakcie roku budżetowego omawiane środki lokowane są przez budżet państwa w Narodowym Banku Polskim. Ponadto od połowy 2000 r. funkcjonuje w banku centralnym specjalny rachunek walutowy, na którym budżet państwa lokuje środki dewizowe. Początkowo na rachunku tym była lokowana jedynie część pieniędzy pochodzących z wpłat inwestorów zagranicznych, dokonywanych w ramach procesu prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – z przeznaczeniem na obsługę i przedterminowe spłaty zadłużenia zagranicznego Skarbu Państwa. Od lutego 2001 r. stworzono ponadto możliwość gromadzenia na tym rachunku przychodów z:

– emisji instrumentów dłużnych na rynkach międzynarodowych;

– zaciągania kredytów i pożyczek zagranicznych, przeznaczonych na spłatę zobowiązań zagranicznych;

– sprzedaży papierów wartościowych, stanowiących zagraniczne aktywa Skarbu Państwa;

– operacji walutowych związanych z zarządzaniem zagranicznym długiem publicznym.

Rozwiązanie to stanowi, z jednej strony, rezerwę na rozchody zagraniczne budżetu, z drugiej zaś – ma stabilizujący wpływ na kurs walutowy, nie dopuszczając do aprecjacji złotego wobec walut obcych, występującej zwłaszcza na skutek wejścia do systemu bankowego dużej ilości dewiz w następstwie większych transakcji prywatyzacyjnych.

Przychody i rozchody budżetu można podzielić na krajowe i zagraniczne (te ostatnie przeliczane są na złote). Rozróżnienie występuje z uwagi na to, iż przychody mogą być także uzyskiwane na krajowych rynkach finansowych, jak i na rynkach zagranicznych (np. przez emisję euroobligacji). Także rozchody mogą następować zarówno w kraju, jak i za granicą (np. spłata zadłużenia zagranicznego). Przychody zagraniczne mogą być zamieniane na walutę krajową i finansować rozchody krajowe, mogą też być wykorzystane do spłat zagranicznych lub stanowić lokatę na wspomnianym wyżej rachunku specjalnym w NBP, z którego następnie dokonywana jest obsługa zadłużenia zagranicznego. Źródłem finansowania rozchodów zagranicznych może być także zakup przez Skarb Państwa walut z rezerw dewizowych banku centralnego.

Sposób ujmowania przychodów i rozchodów w budżecie państwa

Zgodnie z przepisem art. 61 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, budżet państwa jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów (...). Wysokość planowanych przychodów i rozchodów budżetu na dany rok określana jest w odrębnym artykule ustawy budżetowej. Ponadto w tzw. części tekstowej tej ustawy określa się przychody będące źródłami pokrycia pożyczkowych potrzeb budżetu państwa, w tym deficytu budżetowego. W tej części omawianej ustawy nie określa się preliminowanych kwot powyższych środków, natomiast ustala się limity przyrostu zadłużenia Skarbu Państwa na 31 grudnia roku budżetowego z tytułu: emisji i spłaty skarbowych papierów wartościowych na rynku krajowym, zaciągniętych kredytów i uzyskanych pożyczek zagranicznych oraz z tytułu emisji skarbowych papierów wartościowych na rynki zagraniczne.

Limity te nie mają zastosowania do kredytów i pożyczek oraz emisji skarbowych papierów wartościowych przeznaczonych na przedterminową spłatę, wykup lub zamianę zobowiązań Skarbu Państwa, a także na spłatę zobowiązań Skarbu Państwa wynikających z ustaw, orzeczeń sądów lub innych tytułów, z wyjątkiem terminowej spłaty kredytów i pożyczek zagranicznych. Wartość

nominalna nowo zaciągniętych zobowiązań na powyższe cele jest przedmiotem odrębnego limitu.

W „części tekstowej" ustawy budżetowej zamieszczane są również upoważnienia dla ministra finansów dotyczące gospodarowania przychodami i rozchodami budżetu, takie np. jak upoważnienia do:

– udzielania ze środków budżetu państwa kredytów i pożyczek, w tym m.in. rządom innych krajów czy jednostkom samorządu terytorialnego;

– dokonywania operacji finansowych na instrumentach pochodnych, polegających na wymianie płatności kapitałowych, z których uzyskane środki finansowe pomniejszają rozchody związane ze spłatą długu krajowego lub zagranicznego;

– sprzedaży aktywów finansowych zwolnionych w wyniku operacji przedterminowego wykupu zadłużenia zagranicznego (np. tzw. *collaterali*[12]).

W tej części ustawy budżetowej znajdują się także przepisy określające kwoty przychodów z prywatyzacji, przeznaczane w roku budżetowym na finansowanie celów określonych w odrębnych ustawach.

Podziału preliminowanych w ustawie budżetowej ogólnych wielkości przychodów i rozchodów na poszczególne tytuły dokonuje się, zgodnie z art. 67, ust. 2, pkt 5 ustawy o finansach publicznych – w odrębnej części budżetu państwa (obecnie jest to część 98 – „Przychody i rozchody związane z finansowaniem deficytu budżetowego i rozdysponowaniem nadwyżki budżetowej"), zamieszczanej w oddzielnym załączniku do ustawy budżetowej. Część ta zawiera zarówno prognozowane przychody i limitowane rozchody z określonych tytułów, jak również planowane salda tych wielkości – składające się na ogólne saldo finansowania deficytu budżetowego. Odrębnie ujmowane są przy tym przychody i rozchody finansowane ze źródeł krajowych oraz finansowane ze źródeł zagranicznych, a w związku z tym także odpowiednie salda finansowania deficytu budżetowego. Zakres szczegółowości preliminowanych przychodów i rozchodów części 98 budżetu (na przykładzie planu ustalonego w ustawie budżetowej na 2003 r.) przedstawia tabela 2.

Chociaż przeważająca zdecydowanie część przychodów budżetowych pochodzi z zaciąganych zobowiązań lub spłacanych wierzytelności pieniężnych, a przeważająca część rozchodów finansuje spłatę tych zobowiązań lub powstanie wierzytelności, to jednak środki finansowe zarówno wydatkowane, jak i uzyskiwane w ramach obsługi długu krajowego i zadłużenia zagranicznego nie są zaliczane do kategorii przychodów i rozchodów budżetowych. Środki te, na które składają się głównie

[12] Są to zerokuponowe rządowe obligacje amerykańskie, stanowiące zabezpieczenie obligacji Brady'ego, na które zostało skonwertowane polskie zadłużenie wobec wierzycieli zrzeszonych w tzw. Klubie Londyńskim. Przy sprzedaży *collaterali* część wpływów z tego tytułu, równa kwocie wydanej na ich zakup, stanowi przychód budżetu, zaś pozostała kwota uzyskana z tej sprzedaży jest dochodem budżetowym.

Tabela 2

Część 98 – Przychody i rozchody związane z finansowaniem deficytu i rozdysponowaniem nadwyżki budżetowej

Wyszczególnienie		Plan na 2003 r.		
		Saldo	Przychody	Rozchody
		w tys. zł		
1		2	3	4
Finansowanie deficytu budżetowego ogółem		38 734 000	266 723 326	227 989 326
I. Finansowanie ze źródeł krajowych		33 632 759	165 716 097	132 083 338
1.	Przychody z prywatyzacji	7 400 000	7 400 000	
2.	Skarbowe papiery wartościowe	29 330 055	115 639 973	86 309 918
	2.1. Skarbowe papiery wartościowe rynkowe	31 844 995	111 249 973	79 404 978
	a) bony skarbowe	1 886 491	53 257 921	51 371 430
	b) obligacje rynkowe	29 958 504	57 992 052	28 033 548
	– o zmiennym oprocentowaniu	617 370	2 383 375	1 766 005
	– o stałym oprocentowaniu	33 776 926	55 608 677	21 831 751
	– nominowane w USD	–4 435 792		4 435 792
	2.2. Obligacje oszczędnościowe	234 070	4 390 000	4 155 930
	2.3. Obligacje nierynkowe	–2 749 010		2 749 010
	a) dolarowa	–1 817 591		1 817 591
	b) restrukturyzacyjna	–845 430		845 430
	c) dla BGŻ	–85 989		85 989
3.	Pożyczki udzielone	106 051	417 051	311 000
4.	Rekompensaty*	–3 300 000		3 300 000
5.	Spłata zobowiązań AWRSP**	142 621	142 621	
6.	Pozostałe przychody i rozchody***		35 000 000	35 000 000
7.	Środki przechodzące i depozyty	–45 968	7 116 452	7 162 420
II. Finansowanie ze źródeł zagranicznych		5 101 241	101 007 229	95 905 988
1.	Kredyty zagraniczne udzielone	–1 012 649	24 601	1 037 250
2.	Kredyty zagraniczne otrzymane	–4 287 031	2 816 470	7 103 501
	a) Klub Paryski	–5 861 380		5 861 380
	b) Bank Światowy	237 960	1 132 328	894 368
	c) Europejski Bank Inwestycyjny	1 408 779	1 515 252	106 473
	d) Bank Rozwoju Rady Europy	103 890	103 890	
	e) Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju	–16 955		16 955
	f) Natexis Bank (Francja)	65 000	65 000	
	g) pozostałe	–224 325		224 325
3.	Obligacje skarbowe na międzynarodowym rynku finansowym	11 222 683	11 635 680	412 997
	a) obligacje skarbowe	11 635 680	11 635 680	
	b) obligacje Brady'ego****	–412 997		412 997
4.	Konwersja długu zagranicznego na złote	–417 620		417 620

1		2	3	4
5.	Udział w organizacjach międzynarodowych	–34 478		34 478
6.	Ekokonwersja/Ekofudusz*****	–182 201		182 201
7.	Refundacje, rekompensaty	–8 569		8 569
8.	Wpływy od podmiotów gospodarczych na spłatę udostępnionych kredytów zagranicznych	31 664	31 664	
9.	Rozchody związane z zarządzaniem długiem	–207 892		207 892
10.	Przedterminowa spłata zobowiązań zagranicznych i inne operacje zagraniczne		33 244 800	33 244 800
11.	Udostępnienie bankom środków z pożyczki Natexis Banku i BRRE	–65 000		65 000
12.	Inne źródła finansowania zagranicznego******	62 334	62 334	
13.	Saldo związane z obrotami na rachunku walutowym w NBP		53 191 680	53 191 680

Źródło: Ustawa budżetowa na 2003 r.

* Patrz przyp. 11.

** Zobowiązania te obciążają Agencję na podstawie art. 20a ustawy z 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw (DzU z 1995 r., nr 56, poz. 299, ze zm.).

*** Są to fakultatywne przepływy finansowe obejmujące głównie: po stronie przychodów – wpływy z tzw. uzupełniających sprzedaży skarbowych papierów wartościowych, a po stronie rozchodów – koszty wykupu bonów skarbowych sprzedanych w ramach sprzedaży uzupełniających oraz koszty przedterminowego wykupu rynkowych, nierynkowych i oszczędnościowych obligacji emitowanych na rynku krajowym.

**** Patrz przyp. 12.

***** Są to rozchody związane z zamianą zadłużenia wobec niektórych państw wierzycielskich Polski na inwestycje w zakresie ochrony środowiska.

****** Zaplanowana w tym miejscu kwota to przychody ze sprzedaży *collaterali* (patrz przyp. 12).

odsetki i prowizje płacone nabywcom skarbowych papierów wartościowych oraz kredytodawcom i pożyczkodawcom budżetu, jak też odsetki i prowizje otrzymywane od jego dłużników z tytułu udzielonych pożyczek – stanowią odpowiednio wydatki oraz dochody budżetu. Omawiane dochody i wydatki ujmowane są w częściach budżetu państwa: 78 „Obsługa zadłużenia zagranicznego" i „Obsługa długu krajowego".

Regulacja prawna przychodów i rozchodów

Przepisy obowiązujących w latach 1958 – 1990 ustaw regulujących gospodarkę budżetową[13] do dochodów budżetowych zaliczały zarówno wszystkie środki z otrzy-

[13] Ustawy – Prawo budżetowe z 1 lipca 1958 r. (DzU nr 45, poz. 221 ze zm.); z 25 listopada 1970 r. (DzU nr 29, poz. 224, ze zm.) i z 13 grudnia 1984 r. (DzU nr 56, poz. 283, ze zm.).

mywanych pożyczek, z przyjmowanych lokat, jak też ze spłat pożyczek udzielonych. Do dochodów nie zaliczano jedynie kredytów zaciąganych w Narodowym Banku Polskim – na podstawie upoważnień zawieranych w ustawach budżetowych – w celu pokrycia deficytu w budżecie centralnym. Natomiast jako wydatki traktowano zarówno pożyczki udzielane, jak i spłaty pożyczek otrzymanych, a w latach siedemdziesiątych nawet tę część nadwyżek budżetowych, która lokowana była w NBP.

Uchwalone 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe[14] (uważane początkowo za regulację przejściową, a obowiązujące przez ponad 8 lat) – przyjęło jako zasadę zaliczanie do dochodów jedynie przychodów bezzwrotnych oraz definitywnych i analogicznie do wydatków – bezzwrotnych oraz definitywnych rozchodów. Ponadto nieco wcześniej, bo już od 1989 r., ograniczono możliwość finansowania deficytu („niedoboru") budżetowego zobowiązaniami zaciąganymi wobec banku centralnego. Od tego roku limity przyrostu zadłużenia Skarbu Państwa wobec NBP ustalał corocznie Sejm. Całkowity zakaz finansowania deficytu przez ten bank wprowadziła uchwalona w 1997 r. Konstytucja RP.

Zasadniczego wyłomu w obowiązującej pod rządami Prawa budżetowego z 1991 r. klasycznej koncepcji liczenia deficytu budżetowego, zresztą bez formalnej nowelizacji tej ustawy, dokonano w 1997 r. Nastąpiło to w drodze nowelizacji art. 10 ust. 4 ustawy z 8 sierpnia 1996 r. o urzędzie Ministra Skarbu Państwa[15]. Dotychczasowe brzmienie tego przepisu: „dochody z prywatyzacji stanowią przychody budżetu państwa", zastąpiono brzmieniem: „wpływy z prywatyzacji stanowią przychody budżetu państwa". W ten sposób wpływy uzyskiwane w wyniku procesów prywatyzacyjnych majątku państwowego przestały finansować wydatki, a stały się źródłem finansowania deficytu budżetowego. Jako uzasadnienie tego rozwiązania podnoszono przejściowy charakter wpływów uzyskiwanych z prywatyzacji, a także to, iż w tym wypadku zwiększeniu aktywów finansowych towarzyszy zmniejszenie zasobów mienia publicznego.

Obowiązująca obecnie ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych[16] nie dokonała zasadniczych zmian w zakresie kwalifikacji określonych środków publicznych do dochodów, wydatków lub przychodów i rozchodów budżetu, jak też w zakresie zasad liczenia deficytu budżetowego. Zmiany odnoszące się bezpośrednio do tych zagadnień miały w zasadzie charakter porządkujący i uściślający. W akcie tym między innymi ustalono definicję środków publicznych oraz nadano rangę ustawową kategoriom przychodów i rozchodów publicznych, określając jednocze-

[14] DzU nr 4, poz. 18.

[15] Zmiana tego przepisu nastąpiła na mocy art. 17 ustawy z 25 czerwca 1997 r. o wykorzystaniu wpływów z prywatyzacji na cele związane z reformą ubezpieczeń społecznych (DzU nr 106, poz. 673).

[16] Patrz przyp. 1.

śnie katalog środków publicznych zaliczanych do tych kategorii. Należy też zauważyć, że w ustawie tej zamiast poprzednio używanego terminu „niedobór" używa się określenia „deficyt", zarówno w odniesieniu do budżetu państwa, jak i w odniesieniu do budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Ustawodawca rozszerzył jednocześnie na budżety samorządowe zasadę zaliczania dochodów z prywatyzacji do przychodów jednostek samorządowych, zaliczając te środki do źródeł pokrycia deficytu tych budżetów.

Ponadto w art. 7 wprowadzono definicje deficytu i nadwyżki całego sektora finansów publicznych, w zasadzie nadając jedynie rangę ustawową istniejącej od 1991 r. praktyce planowania i informowania o wykonaniu skonsolidowanych sald dochodów i wydatków tego sektora. Należy jednak zauważyć, że zawarta w omawianym przepisie definicja deficytu sektora publicznego dość istotnie różni się od odpowiednich definicji deficytu budżetu państwa (art. 64, ust. 1) i deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 112, ust. 1). Przy obliczaniu deficytu sektora finansów publicznych dochody publiczne powiększa się o środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, w tym również o środki, które będą pochodziły z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności Unii Europejskiej[17].

Kolejną nową regulacją, jakiej dokonano ustawą z 26 listopada 1998 r. w omawianym zakresie spraw jest ustawowe zdefiniowanie pojęcia „potrzeb pożyczkowych budżetu państwa". Potrzeby te w art. 8 określono jako środki finansowe niezbędne do sfinansowania deficytu budżetu państwa, spłat wcześniej zaciągniętych zobowiązań, sfinansowania udzielanych przez Skarb Państwa pożyczek oraz wykonywania innych operacji finansowych związanych z długiem Skarbu Państwa.

Regulacja prawna przychodów

Ustawa nie zawiera „opisowej" definicji przychodów. Jedynie w zamieszczonym w art. 3 ust. 1 katalogu środków publicznych, obok dochodów publicznych oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, niepodlegających zwrotowi, określonych środków z Unii Europejskiej, a także obok określonych przychodów jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych – do środków tych zaliczono przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych pochodzące z:

a) sprzedaży papierów wartościowych oraz innych operacji finansowych;

b) prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego;

[17] Regulacje dotyczące środków z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności UE zostały wprowadzone przepisami ustawy z 17 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (DzU nr 156, poz. 1300), która weszła w życie 26 października 2002 r. i będą stosowane od dnia uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii.

c) spłat pożyczek udzielonych ze środków publicznych;

d) otrzymanych pożyczek i kredytów.

Już na pierwszy rzut oka widać, że regulacja ta jest nadmiernie syntetyczna, wręcz ogólnikowa. Co gorsza, rodzi ona wiele istotnych wątpliwości interpretacyjnych. Okoliczności te stwarzają z kolei nadmierne pole do dowolności decyzji organów wykonujących budżet.

Po pierwsze, dla zdefiniowania pojęcia przychodów publicznych (jak również zresztą w odniesieniu do rozchodów publicznych) – ustawodawca posłużył się metodą zamkniętego katalogu tych środków. Nawet pomijając w tym miejscu istotne wątpliwości co do merytorycznej i formalnej poprawności poszczególnych pozycji tego katalogu (np. niejasny charakter „innych operacji finansowych", o których mowa w art. 3, ust. 1, pkt 2, lit. a) – należy zakładać, że przyjęta metoda regulacji formalnie uniemożliwia zaliczanie do przychodów (a zatem skłania do zaliczania do dochodów) różnego rodzaju nietypowych przysporzeń majątkowych Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Tymczasem takie środki, niekiedy o znacznej wartości, będące wpływami jednorazowymi lub w najlepszym wypadku – kilkurazowymi, nie powinny z zasady stanowić dochodów budżetowych[18]. Za przyjęciem takiego stanowiska przemawia przede wszystkim wymóg racjonalności gospodarki środkami publicznymi. Bazą dochodów budżetowych powinny być wpływy o charakterze powtarzalnym, a więc pochodzące ze stabilnych źródeł. Baza dochodów stanowi przecież następnie podstawę do konstruowania strony wydatków budżetu. Z kolei raz ustalona kategoria wydatków ma zazwyczaj tendencję do utrwalania się. Znaczna część takich wydatków ustalana jest bowiem w drodze ustaw innych niż ustawa budżetowa, a ponadto do utrwalania się wydatków przyczynia się silny nacisk grup społecznych, będących ich beneficjantami. W rezultacie zaliczania do dochodów takich „nadzwyczajnych" wpływów może zatem dochodzić do wystąpienia, bądź pogłębienia się, nierównowagi budżetowej w latach przyszłych. Ponadto kwalifikowanie wpływów o incydentalnym charakterze do dochodów zniekształca rachunki budżetowe oraz utrudnia porównania pomiędzy budżetami z różnych lat.

Jest natomiast rzeczą charakterystyczną, że zestawienie źródeł dochodów publicznych (art. 3 ust. 2), a zwłaszcza odpowiednia regulacja dotycząca dochodów budżetu państwa (art. 62) – zostały skonstruowane jako katalogi otwarte (patrz pkt 15 – „inne dochody publiczne").

Po drugie należy zauważyć, że rozwiązanie przyjęte w omawianym przepisie jest niekonsekwentne. Z jednej strony do przychodów zaliczono wpływy uzyskiwa-

[18] Interesujące w tym względzie mogą być dyskusje dotyczące zakwalifikowania wpływów z koncesji na prowadzenie usług telekomunikacyjnych w zakresie telefonii komórkowej nowej generacji (UMTS), szacowane początkowo nawet na kilkanaście miliardów złotych.

ne z prywatyzacji majątku państwowego i samorządowego, motywując to – jak już wyżej wspomniano – przejściowym charakterem tego procesu, z drugiej strony pozostawiono w katalogu dochodów publicznych dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw (art. 3 ust. 2 pkt 2 lit. c ustawy o finansach publicznych). Pozostawienie jednorazowych wpływów ze sprzedaży aktywów majątkowych jako dochodów, oprócz zarzutu o brak spójności przyjętych rozwiązań prawnych, rodzi także wiele wątpliwości w praktyce budżetowej. Wprawdzie można założyć, że przez pojęcie „przychody z prywatyzacji" ustawodawca rozumie wpływy uzyskiwane z czynności dokonywanych na podstawie stosownych przepisów regulujących procesy prywatyzacyjne, a szczególnie przepisów ustawy z 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji[19], to jednak praktyczne odróżnienie wpływów z prywatyzacji *de iure* od wpływów z prywatyzacji *de facto* może być w niektórych konkretnych wypadkach niezmiernie utrudnione.

Trzeba przy tym pamiętać, że część wpływów z prywatyzacji mienia państwowego stanowi przychody podmiotów zaliczanych do jednostek gospodarki pozabudżetowej. I tak, wpływy pochodzące z prywatyzacji mienia tzw. Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa stanowią przychody Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa. Środki te pozostają w dyspozycji Agencji i przeznaczone są na finansowanie realizacji jej zadań, określonych przez ustawę z 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw[20]. Ponadto z części tych przychodów wykupuje się obligacje skarbowe wyemitowane z przeznaczeniem na restrukturyzację przejętego przez AWRSP zadłużenia byłych ppgr. w Banku Gospodarki Żywnościowej SA oraz na finansowanie świadczeń przedemerytalnych dla uprawnionych byłych pracowników ppgr.[21]

Z kolei, działania w zakresie prywatyzacji mienia wojskowego Skarbu Państwa prowadzą Agencja Mienia Wojskowego i Wojskowa Agencja Mieszkaniowa[22]. Przychody z prywatyzacji tego mienia (szacowane w budżecie na 2003 r. na około 450 mln zł) pozostają w gestii ministra obrony narodowej oraz przeznaczane są na finansowanie zadań statutowych AMW.

Mówiąc o wpływach z prywatyzacji, należałoby także poruszyć kwestię rozwiązań zawartych w ustawach innych niż ustawa o finansach publicznych, które w istotny sposób wypaczają sens przyjętej koncepcji zaliczania tych wpływów do

[19] DzU z 2002 r., nr 171, poz.1397.

[20] DzU z 1995 r., nr 56, poz. 299, ze zm.

[21] Na podstawie przepisów ustawy z 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu oraz ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (DzU nr 122, poz. 1323).

[22] Na podstawie przepisów ustawy z 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego (DzU nr 90, poz. 405, ze zm.) oraz ustawy z 22 czerwca 1955 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (DzU nr 86, poz. 433, ze zm.).

kategorii przychodów. Chodzi tu o przepisy, które określają rozdysponowanie środków pozyskanych w wyniku procesów prywatyzacyjnych na finansowanie konkretnych celów.

Początek temu zjawisku dała ustawa z 25 czerwca 1997 r. o wykorzystaniu wpływów z prywatyzacji części mienia Skarbu Państwa na cele związane z reformą systemu ubezpieczeń społecznych[23]. W tym wypadku można uznać za celowe przeznaczenie części omawianych przychodów (np. w budżecie na 2003 r. – 4 mld zł) na finansowanie niezwykle obciążającej finanse publiczne operacji przechodzenia z repartycyjnego systemu emerytalnego na system w znacznej mierze kapitałowy. Jest to swoista rewolucja budżetowa, generująca przez wiele lat obciążenie budżetu z tytułu uzupełnienia Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych tej części składek emerytalnych, która przekazywana jest do otwartych funduszy emerytalnych. W rezultacie takiej operacji, FUS (a więc także budżet) zostanie w przyszłości zasadniczo odciążony, gdyż wypłatę coraz większej części emerytur będą finansować fundusze emerytalne. W tym miejscu należy też skonstatować trwające obecnie dyskusje i konsultacje w kwestii zaliczania składek przekazywanych do otwartych funduszy emerytalnych do kategorii środków publicznych.

Ten, mający dość poważne uzasadnienie, wyjątek został następnie wydatnie poszerzony w ustawie z 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej[24]. Aktualnie, po obszernej nowelizacji tej ustawy[25], w art. 5, 5a i 7 znajduje się katalog trzynastu celów, na jakie przeznacza się przychody z prywatyzacji spółek przemysłowego potencjału obronnego. Wśród tych celów znajdują się i takie, jak: działalność badawczo-rozwojowa, promocja polskiego eksportu, dopłaty do oprocentowania kredytów z Banku Gospodarstwa Krajowego, wspieranie restrukturyzacji zatrudnienia, dokapitalizowanie określonych w ustawie podmiotów, a nawet zapłata podatku od czynności cywilnoprawnych. Przewidywaną kwotę przychodów z przeznaczeniem na powyższe działania określa corocznie ustawa budżetowa. Tym niemniej analiza przepisów ustawy z 7 października 1999 r. prowadzi do wniosku, że na cele w niej wskazane przeznacza się całość wpływów z prywatyzacji spółek należących do przemysłowego potencjału obronnego. Ponadto w art. 8 ust. 2 tej ustawy – po postanowieniu, że przychody z powyższej prywatyzacji przeznacza się po pierwsze na wsparcie restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego – zamieszczono dość niejasne zdanie drugie, w brzmieniu: „Dotyczy to również przychodów z prywatyzacji przekraczających kwoty przewidziane w ustawie budżeto-

[23] DzU nr 106, poz. 673 oraz z 2000 r., nr 31, poz. 383.

[24] DzU nr 83, poz. 932, ze zm.

[25] Zmiany tej dokonano w ustawie z 23 listopada 2002 r. (DzU nr 240, poz. 2053), która weszła w życie 15 stycznia 2003 r.

wej". W ustawie budżetowej na rok 2003 z 18 grudnia 2002 r.[26] w art. 38 ustalono, że przychody z prywatyzacji spółek przemysłowego potencjału obronnego, przeznaczone na jego restrukturyzację, a także na proces modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, wyniosą 190 752 tys. zł.

Opisane tutaj zjawisko finansowania określonych (niekiedy dość szczegółowo) kategorii wydatków z przychodów pochodzących z prywatyzacji majątku państwowego, jak już wspomniano, legalizują przepisy rangi ustawowej. Praktyka taka formalnie nie jest sprzeczna z art. 24 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, który stanowi, że środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczone na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej. W omawianych wypadkach można założyć, że przychody z prywatyzacji finansują deficyt budżetowy, pokrywając wydatki, dla których brakuje pokrycia w planowanych dochodach budżetu państwa. Tym niemniej rozwiązania te sprzyjają niekorzystnej tendencji „usztywniania" budżetu.

Znacznie poważniejsze zastrzeżenia budzą natomiast rozwiązania dotyczące rozdysponowania przychodów z prywatyzacji, zamieszczone w art. 56 ustawy z 30 sierpnia 1996 r. o prywatyzacji i komercjalizacji[27]. Po kilku kolejnych nowelizacjach tej ustawy, zestawienie określonych w tym przepisie tytułów obciążających przychody prywatyzacyjne przedstawia się w syntetycznym ujęciu następująco:

– 15% przychodów uzyskanych z prywatyzacji w danym roku budżetowym przeznacza się na pomoc restrukturyzacyjną w rozumieniu przepisów o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców oraz na finansowanie zadań określonych w przepisach ustawy o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy;

– 2% omawianych przychodów przeznacza się na pokrycie kosztów prywatyzacji, gospodarowanie mieniem Skarbu Państwa oraz na wykonywanie przez ministra Skarbu Państwa innych ustawowo określonych zadań (...), na które nie przeznaczono środków w budżecie państwa w danym roku budżetowym;

– 2% przychodów z prywatyzacji przeznacza się na cele związane z rozwojem nauki i technologii polskiej;

– przychody ze sprzedaży należących do Skarbu Państwa akcji i udziałów, stanowiących dotychczas rezerwę na cele uwłaszczenia, przeznaczone zostały na wspieranie rządowych programów służących aktywizacji zawodowej.

Ponadto 5% akcji należących do Skarbu Państwa w każdej ze spółek powstałych w wyniku komercjalizacji lub wpływ uzyskany ze sprzedaży tych akcji przeznacza się na cele związane z zaspokojeniem roszczeń byłych właścicieli mienia przejętego przez Skarb Państwa (tzw. rezerwa reprywatyzacyjna).

---

[26] DzU nr 235, poz. 1981.

[27] T.j.: DzU z 2002 r., nr 171, poz. 1397.

W celu transferu wymienionych środków do ich adresatów stosuje się formę gospodarki pozabudżetowej, jaką są rachunki środków specjalnych. W rezultacie dochodzi tu do ukrytego (z pominięciem rachunku deficytu budżetowego) finansowania przychodami płatności mających ewidentnie charakter wydatków budżetowych. Należy zatem uznać, że działania te są oczywiście sprzeczne z ogólną zasadą przejrzystości budżetu.

Trzeba także podkreślić, że powyższe płatności mają charakter wydatków „sztywnych". Ponadto przeznaczenie na ich finansowanie prawie jednej czwartej wpływów z prywatyzacji powoduje, że przychody z tego tytułu w coraz mniejszym stopniu finansują oficjalny (określony w ustawie budżetowej) deficyt, co wywołuje zwiększanie się potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, a w konsekwencji wzrost długu publicznego.

Ze wspomnianych względów, formułując postulaty *de lege ferenda* w zakresie prawnej regulacji kategorii przychodów publicznych, należałoby przede wszystkim wskazać na potrzebę wnikliwej analizy celowości utrzymywania obecnych rozwiązań, kierujących znaczną część wpływów z szeroko rozumianej prywatyzacji do pozabudżetowych form gospodarki środkami publicznymi (szereg rachunków środków specjalnych, Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa, Agencja Mienia Wojskowego, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa).

Należałoby też rozważyć przyjęcie konsekwentnego rozwiązania, polegającego na zaliczeniu do przychodów publicznych wszystkich wpływów z odpłatnego transferu majątku, rzeczy i praw.

Powyższe rozwiązania, poza tym że służyłyby powiększeniu strumienia środków bezpośrednio finansujących deficyt budżetowy, zmniejszając potrzeby pożyczkowe budżetu, to wyeliminowałyby również trudności z jednoznaczną interpretacją pojęcia „przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego".

I wreszcie, dokonując zmian w prawnej kwalifikacji środków publicznych, należałoby w katalogu przychodów publicznych stworzyć możliwość zaliczania do tych przychodów także innych, niż wcześniej wymienione, wpływów incydentalnych (jednorazowych lub kilkurazowych) lub niedefinitywnych.

Warto tutaj zauważyć, że w praktyce i tak środki o tym charakterze bywają zaliczane do przychodów. Podstawę do takich działań stwarzają bowiem przepisy ustaw budżetowych na dany rok. Przepisy tych ustaw, ustalając źródła pokrycia potrzeb pożyczkowych, w tym deficytu budżetowego – wymieniają bowiem jako jedno z takich źródeł „przychody z innych tytułów"[28]. Ta kategoria przychodów jest także uwzględniana w załącznikach do ustaw budżetowych, określających plan finansowy części 98 budżetu państwa. Dokonanie postulowanej zmiany miałoby zatem rów-

[28] Patrz np. art. 4 ustawy budżetowej na 2003 r. (DzU nr 235, poz. 1981).

nież na celu usunięcie niespójności pomiędzy odpowiednimi przepisami ustawy o finansach publicznych oraz ustaw budżetowych.

Dobrą ilustracją przedstawionego problemu może być zaliczenie do przychodów budżetu państwa wpłat do tego budżetu przez Agencję Własności Rolnej Skarbu Państwa równowartości części kwot rat kapitałowych obligacji restrukturyzacyjnych, wyemitowanych przez ministra finansów na podstawie ustawy budżetowej na rok 1996 w celu zwiększenia funduszy własnych i rezerw Banku Gospodarki Żywnościowej SA, z przeznaczeniem na restrukturyzację zadłużenia Agencji (wpłaty stosownej części równowartości odsetek od omawianych obligacji zaliczane są do dochodów budżetu). Obowiązek takich wpłat nakłada na AWRSP art. 20a ustawy z 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa[29]. Pomimo istnienia związku przyczynowego pomiędzy wyemitowaniem wspomnianych obligacji Skarbu Państwa (przekazanych nieodpłatnie do BGŻ SA) a przedmiotowymi wpłatami Agencji – wpłaty te trudno jednak zakwalifikować do któregoś z punktów składających się na katalog przychodów publicznych określony w art. 3 ust. 2 pkt 3 ustawy o finansach publicznych. Natomiast z uwagi na incydentalny – jednorazowy – charakter tego zobowiązania (jego pełna wysokość została wyliczona, a coroczne wpłaty do budżetu mają charakter rat), zaliczenie wpływów z tego tytułu do przychodów budżetowych jest jak najbardziej zasadne. Z tych względów dyskusyjne jest natomiast wspomniane zaliczenie do dochodów tej części omawianych wpłat, która przyczynowo związana jest z odsetkami płaconymi przez Skarb Państwa od przedmiotowych obligacji.

Ostatni postulat ewentualnych zmian w zamieszczonym w art. 3 ust. 1 pkt 3 katalogu przychodów publicznych dotyczy regulacji zawartej pod lit. a) omawianego przepisu, w której do przychodów zaliczono wpływy „ze sprzedaży papierów wartościowych oraz innych operacji finansowych". Dla uzyskania większej jasności należałoby ten ogólnikowy zapis zastąpić trzema odrębnymi podpunktami, wskazującymi jako źródła przychodów wpływy pochodzące:

– ze sprzedaży skarbowych i samorządowych dłużnych papierów wartościowych (a więc z papierów opiewających na wierzytelności pieniężne, emitowanych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego na rynku krajowym i rynkach zagranicznych);

– ze sprzedaży aktywów finansowych (w tej pozycji mieściłyby się także przychody uzyskiwane ze sprzedaży innych niż wspomniane wyżej papierów wartościowych);

– z operacji finansowych związanych z zarządzaniem długiem publicznym i zarządzaniem płynnością budżetu (np. z operacji typu *repo*, czy transakcji *swap*).

[29] Patrz przyp. 19.

Regulacja prawna rozchodów

Teoretycznie rzecz ujmując, prawne zdefiniowanie kategorii rozchodów publicznych nie powinno nastręczać większych trudności. Tę kategorię środków publicznych należałoby bowiem traktować jako kategorię czysto techniczną, obejmując nią środki niezbędne do wykupu zaciągniętych zobowiązań i udzielania pożyczek. Z tych względów, zamieszczony w art. 4 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, bardzo syntetyczny katalog środków zaliczanych do tej kategorii nie powinien budzić istotniejszych zastrzeżeń. Tak jak to ma miejsce w wypadku przychodów, omawiany katalog ma w zasadzie charakter zamknięty. Zawiera on jedynie trzy następujące pozycje:

– spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów;
– wykup papierów wartościowych oraz inne operacje finansowe;
– udzielone pożyczki.

W rzeczywistości zamieszczenie w drugim *tiret* wspomnianego przepisu bardzo szerokiego określenia „inne operacje finansowe" pozwala na zaliczenie do rozchodów (a zatem na finansowanie z pominięciem rachunku deficytu budżetowego) wielu innych zobowiązań niż te, które bezpośrednio wiążą się ze zwrotem otrzymanych pożyczek i kredytów (w tym z wykupem dłużnych papierów wartościowych), udzielaniem pożyczek z budżetu, zarządzaniem długiem czy zakładaniem lokat ze środków publicznych. I tak, w ostatnich latach z rozchodów budżetu państwa finansowane są wielomiliardowe operacje – których koszty, w wypadku zaliczenia ich do wydatków budżetu, w sposób istotny powiększyłyby deficyt budżetowy.

Koronnym przykładem takiej praktyki jest finansowanie z rozchodów rekompensat z tytułu zakwestionowanego przez Trybunał Konstytucyjny – niepodwyższania w okresie od lipca 1991 r. do czerwca 1992 r. wynagrodzeń i uposażeń w sferze budżetowej[30]. Wypłata tych rekompensat rozpoczęła się w 2000 r. a jej zakończenie ma nastąpić w 2004 r. Łączną kwotę przeznaczoną na wypłatę omawianych rekompensat ustalają kolejne ustawy budżetowe. W latach 2000-2002 wydano na ten cel ponad 7,9 mld zł, w 2003 r. zaplanowano wypłaty w kwocie 3,3 mld zł, zaś koszty całej operacji z uwzględnieniem stałej waloryzacji rekompensat wyniosą zapewne około 16 mld zł. Wprawdzie w przepisach regulujących wypłatę rekompensat ustalono, iż minister Skarbu Państwa „zapewni" przychody z prywatyzacji na ich finansowanie (w latach 2000-2001 „zapewnił" 5,9 mld zł, zaś w 2002 r. nie przeznaczono na ten cel żadnych przychodów z prywatyzacji), to jednak wydatkowanie wpływów z prywatyzacji na omawiane rekompensaty powoduje z kolei zwiększenie potrzeb pożyczkowych budżetu na finansowanie deficytu.

---

[30] Podstawę wypłaty tych rekompensat stanowi ustawa z 6 marca 1997 r. o zrekompensowaniu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektórych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent (t.j. DzU z 2000 r., nr 23, poz. 294).

Podobna sytuacja wystąpiła (choć w mniejszym kwotowo zakresie) w przeprowadzanej w latach 1999-2001 operacji likwidacji nieuregulowanych zobowiązań jednostek ochrony zdrowia, które zostały przejęte przez Skarb Państwa. Pewna część tych zobowiązań została bowiem wykupiona z rozchodów budżetu (pozostałą część skonwertowano na wyemitowane w tym celu obligacje skarbowe, a także zniesiono w wyniku potrąceń zobowiązań podatkowych).

Z punktu widzenia społecznego i ekonomicznego trudno negować powyższą praktykę zaspokajania z rozchodów tych pieniężnych zobowiązań Skarbu Państwa, których wpisanie w ciężar wydatków, z uwagi na ich rozmiary, mogłoby zdestabilizować budżet państwa. Mając na uwadze źródło ich powstania, trudno się jednak oprzeć wrażeniu, że w istocie zobowiązania te praktycznie nie różnią się charakterem prawnym od wymagalnych zobowiązań jednostek budżetowych, które regulowane są z wydatków budżetu. Ponadto zarówno jedne, jak i drugie ujmowane są w zadłużeniu Skarbu Państwa i w państwowym długu publicznym (art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy o finansach publicznych). O tym, z jakiego źródła te w zasadzie identyczne zobowiązania będą regulowane (a zatem jakie będą ostatecznie rozmiary oficjalnego deficytu budżetowego), przesądza w praktyce nie przepis prawa, lecz podejmowane każdorazowo arbitralne decyzje. Jako egzemplifikację powyższej praktyki można przytoczyć chociażby fakt, że w 2002 r., a więc już po zakończeniu zasadniczej fazy wspomnianej wyżej operacji likwidacji przeterminowanego zadłużenia jednostek ochrony zdrowia – pozostałą część zobowiązań z tego tytułu regulowano ze środków rezerwy celowej budżetu, a więc z wydatków.

Powyższe uwagi dotyczące prawnej regulacji rozchodów budżetowych nasuwają ponadto dalej idącą refleksję. Zawarta w ustawie o finansach publicznych klasyczna definicja deficytu budżetowego (z modyfikacją polegającą na zaliczeniu do przychodów wpływów z prywatyzacji) pozostawia poza rachunkiem tego deficytu kilka istotnych zjawisk budżetowych.

Po pierwsze, chodzi tu o wyżej wspomniane zobowiązania wymagalne jednostek budżetowych. Wprawdzie powstawanie tych zobowiązań można i należy uznać za przejaw łamania dyscypliny gospodarowania środkami budżetowymi, to jednak ich przyrost powinien chyba znajdować odzwierciedlenie zarówno w saldzie sektora finansów publicznych, jak i w deficytach budżetu państwa i budżetów samorządowych. Przyrost omawianych zobowiązań powoduje w praktyce dodatkowe wydatki, finansowane kredytem wymuszonym przez jednostki budżetowe na podmiotach uprawnionych do określonych świadczeń. Obecny stan prawny nie stanowi wystarczającego zabezpieczenia przed pokusami do zaniżania rozmiarów wykazywanego deficytu budżetowego, poprzez dopuszczanie do kosztownego (wysokie odsetki za zwłokę) narastania zobowiązań wymagalnych. Szczegółowa analiza wykonania budżetów państwa wskazuje na występowanie wypadków ewidentnego zaniżania planowanych wydatków na określone cele (mimo dość łatwo dającego się przewidzieć

zapotrzebowania na środki, gdyż zobowiązania budżetu w tych wypadkach wynikają z określonych przepisów prawa). Dla przykładu można tutaj wskazać chociażby trwającą do niedawna praktykę zaniżania planowanych wydatków Urzędu Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast, co powodowało „hodowlę" wymagalnych zobowiązań wobec sektora bankowego, czy też niezrozumiałe zaniżenie w 2002 r. dotacji dla Państwowego Funduszu Kombatantów (odsetki od powstałych w rezultacie tego zobowiązań wymagalnych wyniosły 9,4 mln zł).

Po drugie, trzeba także zauważyć narastającą w ostatnich latach praktykę finansowania przez państwo określonych celów społecznych i gospodarczych z pominięciem kategorii wydatków, a więc i rachunku deficytu budżetowego. Finansowanie to polega na konwersji określonych zobowiązań budżetu na skarbowe papiery wartościowe. Jest to zatem kreowanie przyszłych rozchodów, którego nie poprzedza uzyskanie odpowiednich przychodów, a jedynie zwiększeniu ulega dług Skarbu Państwa. Przykłady takich działań są dość liczne. W ten sposób została na przykład skonwertowana przeważająca część wymagalnego zadłużenia wynikającego z nieuregulowanych zobowiązań jednostek ochrony zdrowia (wartość wyemitowanych w tym celu obligacji skarbowych wyniosła około 8,5 mld zł). Podobnie rozwiązano problem zobowiązań Skarbu Państwa wynikających z przepisów ustawy z 25 października 1990 r. o zwrocie majątku utraconego przez związki zawodowe i organizacje społeczne w wyniku wprowadzenia stanu wojennego[31]. Natomiast niedawno przedmiotem prac legislacyjnych stał się projekt ustawy o przejęciu przez Skarb Państwa zobowiązań ZUS wobec funduszy emerytalnych. Zobowiązania te, wynikające z tytułu nieprzekazanych składek, wynoszą już ponad 6,5 mld zł plus około 3 mld zł odsetek. Projekt zakłada, że fundusze otrzymają wyemitowane w tym celu obligacje skarbowe, które będą mogły być przedmiotem obrotu za pośrednictwem giełdy. Oprocentowanie tych papierów będzie zależne od rentowności bonów skarbowych[32].

I wreszcie po trzecie, należy wskazać na praktykę dokonywania nieodpłatnych transferów walorów majątkowych państwa (obligacji skarbowych, należących do Skarbu Państwa akcji i udziałów przedsiębiorstw oraz praw rzeczowych) na różnorodne, mniej lub bardziej rzeczywiste procesy restrukturyzacji gospodarki. Początek takiej praktyce dała restrukturyzacja państwowego wówczas sektora bankowego. W celu urealnienia pozycji walutowych niektórych banków zostały im przekazane obligacje skarbowe nominowane w dolarach amerykańskich, natomiast w celu pokrycia strat związanych z operacją oddłużenia przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej oraz na restrukturyzację finansową Banku Gospodar-

[31] DzU z 1996 r., nr 143, poz. 661, ze zm.

[32] Stosowna ustawa została uchwalona 23 lipca 2003 r. (DzU nr 149, poz. 1450). Ustawa ta wejdzie w życie 1 października 2003 r., z wyjątkiem art. 7, nowelizującego ustawę o systemie ubezpieczeń społecznych, który wszedł w życie z dniem ogłoszenia.

ki Żywnościowej i banków spółdzielczych – wyemitowano i przekazano wskazanym bankom tzw. obligacje restrukturyzacyjne[33]. Stan zadłużenia państwowego z tytułu tych tzw. obligacji nierynkowych na 31 grudnia 2002 r. wynosił około 8,8 mld zł.

Podobną operację wykonano w celu doprowadzenia kapitałów własnych Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń SA do zgodności z wymogami prawa ubezpieczeniowego. Przedmiotem nieodpłatnego transferu walorów majątkowych były w tym wypadku należące do państwa akcje Banku Handlowego SA.

W ostatnich latach mamy do czynienia z rozszerzającą się praktyką dotowania nierentownych państwowych podmiotów gospodarczych, przez nieodpłatne przekazywanie im należących do Skarbu Państwa akcji spółek dopuszczonych do publicznego obrotu papierami wartościowymi. Z reguły walory te są w stosunkowo krótkim czasie „hurtowo" zbywane przez beneficjantów za pośrednictwem giełdy. W rezultacie powyższa praktyka nie dość, że nosi znamiona dokonywania nieewidencjonowanych w budżecie rozchodów[34], to w dodatku wpływa destabilizująco na polski rynek kapitałowy.

Kolejnym sposobem legalnego nadużywania kategorii rozchodów do finansowania określonych zadań z pominięciem rachunku deficytu budżetowego jest metoda polegająca na udzieleniu z budżetu, a następnie umorzeniu pożyczki. W takim przypadku dochodzi do sfinansowania rozchodami ewidentnego wydatku budżetowego (o charakterze dodatkowej dotacji), niemającego pokrycia w dochodach, jak też nieujętego w deficycie budżetowym. Przez umorzenie pożyczonych kwot budżet traci przyszłe przychody, które miały zrekompensować rozchody finansujące pożyczkę. Rezultatem takiego działania jest powiększenie zadłużenia Skarbu Państwa, gdyż na sfinansowanie rozchodów dokonanych w wyniku udzielenia takiej pożyczki należało uprzednio uzyskać stosowne przychody, powiększając w ten sposób potrzeby pożyczkowe budżetu.

Największą operacją tego rodzaju było udzielenie w 1999 r., a następnie umorzenie pożyczki Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych. Trzeba przy tym zauważyć, że ustawa budżetowa na ten rok nie upoważniała ministra finansów do udzielenia ze środków budżetowych pożyczek dla FUS. Pożyczek takich nie ujęto także w planowanych rozchodach. Jednakże, wobec możliwości zagrożenia płynności finansowej FUS, Rada Ministrów przyjęła, a następnie skierowała do Sejmu stosowny projekt ustawy. W rezultacie w ustawie z 23 września 1999 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych[35] upoważniono ministra finansów do udzielenia w 1999 r. FUS pożyczki z budżetu państwa, w łącznej kwocie nie większej niż 4 mld zł. Po-

[33] Na podstawie przepisów ustawy z 3 lutego 1993 r. o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków oraz o zmianie niektórych ustaw (DzU nr 18, poz. 82, ze zm.).

[34] Jest to bowiem w istocie forma pozabudżetowego finansowania działań, których koszty powinny być pokrywane z wydatków budżetu państwa.

[35] DzU nr 78, poz. 875.

nadto z uwagi na to, iż art. 65 ust. 1 ustawy o finansach publicznych ogranicza możliwość udzielania z budżetu pożyczek tylko do wypadków ustalonych w ustawie budżetowej – w art. 2 ustawy nowelizującej ustawę o ubezpieczeniach społecznych ustalono, że do omawianych pożyczek powyższe ograniczenia nie mają zastosowania. Z punktu widzenia formalnego ten sposób postępowania nie powinien budzić zastrzeżeń, tym niemniej – jak to wynikało z dyskusji na posiedzeniu plenarnym Sejmu, na którym przyjęto przedmiotową nowelizację – zdawano sobie w pełni sprawę z wątpliwej jakości merytorycznej zastosowanego rozwiązania. Kolejne, w pełni wykorzystane, upoważnienie dla ministra finansów do udzielenia FUS pożyczek z budżetu do kwoty 2 mld zł, zostało ustalone w art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy budżetowej na 2000 r.[36]

Z dniem 1 stycznia 2003 r. powyższe pożyczki, których wartość wraz z naliczonymi odsetkami wyniosła około 8,1 mld zł, zostały umorzone na mocy kolejnej nowelizacji ustawy o ubezpieczeniu społecznym[37].

Przedstawiona wyżej operacja nie była pierwszym działaniem tego rodzaju. Znaczącym źródłem zwiększenia w 1999 r. nakładów na ochronę zdrowia były rozchody budżetowe w kwocie 847,4 mln zł, przekazane kasom chorych w lutym tego roku w formie pożyczek, które następnie – na podstawie ustawy z 23 lipca 1999 r. o zmianie ustawy o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym[38] – zostały całkowicie umorzone. Kolejną taką pożyczkę Kasy Chorych otrzymały w 2000 r. na podstawie art. 169 i ustawy z 6 lutego 1977 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym[39]. Tym razem, jak to wynika ze skierowanego do Sejmu projektu ustawy o spłacie pożyczek udzielonych w 2000 r. kasom chorych z budżetu państwa, spłaty tych należności następca prawny kas – Narodowy Fundusz Ochrony Zdrowia – dokonałby w wydłużonym w stosunku do pierwotnych warunków terminie, czyli nie później niż do 31 marca 2007 r. Spłata omawianej należności, której wysokość na 31 grudnia 2002 r. wynosiła 821,5 mln zł, miałaby nastąpić z przychodów dłużnika, z wyłączeniem dotacji z budżetu państwa.

W uzupełnieniu tej części rozważań warto wspomnieć o innym jeszcze sposobie ograniczania rozmiarów deficytu budżetowego „kuchennymi drzwiami". Jest nim finansowanie części wydatków tych jednostek sektora finansów publicznych (np. funduszy celowych czy agencji rządowych), które mają osobowość prawną – kredytami zaciąganymi w bankach komercyjnych. Głębsza analiza tej problematyki wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Należy jednak zauważyć, że zadłużenie to staje się coraz większym problemem. I tak na przykład w 2002 r. tylko Fundusz Pracy i Fundusz Ubezpieczeń Społecznych zwiększyły swoje zadłużenie w bankach komercyjnych o około 4 mld zł.

[36] Ustawa z 21 stycznia 2000 r., (DzU nr 7, poz. 85).

[37] Ustawa z 18 grudnia 2002 r., (DzU nr 241, poz. 2074).

[38] DzU nr 137, poz. 887, ze zm.

[39] DzU nr 28, poz. 153, ze zm.

Powyższe uwagi dotyczące szeroko rozumianej problematyki rozchodów prowadzą do wniosku, że wyeliminowanie wad obecnie obowiązującej regulacji prawnej tej kategorii środków publicznych nie powinno ograniczać się do postulatu doprecyzowania treści art. 4 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Wnioski *de lege ferenda* w tym zakresie należałoby sformułować także w odniesieniu do kilku innych rozwiązań zawartych w tym akcie normatywnym.

Po pierwsze, należałoby w art. 4 ust. 1 pkt 2 pozostawić jedynie słowa „wykup papierów wartościowych", skreślając słowa „oraz inne operacje finansowe". Natomiast w odrębnym punkcie tego przepisu powinny być uznane za rozchody publiczne „środki niezbędne do prowadzenia operacji finansowych związanych z zarządzaniem długiem i zapewnieniem płynności". Przez pojęcie środków zapewniających płynność finansową jednostek sektora finansów publicznych należy m.in. rozumieć rozchody związane z lokowaniem wolnych środków. W związku z tym powyższe rozwiązanie powinno być uzupełnione odrębnym przepisem omawianej ustawy, ustalającym precyzyjne zasady dokonywania lokat przez podmioty należące do sektora publicznego, w tym zasady lokowania środków budżetu państwa w Narodowym Banku Polskim i w bankach komercyjnych.

Ponadto, mając na uwadze praktyczną nierealność oraz ekonomiczną niekorzystność ustanowienia ustawowego zakazu finansowania z rozchodów niektórych znacznych kwotowo zobowiązań wymagalnych, należałoby rozważyć celowość rozszerzenia zawartego w art. 4 ust. 2 katalogu rozchodów – o środki przeznaczone na zaspokojenie pewnych kategorii zobowiązań wymagalnych, jednocześnie możliwie precyzyjnie określając kryteria, jakim powinny odpowiadać takie zobowiązania. Należałoby przy tym ustalić, że przedmiotowe rozchody mogą być dokonywane w formie gotówkowej bądź przez konwersję zobowiązania na skarbowe (samorządowe) dłużne papiery wartościowe. Dodatkowo należałoby tu rozważyć celowość ujmowania przyrostu innych niż wyżej wspomniane zobowiązań wymagalnych w rachunku deficytu budżetowego, co mogłoby się przyczynić do ograniczenia zjawiska „hodowli" tych zobowiązań.

Po drugie, ustawa o finansach publicznych powinna zawierać przepisy regulujące zasady i tryb umarzania i udzielania ulg w spłacaniu niepodatkowych należności podmiotów zaliczanych do sektora publicznego. Przepisy te powinny m.in. w miarę jednoznacznie określać kryteria umarzania pożyczek udzielonych z budżetu. Nie powinno się tu zatem stosować takich klauzul jak np. „w szczególnie uzasadnionych wypadkach..."

Po trzecie, właśnie w ustawie o finansach publicznych, a nie w jakimś innym akcie normatywnym, należałoby uregulować kwestię nieodpłatnego transferu na rzecz podmiotów niewchodzących w skład sektora finansów publicznych – należących do państwa lub jednostek samorządu terytorialnego takich walorów majątkowych, jak akcje, udziały, obligacje, instrumenty pochodne lub inne prawa majątkowe. Trzeba bowiem pamiętać, iż transfer taki oznacza w efekcie bądź utratę przyszłych wpływów z prywatyzacji, bądź wzrost zadłużenia państwowego.

*

Konstatacja faktu, iż przepisy ustawy o finansach publicznych nie zawierają dostatecznie precyzyjnych unormowań zarówno w odniesieniu do przychodów, jak i rozchodów publicznych, prowadzi do wniosku, że ten akt normatywny nie stwarza także wystarczających podstaw do precyzyjnego wyliczania deficytu (lub nadwyżki) sektora finansów publicznych, jak również deficytów budżetów państwa i jednostek samorządu terytorialnego[40]. Wprawdzie, jak już wyżej wspomniano, można przyjąć różne podejścia do metodologii liczenia deficytu, jak też do kategoryzacji określonych strumieni środków publicznych, to jednak konieczne jest, aby przepisy regulujące te kwestie były jednoznaczne oraz stabilne. Tylko takie uregulowanie omawianej problematyki stwarza właściwe warunki do prowadzenia racjonalnej i zdyscyplinowanej gospodarki środkami publicznymi, oraz przez należytą jasność i porównywalność prezentowanych agregatów pieniężnych umożliwia parlamentarną i społeczną kontrolę tych procesów.

Postulat jednoznaczności i względnej stabilności przepisów prawa regulujących gospodarowanie środkami publicznymi „pod kreską" – jak niekiedy określa się przychody i rozchody – nie dotyczy jedynie postanowień ustawy o finansach publicznych. Coraz groźniejszym dla tych finansów zjawiskiem jest w ostatnich latach „legalizowanie" odstępstw od przepisów tej ustawy przez rozwiązania „szczególne", przyjmowane w ustawach odrębnych. Wystarczy wspomnieć wymienione wyżej ustawy, w których umorzono udzielone z budżetu pożyczki, czy ustawowe „rozdrapanie" przez gospodarkę pozabudżetową znacznej części przychodów z prywatyzacji.

Wydawałoby się, że doświadczenia lat ubiegłych skłonią projektodawców nowej ustawy o finansach publicznych – niezbędnej chociażby dla określenia zasad gospodarowania środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej – do ustalenia bardziej dyscyplinujących reguł kategoryzowania środków publicznych. Tymczasem w skierowanym do Sejmu w sierpniu br. rządowym projekcie tej ustawy można znaleźć propozycję przepisu, gdzie do rozchodów publicznych zalicza się m.in. „płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego". Taki przepis, w razie jego przyjęcia, może sprawić, że kolejna część dotychczasowych wydatków budżetowych stanie się rozchodami, a więc w sposób sztuczny pomniejszony zostanie oficjalny deficyt budżetowy.

Oczywiście zgłoszone w niniejszym opracowaniu postulaty *de lege ferenda* nie mogą stanowić panaceum na pogłębiającą się nierównowagę finansów publicznych. Skutecznym lekarstwem na tę chorobę byłaby bowiem kompleksowa reforma, głów-

[40] Pośrednim dowodem na to może być chociażby coraz bardziej złożony sposób wyliczania tzw. deficytu ekonomicznego sektora finansów publicznych.

nie w sferze dochodów, a zwłaszcza wydatków budżetowych. Tymczasem zamiast zdecydowanych działań reformatorskich, w kolejnych budżetach prezentowane są coraz to nowe metody sztucznego obniżania poziomu deficytu. Według opinii ekspertów, szczególnym tego wyrazem może być projekt budżetu na 2004 r. Ich zdaniem, projekt ten pełen jest przykładów tzw. kreatywnej księgowości. I tak na przykład, zmniejszenie dotacji dla Funduszu Pracy zwiększy jedynie poziom długów komercyjnych tego funduszu, wypychając niejako część deficytu rządowego sektora finansów publicznych poza budżet. Przykładem „kreatywnej księgowości" jest także wyłączenie z wydatków dotacji dla Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, rekompensującej składki odprowadzane do otwartych funduszy emerytalnych. Według obliczeń niektórych analityków bankowych, deficyt budżetowy w 2004 r., gdyby uwzględnić wszystkie wydatki umieszczone „pod kreską", wyniósłby nie zakładane 45,5, lecz 64 mld zł[41].

Należy jednak przypomnieć, że to nie wyliczony (w ten czy inny sposób) oficjalny deficyt budżetowy wywołuje negatywne zjawiska ekonomiczne. Zjawiska te powoduje finansowanie części wydatków budżetowych, która nie znajduje pokrycia w dochodach. Aby wydatki te mogły być dokonane, muszą być bowiem w jakiś sposób sfinansowane. Toteż z czysto ekonomicznego punktu widzenia wysiłki podejmowane w celu prezentacji jak najniższego deficytu nie mają większego wpływu na potencjalne zagrożenia wynikające z rzeczywistych rozmiarów nierównowagi finansów publicznych, takie jak:

– gwałtowne narastanie długu publicznego;
– ryzyko monetyzacji deficytu, grożące przyspieszeniem inflacji;
– wzrost rynkowych stóp procentowych;
– absorpcję oszczędności prywatnych oraz tzw. wypychanie sektora prywatnego z rynków finansowych przez wzrastający popyt na środki ze strony sektora publicznego, co ogranicza inwestycje prywatne, a więc osłabia wzrost gospodarczy;
– negatywne postrzeganie kraju na światowych rynkach finansowych.

Trzeba także pamiętać, że w perspektywie wejścia Polski do Unii Europejskiej, a następnie do Unii Gospodarczej i Walutowej, ważniejszą kategorią od naszego deficytu oficjalnego, będzie deficyt liczony zgodnie z zasadami określonymi w Traktacie z Maastricht oraz w protokole w sprawie procedury nadmiernego deficytu.

mgr Janusz Maj
doradca prezesa NIK

[41] *Budżet kreatywnej księgowości*, „Rzeczpospolita" nr 212 z 11 września 2003 r.

Tadeusz Chrościcki

SYTUACJA SPOŁECZNO-GOSPODARCZA POLSKI Z ZARYSEM PROGNOZY ŚREDNIOTERMINOWEJ

Diagnoza stanu gospodarki w połowie 2003 r.

Coraz wyraźniejsze są **symptomy poprawy koniunktury i umacniania się trendów wzrostowych.** Należy do nich zaliczyć m.in. ożywienie w produkcji przemysłowej, transporcie i handlu wewnętrznym, dobre – mimo niekorzystnych uwarunkowań zewnętrznych – wyniki eksportu, rosnącą efektywność działania podmiotów gospodarczych. Towarzyszy temu niska inflacja, a także mniej restrykcyjna polityka pieniężna. O ile te procesy umocnią się w następnych miesiącach – można oczekiwać, że przyrost PKB w skali całego roku sięgnie 3,3%, wobec 1,4% w 2002 r.

W II połowie roku można liczyć na przełamanie – utrzymujących się od 2001 r. – tendencji spadkowych w inwestowaniu (w I półroczu br. nakłady inwestycyjne w dużych przedsiębiorstwach były o 2,2% mniejsze niż przed rokiem). O zainteresowaniu rozbudową mocy produkcyjnych świadczy to, że od stycznia do sierpnia bieżącego roku najszybciej (o 14%) wzrosła produkcja przeznaczona na cele inwestycyjne, a przedsiębiorstwa przygotowujące tereny pod budowę zwiększyły sprzedaż ponad dwukrotnie.

Na działania prorozwojowe pozytywnie oddziaływać powinna poprawa sytuacji finansowej przedsiębiorstw, łatwiejsza dostępność zewnętrznych źródeł finansowania (m.in. w rezultacie dokonanych obniżek stóp procentowych), korzystniejsze zasady odpisów amortyzacyjnych, napływ inwestycji zagranicznych (dodatkowo stymulowany zbliżającą się akcesją do UE).

Produkt krajowy brutto zwiększył się w I półroczu bieżącego roku, w porównaniu z analogicznym okresem ubiegłego roku, o 3%.

Zwraca uwagę osłabienie przyrostu spożycia indywidualnego, stanowiącego istotną (około 60%) część popytu krajowego. Tempo wzrostu tego spożycia, które w ca-

łym 2002 r. osiągnęło 3,3% (w tym w IV kwartale – 3,5%) w I półroczu 2003 r. zmalało do 2,6%.

Dynamikę spożycia warunkowały:

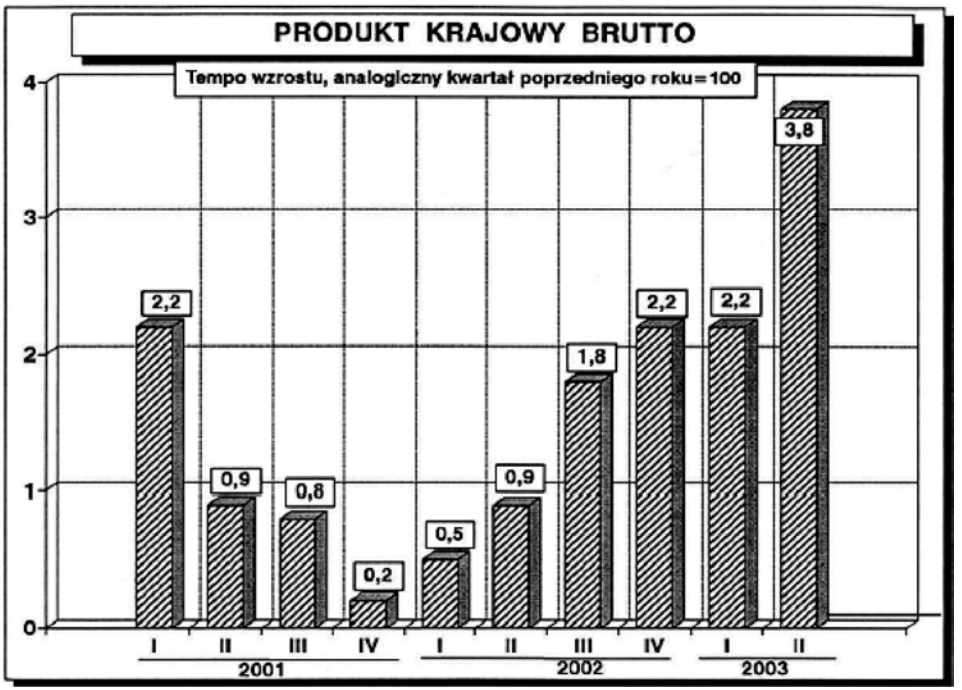
– utrzymujący się od wielu miesięcy spadek realnych wypłat z tytułu wynagrodzeń;

– nadal wysoki poziom bezrobocia, w tym wzrastająca liczba osób pozbawionych prawa do zasiłków;

– mała dostępność i relatywnie wysoki koszt kredytów konsumpcyjnych;

– ograniczona skłonność do absorbowania oszczędności przez bieżącą konsumpcję.

Rysunek 1



Perspektywy przyspieszonego rozwoju nie są wolne od zagrożeń, z których najistotniejsze to nadal bardzo trudna sytuacja na rynku pracy, głęboka nierównowaga finansów publicznych oraz niski poziom oszczędności krajowych, które mogą nie wystarczyć do sfinansowania inwestycji niezbędnych w okresie ożywienia gospodarczego.

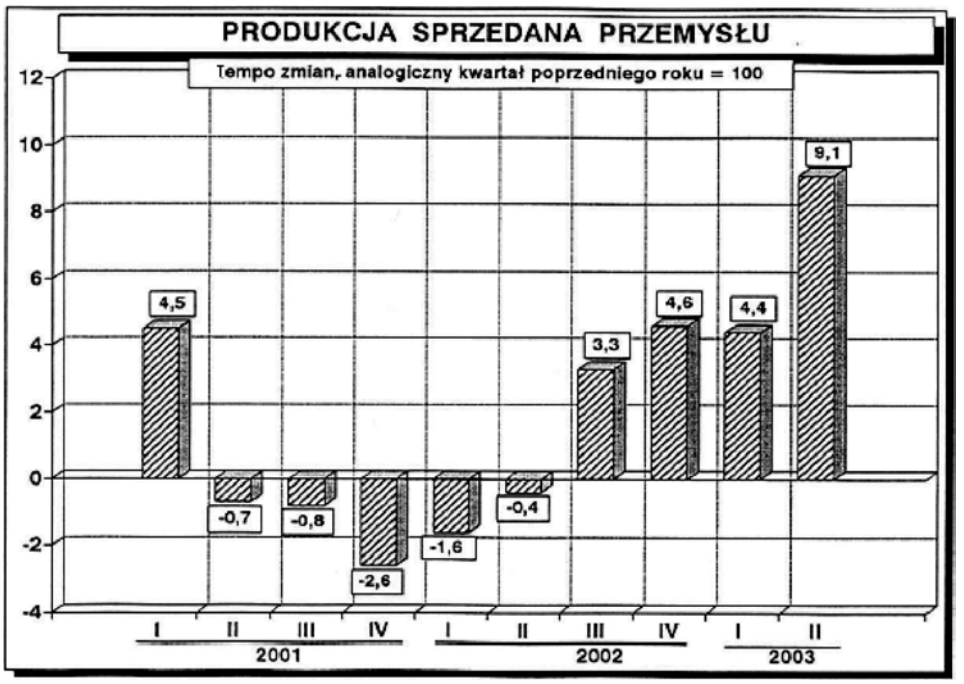
Niekorzystnie kształtują się także **uwarunkowania zewnętrzne**. Opóźnia się ożywienie w gospodarce światowej. Dane dotyczące wskaźników aktywności gospodarczej wskazują na osłabienie wzrostu wszystkich dużych gospodarek krajów Unii Europejskiej. Tendencje stagnacyjne utrzymają się tam prawdopodobnie do końca roku.

W rezultacie w tym rejonie wzrost PKB w 2003 r. (1,3%) będzie tylko nieznacznie wyższy od osiągniętego w 2002 r. (1,2%). Dla Polski najistotniejsza jest dekoniunktura w Niemczech, gdzie w 2003 r. PKB może zaledwie osiągnąć poziom 2002 r.

W naszym kraju, w ostatnich miesiącach, tempo wzrostu **produkcji przemysłowej** ukształtowało się na poziomie znacznie przekraczającym oczekiwania. W II kwartale zwiększyła się ona aż o 9,1%, a w lipcu i sierpniu o ponad 8%. O przyroście w tej skali zadecydował przemysł przetwórczy. W rezultacie od stycznia do sierpnia jego produkcja wzrosła o 8,5%, a całego przemysłu o 7,1%. Najwyższą dynamiką charakteryzowały się działy o relatywnie wysokim i rosnącym udziale produkcji eksportowej – produkcja pojazdów mechanicznych, maszyn biurowych i komputerów, aparatury elektrycznej, wyrobów chemicznych, mebli. Wartość sprzedaży tych działów stanowi ponad jedną piątą wartości produkcji całego przemysłu.

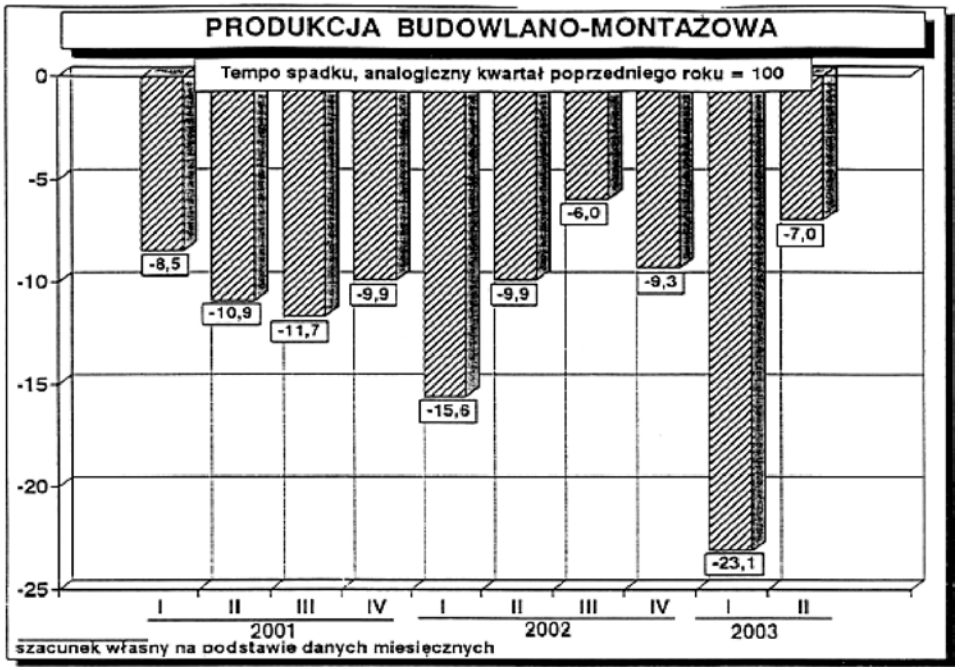
Ożywieniu w przemyśle towarzyszą korzystne zmiany strukturalne. Poziom produkcji działów i grup uznawanych za nośniki postępu technicznego był po ośmiu miesiącach o 17% wyższy niż przed rokiem, a ich udział w ogólnej produkcji przedsiębiorstw przemysłowych zwiększył się do 13,2%. W bieżącym roku realne jest osiągnięcie wzrostu produkcji całego przemysłu o około 8%, wobec 1,4% w 2002 r.

Rysunek 2



Sytuacja w **budownictwie** w dalszym ciągu jest znacznie gorsza niż w przemyśle. Regres w tym sektorze gospodarki wystąpił znacznie wcześniej, był zdecydowanie głębszy i utrzymuje się nadal. Zgodnie z prognozami, nieprzełamany jeszcze został – występujący przez czwarty kolejny rok – spadek produkcji, ale jego skala jest coraz niższa. W II kwartale bieżącego roku produkcja budowlano-montażowa była o około 7% mniejsza niż przed rokiem, a w lipcu i sierpniu o 1,5%, wobec spadku o ponad 23% w I kwartale. Od stycznia do sierpnia bieżącego roku, w porównaniu z analogicznym okresem ubiegłego roku, spadek wyniósł 9,3%, a w relacji do 1999 r. około 30%. Konsekwencją była redukcja – w zbliżonej skali – zatrudnienia w tym sektorze (pracę utraciło około 180 tys. osób).

Rysunek 3



Prognozuje się, że w skali całego roku produkcja budowlano-montażowa nie osiągnie poziomu roku poprzedniego, ale skala spadku (około 5%) będzie niższa niż w 2002 r. (8,7%).

Informacje o rozmiarach **budownictwa mieszkaniowego** nie odzwierciedlają rzeczywistej sytuacji w tym sektorze. Liczba mieszkań oddanych do użytku w ciągu ośmiu miesięcy br. była 2-krotnie wyższa niż przed rokiem, przede wszystkim ze względu na wysoki (ponad 3-krotny) wzrost budownictwa indywidualnego. Miał on jednak w zasadzie charakter statystyczny – dotyczył mieszkań od dawna gotowych oraz zamieszki-

wanych i był konsekwencją wchodzących w życie zmian w prawie budowlanym, m.in. zaostrzających finansowe kary za eksploatowanie domów nieoddawanych formalnie do użytku. Uwagę zwraca – utrzymujący się czwarty rok z rzędu – spadek liczby mieszkań rozpoczętych. Natomiast liczba mieszkań, na budowę których wydano pozwolenia, była – po trzech latach systematycznego spadku – o 7,4% większa od ubiegłorocznej i dotyczyła głównie budownictwa indywidualnego. Przeprowadzone ostatnio badania koniunktury w przemyśle przetwórczym i budownictwie wskazują na jej poprawę. Poprawa dotyczy zwłaszcza spodziewanego portfela zamówień, wzrostu produkcji i możliwości zmniejszania wysokiej skali zwolnień pracowników.

Należy odnotować przyspieszenie tempa **sprzedaży detalicznej**. W II kwartale wolumen tej sprzedaży, realizowanej przez przedsiębiorstwa o liczbie pracujących powyżej 9 osób, zwiększył się w porównaniu z ubiegłym rokiem o 9,8%, a w lipcu i sierpniu o 5,3%, wobec 1,2% w I kwartale. W rezultacie w ciągu ośmiu miesięcy wzrost sprzedaży wyniósł 6,1%, w tym żywności, napojów alkoholowych i bezalkoholowych oraz wyrobów tytoniowych – 19,8%, a pojazdów mechanicznych, motocykli i części – 8%.

Zdecydowana poprawa dynamiki obrotów handlu wewnętrznego wskazuje na prawdopodobne, znaczące przyspieszenie wzrostu spożycia indywidualnego w III kwartale.

W **rolnictwie** niekorzystne warunki agrometeorologiczne zimą, jak również susza wiosną i latem, spowodowały znaczne straty w produkcji roślinnej. Niższe niż przed rokiem były zbiory zbóż, rzepaku, ziemniaków, siana oraz owoców jagodowych. Tych strat nie zrekompensował wzrost produkcji żywca wieprzowego i drobiowego. W rezultacie globalna produkcja rolnicza zmniejszy się już drugi rok z rzędu. Spadek może przekroczyć 3%, wobec 1,8% w 2002 r.

Wyraźnie ożywia się działalność prorozwojowa podmiotów gospodarczych. Co prawda w I półroczu br. **nakłady inwestycyjne** w dużych przedsiębiorstwach nie osiągnęły jeszcze poziomu poprzedniego roku, ale spadek (2,2%) był zdecydowanie niższy w poprzednich latach, a przy tym – ze względu na niską energochłonność gospodarki – dotyczył w dużej części górnictwa węgla kamiennego i produkcji energii elektrycznej. Na szczególną uwagę zasługuje natomiast wzrost o ponad 13% wolumenu inwestycji w przedsiębiorstwach przemysłu przetwórczego, w których w ciągu ostatnich 3 lat zmniejszyły się one aż o 30%. Oznaką umacniania się wzrostowych trendów są dane dotyczące inwestycji rozpoczętych, których zarówno ilość, jak i wartość kosztorysowa była o około 31% większa niż w I półroczu 2002 r.

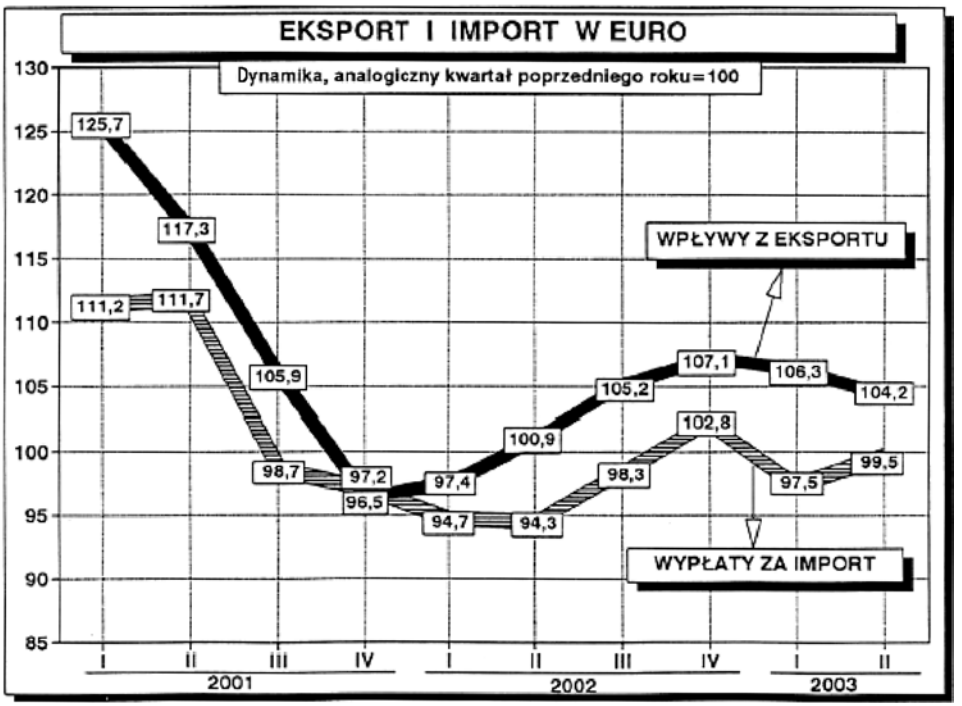
Rok 2003, podobnie jak dwa poprzednie lata, jest korzystny dla polskich **eksporterów**. Dane ze zgłoszeń celnych (SAD) wskazują, że w od stycznia do lipca bieżącego roku dynamika eksportu wyprzedzała dynamikę importu. Eksport wyrażony w dolarach wzrósł o 25,8%, a import o 20,4%. Ujemne saldo towarowe (8,6 mld USD) było o 5,6% wyższe niż przed rokiem. Natomiast – ze względu na znaczącą aprecjację euro w relacji do dolara – eksport liczony w euro wzrósł o 3,4%, a import obniżył się o 1%. W rezultacie ujemne saldo (7,8 mld euro) zmalało o 13,1%.

Według danych NBP (tj. statystyki płatniczej), wpływy z eksportu w przeliczeniu dolarowym wzrosły w ciągu siedmiu miesięcy bieżącego roku o 27,6%, a w euro o 5%.

Mimo rosnącego popytu na rynku krajowym, wypłaty za import liczone w dolarach zwiększyły się o 21,8%, ale w euro osiągnęły zaledwie poziom ubiegłoroczny.

W rezultacie obserwowanych zmian eksportu i importu deficyt płatności towarowych wyniósł 5,1 mld euro, wobec 6 mld euro przed rokiem. Towarzyszył temu wzrost (o prawie 52%) dodatniego salda obrotów niesklasyfikowanych, które osiągnęło 3,2 mld euro, wobec 2,1 mld euro rok temu.

Rysunek 4



Deficyt obrotów bieżących wyniósł 2,7 mld euro i w porównaniu z okresem styczeń-lipiec 2002 r. zmniejszył się o ponad 40%.

W sytuacji stagnacji gospodarczej u większości naszych partnerów handlowych – głównie z Unii Europejskiej – i recesji w Niemczech, a także pogorszenia się w tym roku *terms of trade*, wyniki polskiego eksportu są nadspodziewanie dobre. Są one przede wszystkim efektem poprawy konkurencyjności polskich przedsiębiorstw, łączącej się z:

– znaczącym osłabieniem kursu złotego wobec euro w ostatnich kilkunastu miesiącach; ze względu na to, że udział państw strefy euro w polskim eksporcie wynosi

około 60%, osłabienie to istotnie zwiększyło konkurencyjność polskiej oferty eksportowej na rynkach unijnych;

– głęboką restrukturyzacją przedsiębiorstw, którą w latach 2001-2002 wymusił ograniczony popyt krajowy i silny kurs złotego; przy malejącym zatrudnieniu oraz niskim wzroście płac zwiększyła się wydajność pracy, spadły jednostkowe koszty pracy;

– dużą skalą inwestycji przedsiębiorstw w latach 1996-2000, której efekty, łączące się z jakością oferty produktowej przedsiębiorstw, są w pełni odczuwalne dopiero dzisiaj; nakłady inwestycyjne poprawiły strukturę naszego eksportu, zmniejszając udział surowców i półfabrykatów na rzecz dóbr o wysokim stopniu przetworzenia; dzięki temu spadła zależność polskiego eksportu od zmian światowego cyklu koniunkturalnego, co tłumaczy odporność tego eksportu na obecne spowolnienie światowej koniunktury gospodarczej; świadczyć o tym może, wyraźne ostatnio, ożywienie sprzedaży na rynki zagraniczne wyrobów o wyższym stopniu przetworzenia, m.in. samochodów, sprzętu transportowego, sprzętu budowlanego, wyposażenia sanitarnego i hydraulicznego.

Po siedmiu miesiącach bieżącego roku na ogół korzystnie kształtowały się **wskaźniki ostrzegawcze**, sygnalizujące prawdopodobieństwo zaburzeń finansowych w wyniku nierównowagi zewnętrznej i sposobu jej finansowania:

– Relacja ujemnego salda obrotów bieżących do PKB (w układzie 12-miesięcznym) wyniosła 2,8%, wobec 3,6% przed rokiem. W następnych miesiącach, ze względu na spodziewane ożywienie gospodarcze, a w związku z tym zwiększenie popytu importowego oraz przewidywane pogorszenie salda obrotów niesklasyfikowanych, należy liczyć się ze wzrostem tego deficytu, ale w skali roku nie przekroczy on 3%.

– Analogiczna relacja ujemnego salda płatności towarowych do PKB osiągnęła 5,2%, wobec 5,7% przed rokiem.

– Deficyt obrotów bieżących został w 62% sfinansowany napływem długoterminowego kapitału zagranicznego w postaci inwestycji bezpośrednich, podczas gdy w analogicznym okresie ubiegłego roku w 51%.

– Relacja niesfinansowanej przez inwestycje bezpośrednie części ujemnego salda obrotów bieżących do PKB (w układzie 12-miesięcznym) wyniosła –1%, wobec – 0,4% w 2002 r.

– Oficjalne aktywa rezerwowe równoważyły (licząc w euro) 7,4-miesięczną wartość wypłat za import i tylko nieznacznie odbiegały od poziomu ubiegłorocznego (7,9).

– Stopień sfinansowania obsługi zadłużenia zagranicznego (spłata odsetek i rat kapitałowych) wpływami z eksportu zwiększył się z 42,3% w I kwartale 2002 r. do 49,9% w br.

Po okresie osłabienia działalności przedsiębiorstw w latach 2001-2002 i pogarszania się ich **sytuacji finansowej**, w I półroczu bieżącego roku wystąpiły oznaki wyraźnego ożywienia w tym sektorze. Odnotowano poprawę wszystkich podstawo-

wych wskaźników i relacji ekonomiczno-finansowych. Przychody ze sprzedaży zwiększyły się o 11,4%, przy wzroście kosztów o 10,2%. Wynik finansowy brutto wyniósł 15,1 mld zł i był 2,4-krotnie wyższy od ubiegłorocznego, a wynik finansowy netto – 8,8 mld zł, co oznaczało wzrost prawie 5,7-krotny.

Zwiększyły się możliwości finansowania modernizacji i rozwoju potencjału wytwórczego, o czym świadczą wzrastające wpływy gotówkowe, mierzone akumulacją kapitału (*cash flow*). Po I półroczu bieżącego roku nadwyżka finansowa wyniosła 41 mld zł i była o 16% wyższa od uzyskanej w analogicznym okresie 2002 r.

Majątek obrotowy firm finansowany był w 87% zobowiązaniami krótkoterminowymi, a w 47% – długoterminowymi. Łączna wartość zobowiązań krótko- i długoterminowych przekroczyła wartość majątku obrotowego o 34%, wobec 39% w I półroczu 2002 r. Spadek tej relacji o 5 pkt proc. jest zjawiskiem pozytywnym. Można zatem stwierdzić, że polskie przedsiębiorstwa stają się bardziej rentowne i mniej zadłużone.

Poprawę odnotowały przede wszystkim przedsiębiorstwa eksportujące (które stanowiły 42,7% ogółu firm, wobec 40,2% przed rokiem). Zwiększył się udział sprzedaży eksportowej w globalnych przychodach ze sprzedaży z około 15% do prawie 17%.

W najbliższych miesiącach można spodziewać się dalszej poprawy rentowności przedsiębiorstw. Wpływać na to może m.in.: wzmożona aktywność produkcyjna, niska dynamika płac, słaby złoty poprawiający efektywność produkcji eksportowej, spadek kosztów finansowych (efekt m.in. obniżki stóp procentowych).

W bieżącym roku Rada Polityki Pieniężnej dokonała sześciu kolejnych obniżek podstawowych **stóp procentowych NBP**, a od początku 2001 r. zostały one zredukowane 20-krotnie – łącznie o 1375 punktów bazowych (13,75 pkt proc.), osiągając najniższy poziom od początku transformacji. Stopa referencyjna, za pomocą której NBP oddziałuje na oprocentowanie kredytów i depozytów w bankach komercyjnych, zmalała z 19% do 5,25%, ale w wyrażeniu realnym (uwzględniając stopę inflacji) zaledwie z 11,6% do 4,4%. Poziom realnych stóp jest nadal – biorąc pod uwagę trendy inflacyjne oraz tempo wzrostu gospodarczego – nadmiernie wysoki i pozostaje najwyższy w Europie.

Kierunek zmian najważniejszych parametrów charakteryzujących **rynek pieniężny** (agregat M3), od wielu miesięcy jest ustabilizowany. Utrzymuje się:

– niska podaż pieniądza (w sierpniu br., w porównaniu z sierpniem 2002 r., jej poziom był nominalnie zaledwie o 1,4% wyższy);

– wysoki, dwucyfrowy (o 15,7%) wzrost pieniądza gotówkowego w obiegu oraz bieżących depozytów w systemie bankowym, co jest rezultatem spadku stóp procentowych i wprowadzenia oprocentowania dochodów odsetkowych (ograniczenie atrakcyjności lokat terminowych), niskiej inflacji oraz poszerzania się „szarej strefy", gdzie obowiązuje zasada płatności gotówkowych;

– coraz głębszy spadek poziomu depozytów gospodarstw domowych; kwota tych depozytów w sierpniu bieżącego roku była o 6,9%, tj. o ponad 14 mld zł, niższa niż

przed rokiem; znaczącą część dochodów ulokowano jednak w funduszach inwestycyjnych i ubezpieczeniach na życie lub przeznaczono na kupno obligacji, a nawet bonów skarbowych; przewiduje się dalszy wzrost popularności alternatywnych form oszczędzania;

– coraz niższe tempo zaciągania kredytów przez gospodarstwa domowe; w sierpniu 2003 r. kwota ich była tylko o 8,4% wyższa niż przed rokiem;

– słabe – podobnie jak w ubiegłym roku, zainteresowanie kredytami bankowymi ze strony przedsiębiorstw; wzrost należności z tego tytułu wyniósł w sierpniu bieżącego roku w horyzoncie dwunastomiesięcznym 1,9%; jednocześnie do 27,1% zwiększył się udział należności zagrożonych w bankach, co oznacza, że ponad co czwarta złotówka kredytu udzielonego podmiotom gospodarczym jest trudna do odzyskania.

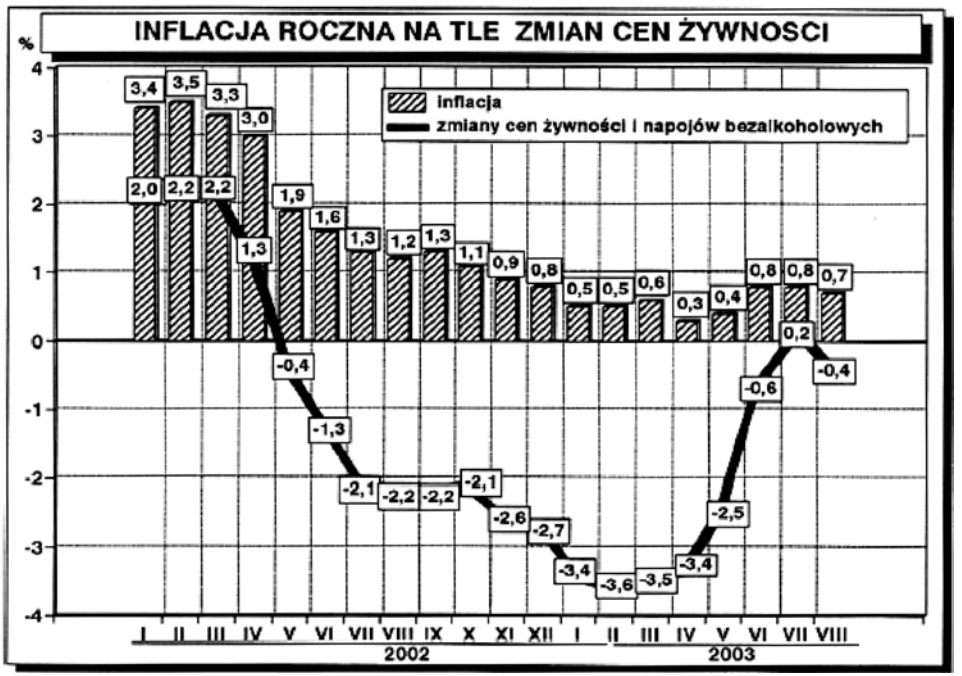
Barierą dla zaciągania kredytów złotowych jest nadal – pomimo wielokrotnych obniżek stóp procentowych – wysoka ich cena. Przedsiębiorstwa preferują inne źródła zasilania zewnętrznego: kredyty dewizowe zaciągane w kraju lub za granicą, emisje papierów dłużnych, kredyty kupieckie. Coraz popularniejszy staje się też *leasing* (odpłatne użytkowanie środków trwałych). Z drugiej strony banki stosują politykę racjonowania kredytów, ograniczając ich podaż dla sektora niefinansowego, zarówno ze względów ostrożnościowych (w ubiegłym roku zaostrzono warunki nakładane na potencjalnych kredytobiorców), jak i preferowania inwestycji w papiery skarbowe, przynoszące relatywnie wysoki, a przede wszystkim pewny zysk. W warunkach szybko zwiększającego się długu publicznego i kosztów jego obsługi będzie narastać „wypychanie" kredytu dla sektora niefinansowego przez potrzeby pożyczkowe budżetu.

Na kształtowanie się kursu złotego istotny wpływ wywierały zmiany relacji euro do dolara, a w II kwartale także silna dewaluacja forinta. W sierpniu bieżącego roku, w porównaniu z grudniem ubiegłego roku, kurs euro względem złotego wzrósł o 9,5%, natomiast dolara zaledwie o 0,2%. W ciągu 12 miesięcy euro zyskało na wartości do złotego 6,8%, a dolar stracił około 6%.

Pomimo wysokiego deficytu finansów publicznych od prawie trzech lat umacniają się **silne trendy dezinflacyjne**. Sprzyja temu z jednej strony umiarkowany popyt krajowy, determinowany głównie sytuacją dochodową gospodarstw domowych, z drugiej zaś – wysoka podaż produktów rolnych, wpływająca na niski poziom ich cen zarówno w skupie, jak i na targowiskach. Inflacja roczna (sierpień br. w relacji do sierpnia ub. r.) wyniosła 0,7%. Niższe niż przed rokiem (o 0,4%), a nawet przed dwoma laty (o 2,6%), były ceny żywności i napojów bezalkoholowych.

W następnych miesiącach należy liczyć się z osłabieniem tych trendów, ale w końcu roku (grudzień 2003 r. do grudnia 2002 r.) wzrost cen zbliży się tylko do 1,5%, a więc po raz piąty z rzędu nie osiągnie granicy celu inflacyjnego, określonego decyzją Rady Polityki Pieniężnej (w bieżącym roku 3%, z dopuszczalnym przedziałem odchyleń plus-minus 1 pkt proc.).

Rysunek 5



Sytuacja na rynku pracy była gorsza niż przed rokiem. W sierpniu bieżącego roku, w porównaniu ze stanem notowanym w sierpniu 2002 r., zatrudnienie w sektorze przedsiębiorstw zmalało o 3,2%, a w porównaniu z 1998 r. (ostatnim, w którym wystąpił wzrost zatrudnienia) – o około 15%. Liczba osób bezrobotnych zbliżyła się do 3,1 mln, a stopa bezrobocia wyniosła 17,6%, wobec 17,5% w sierpniu 2002 r.

Odsetek bezrobotnych bez prawa do zasiłku (85,5% ogółu zarejestrowanych) wzrósł do nienotowanego dotychczas poziomu, co wiązało się ze wzrostem liczby długotrwale (ponad 1 rok) poszukujących zatrudnienia. Udział ich w ogólnej liczbie bezrobotnych przekroczył 53%. Z tej grupy ponad 61% poszukiwało pracy dłużej niż 2 lata. Szanse na zatrudnienie tych osób są minimalne. Oznacza to zwielokrotnione zagrożenie ich rodzin skrajnym ubóstwem. Pomimo rozpoczęcia wdrażania programu „Pierwsza praca" i innych rozwiązań systemowych nadal rosło bezrobocie osób młodych (w wieku do 24 lat). Stopa bezrobocia w tej grupie, według badań aktywności ekonomicznej ludności (BAEL), wyniosła w II kwartale 2003 r. ponad 43%.

Na funkcjonowanie rynku pracy w dalszym ciągu negatywnie wpływały m.in. wysokie narzuty na płace, w znacznym stopniu podnoszące koszty zatrudnienia, a tym samym niesprzyjające powstawaniu nowych miejsc pracy. Po przejściowym spadku

Rysunek 6

liczby bezrobotnych, związanym z sezonowym wzrostem zatrudnienia (rolnictwo, budownictwo, usługi), w końcu roku liczba bezrobotnych ponownie wzrośnie, a stopa bezrobocia (18,4%) będzie wyższa od notowanej w 2002 r. (18%).

Wyniki budżetu państwa nie wskazują na zagrożenie przekroczenia założonego na 2003 r. ustawowego limitu deficytu. Po ośmiu miesiącach łączne dochody budżetowe były o 4,7% wyższe niż w analogicznym okresie ubiegłego roku, a wydatki zwiększyły się o 5,6%. W rezultacie deficyt sięgnął 29,6 mld zł; był o 8,5% wyższy niż przed rokiem i stanowił 76,4% limitu rocznego, podczas gdy w analogicznym okresie ubiegłego roku – 68,2%. Największy wpływ na dodatnią dynamikę dochodów miały podatki pośrednie (wzrost o 3,2%) oraz podatek dochodowy od osób fizycznych (wzrost o 7,7%). Niskim natomiast tempem wzrostu charakteryzowały się wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych (spadek o 12,8%). Główną pozycją wydatków były wydatki o charakterze konsumpcyjno-świadczeniowym, tzn. dotacje i subwencje oraz świadczenia na rzecz osób fizycznych.

Deficyt budżetu był finansowany przede wszystkim przez sprzedaż bonów skarbowych i obligacji, a tempo tej emisji od początku roku znacznie odbiegało od założeń przyjętych w ustawie budżetowej. Wartość netto sprzedaży (tj. po potrąceniu kosztów wykupu papierów, na które zapadły terminy) wyniosła w ciągu ośmiu mie-

Tabela 1

Podstawowe wskaźniki sytuacji gospodarczej w latach 1994-2003

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 prognoza
dynamika, rok poprzedni = 100										
Produkt krajowy brutto (ceny stałe)[a]	105,2	107,0	106,0	106,8	104,8	104,1	104,0	101,0	101,4	103,3
Produkcja sprzedana przemysłu (ceny stałe)	112,1	109,7	108,3	111,5	103,5	103,6	106,7	100,6	101,4	108
Produkcja budowl.-montaż. przeds. budowl. (ceny stałe)	100,5	108,1	104,6	117,1	111,0	109,4	101,4	88,3	99,1	>95
Globalna produkcja rolnicza (ceny stałe)	90,7	110,7	100,7	99,8	105,9	94,8	94,4	105,8	98,2	97
Wpływy z eksportu towarów (euro)	123,3	123,3	110,3	123,6	11,4	91,9	124,5	109,9	102,7	106,5
Wypłaty za import towarów (euro)	109,7	126,9	135,9	130,9	114,3	98,1	117,5	104,2	97,6	101
Nakłady inwestycyjne (ceny stałe)	108,1	117,1	119,2	122,2	115,3	105,9	101,4	90,5	90,0	101
Ceny towarów i usług konsumpcyjnych										
- średnie roczne	132,2	127,8	119,9	114,9	111,8	107,3	110,1	105,5	101,9	<101
- grudzień w relacji do grudnia	129,5	121,6	118,5	113,2	108,6	109,8	108,5	103,6	100,8	101,5
Realna podaż pieniądza ogółem (31 grudnia)[b]	106,8	110,9	109,0	113,0	114,8	109,4	103,1	105,4	97,3	-
Realne wynagrodzenie brutto w sektorze przedsiębiorstw	105,3	103,2	105,8	105,5	103,7	103,0	101,3	101,6	101,5	101,5
w %										
Bezrobotni w relacji do cywilnej ludności aktywnej zawodowo (31 grudnia)	16,0	14,9	13,2	10,3	10,4	13,1	15,1	17,5	18,0	18,4
Saldo obrotów bieżących w relacji do PKB[a]	0,7	4,2	-1,0	-3,0	-4,3	-7,5	-6,1	-3,9	-3,5	-3,0
Wynik budżetu państwa w relacji do PKB[a]	-3,3	-3,3	-3,3	-3,3	-2,4	-2,0	-2,2	-4,3	-5,1	-4,8

a) Od 2000 r. – uwzględniając wprowadzone w końcu 2002 r. – zmiany w metodologii liczenia PKB;
b) Lata 1944-1966 – M2, od 1997 r. – M3.

Źródło: dane Głównego Urzędu Statystycznego, Narodowego Banku Polskiego, Ministerstwa Finansów oraz szacunki własne.

sięcy 2003 r. 26 mld zł i była wprawdzie o 8,8% niższa niż przed rokiem, ale w ustawie budżetowej założono spadek o 13,7%. Równocześnie kwota emisji stanowiła 88,7% poziomu przyjętego w ustawie.

Jednym z istotnych czynników rosnącego zadłużenia budżetu i kosztów obsługi długu publicznego były bardzo niskie wpływy z prywatyzacji, które w ciągu ośmiu miesięcy 2003 r. wyniosły 1,4 mld zł i stanowiły tylko 19,1% kwoty założonej w ustawie budżetowej na cały rok (7,4 mld zł).

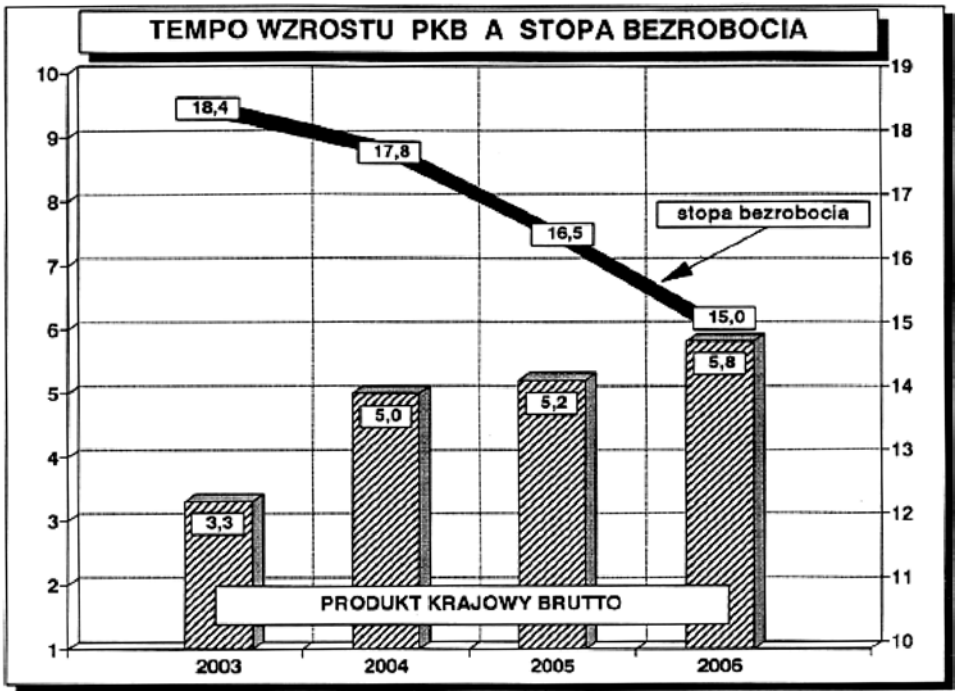
Niezadowalającą sytuację odnotowano w innych niż budżet państwa segmentach sektora finansów publicznych, głównie w funduszach celowych. Pomimo wzrostu – od marca bieżącego roku – wpływów ze składek ubezpieczeniowych, Fundusz Ubezpieczeń Społecznych może uzyskać niższe od planowanych roczne wpływy z tego tytułu. Symptomem niekorzystnej sytuacji finansowej FUS jest również wysoki poziom jego zadłużenia w systemie bankowym oraz nadal niski stopień realizacji założonej wielkości składek przesyłanych do OFE. Ze względu na niższe niż planowano wpływy ze składek zdrowotnych, ponownie w trudnej sytuacji znajduje się Narodowy Fundusz Zdrowia. Oznacza to prawdopodobnie dalsze narastanie zobowiązań wymagalnych służby zdrowia. Problemy finansowe dotknęły również Agencję Rynku Rolnego, której wydatki – wobec niedostatecznych przychodów – były częściowo finansowane kredytem bankowym. W połączeniu z wysokim deficytem jednostek samorządu terytorialnego wskazuje to, że deficyt całego sektora finansów publicznych w 2003 r. przekroczy 6% PKB.

Konsekwencją wysokiego deficytu budżetu państwa jest niebezpieczny wzrost długu publicznego, który w relacji do PKB przekroczył już pierwszy próg ostrożnościowy (50%), wynikający z ustawy o finansach publicznych. Oznacza to, że m.in. relacja deficytu budżetowego do dochodów w 2005 r. nie będzie mogła być wyższa niż analogiczna relacja z 2004 r.

Prognoza rozwoju gospodarczego do 2006 r.

Lata 2004-2006 będą okresem przyspieszania wzrostu gospodarczego. W 2004 r. wyniesie on około 5%, w 2005 r. przekroczy ten poziom, a w 2006 r. zbliży się do 6%. Pozwoli to na rozwiązanie problemu wysokiego bezrobocia oraz powolne niwelowanie dystansu dzielącego Polskę od krajów Unii Europejskiej. PKB w przeliczeniu na 1 mieszkańca (liczony według parytetu siły nabywczej walut), który można przyjąć za miernik potencjału gospodarki, wyniósł w Polsce w 2002 r. około 11 tys. USD i stanowił zaledwie niecałe 40% przeciętnej krajów UE. Zakładając, że wzrost gospodarczy Polski utrzymałby się na poziomie 5% rocznie, a w krajach UE około 2%, doścignęlibyśmy kraje unijne po 30 latach. Procesem wspierającym rozwój kraju będzie integracja europejska. Szacuje się, że członkostwo Polski w UE będzie się przyczyniać do zwiększenia tempa wzrostu gospodarczego o 0,8-1,2% rocznie.

Rysunek 7



Istotnie zmienią się determinanty wzrostu. O ile w okresie 2001-2002 dynamika popytu wewnętrznego była wyraźnie niższa od dynamiki PKB, to począwszy od 2004 r. – może ją przewyższyć. Przede wszystkim już w 2003 r. przewiduje się przełamanie spadkowej tendencji nakładów inwestycyjnych, a w latach 2004-2006 mogą one wzrastać w tempie wyrażonym dwucyfrowo. Przyspieszony wzrost inwestowania, ukierunkowany szczególnie na zdynamizowanie produkcji eksportowej, nie musi jednak spowodować automatycznie zwiększenia wpływów budżetowych (zasady zwrotu VAT dla eksporterów).

Dynamika spożycia, po wzroście o ponad 2,5% w 2003 r., w następnych trzech latach będzie coraz wyższa i zakłada się jej 4% przekroczenie w 2006 r. Istotnymi czynnikami proinwestycyjnymi będą: poprawa wyników finansowych przedsiębiorstw (sprzyjać temu powinno m.in. obniżenie obciążeń podatkowych i zmiany zasad odpisów amortyzacyjnych), tańszy kredyt, napływ bezpośrednich inwestycji zagranicznych oraz środków Unii Europejskiej z funduszy akcesyjnych, a także kontrakty offsetowe.

W kolejnych latach, dzięki wzrastającemu zainteresowaniu inwestorów zagranicznych naszym krajem, należy się spodziewać zarówno coraz większego napły-

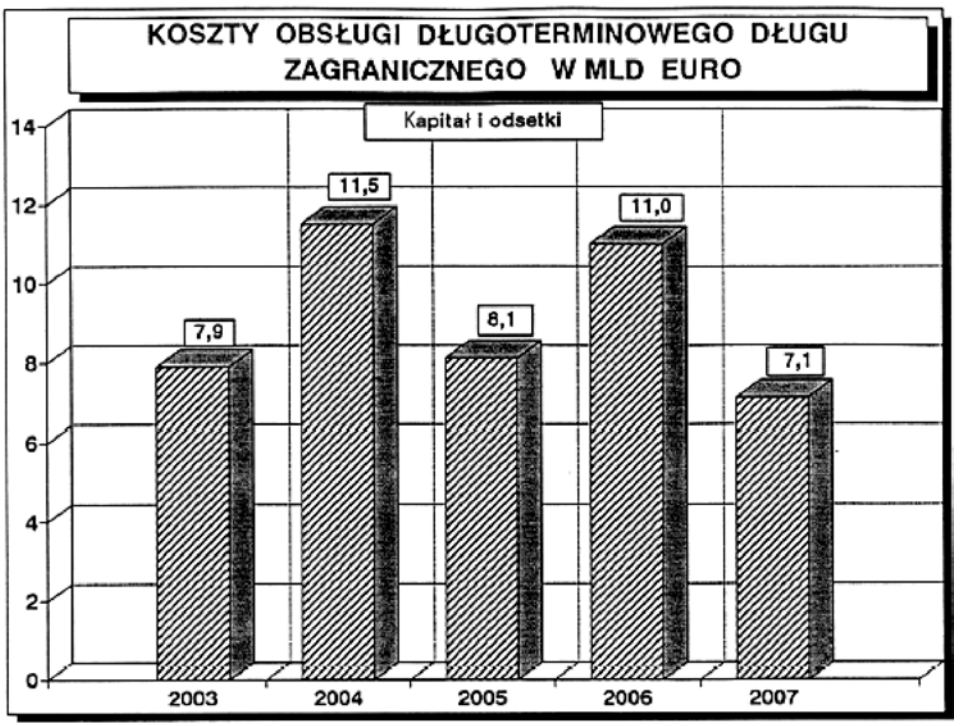
wu kapitału o charakterze długo- jak i krótkoterminowym. Polska szczególnie liczy na inwestycje typu *greenfield*, które pomogą dostosować naszą gospodarkę do wymagań unijnych. Ponadto – w ramach funduszy pomocowych – oczekiwane są dodatkowe środki, mogące stanowić w niektórych latach równowartość 3% PKB. Warunkiem ich pozyskania jest jednak zaangażowanie funduszy krajowych, co powinno stać się priorytetem przy opracowywaniu założeń ustaw budżetowych na najbliższe lata.

Zakłada się, że w latach 2004-2006 wartość zagranicznych inwestycji bezpośrednich może wynieść średnio w roku ponad 6 mld USD.

Przyspieszone zwiększenie popytu konsumpcyjnego będzie wynikało głównie z wzrostu dochodów gospodarstw domowych oraz większej ich skłonności do korzystania z kredytów.

W najbliższych 3 latach dynamika obrotów handlowych z zagranicą wyraźnie się poprawi. Wpływy z eksportu i wypłaty za import osiągną dwucyfrowe, zrównoważone tempo wzrostu. Nie zahamuje to jednak szybkiego narastania deficytu płatności towarowych i deficytu na rachunku bieżącym bilansu płatniczego, który

Rysunek 8



prawdopodobnie wzrośnie z 5,5 mld USD w 2003 r. do ponad 12 mld USD w 2006 r. i w relacji do PKB osiągnie około 5%. Bezpieczny natomiast będzie sposób finansowania tego deficytu – w około 65% pokryty on zostanie inwestycjami bezpośrednimi. Rosnąca nierównowaga zewnętrzna będzie skutkiem przede wszystkim szybko powiększającego się popytu inwestycyjnego, który wobec relatywnie niskiego poziomu oszczędności krajowych będzie musiał być finansowany z oszczędności zagranicznych.

Olbrzymim obciążeniem dla polskiej gospodarki będzie natomiast obsługa naszego zadłużenia zagranicznego. Spłaty rat kapitałowych i odsetek od długoterminowego długu będą nasz kraj kosztować w latach 2003-2006 około 38,5 mld euro. Najwyższe płatności dotyczą 2004 r. i 2006 r., kiedy na ten cel trzeba będzie przeznaczać ponad 11 mld euro. Sfinansowanie tak znacznych kosztów obsługi zadłużenia wymaga dopływu nowych środków.

W latach 2004-2006 Narodowy Bank Polski będzie realizował politykę pieniężną nakierowaną na stabilizację inflacji na niskim poziomie. Pozwala to na rezygnację z inflacyjnych celów rocznych, wyznaczanych na koniec danego roku kalendarzowego, na rzecz realizacji celu ciągłego. Celem polityki pieniężnej staje się utrzymanie stopy inflacji na poziomie 2,5% z dopuszczalnym przedziałem wahań plus-minus 1 pkt proc. Umożliwi to we właściwym momencie stosunkowo szybkie obniżenie inflacji, jeśli będzie to konieczne dla spełnienia inflacyjnego kryterium konwergencji (tj. trwałego osiągnięcia inflacji nie wyższej niż 1,5 pkt proc. powyżej średniej stopy w trzech krajach Unii Europejskiej o najniższej dynamice cen) w okresie poprzedzającym datę przystąpienia do strefy euro. Realizacji tego celu podporządkowana będzie polityka stóp procentowych Rady Polityki Pieniężnej. Prognozuje się, że średnia roczna stopa referencyjna ukształtuje się w 2006 r. na poziomie około 4%. Złagodzeniu warunków monetarnych będzie sprzyjała stabilizacja oczekiwań inflacyjnych, brak zagrożeń dla realizacji celu inflacyjnego przez czynniki popytowe oraz poprawa sytuacji sektora finansów publicznych. Istotną przesłanką dla spadku poziomu stóp procentowych będzie również wzrost wiarygodności kredytowej Polski, związany z członkostwem w Unii Europejskiej.

Wraz z przystąpieniem do Unii Europejskiej rząd oraz NBP, dążąc do udziału Polski w III etapie Unii Gospodarczej i Walutowej, a tym samym do przyjęcia jednolitej waluty euro (deklaruje się 2008 r.), rozpoczną negocjacje z Europejskim Bankiem Centralnym i Komisją Europejską w sprawie udziału złotego w europejskim systemie kursowym II – tzw. ERM II. Zgodnie bowiem z Traktatem z Maastricht, przez okres co najmniej dwu lat poprzedzających członkostwo w Unii Gospodarczej i Walutowej, kurs waluty kraju aspirującego musi wykazywać stabilność względem euro. W praktyce oznacza to, że zostanie ustalony centralny kurs złotego w stosunku do euro, którego kurs rynkowy będzie się mógł odchylać

w ramach dopuszczalnego pasma wahań (prawdopodobnie przedział ten wyniesie plus-minus 15%). Członkostwo w strefie euro pozwoli uzyskać istotne korzyści gospodarcze, związane ze zmniejszeniem ryzyka makroekonomicznego, obniżeniem kosztów pozyskania kapitału, ożywieniem wymiany handlowej ze strefą euro, wyeliminowaniem części kosztów transakcyjnych, zwiększeniem porównywalności cen i wzmocnieniem konkurencji.

W najbliższych latach najbardziej prawdopodobnym scenariuszem kształtowania się kursu złotego będzie jego stopniowe realne umacnianie się w stosunku do euro i dolara amerykańskiego.

Bardzo trudna sytuacja na rynku pracy zacznie się poprawiać od 2004 r. Wprawdzie kontynuowanie procesów restrukturyzacyjnych i prywatyzacyjnych będzie ograniczać liczbę miejsc pracy, jednak powrót gospodarki na drogę szybkiego wzrostu pozwoli na odwrócenie spadkowych tendencji w zatrudnieniu. Pozytywnym czynnikiem będzie wzrost liczby miejsc pracy w sektorze usług (głównie w pośrednictwie finansowym, obsłudze nieruchomości i firm), który zrekompensuje spadek liczby zatrudnionych w pozostałych sektorach. Ponadto obniżenie stawki podatku dochodowego od osób prawnych, a także wejście w życie rozwiązań zawartych w rządowym programie „Przedsiębiorczość – rozwój – praca" (II). wpłyną dodatnio na rozwój przedsiębiorczości, tym samym umożliwiając tworzenie miejsc pracy w małych i średnich firmach.

Członkostwo w Unii Europejskiej będzie szansą, a zarazem wyzwaniem dla polskiej gospodarki, stworzy także warunki do koniecznego zwiększenia inwestycji zagranicznych. Więcej inwestycji w Polsce będzie się wiązać ze wzrostem liczby miejsc pracy w przedsiębiorstwach z kapitałem zagranicznym oraz w przedsiębiorstwach krajowych, kooperujących w różnych fazach produkcji z przedsiębiorstwami zagranicznymi (efekt mnożnikowy). Również napływ funduszy strukturalnych, przeznaczanych m.in. na tworzenie i utrzymanie miejsc pracy oraz aktywizację bezrobotnych będzie miał pozytywny wpływ na rynek pracy.

Od 2004 r. powinien znacząco zwiększyć się popyt na pracę, a od 2003 r. będzie malał przyrost ludności w wieku produkcyjnym (w 2001 r. wyniósł on 265 tys. osób, a w 2006 r. zmniejszy się do około 115 tys.). Pozwoli to na stopniowe ograniczanie bezrobocia. W końcu 2006 r. bez pracy pozostanie prawie 2,8 mln osób, a stopa bezrobocia może się ukształtować na poziomie około 15%.

Trudna sytuacja na rynku pracy i dążenie przedsiębiorstw do minimalizowania kosztów osobowych ograniczą presję na wzrost wynagrodzeń. Szacuje się, że średnie roczne tempo wzrostu realnych wynagrodzeń w gospodarce narodowej w latach 2004-2006 ukształtuje się na poziomie nieprzekraczającym 2%.

Przed polityką fiskalną stoją trudne zadania, które są następstwem niekorzystnej sytuacji, w jakiej znalazły się finanse publiczne w latach 2001-2003. Konieczne jest

stopniowe dążenie do obniżenia poziomu deficytu. Pozwoli to na złagodzenie polityki pieniężnej, a w rezultacie będzie sprzyjać wyższej dynamice i trwałości wzrostu gospodarczego. Działania będą dotyczyły zarówno strony dochodów, jak i wydatków sektora finansów publicznych. Ich struktura i zakres powinny być tak kształtowane, by z jednej strony nie stanowić bariery ograniczającej rozwój przedsiębiorstw, z drugiej zaś zapewniać na tyle wysoki poziom dochodów sektora, by stworzyć możliwość finansowania dziedzin prorozwojowych dla gospodarki.

Zasadnicze przedsięwzięcia będą dotyczyć zmniejszenia obciążeń podatkowych, przy jednoczesnym poszerzeniu bazy podatkowej (wzrost gospodarczy, zmniejszenie zakresu „szarej strefy"), a także ograniczenia nadmiernych wydatków, m.in. zakresu kosztownego dla budżetu systemu indeksacji, likwidacji niektórych funduszy i agencji, racjonalizacji wydatków socjalnych.

Wejście Polski do UE, dające wymierne korzyści dla gospodarki, łączy się jednocześnie z obciążeniami budżetu państwa, znajdującymi odzwierciedlenie w poziomie zarówno jego dochodów, jak i wydatków. Kraj nasz będzie zobligowany do płacenia składki na rzecz tej organizacji (rocznie ponad 2,4 mld euro) oraz pokrywania kosztów związanych z uczestnictwem w instytucjach unijnych. Uszczupleniu ulegną też wpływy z podatku VAT i ceł. Z drugiej jednak strony do dyspozycji Polski staną znaczne środki pomocowe, przeznaczane na wyrównywanie dysproporcji rozwojowych, tworzenie nowych miejsc pracy, restrukturyzację i infrastrukturę. Wykorzystanie szansy, jaką daje nam członkostwo w strukturach unijnych będzie zależeć m.in. od realizacji średniookresowej strategii polityki fiskalnej na lata 2004-2006. W pierwszym roku akcesji koszty członkostwa mogą być zbliżone do transferów. W następnych jednak latach spodziewane korzyści, związane z przystąpieniem do UE, powinny pomóc w ograniczaniu deficytu finansów publicznych. Nadal jednak będzie on duży, chociaż jego relacja do PKB powinna być w 2006 r. znacząco mniejsza niż w 2003 r. Należy przy tym zaznaczyć, że istotna część środków z Unii Europejskiej zasili sektor prywatny, z pominięciem budżetu państwa. Największym beneficjantem będzie rolnictwo.

Powiększająca się nierównowaga finansów publicznych jest istotnym zagrożeniem dla stabilności makroekonomicznej, gdyż prowadzi do:

– wzrostu nierównowagi zewnętrznej; nieuzasadnione zwiększenie popytu krajowego wiąże się z nadmiernie wysokim importem, co z kolei przyczynia się do pogłębienia deficytu na rachunku obrotów towarowych i obrotów bieżących; deficyt ten można sfinansować zadłużaniem się za granicą (pożyczki rządowe, kredyty z organizacji międzynarodowych, pożyczki sektora prywatnego) lub niebezpiecznym zmniejszeniem aktywów zagranicznych netto (rezerw walutowych);

– zwiększenia potrzeb pożyczkowych państwa (zwłaszcza przy niskich wpływach z prywatyzacji), a w konsekwencji potencjalnie wyższych kosztów pozyska-

nia pieniądza i obsługi długu, czyli wyższych stóp procentowych; w tej sytuacji oszczędności kraju zamiast finansować inwestycje wypełniają lukę budżetową (tzw. efekt wypychania wydatków inwestycyjnych przedsiębiorstw); równolegle spada zainteresowanie kapitału zagranicznego inwestycjami bezpośrednimi na rzecz inwestycji portfelowych; wysokie stopy procentowe prowadzące do zwiększonego napływu krótkoterminowego kapitału zagranicznego mogą spowodować aprecjację złotego, wpływając negatywnie na opłacalność produkcji eksportowej, a zatem i na saldo rachunku obrotów bieżących;

– redukcji możliwości dalszego obniżania restrykcyjności polityki pieniężnej;

– spadku wiarygodności kredytowej i pogorszenia pozycji ratingowej kraju.

Wysoki poziom deficytu, przy wygasaniu wpływów z prywatyzacji, powoduje też narastanie długu publicznego (tempo jego wzrostu będzie znacznie wyższe od tempa PKB) i kosztów jego obsługi. W 2004 r. relacja państwowego długu publicznego (powiększonego o kwotę przewidywanych wypłat z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez podmioty sektora finansów publicznych) do PKB może się zbliżyć do 55%, a w latach następnych przekroczyć ten próg, co oznacza konieczność wdrożenia programu oszczędnościowo-sanacyjnego, mającego na celu ograniczenie deficytu do poziomu zapewniającego osiągnięcie niższej niż w roku poprzedzającym rok budżetowy relacji długu Skarbu Państwa do PKB. Tak wysoki poziom zadłużenia należy traktować jako poważny sygnał kryzysowej sytuacji finansów publicznych. Zapobiec jej może gruntowna reforma finansów. Niezbędne jest przede wszystkim wprowadzenie w życie rozwiązań systemowych, poprawiających strukturę wydatków budżetowych i ograniczających tempo ich przyrostu. Utrzymanie się bowiem dotychczasowych tendencji groziłoby w latach 2006-2007 złamaniem konstytucyjnego zapisu dotyczącego zakazu przekroczenia przez państwowy dług publiczny poziomu 60% PKB, co oznacza w następnych latach konieczność zrównoważenia wydatków budżetowych z dochodami. Skokowe ograniczenia wydatków publicznych i drastyczne zwiększenie obciążeń podatkowych byłoby równoznaczne z zahamowaniem wzrostu gospodarczego, negatywnymi konsekwencjami społecznymi i niespełnieniem jednego z podstawowych kryteriów konwergencji przewidzianych w Traktacie z Maastricht, powodując długotrwałe wykluczenie Polski z grupy krajów wprowadzających euro.

opracował Tadeusz Chrościcki
Rządowe Centrum Studiów Strategicznych

Paweł Wieczorek

PERSPEKTYWY POLITYKI REGIONALNEJ UNII EUROPEJSKIEJ

Obszar Unii Europejskiej (UE)[1] pod względem poziomu rozwoju społeczno-gospodarczego oraz warunków pracy i życia ludności jest mocno zróżnicowany. Istnieje zatem potrzeba podejmowania działań na rzecz spójności państw i regionów UE w wymiarze ekonomicznym, społecznym oraz terytorialnym, co stanowi podstawową misję polityki regionalnej (strukturalnej)[2] Unii. Polityka ta ma już ponadczterdziestoletnią historię, zaś od 1972 r. funkcjonuje jako wyodrębniona dziedzina aktywności UE. Zapisy dotyczące spójności regionów pojawiły się w preambule Traktatu rzymskiego z 1958 r., a następnie były precyzowane i rozbudowywane w kolejnych traktatach. W artykule 158 skonsolidowanego tekstu Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską stwierdzono w związku z tym, że „ ... Wspólnota zmierza do zmniejszenia dysproporcji w poziomach rozwoju różnych regionów oraz zacofania regionów lub wysp najmniej uprzywilejowanych, w tym obszarów wiejskich". Podobnie problem ujęty jest w projekcie Traktatu ustanawiającego konstytucję dla Europy[3], w którym mówi się o prowadzeniu przez Unię działań służących wzmocnieniu jej spójności gospodarczej, społecznej i terytorialnej (art. III-116), powtarzając zarazem zobowiązania wynikające z art. 158[4].

[1] Unia w dotychczasowym składzie 15 państw jest określana w artykule jako UE-15, zaś w składzie powiększonym do 25 państw – jako UE-25.

[2] Oba te pojęcia są często używane zamiennie. Wynika to z faktu, że instrumenty polityki strukturalnej UE są uruchamiane w układzie regionalnym, na podstawie kryteriów ilustrujących poziom rozwoju regionów.

[3] Skonsolidowany tekst Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (uwzględniający zmiany wprowadzone traktatem z Nicei) jest dostępny w wersji polskojęzycznej na stronie internetowej UKIE <www1.ukie.gov.pl/uk.nsf/B-UE-T>.

[4] Projekt traktatu został przyjęty 13 czerwca 2003 r. przez Konwent Europejski i następnie przedłożony Radzie Europejskiej na spotkaniu w Rzymie 18 lipca 2003 r. Dokument ten będzie przedmiotem dalszych prac w ramach konferencji międzyrządowej.

Zróżnicowanie regionalne Unii stanowi konsekwencje zmian struktur gospodarczych i społecznych krajów UE, będących następstwem pogłębiania się integracji europejskiej, w tym zwłaszcza utworzenia jednolitego rynku wewnętrznego oraz Unii Gospodarczej i Walutowej, z funkcjonującą w jej ramach strefą wspólnej waluty. Istotne znaczenie ma również przyjęcie do UE wielu relatywnie ubogich państw, w tym: Irlandii (1973 r.), Grecji (1981 r.), Hiszpanii i Portugalii (1986 r.), a także – od 1 maja 2004 r. – Polski i 7 innych krajów Europy Środkowej i Wschodniej (EŚiW). W przedstawionym przez Komisję Europejską w styczniu 2003 r. drugim raporcie o ekonomicznej i społecznej spójności UE stwierdzono, że akcesja 10 nowych państw stworzy bezprecedensowe wyzwania zarówno dla międzynarodowej konkurencyjności Unii, jak i jej wewnętrznej zwartości[5]. Na skutki poszerzania UE o kolejne państwa – przy równoczesnym pogłębianiu stopnia integracji struktur europejskich – nakładają się konsekwencje globalizacji, rozumianej jako proces przenikania rynków oraz umiędzynarodawiania produkcji, wymiany i marketingu. Wszystkie te czynniki rzutują na kształt polityki regionalnej Unii, stawiając ją wobec jakościowo nowych problemów i zadań.

Udział Polski w polityce regionalnej UE powinien w perspektywie przyczynić się do stworzenia warunków sprzyjających przezwyciężeniu dotychczasowych barier ograniczających rozwój społeczno-gospodarczy regionów, w konsekwencji czego powstaną możliwości poprawy ich konkurencyjności oraz awansu ekonomicznego i cywilizacyjnego. Związane jest to przede wszystkim z uzyskaniem przez Polskę dostępu do funduszy strukturalnych, w skali określonej na szczycie UE w Kopenhadze w grudniu 2002 r. i zagwarantowanej mocą Traktatu akcesyjnego, podpisanego 16 kwietnia 2003 r. na szczycie UE w Atenach[6].

Cele oraz instrumenty polityki regionalnej UE

Przedmiotem zainteresowania polityki regionalnej są obszary zapóźnione pod względem rozwoju społeczno-gospodarczego, w tym zwłaszcza: Grecja i Portugalia, znaczna część Hiszpanii, południowych Włoch i Sardynii, a ponadto Irlandia Północna, Korsyka, francuskie terytoria zamorskie oraz nowe landy RFN. Wobec innego rodzaju problemów stoją obszary starej industrializacji, gdzie dominują schyłkowe gałęzie przemysłu wymagające restrukturyzacji (przemysł węglowy, stalowy, stoczniowy, zbrojeniowy, tekstylny). Wsparciem z tego tytułu objęte są niektóre regio-

[5] *Second progress report on economic and social cohesion. Unity, solidarity, diversity for Europe, its people and its territory*, European Commission, Brussels, 30 January 2003. Zob. strona internetowa Komisji Europejskiej:
<europa.eu.int/comm/regional_policy/sources/docoffic/official/reports/pdf/interim2/com(2003)34_en.pdf>.

[6] Tekst traktatu dostępny jest na stronie internetowej UKIE <www2.ukie.gov.pl>.

ny przemysłowe Wielkiej Brytanii, północnej Francji, północnej Hiszpanii i Belgii, jak również wybrane obszary północnych Włoch oraz Niemiec (zwłaszcza wschodnie landy)[7].

Polityka regionalna jest realizowana za pomocą czterech funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności (Kohezji). Dominująca część (94%) środków budżetowych UE przeznaczonych na działania strukturalne – określonych w ramach perspektywy finansowej na lata 2000-2006 łącznie na 196,3 mld euro – zostanie wykorzystywana do współfinansowania przedsięwzięć realizowanych przez poszczególne kraje, natomiast pozostałe 6% służy finansowaniu tzw. inicjatyw wspólnotowych[8]. Nieodłącznym uzupełnieniem środków budżetowych UE muszą być środki narodowe (budżet centralny, budżety samorządowe, fundusze prywatne), pokrywające co najmniej 25% (w wyjątkowych sytuacjach 15%) kosztów inwestycji. Zakres przedmiotowy polityki strukturalnej wyznaczają tzw. cele (obecnie trzy[9]). W ramach celu 1 wspierane są regiony zapóźnione w rozwoju, zaś środki przydziela się na podstawie kryteriów wysokości PKB na 1 mieszkańca liczonej według parytetu siły nabywczej (PPP), która nie może przekraczać 75% średniego poziomu w UE. Cel 1 obejmuje również działania adresowane do obszarów słabo zaludnionych oraz peryferyjnych. Z kolei w ramach celu 2 wspomagane są regiony silnie uzależnione od schyłkowych gałęzi gospodarki, o ile obszary te spełniają szereg kryteriów, z których najważniejszy jest poziom bezrobocia[10]. Cel 3 – w odróżnieniu od celów 1 i 2, które mają orientację regionalną – ukierunkowany jest natomiast na finansowanie działań perspektywicznych, w tym szkoleń zawodowych oraz innych przedsięwzięć służących poprawie dostępu do rynku pracy, a także lokalnych inicjatyw w zakresie zatrudnienia. Instrumenty oraz skala finansowania działań strukturalnych zostały przedstawione w tabeli 1.

---

[7] L.Ciamaga: *Polityka regionalna*, [w:] L.Ciamaga, E.Latoszek, K.Michałowska-Gorywoda, L.Oręziak i E.Teichmann: *Unia Europejska*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 125-126.

[8] Inicjatywy wspólnotowe stanowią programy bezzwrotnej pomocy organizowanej przez UE dla określonych środowisk i grup społecznych. Obecnie funkcjonują cztery inicjatywy: INTERBERG III (współpraca transgraniczna i międzyregionalna), URBAN (rewitalizacja obszarów miejskich), EQUAL (wyrównywanie szans na rynku pracy) oraz LEADER+ (rozwój obszarów wiejskich).

[9] Przed 1999 r., kiedy zdefiniowane zostały nowe cele działań strukturalnych, ich katalog był szerszy i obejmował dodatkowo cele oznaczone numerami: 4 (ułatwienie adaptacji robotników do zmian przemysłowych i systemów produkcyjnych), 5a (dostosowanie struktur przetwórczych i marketingowych produktów rolniczych i rybołówczych), 5b (zróżnicowanie gospodarcze obszarów wiejskich) oraz 6 (wsparcie rozwoju regionów peryferyjnych). Większość działań realizowanych w ramach tych celów została uwzględniona w aktualnie obowiązujących celach 1-3.

[10] O wsparcie w ramach celu 2 (podobnie jak i celu 3) nie mogą ubiegać się regiony objęte pomocą w ramach celu 1.

Tabela 1

Wydatki na finansowanie działań strukturalnych[1)] (w mld euro)

Fundusze strukturalne					Fundusz Spójności[6)] na lata 2000-2006
Cel funduszy strukturalnych	Lata			Instrument finansowania działań strukturalnych	
	1989-1993	1994-1999	2000-2006		
Cel 1	34,0	96,5	135,6	EFRR[2)], EFS[3)], EFOiGR[4)], FIWR[5)]	15,5
Cel 2	6,4	15,7	21,1	EFRR, EFS	
Cel 3	7,2	11,5	24,1	EFS	
Pozostałe cele	6,2	13,1	–		
Fundusze strukturalne łącznie	53,8	136,8	180,8		

[1)] Dane nie uwzględniają nakładów na realizację inicjatyw wspólnotowych, a także środków strukturalnych zaplanowanych dla nowych członków UE.

[2)] Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego (EFRR) powstał w 1975 r. i służy finansowaniu działań na rzecz zmniejszania dysproporcji międzyregionalnych. W szczególności chodzi o wspieranie: a) inwestycji zmierzających do poprawy otoczenia biznesowego, tworzenia nowych miejsc pracy, podwyższenia atrakcyjności inwestycyjnej regionu, pobudzania rozwoju badań i nowych technologii oraz pomocy małym i średnim przedsiębiorstwom; b) rozwoju infrastruktury komunikacyjnej (autostrady, szlaki kolejowe), telekomunikacyjnej oraz technicznego uzbrojenia terenu (sieci wodociągowe i kanalizacyjne); c) lokalnych inicjatyw prorozwojowych.

[3)] Europejski Fundusz Społeczny (EFS) powstał w 1960 r. i współfinansuje działania krajów UE związane z polityką zatrudnienia oraz rozwojem zasobów ludzkich.

[4)] Europejski Fundusz Orientacji i Gwarancji Rolnych (EFOiGR) powstał w 1964 r. w celu wspierania działań na rzecz unowocześnienia struktury rolnictwa oraz rozwoju obszarów wiejskich. Zakres pomocy obejmuje m.in.: poprawę funkcjonowania gospodarstw rolnych i przedsiębiorstw rolno-spożywczych, rozwój produkcji nieżywnościowej, polepszanie warunków pracy, tworzenie nowych miejsc pracy na obszarach wiejskich oraz promocję walorów naturalnych regionu i rolnictwa.

[5)] Finansowy Instrument Wsparcia Rybołówstwa (FIWR) został utworzony w 1993 r. w celu ułatwienia realizacji inicjatyw służących restrukturyzacji rybołówstwa oraz upraw wodnych. Środki FIWR są wykorzystywane do finansowania modernizacji floty rybackiej, tworzenia małych firm zajmujących się rybołówstwem przybrzeżnym, ulepszania wyposażenia portów, a także poprawy przetwórstwa i marketingu owoców morza.

[6)] Fundusz Spójności (FS) został utworzony w celu wsparcia krajów mających problemy z ustabilizowaniem gospodarki i spełnieniem tzw. kryteriów z Maastricht. Początkowo FS miał funkcjonować jedynie w latach 1993-1999, jednak na szczycie UE w Berlinie w marcu 1999 r. przedłużono jego działanie do 2006 r. Z funduszu mogą korzystać państwa, których PKB na 1 mieszkańca nie przekracza 90% średniej dla UE. W ramach FS są finansowane głównie inwestycje służące ochronie środowiska oraz rozbudowie transeuropejskich sieci komunikacyjnych.

Źródło: Zestawiono na podstawie: A.Sadownik: *Integracja europejska jako czynnik rozwoju regionalnego*, UKIE, „Biuletyn Analiz" nr 11, marzec 2003 r. Materiał dostępny na stronie internetowej UKIE <www.biuletyn.ukie.gov.pl>.

W ramach funduszy strukturalnych finansowane są działania ukierunkowane na konkretne regiony lub przedsięwzięcia o charakterze perspektywicznym. W pierwszym wypadku o wsparcie mogą się ubiegać wnioskodawcy z określonego regionu Unii (o ile region ten spełnia kryteria przedstawione przez Komisję Europejską), w drugim zaś wypadku znaczenie ma proponowany sposób wykorzystania środków (cel), a nie miejsce lokalizacji wnioskodawcy. Inny charakter ma wsparcie w ramach Funduszu Spójności, którego beneficjantami są państwa, a nie regiony. Rozdział funduszy strukturalnych dokonywany jest na podstawie tzw. nomenklatury jednostek terytorialnych do celów statystycznych (NUTS), zgodnie z którą obszar UE został podzielony na: regiony duże (poziom NUTS 1, obejmujący 78 jednostek), średnie (poziom NUTS 2 – 210 jednostek) oraz małe (poziom NUTS 3 – 1093 jednostki). Najważniejsze znaczenie mają regiony typu NUTS 2, uprawnione do korzystania ze wsparcia w ramach celu 1 oraz regiony typu NUTS 3, dla których zarezerwowana jest pomoc w ramach celu 2.

Wszystkie polskie województwa powstałe w wyniku reformy terytorialnej przeprowadzonej w styczniu 1999 r. spełniają wymogi stawiane obszarom typu NUTS 2, co m.in. oznacza, że województwa te będą mogły być beneficjantami funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności. Znalazło to swój formalny wyraz w zapisach Traktatu akcesyjnego (załącznik II), na mocy którego 16 polskich województw zostało wpisanych na listę regionów objętych w latach 2000-2006 działaniami w ramach celu 1[11].

Założenia polityki regionalnej w latach 2000-2006 zostały sprecyzowane na szczycie UE w Berlinie w marcu 1999 r. Postanowiono wówczas, że:

– Środki na działania strukturalne w ramach perspektywy finansowej 2000 r.-2006 r. zostaną zwiększone w porównaniu z wydatkami poniesionymi na ten cel w latach 1994-1999 o około 1/3. W sumie nakłady na działania strukturalne łącznie ze wspieraniem rozwoju terenów wiejskich mają przeciętnie stanowić 38,8% budżetu UE w latach 2000-2006[12].

– Maksymalny pułap transferów z budżetu UE na rzecz dotychczasowych i nowych członków w żadnym wypadku nie może w skali roku przekroczyć 4% PKB kraju korzystającego ze wsparcia.

– Minimalny udział państw beneficjantów w finansowaniu poszczególnych przedsięwzięć nie może być mniejszy niż 25%. Oznacza to, że każde 3 mld euro z budżetu UE muszą być uzupełnione kwotą 1 mld euro ze środków narodowych.

– Priorytetowe znaczenie będą miały działania strukturalne objęte celem 1.

---

[11] Lista ta została określona na mocy decyzji komisji nr 1999/502WE z 1 lipca 1999 r. „Official Journal of the European Communities", L 194/53 z 27 lipca 1999 r.

[12] *Financial perspective 2000-2006*, strona internetowa Komisji Europejskiej <http://europa.eu.int/comm/budget/pubfin/data/grp13_en.gif>.

Tabela 2

Podział środków strukturalnych zarezerwowanych dla nowych członków UE w latach 2004-2006 (w mln euro i %; ceny 1999 r.)

Państwo	Fundusz Spójności (wstępny podział środków)		Fundusze strukturalne (programy krajowe i inicjatywy wspólnotowe)						
			Cel 1	Cel 2	Cel 3	FIFG	Inicjatywy wspólnotowe		Poszczególne państwa łącznie
	w %[1]	w mln euro[2]					INTERREG	EQUAL	
Cypr	0,43-0,84%	48,2	0,0	24,9	19,5	3,0	3,8	1,6	52,8
Czechy	9,76-12,28%	836,4	1 286,4	63,3	52,2	0,0	60,9	28,4	1 491,2
Estonia	2,88-4,39%	275,9	328,6	0,0	0,0	0,0	9,4	3,6	341,6
Litwa	6,15-8,17%	543,4	792,1	0,0	0,0	0,0	19,9	10,5	822,5
Łotwa	5,07-7,08%	461,1	554,2	0,0	0,0	0,0	13,5	7,1	574,8
Malta	0,16-0,36%	19,7	55,9	0,0	0,0	0,0	2,1	1,1	59,1
Polska	45,65-52,72%	3 733,3	7 320,7	0,0	0,0	0,0	196,1	118,5	7 635,3
Słowacja	5,71-7,72%	509,6	920,9	33,0	39,9	0,0	36,8	19,7	1 050,3
Słowenia	1,72-2,73%	168,9	210,1	0,0	0,0	0,0	21,0	5,7	236,8
Węgry	11,58-14,61%	994,0	1 765,4	0,0	0,0	0,0	60,9	26,8	1 853,1
10 nowych państw łącznie	–	7 590,5	13 234,3	121,2	111,6	3,0	424,4	223,0	14 117,5[3]

[1] Jako % łącznej wartości środków przewidzianych dla nowych państw w ramach Funduszu Spójności (7 590,5 mln euro).
[2] Średnia wartość środków w ramach przedziału zaplanowanego dla poszczególnych państw.
[3] Podana kwota nie obejmuje 38,4 mln euro z tytułu pomocy technicznej.

Źródło: Traktat akcesyjny (załącznik II – *Polityka regionalna i koordynacja instrumentów strukturalnych*). Dokument dostępny na stronie internetowej UKIE: <www2.ukie.gov.pl>. Zob. także: *Second progress report on economic and social cohesion ....,* op.cit.

– Zadania w ramach celu 1 będą realizowane na poziomie regionów typu NUTS 2, podczas gdy cel 2 oraz inicjatywy wspólnotowe – na poziomie regionów typu NUTS 3[13].

Zgodnie z postanowieniami Traktatu akcesyjnego nowe kraje UE mogą liczyć na wsparcie działań strukturalnych w łącznej kwocie 14,1 mld euro, z czego ponad połowę (7,6 mld euro) stanowić będą środki Funduszu Spójności (tabela 2). Największym beneficjantem będzie Polska, dla której przewidziano wsparcie w wysokości 7,6 mld euro, w tym 3,7 mld euro z tytułu FS. Taka relacja między funduszami strukturalnymi a Funduszem Spójności jest z punktu widzenia Polski bardzo korzystna, bowiem:

– procedury uruchamiania środków w ramach Funduszu Spójności są prostsze niż w wypadku funduszy strukturalnych;

– korzystanie z Funduszu Spójności pociąga za sobą konieczność mniejszego zaangażowania środków krajowych;

– Polska ma duże zaległości w zakresie rozwoju infrastruktury transportowej i ochrony środowiska (dziedziny te stanowią główny zakres działania FS).

Dotychczasowe efekty polityki regionalnej

Interwencje strukturalne powinny pomóc eliminować przyczyny regionalnych dysproporcji rozwojowych oraz wzmocniać czynniki, które stanowią podstawę do trwałej poprawy ich sytuacji. Z dotychczasowej praktyki wynika, że najlepsze efekty przynosi wspieranie wewnętrznych (endogenicznych) czynników rozwoju regionalnego poprzez inwestycje w: jakość kapitału ludzkiego, infrastrukturę transportową, ochronę środowiska naturalnego, telekomunikację, lokalną przedsiębiorczość oraz innowacyjność. Wszystko to przyczynia się do poprawy konkurencyjności poszczególnych regionów i wzrostu poziomu ich zamożności. Nie da się jednak precyzyjnie rozgraniczyć efektów, jakie daje możliwość korzystania ze wsparcia w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności oraz wielowymiarowych skutków powstania i funkcjonowania takich struktur instytucjonalnych, jak jednolity rynek UE oraz Unia Gospodarcza i Walutowa[14].

Spośród państw w największej mierze korzystających ze wsparcia strukturalnego szczególnie duży postęp uczyniła Irlandia, której PKB *per capita* w relacji do średniej unijnej wzrośnie w latach 1988-2003 o 56,1 punktu procentowego, z 63,8%

[13] J. Szlachta: *Zasady i instrumenty polityki regionalnej Unii Europejskiej*, ekspertyza dostępna na stronie internetowej Ministerstwa Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej: <http://web.mg.gov.pl/portalout/cig_OI Show.jsp>.

[14] A.Sadownik: *Integracja europejska jako czynnik rozwoju* ..., op.cit.

do 119,9%. W rezultacie Irlandia w 2000 r. ze wskaźnikiem w wysokości 115,2% zajmowała trzecie miejsce w grupie najbogatszych krajów UE, ustępując jedynie Luksemburgowi (195,3%) oraz Danii (118,6%).

W wypadku Hiszpanii, Portugalii i Grecji efekty udziału w polityce strukturalnej nie są już tak spektakularne, jak w wypadku Irlandii. Komisja Europejska ocenia, że w okresie 1988-2003 PKB na głowę mieszkańca wspomnianych trzech krajów wzrośnie z 67,8% do 79,5% średniego pułapu tego wskaźnika w UE. Oznacza to, że luka w poziomie PKB *per capita* w wypadku Portugalii zmniejszy się o 12,9 punktu procentowego, w wypadku Grecji – o 12,1 punktu, zaś Hiszpanii – o 11,3 punktu. Nadal jednak PKB na 1 mieszkańca w każdym z trzech wymienionych krajów kształtować się będzie poniżej średniej unijnej.

Co więcej, w niektórych krajach wewnętrzne różnice w poziomie rozwoju nie tylko nie zmniejszyły się, ale nawet wzrosły. Poziom zamożności najlepiej rozwiniętych obszarów w: Hiszpanii (Katalonia, Madryt, Kraj Basków i Nawarra), Grecji (Attyka) i Portugalii (Lizbona i region Centro) wyraźnie wzrósł. Jednocześnie, w niektórych biednych regionach wskaźnik PKB na głowę mieszkańca w stosunku do średniej UE nie tylko nie poprawił się, ale wręcz pogorszył. Na przykład w przypadku francuskich regionów Rèunion i Guyane w 2000 r. PKB na głowę ludności stanowił odpowiednio 50,4% i 53,7% średniej unijnej, podczas gdy 5 lat wcześniej wskaźnik ten był wyższy i wynosił 52,8% (Rèunion) i 55,2% (Guyane). Podobnie było w portugalskich regionach Alentejo (54,5% w 2000 r., wobec 59,2% w 1995 r.) oraz Norte (56% w 2000 r., wobec 59% w 1995 r.). Przykłady te dowodzą ograniczonej skuteczności interwencji strukturalnych w wypadku obszarów szczególnie upośledzonych (peryferyjne położenie, niska jakość siły roboczej, niedostatek kapitału, niska stopa zatrudnienia, brak centrów rozwoju technologii, słabo rozwinięta sieć instytucjonalna).

Dysproporcje rozwojowe między regionami przed i po rozszerzeniu UE

Mimo konsekwentnej polityki wspierania obszarów słabszych, rozpiętości międzyregionalne w UE – mierzone wysokością PKB *per capita* – są nadal bardzo duże. W 2000 r. najbogatszy region UE (brytyjski Inner London) odznaczał się ponad pięciokrotnie wyższym wskaźnikiem PKB na 1 mieszkańca w porównaniu z regionem najbiedniejszym (grecki Ipeiros). Po rozszerzeniu UE o państwa EŚiW oraz Cypr i Maltę różnice te jeszcze się pogłębią – PKB *per capita* w najlepszym pod tym względem regionie (Inner London) będzie dziewięciokrotnie wyższy niż w regionie najmniej zasobnym. W tej roli Ipeiros zostanie zastąpiony przez województwo lubelskie (tabela 3).

Tabela 3

PKB na 1 mieszkańca w 2000 r.[1)] w wybranych regionach Unii przed i po rozszerzeniu UE

Wyszczególnienie		PKB na 1 mieszkańca (UE-15=100)	Współczynniki zróżnicowania		PKB na 1 mieszkańca (UE-25=100)	Współczynniki zróżnicowania	
A	UE-15/UE-25	100,0	B:A	2,41	100,0	B:A	2,66
B	Inner London[2)]	241,4	B:C	5,13	266,1	B:C	9,05
C	Ipeiros/Lubelskie[3)]	47,1	C:A	0,47	29,4	C:A	0,29

[1)] Według parytetu siły nabywczej jako % średniego poziomu PKB *per capita* dla UE.
[2)] Region o najwyższym w UE wskaźniku PKB *per capita* w stosunku do średniej dla UE.
[3)] Region o najniższym w UE wskaźniku PKB *per capita* w stosunku do średniej dla UE.

Źródło: *Second progress report on economic and social cohesion* ..., op.cit.

Największe zróżnicowania międzyregionalne występują w: Belgii (w 2000 r. bogata Bruksela dysponowała 3-krotnie wyższym PKB *per capita* niż część Walonii, borykająca się z problemami przemysłu schyłkowego), Wielkiej Brytanii (wskaźnik zróżnicowania między Londynem a Kornwalią wynosił 3,7), Francji (wskaźnik zróżnicowania między aglomeracją Paryża a rolniczym Rèunion we wschodniej Francji wynosił 3,1), Irlandii (wskaźnik zróżnicowania między regionami Southern and Eastern oraz Border, Midland and Western wynosił 3,1) oraz Niemczech (wskaźnik zróżnicowania między Hamburgiem a Dessau na wschodzie kraju wynosił 2,83). Z kolei do państw w miarę homogenicznych należą: Grecja, Szwecja i Portugalia, w przypadku których współczynniki zróżnicowania mieszczą się w przedziale 1,18-1,76. W grupie nowych krajów UE znaczące dysproporcje międzyregionalne występują na Słowacji (w 2000 r. 2,76), w Czechach (2,69) i na Węgrzech (2,40).

Rozpiętości międzyregionalne w Polsce nie są tak rażące jak w wielu obecnych krajach UE. W 2000 r. najbogatsze Mazowsze dysponowało bowiem niewiele ponad dwukrotnie wyższym PKB *per capita* niż najmniej zasobne pod tym względem województwo lubelskie, natomiast różnice między sześcioma kolejnymi województwami na liście regionów o najwyższym PKB na 1 mieszkańca, a regionem najgorszym były jeszcze mniejsze i wynosiły 1,4-1,6. Na tle niektórych innych państw EŚiW (Słowacja, Węgry i Czechy) Polska stanowi kraj w miarę jednorodny. W wypadku Polski głównym problemem nie są różnice międzyregionalne, a dysproporcja między poziomem PKB *per capita* i średnim poziomem tego wskaźnika dla UE-15, wynoszącą w 2000 r. 61,1 punktu procentowego.

Przyjęcie do UE 10 nowych państw wpłynie co prawda na pogłębienie dysproporcji międzyregionalnych w powiększonej UE (UE-25), ale równocześnie złagodzi

różnice w poziomie PKB *per capita* między regionami Unii w obecnym jej kształcie (UE-15). Statystycznym efektem rozszerzenia UE będzie obniżenie się średniego pułapu PKB na 1 mieszkańca o około 10% (do 90,7% poziomu UE-15). Wynika to z faktu, iż przeciętny wskaźnik PKB na głowę ludności w 10 nowych państwach jest o ponad połowę niższy niż w UE-15 (43,7% średniego PKB *per capita* dla UE-15 oraz 48,2% średniego PKB *per capita* dla UE-25). Ponieważ zdecydowana większość regionów w nowych krajach spełniać będzie kryterium uprawniające do skorzystania ze wsparcia strukturalnego (PKB *per capita* poniżej 75% średniej unijnej), liczba regionów kwalifikujących się do udziału w działaniach strukturalnych wzrośnie z 48 do 67, jeżeli za punkt odniesienia przyjmie się przeciętny poziom PKB na 1 mieszkańca w UE-25 lub nawet do 85 – w wypadku zastosowania średniej dla UE-15.

Rozszerzoną UE będzie można podzielić na trzy wyraźnie wyodrębnione grupy państw. W grupie pierwszej znajdą się kraje najbogatsze, których PKB na 1 mieszkańca będzie przewyższał średnią wartość tego wskaźnika dla UE-25 (90,7% poziomu UE-15). Dotyczy to wszystkich krajów UE-15, z wyjątkiem Portugalii (75%) i Grecji (74,5%). Grupa druga obejmie państwa o PKB na 1 mieszkańca przekraczającym 2/3 średniego poziomu dla UE-25. Kryterium to spełnią wszystkie kraje UE-15 oraz niektórzy nowi członkowie UE, w tym: Cypr (83,5%), Słowenia (74%), Czechy (61,9%) oraz Malta (60,7%). Natomiast w grupie trzeciej znajdzie się 6 najuboższych krajów poszerzonej UE, w tym Polska, która – z PKB *per capita* stanowiącym 42,8% średniej UE-25 – będzie zajmować 8 miejsce wśród nowych członków, wyprzedzając jedynie Litwę i Łotwę.

Potencjał ekonomiczny polskich regionów w UE

Dystans dzielący Polskę i gospodarki krajów UE-15 mierzony wskaźnikiem *per capita* jest bardzo duży. Wśród 16 polskich województw najmniej odstaje pod tym względem województwo mazowieckie. W 2000 r. PKB na 1 mieszkańca Mazowsza wynosił 151,4% przeciętnej wysokości tego wskaźnika w Polsce, co jednak odpowiadało zaledwie 58,9% średniej dla UE-15 lub 64,9% dla UE-25. Wszystkie 15 pozostałych polskich województw będzie się mieścić w grupie 25 najbiedniejszych regionów UE, przy czym województwo lubelskie – z PKB na 1 mieszkańca wynoszącym 29,4% średniej UE-25 – zajmie na tej liście ostatnie miejsce. Przed przyjęciem do UE 10 nowych państw za najbiedniejszy region UE uznawany jest grecki Ipeiros, dysponujący w 2000 r. PKB *per capita* w wysokości 47,1% średniej UE (na 16 polskich województw, wyższym wskaźnikiem PKB na 1 mieszkańca mogło się wykazać tylko województwo mazowieckie).

Na pozycję ekonomiczną polskich regionów w poszerzonej UE wpływać będą zwłaszcza następujące czynniki:

a) Niski poziom rozwoju społeczno-gospodarczego Polski jako całości. Przejawem tego jest odbiegająca znacząco od standardów wysoko rozwiniętych państw UE wydajność pracy (mierzona wielkością PKB na 1 zatrudnionego), a także archaiczna struktura gospodarki, co wyraża się m.in. w nadmiernym zatrudnieniu w najmniej efektywnych sektorach. W 1998 r. wydajność pracy w Polsce stanowiła zaledwie 17,9% analogicznego wskaźnika w Niemczech, 19% we Włoszech, 25,8% w Hiszpanii oraz 33,3% w Grecji. Ekstremalne różnice występują w rolnictwie, gdzie wydajność na 1 zatrudnionego w Polsce stanowiła w 1998 r. zaledwie 4,8% wydajności farmera francuskiego, 6,5% wydajności rolnika włoskiego oraz 14,8% wydajności rolnika greckiego.

W Polsce w rolnictwie zatrudnionych jest 19,2% ogółu pracujących (dane z 2001 r.), tj. ponad cztery i pół raza więcej niż wynosi średnia w krajach UE-15 (4,1%) i wyraźnie więcej niż w 10 nowych państwach, dla których analogiczny parametr wynosi 13,2%. Spośród krajów kandydujących porównywalne wskaźniki mają jedynie Litwa (16,5%) i Łotwa (15,1%), a wśród dotychczasowych krajów UE – Grecja (16%). Z uwagi na rażąco niską wydajność pracy w rolnictwie, skoncentrowanie blisko 1/5 ogółu pracujących w rolnictwie stanowi jedną z najważniejszych przyczyn niskiej pozycji Polski i jej regionów w UE-25.

Wymaga podkreślenia, że najsłabsze ekonomicznie polskie regiony są (poza warmińsko-mazurskim) absolutnymi rekordzistami w zakresie udziału rolnictwa w zatrudnieniu, które w 2001 r. wynosiło: w województwie lubelskim – 38% ogółu pracujących, podlaskim – 36,4%, podkarpackim – 30,4% oraz świętokrzyskim – 30,3%. Jest to poziom osiągany jedynie w niektórych regionach Grecji, jednakże przy wielokrotnie wyższej wydajności pracy i efektywności sektora rolnego.

b) Niski wskaźnik aktywności zawodowej ludności. W Polsce parametr ten w 2001 r. wynosił 53,8% populacji w wieku produkcyjnym i będzie zdecydowanie najniższy w UE-25 (średnia 63,1%), nie wspominając już o krajach UE-15 (64,3%). Oznacza to, że w Polsce każda osoba aktywna zawodowo ma na utrzymaniu nie tylko dzieci, rencistów i emerytów, lecz także niemal 1 osobę w wieku produkcyjnym, co oczywiście negatywnie rzutuje na poziom PKB *per capita*. Wśród polskich województw żadne nie osiągnęło poziomu aktywności nawet na średnim poziomie UE-25, a tylko cztery (małopolskie ze wskaźnikiem – 60,1%, mazowieckie – 59,2%, podlaskie – 58,3%, lubelskie – 57,7%) przewyższają średnią dla 10 nowych państw (56,8%). Na relatywnie wysoki poziom aktywności zawodowej w wymienionych województwach znaczący wpływ ma jednak nadmierne zatrudnienie w rolnictwie, które stanowi formę ukrytego bezrobocia[15].

[15] A.Pyszkowski: *Perspektywy rozwoju regionalnego w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, ekspertyza dostępna na stronie internetowej MGPiPS <http://web.mg. gov.pl/portalout/cig_OIShow.jsp>.

c) Niska innowacyjność mierzona liczbą zgłoszeń patentowych przypadających na 1 mln mieszkańców, a także udziałem wydatków na badania i rozwój w PKB. Polska z dwoma patentami na 1 mln mieszkańców[16] będzie się plasować na przedostatnim miejscu w poszerzonej UE, wyprzedzając jedynie Litwę. Różnica w stosunku do krajów UE-15 – ze średnią wartością tego wskaźnika wynoszącą 309 zgłoszeń patentowych – jest zatem ogromna. Dla porównania warto dodać, że w najlepszej wśród 10 nowych państw Słowenii na 1 mln ludności przypada 21 patentów, a na Węgrzech – 14. Przepaść pomiędzy Polską a czołowymi krajami pod względem innowacyjności wynika głównie z niskich nakładów na badania i rozwój, które w 1999 r. stanowiły w Polsce zaledwie 0,75% PKB, podczas gdy średnia dla UE-15 wynosiła 1,9% PKB, zaś w Słowenii i Czechach przeznaczono na ten cel odpowiednio 1,51% i 1,24% PKB,

d) Niska skłonność do inwestowania. W latach 2001-2002 nakłady na inwestycje nie tylko nie rosły, ale zmniejszyły się w wymiarze absolutnym o 9,5% w 2001 r. i 15,5% w 2002 r. Na spowolnienie procesów inwestycyjnych w polskiej gospodarce wpłynęło kilka czynników, wśród których trzeba wymienić zwłaszcza:

– słabą kondycję ekonomiczno-finansowa przedsiębiorców i ograniczone w związku z tym możliwości wygospodarowania własnych środków rozwojowych (pochodzących z zysku i amortyzacji), które w polskich realiach stanowią główne źródło finansowania inwestycji;

– kłopoty przedsiębiorstw z płynnością finansową (efekt zatorów płatniczych), co powoduje, że liczna grupa firm nie spełnia warunków do uzyskania kredytu;

– wysoki koszt kredytów;

– zasadnicze zmniejszenie wielkości inwestycji finansowanych z budżetu państwa.

Udział Polski w polityce regionalnej – w tym zwłaszcza dostęp do środków strukturalnych UE – stwarza szansę zwiększenia wewnętrznej spójności kraju, ale przede wszystkim stopniowego niwelowania dystansu rozwojowego, dzielącego Polskę od znacznie zamożniejszych państw UE-15. Dystans ten stanowi konsekwencję pozostawania Polski przez pół wieku poza europejskimi procesami integracyjnymi. Możliwość uzyskania z budżetu UE wsparcia strukturalnego warunkowana jest koniecznością dopełnienia skomplikowanych procedur, prostszych w przypadku Funduszu Spójności. W tym kontekście pojawiają się głosy, że Polska nie zdoła w pełni wykorzystać zarezerwowanych dla niej środków na działania strukturalne, w konsekwencji czego bilans kosztów i korzyści związanych z członkostwem w UE w wymiarze finansowym może okazać się nie tak korzystny, jak wskazywały ustalenia podjęte na szczycie UE w Kopenhadze w grudniu 2002 r. (w skrajnym wypadku Polska mogłaby nawet przejściowo wystąpić w roli płatnika netto do budżetu UE). Spożytkowa-

[16] Dane Komisji Europejskiej dotyczące przeciętnego kształtowania się omawianego wskaźnika w latach 1998-2000.

nie wszystkich dostępnych środków strukturalnych to nie tylko kwestia wykorzystania szans rozwojowych w pierwszym okresie członkostwa (lata 2004-2006), ale także możliwości pełnego udziału Polski w polityce regionalnej UE w okresie 2006-2013 i w dalszej perspektywie. Decydować o tym będą jednak m.in. dokonania Polski w ramach działań strukturalnych UE realizowanych na podstawie aktualnie obowiązujących planów finansowych UE.

Perspektywy polityki regionalnej UE po 2006 r.

Potrzeba prowadzenia polityki regionalnej jest w UE powszechnie akceptowana. Wynika to chociażby z faktu, że znacząca część środków strukturalnych (24-28%, według różnych szacunków) skierowanych do obszarów biednych wraca w różnej postaci do regionów najbogatszych. Jest to zatem gra o sumie dodatniej, korzystna dla wszystkich stron, w tym także Unii jako całości.

Polityka regionalna podlega ewolucji wraz ze zmieniającą się sytuacją gospodarczą i społeczną Unii, a także pod wpływem wieloletnich już doświadczeń w funkcjonowaniu funduszy strukturalnych. W 2006 r. przywódcy UE będą musieli zaakceptować zasady wspierania rozwoju regionalnego oraz budżet działań strukturalnych na lata 2007-2013, w ramach nowej perspektywy finansowej. Dyskusja na ten temat jest już w UE prowadzona co najmniej od 2000 r. Ze strony Komisji Europejskiej głosem w tej debacie są raporty na temat spójności ze stycznia 2001 r.[17] oraz ze stycznia 2003 r.[18] Na przyszły kształt polityki regionalnej duży wpływ będzie miał moment kolejnego rozszerzenia się UE (najprawdopodobniej o Bułgarię i Rumunię), jak również postępy w procesie integracji europejskiej (w tym ewentualne przystąpienie kolejnych państw do strefy wspólnej waluty) oraz działania podejmowane w ramach innych polityk wspólnotowych, w szczególności zaś Wspólnej Polityki Rolnej.

Polityka strukturalna – jak zresztą każda wspólna polityka UE – stanowi wypadkową gry sił i interesów państw członkowskich. Ważne jest, aby Polska w ramach dyskusji na temat przyszłego kształtu działań strukturalnych akcentowała istotne z jej punktu widzenia potrzeby, takie jak:

a) Zachowanie redystrybucyjnego charakteru mechanizmów finansowania polityki regionalnej, z dominującym znaczeniem środków budżetowych UE. W toku debaty nad długofalowymi kierunkami polityki strukturalnej pojawiają się głosy na

[17] *Jedność, solidarność, różnorodność Europy, jej narodów i jej terytorium. Drugi raport w sprawie spójności gospodarczej i społecznej*, Komisja Europejska, 31 stycznia 2001 r. Dokument w wersji polskojęzycznej jest dostępny na stronie internetowej UKIE: <http://fundusze.ukie.gov.pl>.

[18] *Second progress report on economic and social cohesion* ..., op.cit.

rzecz jej renacjonalizacji, a więc przeniesienia większości działań wspomagających rozwój regionalny z poziomu wspólnotowego na szczebel narodowy.

b) Utrzymanie priorytetowego znaczenia celu 1. Wszystkie polskie regiony w dającej się przewidzieć perspektywie będą spełniać kryterium uprawniające do skorzystania ze wsparcia strukturalnego w ramach tego celu.

c) Zwiększenie pomocy dla regionów granicznych UE. Jest to o tyle ważne, że Polska będzie miała bardzo długą granicę (1155 km) z krajami niestowarzyszonymi, której zabezpieczenie wymaga dużych nakładów.

d) Zwiększenie wsparcia współpracy transgranicznej (szczególnie polsko-niemieckiej), a także współpracy z państwami spoza UE (Ukraina, Białoruś, obwód kaliningradzki).

e) Utrzymanie zasad funkcjonowania Funduszu Spójności. Pożądane jest, aby udział tego funduszu w całokształcie wsparcia strukturalnego przeznaczonego dla Polski pozostał równie wysoki, jak w latach 2004-2006.

f) Zwrócenie uwagi UE na konieczność restrukturyzacji Górnego Śląska, stanowiącego obszar starej industrializacji, w którym nagromadziło się wiele trudnych do rozwiązania problemów strukturalnych.

*

Polityka regionalna stanowi jeden z najważniejszych kierunków aktywności UE na szczeblu wspólnotowym. Mimo iż od z górą czterdziestu lat na działania strukturalne przeznacza się poważną część budżetu Unii, stopień spójności państw i regionów UE wciąż jest niezadowalający. W konsekwencji w Unii nadal istnieje wiele obszarów upośledzonych pod względem poziomu rozwoju społeczno-gospodarczego oraz standardu życia ludności. Dowodzi to ograniczonej skuteczności interwencji strukturalnych, zwłaszcza w przypadku regionów o małych szansach rozwojowych, w których występują złożone problemy strukturalne. Nową jakość w polityce regionalnej UE stworzy przyjęcie w maju 2004 r. 8 relatywnie ubogich państw EŚiW. Chociaż efektywność działań strukturalnych UE pozostawia wiele do życzenia, nie ulega jednak wątpliwości, że z perspektywy tych właśnie państw – w tym także Polski – możliwość udziału w polityce regionalnej stanowić może czynnik ułatwiający wyjście z kręgu zacofania społeczno-gospodarczego i cywilizacyjnego.

dr Paweł Wieczorek

*

Rafał Padrak

ZASADA DWUINSTANCYJNOŚCI POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
(Ciąg dalszy dyskusji)

Z dużym zainteresowaniem przeczytałem dwie – bardzo wartościowe – pozycje odnoszące się do poruszonych w moich artykułach problemów prawnych z zakresu postępowania kontrolnego, tj. (wymienione chronologicznie): *Wybrane zagadnienia postępowania odwoławczego w Najwyższej Izbie Kontroli (Głos w dyskusji na marginesie artykułu R. Padraka)*[1] autorstwa dr. Wojciecha Robaczyńskiego oraz *W sprawie zasady dwuinstancyjności w postępowaniu kontrolnym (Polemika)*[2], autorstwa Małgorzaty Niezgódki-Medek. Wobec tego, iż odniosłem się do niektórych odmiennych poglądów W. Robaczyńskiego w artykule *Zasady postępowania kontrolnego Najwyższej Izby Kontroli*[3], skoncentruję się na kwestiach poruszonych w polemicznym artykule M. Niezgódki-Medek. Nie zgadzając się po części z autorką, na wstępie muszę zaznaczyć, że istnienie sporów prawnych na temat procedury kontrolnej wyłącznie sprzyja rozwojowi tej dziedziny prawa, z którą wszyscy pracownicy merytoryczni NIK stykają się na co dzień.

Autorka zaprezentowała słuszną tezę, iż katalog omówionych przeze mnie zasad nie jest wyczerpujący, i powołując się na treść preambuły Konstytucji zaproponowała jego poszerzenie, np. o zasady rzetelności i sprawności[4]. Wprawdzie w swoim artykule nie stwierdziłem tego wprost, jednakże analizując zasady postępowania wyróżniane w innych procedurach, różne ich ujęcia i klasyfikacje, wydawało mi się – być może niesłusznie – że nie ma takiej potrzeby, gdyż jest oczywiste, iż nie jest możliwe stworzenie jednolitego, bezdyskusyjnego i zamkniętego systemu zasad,

[1] „Kontrola Państwowa" nr 1/2003, s. 24-36.
[2] „Kontrola Państwowa" nr 4/2003, s. 53-58.
[3] „Kontrola Państwowa" nr 4/2003, s.24-52.
[4] Zob. M. Niezgódka-Medek, op. cit., s. 53.

zwłaszcza że nie są to w większości zasady skodyfikowane. Jeszcze trudniejsze do osiągnięcia byłoby uzgodnienie treści poszczególnych zasad (może z nielicznymi wyjątkami, jak np. zasada pisemności, podmiotowości). Dlatego też omówiłem najistotniejsze w moim przekonaniu zasady. Ponadto, przedstawiłem zasady w sensie konkretnym (wzorce odtworzone z systemu prawa), a nie abstrakcyjnym (wzorce postulowane), pominąłem również zasady interdyscyplinarne, co zastrzegłem we wstępie ww. artykułu o zasadach postępowania kontrolnego[5]. Jeżeli bowiem zasady rzetelności i sprawności wywodzone są z preambuły Konstytucji i dotyczą wszelkich instytucji publicznych, ich omawianie nie mieściło się w ramach mojego artykułu.

Odnośnie do przyjętej przeze mnie nazwy „postępowanie odwoławcze", muszę z całą mocą wyjaśnić, że nie jestem jej autorem. Kierowałem się bowiem terminologią przyjętą przez Z. Dodę, profesora Uniwersytetu Jagiellońskiego, autorytetu w dziedzinie procesowego prawa karnego, który wielokrotnie – co wyklucza możliwość pomyłki – pisał w artykule poświęconym postępowaniu kontrolnemu o: „procedurze odwoławczej", „postępowaniu odwoławczym", „toku odwoławczym", „akcji odwoławczej"[6]. Próbując zaś odgadnąć intencje ustawodawcy nie sposób negować faktu, iż w samej ustawie o NIK wymienione zostały komisje odwoławcze. Niestety nie wiem, czy jestem kontynuatorem myśli Z. Dody o instancyjności postępowania kontrolnego, ale – jak słusznie dostrzega M. Niezgódka-Medek – takie sformułowania „od razu sugerują wieloinstancyjność postępowania kontrolnego"[7]. Ponadto podkreślałem, że odtwarzając z systemu prawa i definiując zasady rządzące postępowaniem kontrolnym, dokonując interpretacji instytucji prawnych uregulowanych w postępowaniu kontrolnym, a szerzej – usiłując stworzyć część ogólną jakiejkolwiek procedury należy posiłkować się uniwersalnym dorobkiem nauki prawa procesowego. Niczego innego nie czynili np. autorzy charakteryzujący postępowanie administracyjne, najmłodszą z klasycznych procedur. Dlatego też m.in. próbowałem znaleźć odpowiedź na pytanie o charakter prawny zastrzeżeń w klasycznym podziale środków zaskarżenia na środki odwoławcze i inne środki zaskarżenia. Argumentację przemawiającą za uznaniem zastrzeżeń wymienionych w art. 56 i 61 ustawy o NIK za środki odwoławcze przedstawiłem w artykule *Postępowanie odwoławcze w postępowaniu kontrolnym Najwyższej Izby Kontroli* (opubl. w nr 5 i 6 „Kontroli Państwowej" z 2002 r.). Z wyników analizy tych zastrzeżeń również wypływał wniosek, że w postępowaniu kontrolnym obowiązuje zasada dwuinstancyjności, ponieważ uważam, że o istnieniu zasady i liczbie instancji w postępowaniu kontrolnym

[5] „Kontrola Państwowa" nr 4/2003, s.25-26.

[6] Zob. Z. Doda: *Węzłowe problemy postępowania kontrolnego w świetle ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, „Kontrola Państwowa" nr 5/1995, s. 19-22.

[7] Zob. M. Niezgódka-Medek, tamże, s. 56.

decyduje występowanie i liczba środków odwoławczych (wnoszonych na poszczególnych etapach postępowania)[8]. Idąc dalej – sformułowałem tezę, że w postępowaniu kontrolnym można wyodrębnić postępowanie odwoławcze. Nawiązując do uwag autorów proponujących używanie w miejsce postępowania odwoławczego nazwy postępowanie zastrzeżeniowe (procedura zastrzeżeniowa) uważam, że nazwa nie gra istotnej roli, najważniejsze jest, co się pod nią kryje – jeśli wolą większości przyjmie się nazwa postępowanie zastrzeżeniowe – niech i tak będzie, chociaż może warto przez wzgląd na pamięć profesora Z. Dody pozostać przy postępowaniu odwoławczym? Mam jeszcze inną propozycję – zmierzającą do tego, by obie nazwy funkcjonowały w praktyce – pojęcie postępowanie zastrzeżeniowe byłoby pojęciem szerszym od postępowania odwoławczego, jako że obejmowałoby również zastrzeżenia, o których mowa w art. 55 ustawy o NIK, niebędące środkiem odwoławczym.

W jednej kwestii w pełni zgadzam się z autorką – nieprawidłowo zakwalifikowałem zasadę dwuinstancyjności do zasad ustrojowo-organizacyjnych. Przyznaję, że wykładnia rozszerzająca art. 78 Konstytucji jest błędna. Nie zmienia to natomiast mojego poglądu o występowaniu zasady dwuinstancyjności postępowania kontrolnego[9]. Jakkolwiek spieralibyśmy się o istnienie lub nie dwuinstancyjności postępowania kontrolnego, jedno nie może być kwestionowane – zasadą jest, że ustalenia, oceny, uwagi i wnioski podlegają weryfikacji (kontroli) przez ciała kolegialne (które nazwałem zamiennie organami procesowymi) działające w ramach NIK. Moim zdaniem równorzędność jednostek organizacyjnych NIK nie oznacza, że instancyjność nie występuje, ponieważ wyróżnia się w literaturze prawniczej zarówno pionowy, jak i poziomy model usytuowania organów odwoławczych. Innymi słowy, pojęcia organ wyższego rzędu (stopnia) i organ wyższej instancji nie są tożsame, organ odwoławczy nie musi być organem wyższego rzędu dla organu I instancji[10]. Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga, iż pisząc o kontrolerze, komisjach odwoławczych i rozstrzygających jako organach miałem na myśli wyłącznie *sui generis* organy w znaczeniu procesowym, działające w różnych składach w ramach NIK – organu kontroli.

Autorka nie podzieliła również mojego poglądu, iż podstawowym zadaniem organów odwoławczych jest kontrola (weryfikacja) rozstrzygnięć podjętych w I instancji, twierdząc że podstawowym zadaniem jest prawidłowe zakończenie postępowania kontrolnego[11]. Myślę, że nie ma tutaj tak naprawdę sporu (co najwyżej o słowa),

[8] Wykazywałem również, dlaczego zastrzeżenia z art. 55 ustawy o NIK nie są środkiem odwoławczym, wobec czego nie można mówić o trójinstancyjności.

[9] Por. też Z. Doda, op. cit., s. 20, który w cudzysłowie, ale jednak pisał o organie *a quo*.

[10] Można ponadto wskazać dla przykładu na art. 25 poprzednio obowiązującego kodeksu karnego wykonawczego, według którego zażalenie na postanowienie rozpoznawał w składzie trzech sędziów sąd, w którym zapadło postanowienie.

[11] Zob. M. Niezgódka-Medek, op. cit., s. 57.

jest tylko pewne nieporozumienie, odróżniałem bowiem – wnioskuję, że nie dość wyraźnie – zadania pracowników NIK od celów i pożądanych efektów postępowania kontrolnego. Uważam, że wspomniane przeze mnie zadanie pracowników NIK wchodzących w skład organów odwoławczych służy realizacji celów postępowania kontrolnego, wymienionych w art. 28 ustawy o NIK, co w rezultacie powinno prowadzić do prawidłowego zakończenia postępowania kontrolnego.

Autorka wskazuje także, iż istotą procedury zastrzeżeniowej jest „możliwość uzupełnienia i skorygowania ustaleń, ocen, uwag lub wniosków”[12]. Podzielam ten pogląd, ale uważam, ze jego konsekwencją są właśnie kwestionowane przez M. Niezgódkę-Medek ograniczenia uprawnień dowodowych komisji i dopuszczalność uchylania postępowania kontrolnego (etapu postępowania) oraz przekazywania sprawy do ponownego rozpoznania. Zadaniem komisji nie jest bowiem przeprowadzanie wadliwie wykonanej kontroli w zastępstwie kontrolera i dokonywanie w znacznym zakresie niezbędnych, a pominiętych lub błędnych ustaleń, czy też pisanie od nowa wystąpienia, zawierającego w znacznej mierze błędne oceny, uwagi i wnioski.

Autorka w końcowej części artykułu podaje w wątpliwość, czy proponowane przeze mnie wnioski *de lege ferenda* prowadzą do usprawnienia postępowania kontrolnego, wskazując, iż zmierzają one w kierunku „usądowienia” i dalszego wyodrębnienia postępowania zastrzeżeniowego[13]. Przypomnę, że moje wnioski zmierzały m.in. do:

– zawierania treści protokołu i wystąpienia w jednym dokumencie pokontrolnym;

– likwidacji możliwości badania zastrzeżeń w dwóch etapach postępowania, dwukrotnie przez dwie komisje;

– dokonywania kontroli formalnej zgłoszonych zastrzeżeń przez dyrektora danej jednostki organizacyjnej NIK, upoważnionego do uwzględnienia zastrzeżeń w całości w razie zasadności (co kończyłoby postępowanie odwoławcze);

– rozpatrywania zastrzeżeń przez komisję działającą przy prezesie NIK, w wyodrębnionej komórce organizacyjnej Izby (przez to gwarantującej jednolitość orzecznictwa), której orzeczenia byłyby ostateczne.

Tezę, iż proponowane przeze mnie zmiany zmierzają jednak do uproszczenia obowiązującej procedury łatwo zweryfikować na przykładzie. Zakładam, że kierownik jednostki kontrolowanej korzysta z uprawnień przyznanych w obowiązującej ustawie o NIK i na każdym etapie wnosi zastrzeżenia czyniąc to ostatniego dnia terminu, za pośrednictwem poczty, co daje nam 28 dni (14+7+7) oraz łącznie około 6 dni na obrót pocztowy (3 zastrzeżenia x około 2 dni). Analiza treści protokołu i sporządzenie stanowiska to dalsze około 5 dni, obrót pocztowy – 2 dni. Czynności dyrek-

[12] Zob. M. Niezgódka-Medek, op. cit., s. 56.

[13] Tamże, s. 58.

tora jednostki organizacyjnej NIK i komisji odwoławczej wraz z podjęciem uchwały zajmują około 12 dni (łącznie z przekazaniem akt do Centrali), w razie wyznaczenia komisji rozstrzygającej – dalsze około 9 dni. Po podsumowaniu okazuje się, że weryfikacja ustaleń, ocen, uwag lub wniosków „kosztuje" około 65 dni. Według moich propozycji: wniesienie zastrzeżeń przez kierownika jednostki kontrolowanej w ostatnim dniu terminu, łącznie z obrotem pocztowym szacuję na ok. 9 dni, przeprowadzenie odformalizowanego postępowania międzyinstancyjnego (ewentualnie uwzględnienie zastrzeżeń w całości, co zakończy postępowanie) to dalsze około 10 dni, postępowanie przed komisją odwoławczą, włącznie z wydaniem orzeczenia – około 14 dni. Razem: około 33 dni, co oznacza skrócenie postępowania kontrolnego o około miesiąc. Warto też zauważyć, że przejście przez wszystkie etapy postępowania zastrzeżeniowego, choćby tylko wobec jednej kontrolowanej jednostki w ramach kontroli koordynowanej, oznacza opóźnienie w publikacji informacji o wynikach kontroli. Na powyższych przykładach liczbowych widać, iż nie jest trafne kwestionowanie *a priori* zasadności recypowania rozwiązań przyjętych w „sądowych" postępowaniach, zwłaszcza że w postępowaniu kontrolnym istnieją uregulowania daleko bardziej skomplikowane. Uważam ponadto, że przyczyny przewlekłości postępowań przed sądami (co może zniechęcać do przejęcia zbliżonych unormowań) tkwią gdzie indziej, aniżeli w sposobie uregulowania trybu odwoławczego.

Odnośnie natomiast do zgłoszonych przeze mnie postulatów poddania kontroli sądowej niektórych (nielicznych) działań NIK jeszcze raz zaznaczam, że jestem przeciwnikiem jej dopuszczalności w obowiązującym stanie prawnym[14]. Sprzeczność z obowiązującymi przepisami proponowanego rozwiązania nie oznacza jednak, że nie ma prawnych możliwości wprowadzenia stosownych regulacji prawnych, które będę kontrolę sądową działań NIK – w ściśle i wąsko ograniczonym zakresie – dopuszczały. Jest to jednak postulat, który mógłby być wcielony w życie tylko pod jednym warunkiem – zagwarantowania szybkości orzekania w takich sprawach przez NSA, co jak się wydaje, w najbliższej przyszłości nie jest wykonalne.

mgr Rafał Padrak
Delegatura NIK w Lublinie

[14] Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga, iż pisząc o czynnościach decyzyjnych miałem na myśli jedynie płaszczyznę procesową, zaskarżalne decyzje organów procesowych w przedmiocie ustaleń stanu faktycznego, ocen, uwag i wniosków, wyróżnione w ramach czynności procesowych. Nie nawiązywałem absolutnie do decyzji administracyjnych w rozumieniu k.p.a.

Lucyna Tazbir

KTO I JAK ZARZĄDZA PORTAMI MORSKIMI

W 2002 r. NIK zbadała gospodarkę terenami i infrastrukturą portową[1], zwłaszcza w aspekcie przyjętych w ustawie o portach i przystaniach morskich z 1996 r. założeń o publicznym charakterze portów morskich. Badania kontrolne koncentrowały się na określeniu stanu podmiotowo-własnościowego terenów i infrastruktury portowej oraz na sferze obrotu nieruchomościami portowymi.

Okazuje się, że podmioty zarządzające portami – wbrew założeniom ustawy – gospodarują jedynie na części, a niejednokrotnie na niewielkich fragmentach terenów i infrastruktury portowej. Dotyczy to zarówno portów o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Gdynia, Gdańsk, Szczecin i Świnoujście), jak i tzw. małych portów. Znaczna część terenów portowych znajduje się w użytkowaniu wieczystym podmiotów niepublicznych, w tym przedsiębiorców prywatnych i osób fizycznych. Stan taki nie stwarza warunków do właściwej realizacji zadań przez podmioty zarządzające portami, m.in. utrudnia w istotnym stopniu prognozowanie i planowanie rozwoju portów, rozbudowę, utrzymanie i modernizację infrastruktury portowej. Negatywne skutki tego stanu dotyczą zwłaszcza portów Gdańsk i Gdynia, a także większości tzw. małych portów.

W Morskim Porcie Gdańsk Skarb Państwa był właścicielem nieruchomości gruntowych o powierzchni 2046 ha, Gmina Gdańsk – 651 ha, a inne osoby prawne i fizyczne – 60,3 ha (28 podmiotów), natomiast w granicach administracyjnych portu znajdowało się 100 dużych podmiotów mających w użytkowaniu wieczystym nieruchomości gruntowe stanowiące 19,2 % terenu portu (531 ha). Zarząd Morskiego Portu Gdańsk SA gospodarował na posiadanych w użytkowaniu wieczystym nieru-

[1] *Informacja o wynikach kontroli gospodarowania terenami i infrastrukturą portową w portach morskich*, Delegatura NIK w Szczecinie, kwiecień 2003 r.

chomościach gruntowych Skarbu Państwa o powierzchni 656 ha, które zajmowały 23,8% powierzchni terenów portowych.

W Morskim Porcie Gdynia, zajmującym powierzchnię 645,6 ha, Skarb Państwa był właścicielem nieruchomości gruntowych o powierzchni 612,3 ha, Gmina Gdynia – 28 ha, inne osoby prawne i fizyczne – 5,3 ha. Zarząd Morskiego Portu Gdynia SA gospodarował na terenach portowych o powierzchni 257,2 ha, stanowiących 39,8% powierzchni portu. W granicach portu funkcjonowało ponadto 25 innych użytkowników wieczystych, głównie przedsiębiorców, oraz 4 użytkowników władających (Urząd Morski, jednostka MON, Zakład Energetyczny, Związek Zawodowy Marynarzy). Z ogólnej długości nabrzeży portowych, wynoszącej 18,2 tys. mb, w gestii Zarządu Portu pozostawały nabrzeża o długości 10,4 tys. mb, tj. 57,1%.

W Morskim Porcie Szczecin ogólna powierzchnia gruntów wynosiła 904,1 ha, z tego do Skarbu Państwa należały nieruchomości gruntowe o powierzchni 673,4 ha, do Gminy Szczecin – 226,4 ha, do innych osób prawnych i fizycznych – 4,3 ha. Zarząd Morskich Portów Szczecin i Świnoujście SA gospodarował na terenach o powierzchni 413,7 ha, stanowiącej 45,7 % ogólnej powierzchni portu. W użytkowaniu wieczystym 38 różnych przedsiębiorców lub osób fizycznych były nieruchomości gruntowe o łącznej powierzchni 188,4 ha (20,8% terenów portu).

W Morskim Porcie Świnoujście, o powierzchni lądowej 595,7 ha, własnością Skarbu Państwa były grunty o powierzchni 435,9 ha, a Gminy Świnoujście –159,8 ha. Zarząd Morskich Portów Szczecin i Świnoujście SA gospodarował na terenach o powierzchni 143,7 ha, tj. 24,1% terenów portu. W granicach administracyjnych portu gospodarowało ponadto 16 innych użytkowników wieczystych, przedsiębiorców i osób fizycznych, zajmujących nieruchomości gruntowe o łącznej powierzchni 113,4 ha (19% terenów portowych).

Dezintegracja zarządzania terenami portowymi, będąca rezultatem omawianych przyczyn, w znacznym stopniu dotyczyła również ważniejszych z tzw. małych portów, tj. niezaliczonych do portów o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej. I tak, np.:

– Zarząd Morskiego Portu Kołobrzeg Sp. z o.o. gospodarował na gruntach o powierzchni 4,8 ha, tj. 8,3% terenów portu. W użytkowaniu wieczystym Polskiej Żeglugi Bałtyckiej SA znajdowały się nieruchomości gruntowe o powierzchni 11,3 ha, tj. 19,3% terenów portu, a w użytkowaniu wieczystym podmiotów prywatnych (spółek i osób fizycznych) – 10,1 ha, tj. 17,2 % terenów portowych. Z ogólnej długości nabrzeży portowych, wynoszącej 4,4 tys. mb, w gestii Zarządu Portu było nabrzeże długości 1,3 tys. mb, tj. 29,5%, podczas gdy podmioty prywatne dysponowały nabrzeżami o długości 1,4 tys. mb, tj. 31,8 % ich łącznej długości.

– Zarząd Morskiego Portu Darłowo Sp. z o.o. gospodarował na gruntach o powierzchni 27,4 ha, stanowiących 21% powierzchni terenów portu. W granicach portu funkcjonowało ponadto m.in. 25 użytkowników wieczystych, w tym Przedsiębiorstwo

Połowów i Usług Rybackich „Kuter" w upadłości oraz spółki i osoby fizyczne, zajmujące łącznie nieruchomości gruntowe o powierzchni 12,3 ha, tj. 9,5% powierzchni portu. Nieruchomości gruntowe o powierzchni 44,4 ha – 34,2 % terenów portowych – pozostawały we władaniu Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa.

– W Porcie Morskim Władysławowo (w zarządzie dyrektora Urzędu Morskiego w Gdyni) podstawowa infrastruktura portowa (basen portowy, pirs, nabrzeża) znajdowała się na gruntach pozostających w użytkowaniu wieczystym PPiUR „Szkuner", stanowiących ponad 30% powierzchni terenów portu.

W czasie obowiązywania ustawy o portach, tj. od sierpnia 1997 r., dezintegracja zarządzania portami nadal się pogłębiała. Przyznane organom administracji rządowej kompetencje w zakresie wyrażania zgody na obrót gruntami położonymi w granicach portów morskich skutkowały zwiększeniem liczby podmiotów niepublicznych mających prawo użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych w granicach portów. Przyczyną tych działań było m.in. nieokreślenie w przepisach art. 3 ustawy warunków, względnie kryteriów, jakie powinny być brane pod uwagę przy rozpatrywaniu wniosków o zbycie lub przeniesienie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych, położonych w granicach portów lub przystani morskich. W ocenie NIK stanowi to lukę prawną mogącą także sprzyjać działaniom o podłożu korupcyjnym, szczególnie biorąc pod uwagę atrakcyjność terenów portowych pod względem gospodarczym.

Przysługujące podmiotom zarządzającym portami prawo pierwokupu nieruchomości gruntowych położonych w granicach portów morskich także nie spełniało istotnej roli w integrowaniu zarządzania terenami portowymi. Podmioty te nie dysponowały bowiem odpowiednimi środkami umożliwiającymi wykonanie tego prawa lub nie były zainteresowane wydatkowaniem znacznych kwot na zakup nieruchomości gruntowych, które nie były im niezbędne w bieżącej działalności.

Podobnie nie doprowadzono do zbycia – przez spółki akcyjne zarządzające portami o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej – posiadanych akcji i udziałów w spółkach eksploatacyjnych; powinno to nastąpić do 31 grudnia 2003 r., gdy tymczasem termin ten został przesunięty do grudnia 2005 r. Skutkiem tego nie nastąpiło także ostateczne oddzielenie funkcji zarządzania portami od sfery eksploatacyjnej, co było jednym z podstawowych założeń ustawy. Zatem nie zostały stworzone warunki zapewniające neutralność podmiotów zarządzających portami wobec użytkowników infrastruktury portowej, co narusza jedną z podstawowych zasad polityki portowej Unii Europejskiej.

Stan ten, w powiązaniu z pozostawaniem znacznej części terenów i infrastruktury portowej poza gestią podmiotów zarządzających portami, stanowi o niepełnym dostosowaniu polskich portów do standardów obowiązujących w Unii Europejskiej, a w konsekwencji może być czynnikiem utrudniającym włączenie tych portów do transeuropejskiej sieci transportowej.

Gminy – miasta portowe nie objęły akcji w spółkach zarządzających portami o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej w proporcjach przewidzianych w ustawie, tj. Gdańsk i Gdynia po 34% akcji oraz Szczecin i Świnoujście po 24%. Obecnie udział kapitału akcyjnego miast portowych w spółkach zarządzających portami wynosi od 0,15% (Szczecin i Świnoujście) do 2,04% (Gdańsk). Dotychczas bowiem wymienione gminy miejskie nie wniosły do spółek portowych, w formie aportu, nieruchomości gruntowych w portach na pokrycie kapitału akcyjnego, co zakładała ustawa. Jest to m.in. skutkiem przeciągających się prac związanych z inwentaryzacją nieruchomości gruntowych w portach, ustaleniem ich stanu prawnego oraz wyceną. Pozostawanie nieruchomości gruntowych gmin w portach poza gestią zarządów portów (spółek akcyjnych) jest także jednym z czynników utrudniających tym zarządom realizowanie ich ustawowych zadań.

Gminy, na których terenie znajdują się porty niezaliczone do portów o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej, w ograniczonym zakresie skorzystały z przyznanego im prawa do decydowania o formie prawno-organizacyjnej zarządzania tymi portami (na 28 takich portów tylko trzema: Kołobrzeg, Darłowo i Elbląg zarządzają podmioty utworzone przez gminy na podstawie przepisów ustawy). Istotną przyczyną tego jest fakt, że najbardziej atrakcyjne pod względem gospodarczym tereny w tych portach pozostają często w użytkowaniu wieczystym podmiotów niepublicznych.

Gminy nie dysponują środkami na utrzymanie infrastruktury portowej. Utworzenie przez gminę podmiotu zarządzającego portem wiąże się z obowiązkiem przejęcia odpowiedzialności za stan infrastruktury portowej, a zatem finansowanie kapitałochonnych remontów budowli hydrotechnicznych. Spośród 10 kontrolowanych gmin 7 miało opracowane programy wykorzystania i rozwoju portów. Programy te nie były jednak w praktyce realizowane lub były realizowane wycinkowo, w zakresie niewymagającym większych nakładów finansowych. Niektóre gminy wykorzystały skomunalizowane nieruchomości gruntowe w portach i przystaniach morskich jako źródło zasilania budżetu gminy, przez zbywanie nieruchomości lub ich wydzierżawianie i powierzanie zadania utrzymania infrastruktury portowej dzierżawcom. Uzyskiwane przychody nie były przeznaczane na utrzymanie portów.

Takie sposoby gospodarowania terenami i infrastrukturą portową powodowały dalszą degradację portów, ograniczającą możliwości ich odpowiedniego wykorzystania dla rozwoju gospodarczego gmin (na ogólną liczbę 28 tzw. małych portów oraz 23 przystanie morskie Skarb Państwa pozostawał wyłącznym właścicielem nieruchomości gruntowych w 4 portach oraz w 20 przystaniach morskich).

Podsumowując należy stwierdzić, że istotną przyczyną obecnej sytuacji podmiotowo-własnościowej w portach morskich są poważne mankamenty ustawy o portach i przystaniach morskich, która weszła w życie 6 sierpnia 1997 r. Ustawa ta bowiem, pomimo jej kilkakrotnej nowelizacji, nie odniosła się do wielu podstawo-

wych problemów, w tym do kwestii użytkowania wieczystego w portach, i nie wskazała sposobu ich uregulowania. Ponadto ustawa, wbrew przyjętym założeniom o publicznym charakterze infrastruktury portowej, szczegółowymi regulacjami dopuściła możliwość dokonywania obrotu terenami portowymi i składnikami infrastruktury portowej, w tym budowlami hydrotechnicznymi. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 ustawy, z obrotu wyłączone zostały jedynie akweny portowe i infrastruktura zapewniająca dostęp do portów.

Faktycznie zatem ustawa usankcjonowała niejako stan istniejący, co niewątpliwie odpowiadało przede wszystkim interesom użytkowników wieczystych w portach. Znalazło to także wyraz w zapisach ustawy, ograniczających kompetencje zarządów portów w zakresie zarządzania infrastrukturą portową tylko do tej części wymienionej infrastruktury, która znajduje się na gruntach pozostających we władaniu zarządów portów.

Możliwości ewolucyjnej zmiany istniejącego stanu, w nieokreślonej przyszłości, miało stworzyć przyznane zarządom portów prawo pierwokupu nieruchomości gruntowych w portach, jednak praktyka nie potwierdza tego założenia.

Tym niemniej odpowiedzialni za obecną sytuację w portach są również w dużym stopniu ministrowie: infrastruktury (poprzednio transportu i gospodarki morskiej) oraz Skarbu Państwa.Wymienieni ministrowie kompetencje uzyskane na podstawie przepisów ustawy o portach (odpowiednio w zakresie opiniowania wniosków o przeniesienie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych w portach oraz wydawania zgody) wykorzystywali niejednokrotnie w sposób sprzeczny z interesem portów oraz z założeniami i celami ustawy o portach.

Mając na względzie te wszystkie ustalenia należy stwierdzić, że dotychczasowa realizacja ustawy o portach i przystaniach morskich nie doprowadziła do zadowalającego wdrożenia założeń o publicznym charakterze infrastruktury portowej.

dr Lucyna Tazbir
dyrektor Delegatury NIK w Szczecinie

Edmund Waśko
Tadeusz Dziuba

NADZÓR ADMINISTRACJI CELNEJ NAD SKŁADAMI I AGENCJAMI CELNYMI

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła z własnej inicjatywy kontrolę, której celem była ocena działalności administracji celnej w obrocie towarowym z zagranicą prowadzonym przy udziale składów celnych i agencji celnych w latach 2000-2001 oraz trzech kwartałach 2002 r. Skontrolowano 7 izb celnych (do 1 maja 2002 r. były to urzędy celne), 14 urzędów celnych (poprzednio były to oddziały albo posterunki celne), 34 składy celne oraz 33 agencje celne[1].

Nadzór organów administracji celnej nad działalnością składów i agencji celnych oceniono jako niewystarczający, przede wszystkim dlatego, że nie przestrzegano przepisów dotyczących zabezpieczeń majątkowych, a rewizje towarów poddawanych procedurze składu celnego i procedurze dopuszczenia do obrotu prowadzono w niepełnym zakresie. Ograniczenia w rewizjach były spowodowane niedostatecznym wyposażeniem służb celnych w specjalistyczny sprzęt do ich przeprowadzania. W pozostałym zakresie objętym kontrolą NIK organy administracji celnej poprawnie realizowały zadania związane z działalnością składów i agencji.

Podstawowe dane liczbowe o składach i agencjach celnych[2]

Liczba składów celnych zmalała z 1129 w 2000 r. do 1087 w 2001 r., zaś w końcu września 2002 r. wzrosła nieco do 1102. Na terenie działania skontrolowanych

[1] *Informacja o wynikach kontroli działalności administracji celnej w zakresie nadzoru nad składami celnymi i agencjami celnymi,* Delegatura NIK w Poznaniu, kwiecień 2003 r.

[2] Dane zamieszczone w tym rozdziale pochodzą z ustaleń kontroli oraz z następujących źródeł: „Biuletyn Statystyczny Służby Celnej za I–IV kwartał 2000 r.", Warszawa, luty 2001 r.; „Biuletyn Statystycz-

izb celnych[3] (w okresie od 1 stycznia 2000 r. do 30 września 2002 r.) liczba składów celnych zmniejszyła się z 516 do 494. Jednocześnie wyraźnie zwiększyła się liczba zgłoszeń celnych do procedur celnych – przewidzianych przepisami art. 3 §3 Kodeksu celnego[4] – co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Liczba zgłoszeń do procedur celnych i powrotnych wywozów (w szt.)

Procedura celna	2000 r.	2001 r.	3:2 [%]	2002 r. (3 kw.)	5:3 [%]
1	2	3	4	5	6
Dopuszczenie do obrotu	2 630 622	2 772 366	105,4	2 136 076	77,0
Uszlachetnianie czynne w systemie ceł zwrotnych	25 280	24 558	97,1	15 604	63,5
Odprawa czasowa	46 482	51 915	111,7	50 597	97,5
Skład celny	73 880	79 922	108,2	61 500	77,0
Uszlachetnianie czynne w systemie zawieszeń	164 612	171 369	104,1	128 582	75,0
Uszlachetnianie bierne	15 763	15 765	100,0	14 318	90,8
Wywóz	1 749 818	1 911 225	109,2	1 537 770	80,4
Powrotny wywóz	401 204	423 390	105,5	338 747	80,0

W porównywanych latach zwiększyła się nieco liczba agencji celnych, pełniących rolę przedstawicielstw w sprawach celnych i działających na rzecz osób prowadzących obrót z zagranicą. Na koniec 2000 r. i 2001 r. działalność wykonywało odpowiednio 1026 i 969 agencji celnych w 1702 i 1789 miejscach. Według stanu na 30 września 2002 r., liczba agencji celnych wynosiła 1034, a liczba miejsc wykonywania działalności 1896. Na obszarze działania izb celnych objętych kontrolą NIK liczba osób prowadzących działalność w formie agencji celnej zwiększyła się z 336 do 383.

Większa liczba wdrożonych procedur celnych i wzrost liczby agencji celnych powodowała oczywiście zwiększony zakres obowiązków nadzorczych nad pracą składów i agencji.

W latach 2000-2001 w skontrolowanych izbach celnych dochody z cła i wpływy z podatków zmalały z 17 037,4 mln zł do 15 513,1 mln zł (czyli o 10,7%), natomiast w ciągu 3 kwartałów 2002 r. wyniosły 11 703,8 mln zł (68,7% dochodów i wpły-

---

ny Służby Celnej za I–IV kwartał 2001 r.", Warszawa, luty 2002 r.; „Kompendium Statystyczne Administracji Celnej. Ostatnie 5 lat działalności (1997-2001)", Ministerstwo Finansów, Warszawa, sierpień 2002 r.

[3] Kontrole przeprowadzono w izbach celnych w Białymstoku, Białej Podlaskiej, Łodzi, Poznaniu, Przemyślu, Szczecinie i Wrocławiu.

[4] Ustawa z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (j. t. DzU z 2001 r., nr 75, poz. 802, ze zm.).

wów z roku poprzedniego). Dochody te i wpływy związane z działalnością składów celnych zmalały z 1 820 054,2 tys. zł w 2000 r. do 1 593 796,2 tys. zł w 2001 r. (o 12,4%), a do 30 września 2002 r. wyniosły 980 233,7 tys. zł (61,5% dochodów i wpływów z roku wcześniejszego). W dochodach z cła i wpływach z podatków ogółem udział cła i podatków związanych z działalnością składów celnych zmalał więc z 10,7% do 8,4%.

Dochody z cła i wpływy z podatków od osób prowadzących działalność w formie agencji celnej wzrosły natomiast z 6 199 747 tys. zł w 2000 r. do 6 837 541,5 tys. zł w 2001 r. (o 10,3%), a w 3 kwartałach 2002 r. wyniosły 5 469 947,2 tys. zł (80% dochodów i wpływów z roku poprzedzającego). Jednocześnie ich udział w dochodach i wpływach ogółem zwiększył się z 36,4% w 2000 r. do 46,7% w 3 kwartałach 2002 r.

Zaległe należności celne i podatki związane z działalnością składów celnych, powstałe głównie w latach 1992-1997, wynosiły 22,3 mln zł w 2000 r. i zwiększyły się do 28 mln zł na koniec września 2002 r. W tej kwocie co najmniej 20,7 mln zł stanowiły odsetki. Zaległości te wynikały głównie z nieskutecznych egzekucji oraz z uchybień w postępowaniach egzekucyjnych.

Zabezpieczenia majątkowe

Prowadzący składy celne byli zobowiązani do składania tzw. zabezpieczeń generalnych, a osoby prowadzące agencje celne do składania kaucji gwarancyjnych.

Organy celne we wszystkich 724 badanych przez NIK przypadkach nałożyły na prowadzących składy celne – w trybie określonym przepisami celnymi – obowiązek złożenia zabezpieczeń generalnych w celu zagwarantowania pokrycia długów celnych mogących powstać w związku z objęciem towarów procedurą składu celnego. Zabezpieczenia były składane głównie w formie gwarancji ubezpieczeniowych przez gwarantów ujętych w wykazie ministra finansów.

W 31 wypadkach prowadzący składy celne przedłużali terminy ważności zabezpieczeń lub składali nowe zabezpieczenia w terminach późniejszych niż wynikało to z obowiązujących przepisów. W żadnej z tych sytuacji organy celne nie wszczęły postępowań w celu uregulowania spraw związanych z towarami złożonymi w składach celnych. Nie spowodowało to uszczupleń należności celnych, stwarzało jednak taką ewentualność.

Nieprawidłowości w zapisach dotyczących powstania oraz wykonania zobowiązań stwierdzono w 18 wypadkach. Zapisów tych dokonywano na potwierdzeniach złożenia zabezpieczeń generalnych. Nieprawidłowości polegały na tym, że na potwierdzeniach nie saldowano zabezpieczeń generalnych z powstającymi długami celnymi (czyli powstającymi po wprowadzeniu towarów do składów). Oznaczało to,

że nie odnotowywano, w jakim stopniu zabezpieczenia generalne były nieobciążone długami. Nie spowodowało to przekroczenia kwot zabezpieczeń, ale stwarzało takie niebezpieczeństwo i było naruszeniem obowiązujących przepisów. Przykładowo[5]:

– w II UC w Szczecinie nie saldowano obciążeń zabezpieczeń na 10 potwierdzeniach zabezpieczeń generalnych (spośród 12 zbadanych), jak również nie odnotowywano wykonania zobowiązań objętych zabezpieczeniami;

– w UC w Rzeszowie na 5 potwierdzeniach zabezpieczeń generalnych (z 11 zbadanych) stwierdzono błędy rachunkowe oraz brak kompletnej adnotacji o wykonaniu zobowiązań.

Niesaldowanie zabezpieczeń generalnych niektórych składów celnych było nie tylko naruszeniem obowiązku wynikającego z art. 39 ust. 3 rozporządzenia ministra finansów w sprawie gospodarczych procedur celnych[6], lecz także bezzasadnie (choć tylko potencjalnie) stwarzało korzystną sytuację gospodarczą dla podmiotów prowadzących te składy. Poza tym niesaldowanie mogło prowadzić do powstania uszczupleń w dochodach budżetu państwa.

W związku z nadzorem organów celnych nad agencjami celnymi, kontrolerzy NIK przeanalizowali 243 wypadki egzekwowania od osób prowadzących działalność w formie tych agencji przedkładania wymaganych dokumentów, składania w terminach i w przewidzianych przepisami wysokościach kaucji gwarancyjnych oraz przedłużania terminów ich ważności. We wszystkich kaucje gwarancyjne zostały udzielone przez firmy ubezpieczeniowe i banki wymienione w wykazie ministra finansów. W zakresie ustanawiania zabezpieczeń majątkowych stwierdzono występowanie nieprawidłowości, które mogły prowadzić do faktycznego braku takich zabezpieczeń. Na przykład:

– w IC w Poznaniu spośród 72 skontrolowanych wniosków o przyjęcie kaucji gwarancyjnych 16 wniosków było złożonych po terminie; ponadto w 6 odbiór potwierdzeń przyjęcia kaucji gwarancyjnych nastąpił po terminie ważności kaucji poprzednich;

– w IC w Białej Podlaskiej – spośród objętych kontrolą 27 wniosków o przyjęcie nowych lub przedłużenie terminu ważności poprzednio złożonych kaucji gwarancyjnych – 2 zostały złożone o 1 dzień, a 1 o 8 dni później niż wymagają tego przepisy.

Te nieprawidłowości – pozornie tylko biurokratyczne – nie skutkowały powstaniem braku zabezpieczeń majątkowych, z jednym jednak wyjątkiem. Wyjątek ten – z terenu działania IC w Poznaniu – pokazuje, jak ważne jest sumienne określanie

[5] Dalej używa się dla nazw konkretnych jednostek następujących skrótów: IC – izba celna, UC – urząd celny.

[6] Rozporządzenie ministra finansów z 24 listopada 1999 r. w sprawie gospodarczych procedur celnych (DzU nr 104, poz. 1195, ze zm.).

tych zabezpieczeń, zarówno co do terminów, jak i ich wysokości. Otóż od spółki „P" – będącej agencją celną – przyjęto kaucję gwarancyjną w kwocie 140 tys. zł z terminem ważności do 31 marca 2001 r., w kwocie 450 tys. zł z terminem ważności od 1 kwietnia 2001 r. do 31 marca 2002 r. i w kwocie 400 tys. zł z terminem ważności od 1 kwietnia 2002 r. do 31 marca 2003 r. W okresie od 9 listopada 2001 r. do 30 stycznia 2002 r. agencja „P" przekazała zgłoszenia celne o objęcie procedurą dopuszczenia do obrotu tekstyliów będących własnością importerów, na rzecz których działała. Według tych zgłoszeń, kwota wynikająca z długu celnego wynosiła 4,1 mln zł. Kwota ta została przez współpracujących z agencją celną importerów zapłacona. Ze względu na rażąco niskie ceny zadeklarowanych do odprawy celnej towarów, odpowiedni urząd celny podjął decyzję o zatrzymaniu towarów oraz ustaleniu faktycznej wartości celnej i wynikającej z niej wartości długu celnego. Jednak zanim tego dokonano, urząd zwolnił towar spod dozoru celnego, a tekstylia zostały wprowadzone do obrotu na rynku krajowym przed ustaleniem długu celnego. Ostatecznie wysokość tego długu określono na kwotę 21,7 mln zł. Oznaczało to, że dokonane wpłaty były niższe od zweryfikowanej kwoty długu celnego o 17,6 mln zł. Według oceny IC w Poznaniu, odzyskanie tych należności budżetu państwa będzie utrudnione z powodu braku majątku i środków finansowych u dłużników.

Kontrolowanie składów i agencji celnych

Plany okresowych kontroli składów celnych i agencji celnych na terenie właściwości miejscowej 6 spośród 7 izb celnych objętych kontrolą NIK nie były realizowane w pełni. Nie dotrzymywano również planowanych terminów kontroli. Spowodowane to było, jak uzasadniano, koniecznością wykonywania kontroli doraźnych, czasochłonnością badań, brakami kadrowymi, ale także ograniczeniem wydatków na paliwo do samochodów służbowych. Administracja celna nie obejmowała kontrolami wszystkich składów celnych, a także agencji celnych i miejsc wykonywania działalności agencji celnych, w tym nie obejmowano kontrolami w danym roku jednostek podejmujących działalność lub przewidzianych do likwidacji. W rezultacie nie spełniano ustawowego wymogu przeprowadzania okresowych kontroli każdego składu celnego i każdej agencji celnej nie rzadziej niż raz w ciągu roku kalendarzowego (w niektórych wypadkach przepisy zobowiązują do kontroli składów celnych co najmniej raz na 6 miesięcy).

Zakres wykonywanych kontroli był zgodny z określonymi przez ministra finansów warunkami czynności kontroli celnej. Sposób dokumentowania ustaleń tych kontroli w większości analizowanych protokołów nie budził zastrzeżeń. W jednej izbie celnej nie sporządzono protokołów z 39,3% kontroli składów celnych i 45,5%

kontroli agencji celnych, a w innej w dwóch wypadkach nie wystąpiono z zaleceniami pokontrolnymi, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.

W ocenie NIK, prowadzone przez administrację celną badania kontrolne nie zawsze były dokładne, na co wskazują porównawcze wyniki kontroli przez Izbę składów celnych i osób prowadzących działalność w formie agencji celnych.

Rewizje celne

Rewizje celne towarów przy obejmowaniu ich procedurą składu celnego, a następnie procedurą dopuszczenia do obrotu, prowadzone były – zdaniem NIK – w ograniczonym zakresie.

Spośród 1469 zgłoszeń celnych do procedury składu celnego, rewizją celną objęto towary z 1137 zgłoszeń (77,4%), ale rewizją całkowitą tylko 183 zgłoszenia (12,5%). Rewizją częściową objęto 954 zgłoszenia (64,9%).

W UC w Kaliszu i Poznaniu rewizji celnych całkowitych w ogóle nie prowadzono. W UC w Rzeszowie i Wałbrzychu na 100 i 103 zgłoszenia (zbadane przez NIK) przeprowadzono po 1 rewizji całkowitej, natomiast w UC w Suwałkach i UC II w Szczecinie po 3 rewizje całkowite na 87 i 100 zbadanych zgłoszeń. W pozostałych urzędach celnych rewizjami całkowitymi objęto od 5,3% zgłoszeń towarów (UC Łomża) do 36,8% zgłoszeń (UC II Łódź).

Odsetek rewizji częściowych towarów wynosił od 14,7% zgłoszeń (UC Stalowa Wola) do 94,6% zgłoszeń (UC Łomża). Istotne jest to, że w większości wypadków była to niewielka część towarów.

Część odpraw dokonywana była bez kontroli (weryfikacji) dokumentów. Spośród 1469 zbadanych zgłoszeń weryfikacji poddano 1206 (82,1%). Dokumenty dotyczące wszystkich badanych zgłoszeń były weryfikowane w 7 urzędach celnych. W pozostałych 7 urzędach zweryfikowano od 10,4% do 97% zgłoszeń.

Ograniczenia liczby i zakresu rewizji celnych uzasadniano brakiem dostatecznej obsady funkcjonariuszy celnych, dokonywaniem rewizji głównie w samochodach, zwiększonym ruchem towarowym na granicy oraz przeprowadzaniem rewizji przede wszystkim w sytuacjach wątpliwych co do rodzaju i asortymentu towarów, ich wartości, a także taryfikacji.

Można podać następujące przykłady:

– w UC w Stalowej Woli rewizjami celnymi objęto 22 spośród 102 zgłoszeń (21,6%), w tym 7 (6,9%) rewizjami całkowitymi i 15 (14,7%) rewizjami częściowymi; rewizjami częściowymi obejmowano od 20% do 50% towarów zgłoszonych do odprawy; ze zbadanych zgłoszeń tylko 20 poddanych zostało weryfikacji;

– w UC w Kaliszu spośród 106 zbadanych zgłoszeń rewizjami częściowymi objęto tylko 46 (43,4%), a weryfikacjami 11 zgłoszeń (10,4%); w 34 wypadkach (32,1%)

nie przeprowadzono ani weryfikacji dokumentów, ani rewizji towarów; ponadto zamieszczane na dokumentach adnotacje nie pozwalały na określenie ilości rewidowanych towarów.

Przy małej liczbie rewizji towarów obejmowanych procedurą składu celnego (zwłaszcza całkowitych) ograniczano też rewizje towarów obejmowanych procedurą dopuszczenia do obrotu, ponieważ – jak uzasadniano – towary były poddane rewizji przy wprowadzaniu ich do składów celnych i pozostawały tam pod stałą kontrolą.

Spośród 1332 zbadanych zgłoszeń celnych przy obejmowaniu ich procedurą dopuszczenia do obrotu rewizjami celnymi objęto zaledwie 376 zgłoszeń (28,2%), w tym rewizjami całkowitymi 129 (9,7%) i rewizjami częściowymi 247 zgłoszeń (18,5%). W 6 urzędach celnych (na 14 skontrolowanych) rewizji towarów z tych zgłoszeń w ogóle nie prowadzono. W pozostałych urzędach rewizjami objęto towary od 19% (UC Rzeszów) do 100% zgłoszeń celnych (UC Łomża).

Przepisy celne nie nakładały na organy celne obowiązku dokonywania rewizji celnych w każdym wypadku. Ograniczenie liczby i zakresu rewizji celnych mogło jednak sprzyjać niekontrolowanemu przepływowi towarów przez granicę oraz nieprawidłowościom przy ustalaniu wartości celnej towarów.

Wyposażenie służb celnych w sprzęt specjalistyczny

Istotnym czynnikiem mającym wpływ na liczbę, zakres i jakość rewizji celnych towarów było wyposażenie funkcjonariuszy celnych w sprzęt do kontroli. Prezes GUC wyszczególnił podstawowy sprzęt do wykonywania czynności kontrolnych w decyzji z 24 kwietnia 1997 r. Jednak we wszystkich skontrolowanych urzędach celnych wyposażenie w ten sprzęt było niewystarczające. Na przykład:

– w UC w Wałbrzychu brakowało wagi najazdowo-przewoźnej, stacjonarnego urządzenia rtg. do kontroli towarów w średnich opakowaniach, urządzenia do zdejmowania i nakładania opon samochodowych, minilaboratorium, przyrządu do obliczania powierzchni przez obmiar, endoskopu oraz przewijarki przemysłowej do mierzenia tkanin w belach; w związku z tymi brakami UC korzystał m.in. z samochodu Urzędu Celnego Portu Lotniczego we Wrocławiu, specjalistycznie przystosowanego do szczegółowej rewizji, a także z przewijarek do mierzenia tkanin znajdujących się w zakładach odzieżowych;

– w UC w Rzeszowie waga najazdowa była uszkodzona (korzystano więc z wagi znajdującej się w Spółdzielni Ogrodniczo-Pszczelarskiej), nie było stacjonarnego urządzenia rtg. do kontroli towarów w średnich opakowaniach (urząd ten wykorzystywał takie urządzenie znajdujące się w Oddziale Celnym Port Lotniczy Rzeszów) oraz minilaboratorium;

– w UC w Suwałkach najbardziej brakowało urządzenia do prześwietlania środków transportowych i przewożonych nimi towarów; stwierdzono też, że 5 spośród 6 różnego rodzaju wag wykorzystywanych przy prowadzeniu kontroli celnych nie miało aktualnej legalizacji.

Badania kontrolne potwierdziły fakt, że rosnącej liczbie odpraw celnych – o czym wspomniano wyżej – nie towarzyszył wzrost wyposażenia służb celnych w sprzęt do kontroli celnej. Braki w tym zakresie były spowodowane głównie zmniejszeniem wydatków Głównego Urzędu Ceł i w rezultacie obniżeniem dynamiki zakupów, która spadła z 231% w 2000 r. do 31% w 2001 r. W tabeli 2 porównano stan liczbowy wyposażenia w sprzęt specjalistyczny z zapotrzebowaniem średnio na jeden urząd celny w 2001 r.

Tabela 2

Przeciętne wyposażenie urzędu celnego i potrzeby tym zakresie (w szt.)

Wyszczególnienie	Ilość	Średnio na urząd	Zgłoszone potrzeby
Endoskopy	127	7,5	62
Minilaboratoria	273	16,1	61
Sprzęt rentgenowski	53	3,1	60
Specjalistyczne lusterka	549	32,3	91
Bramki radiometryczne	89	5,2	13
Wagi laboratoryjne	176	10,4	44
Wagi podestowe	154	9,1	28
Sprzęt rozładunkowy	68	4,0	15
Psy	52	3,1	23

Pomimo rozpoznania potrzeb, nie uzyskano jednak znaczącej poprawy w wyposażeniu z powodu braku środków finansowych. Tymczasem lepsze wyposażenie funkcjonariuszy celnych w sprzęt techniczny wpłynęłoby korzystnie – zdaniem NIK – na liczbę i zakres przeprowadzanych rewizji celnych.

*

W latach 1991-1997 NIK kilkakrotnie kontrolowała działalność administracji celnej w związku z funkcjonowaniem składów celnych i agencji celnych[7]. Porów-

[7] Przykładowo wymienić można następujące informacje o wynikach kontroli: *Działalność administracji celnej w zakresie nadzoru nad składami celnymi*, NIK, Zespół Handlu Zagranicznego i Służby Zagranicznej, Warszawa 1995; *Działalność administracji celnej w zakresie dozoru i dokonywania odpraw*

nując ustalenia wcześniejszych kontroli z kontrolą tutaj referowaną można stwierdzić, że nadzór służb celnych nad składami i agencjami stał się efektywniejszy. W ostatnich badaniach kontrolnych bowiem nie stwierdzono niektórych wcześniej występujących nieprawidłowości, na przykład takich, jak niewyodrębnienie terenów składów celnych, niewłaściwe przystosowanie pomieszczeń do składowania towarów czy wprowadzanie lub wyprowadzanie towarów ze składów bez zgody właściwych organów. Inne, obecnie ujawnione nieprawidłowości powtarzają się jednak w wielu placówkach, na przykład składanie niewystarczających zabezpieczeń majątkowych (choć w mniejszej skali niż poprzednio) czy też niedostateczna liczba kontroli składów i agencji, dokonywanych przez służby celne[8]. To także wpłynęło na to, iż obecnie nadzór administracji celnej nad składami i agencjami został oceniony jako niewystarczający.

mgr Edmund Waśko
doradca ekonomiczny w Delegaturze NIK w Poznaniu
dr Tadeusz Dziuba
wicedyrektor Delegatury NIK w Poznaniu

celnych, z uwzględnieniem odpraw towarów przewożonych tranzytem i wyprowadzonych ze składów celnych, NIK, Departament Gospodarki i Integracji Europejskiej, Warszawa 1998.

[8] Na przykład takie same nieprawidłowości, jakie ujawniono w referowanej tu kontroli, wykazano w kontroli przeprowadzonej w 1999 r. w woj. mazowieckim pn. *Realizacja zobowiązań finansowych wobec budżetu państwa z tytułu obrotu towarowego prowadzonego przez składy celne,* Delegatura NIK w Warszawie, sierpień 1999 r.

Józef Kalisz
Marian Tomaszewski

GOSPODARKA ZASOBAMI MIESZKANIOWYMI GMIN

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła z własnej inicjatywy[1] w II półroczu 2002 r. kontrolę gospodarki zasobami mieszkaniowymi gmin. Skontrolowano łącznie 20 gmin miejskich na terenie województw: lubelskiego, łódzkiego, mazowieckiego, podkarpackiego i warmińsko-mazurskiego. Celem kontroli było dokonanie oceny realizacji zadań gmin i zarządców komunalnych zasobów mieszkaniowych gmin w zakresie gospodarowania tymi zasobami.

Charakterystyka kontrolowanych komunalnych zasobów mieszkaniowych

W skontrolowanych zasobach mieszkaniowych 20 miast znajdowało się 2621 budynków z 22 274 lokalami mieszkalnymi, które stanowiły ich własność (stan na koniec 2001 r.). Zasoby te w znaczącej części składały się z budynków starych, pozbawionych niektórych instalacji, wyeksploatowanych i wymagających remontów. W zasobach mieszkaniowych 5 miast udział budynków wybudowanych przed 1945 r. w strukturze zasobów komunalnych wynosił ponad 70%, w 9 zaś budynki pochodzące sprzed 1918 r. stanowiły ponad 30% zasobów. Tylko 6 miast dysponowało nielicznymi budynkami wybudowanymi po 2000 r., natomiast tylko w 1 gminie nie było budynków ponad 50-letnich (Świdnik). W 1 gminie (Brzeziny) wiek zasobów był nieznany, jednak ich stan techniczny wskazywał na znaczne wyeksploatowanie.

Wyposażenie budynków tworzących mieszkaniowe zasoby 20 gmin objętych kontrolą było niezadowalające. Na koniec czerwca 2002 r. gazu sieciowego nie miało 70,7% budynków, ciepłej wody – 87,1%, centralnego ogrzewania – 68,2%, wody – 12,5%, a instalacji elektrycznej – 0,04% (1 budynek).

---

[1] Ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli, art. 6 ust. 1 (t.j. DzU z 2001 r., nr 85, poz. 937, ze zm.).

Pod względem wyposażenia technicznego budynków najlepiej przedstawiała się sytuacja w miastach, które miały najmłodsze zasoby, tj. w Chełmie (wszystkie 153 budynki tworzące mieszkaniowy zasób gminy wyposażone były w wodę, kanalizację i elektryczność; w 19 budynkach – 12,4% – był gaz sieciowy, w 65 – 42,5% – centralne ogrzewanie, a w 26 – 17% – ciepła woda) i w Świdniku (spośród 91 budynków wszystkie miały wodę, kanalizację, elektryczność i centralne ogrzewanie, 88 – 96,7% – gaz, a 2 – 2,2% – centralną ciepłą wodę).

W połowie kontrolowanych gmin część budynków miała nieuregulowany stan prawny, co utrudniało prowadzenie racjonalnej gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

Mieszkania niezamieszkane (tzw. pustostany) stanowiły około 0,7% ogólnej liczby mieszkań objętych kontrolą (na 30 czerwca 2002 r.). Skala zjawiska była różna w poszczególnych gminach. Jedną z przyczyn istnienia pustostanów był zły stan techniczny budynków.

Kontrola, którą objęto lata 2000, 2001 i I połowę 2002 r., wykazała, że gminy nie w pełni wywiązywały się z ustawowych zadań gospodarowania komunalnymi zasobami mieszkaniowymi[2].

Część kontrolowanych gmin nie uchwaliła wieloletnich programów gospodarowania zasobem mieszkaniowym; nie określiła zasad wynajmowania lokali wchodzących w skład zasobu mieszkaniowego bądź zasady te nie spełniały wymagań ustawowych; nieprawidłowo zarządzano zasobem mieszkaniowym, a sprzedaż mieszkań była prowadzona bez długofalowej strategii prywatyzacji komunalnej substancji mieszkaniowej. Najem lokali mieszkalnych nie wszędzie odbywał się z poszanowaniem przepisów ustawowych i zawartych w uchwałach rad gmin. Gminy nie były w pełni przygotowane do zapewniania lokali socjalnych osobom uprawnionym w wypadkach wyroków sądowych nakazujących opróżnienie zajmowanego lokalu. Część urzędów gmin nie miała pełnego rozeznania stanu technicznego gminnych zasobów mieszkaniowych i sprawowała niedostateczny nadzór nad ich zarządcami, co w połączeniu z niewystarczającymi środkami finansowymi na remonty i modernizacje sprzyjało postępującej dekapitalizacji mieszkań.

Kształtowanie polityki mieszkaniowej i zarządzanie zasobami

Spośród 20 skontrolowanych urzędów 14 nie miało wieloletniego programu gospodarowania zasobami mieszkaniowymi gminy. Powinna go uchwalić rada gminy, stosownie do postanowień ustawy o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego[3] (dalej: ustawa o ochronie praw lokato-

[2] *Informacja o wynikach kontroli gospodarki zasobami mieszkaniowymi gmin,* Delegatura NIK w Warszawie, maj 2003 r.

[3] DzU z 2001 r., nr 71, poz. 733, ze zm. – art. 21 ust. 1 pkt 1.

rów). W 4 urzędach (spośród wspomnianych 14) przygotowano projekty takich programów, a w 2 strategię mieszkaniową opracowano jeszcze przed wejściem w życie ustawy o ochronie praw lokatorów. Pozostałe 8 urzędów nie miało ani projektów takich programów, ani odrębnie opracowanej strategii mieszkaniowej. Stwierdzono również, że 2 urzędy (10% skontrolowanych) nie dysponowały – uchwalanymi na podstawie ustawy o ochronie praw lokatorów – zasadami wynajmowania lokali wchodzących w skład mieszkaniowego zasobu gmin, a w 1 wypadku przyjęta przez radę miejską uchwała nie spełniała wszystkich wymagań określonych we wspomnianej ustawie[4].

Zarząd gminną substancją mieszkaniową najczęściej był sprawowany przez spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w tym także przez towarzystwa budownictwa społecznego (dalej TBS). W 6 gminach zasobami mieszkaniowymi zarządzały zakłady budżetowe. W 10 przypadkach przekazanie w zarząd zasobów mieszkaniowych gmin spółkom prawa handlowego nastąpiło z pominięciem przepisów ustawy o zamówieniach publicznych[5], tj. niezgodnie z przepisami ustawy o gospodarce komunalnej[6] oraz ustawy o gospodarce nieruchomościami[7].

Wszystkie zakłady budżetowe zarządzające komunalnymi zasobami mieszkaniowymi skontrolowanych gmin gospodarowały także budynkami, w których istniały wspólnoty mieszkaniowe, naruszając w ten sposób przepis ustawy o gospodarce komunalnej[8]. Stwierdzono również przypadek gospodarowania przez zakład budżetowy gminy budynkami stanowiącymi własność Skarbu Państwa (podczas gdy stosownie do art. 23 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zasobami nieruchomości Skarbu Państwa powinni gospodarować starostowie, wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej) oraz gospodarowania budynkiem stanowiącym własność powiatu, co było niezgodne z art. 25b tej ustawy, a zaliczenie tego budynku przez urząd do mieszkaniowego zasobu gminy było sprzeczne z art. 20 ust. 1 ustawy o ochronie praw lokatorów.

Nie wszyscy zarządcy komunalnych zasobów mieszkaniowych mieli wymagane postanowieniami ustawy o gospodarce nieruchomościami licencje zawodowe, uprawniające do zarządzania nieruchomościami.

Kontrola wykazała również, że spośród 6 TBS zarządzających gminnymi zasobami mieszkaniowymi tylko 1 (w Ciechanowie) realizował podstawowe zadanie nałożone na TBS, polegające na budowaniu domów mieszkalnych i ich eksploatacji na zasadach najmu, które wynikało z ustawy o niektórych formach popierania bu-

[4] Tamże – art. 21 ust. 1 pkt 2 i ust. 3.

[5] DzU z 2002 r., nr 72, poz. 664, ze zm.

[6] DzU z 1997 r., nr 9, poz. 43, ze zm. – art. 3 ust. 1.

[7] DzU z 2000 r., nr 46, poz. 543, ze zm. – art. 189 ust. 2.

[8] DzU z 1997 r., nr 9, poz.43, ze zm. – art. 7. Działalność wykraczająca poza zadania o charakterze użyteczności publicznej nie może być prowadzona w formie zakładu budżetowego.

downictwa mieszkaniowego[9]. Pozostałych 5 TBS ograniczało się do prowadzenia innej działalności, związanej z mieszkalnictwem i gospodarką mieszkaniową, o której mowa w tej ustawie[10], szczególnie do sprawowania na podstawie umów-zleceń zarządu budynkami mieszkalnymi niestanowiącymi ich własności.

Niepodejmowanie przez jednostki używające nazwy TBS działalności inwestycyjnej związanej z budową mieszkań na wynajem Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła i oceniła negatywnie m.in. w kontrolach: „Działalność towarzystw budownictwa społecznego”[11] i „Organizacja i funkcjonowanie Krajowego Funduszu Mieszkaniowego”[12], przeprowadzonych odpowiednio w 2000 r. i 2001 r. W wyniku tych kontroli NIK wskazała m.in. na potrzebę nadania prezesowi Urzędu Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast (dalej UMiRM) uprawnień do wydawania decyzji pozbawiających prawa do używania nazwy „towarzystwo budownictwa społecznego” w razie niewypełniania przez dane towarzystwo podstawowych zadań, nałożonych przepisami ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego.

Eksploatacja zasobów mieszkaniowych i realizacja zasad najmu

Działania większości gmin w zakresie prywatyzacji własnych zasobów, jak i rozwoju komunalnego budownictwa mieszkaniowego, ograniczały się do opracowania (w nielicznych wypadkach) strategii rozwoju mieszkalnictwa i – wymaganych ustawą o ochronie praw lokatorów – wieloletnich programów gospodarowania zasobem mieszkaniowym. Długofalowe strategie rozwoju mieszkalnictwa sporządziły 4 gminy, natomiast programy wieloletnie – 6 gmin.

Pomimo faktycznie prowadzonej sprzedaży mieszkań, większość gmin nie opracowała kompleksowej, długofalowej strategii prywatyzacji komunalnej substancji mieszkaniowej, obejmującej zwłaszcza jej część niepodlegającą zbyciu, niezbędną gminom do realizacji zadań własnych w zakresie zaspokajania potrzeb mieszkaniowych osób najuboższych; sposób, skalę i kolejność sprzedaży budynków i lokali mieszkalnych; przewidywane efekty ekonomiczne prywatyzacji; przeznaczenie pozyskanych tą drogą środków finansowych. Uchwalone przez niektóre rady gmin wieloletnie programy gospodarowania zasobami mieszkaniowymi, a także opracowane przez gminy zasady sprzedaży mieszkań komunalnych zawierały elementy

[9] Ustawa z 26 października 1995 r. (DzU z 2000 r., nr 98, poz. 1070, ze zm.) – art. 27 ust. 1.

[10] Tamże – art. 27 ust. 2.

[11] *Informacja o wynikach kontroli działalności towarzystw budownictwa społecznego,* Delegatura NIK w Zielonej Górze, lipiec 2001 r.

[12] *Informacja o wynikach kontroli organizacji i funkcjonowania Krajowego Funduszu Mieszkaniowego,* NIK, maj 2002 r.

wspomnianej strategii, takie jak: tryb, warunki i ograniczenia sprzedaży, sposób ustalania cen sprzedaży, a także wysokości udzielanych bonifikat.

Strategii prywatyzacji mieszkań komunalnych – jak również wieloletnich programów gospodarowania zasobami mieszkaniowymi, zawierających stosownie do postanowień ustawy o ochronie praw lokatorów elementy takiej strategii – nie miało 12 gmin, mimo że tylko w jednej z nich w ogóle nie podejmowano działań prywatyzacyjnych.

Przy prywatyzacji zasobów mieszkaniowych w skontrolowanych gminach przestrzegano ustalonych form, procedur postępowania, zasad i warunków sprzedaży komunalnych budynków i lokali mieszkalnych. W większości mieszkania zbywane były w drodze bezprzetargowej. Lokale te sprzedawano przede wszystkim dotychczasowym najemcom, opierając się na cenie sprzedaży, ustalonej przez biegłego z zakresu szacowania wartości nieruchomości i z określonymi przez rady gmin bonifikatami od tej ceny. Zakres stosowanych przez gminy bonifikat wahał się od 40% do 90% wartości prywatyzowanych zasobów.

Średnie ceny lokali mieszkalnych sprzedanych w trybie bezprzetargowym także były bardzo zróżnicowane (od 36 zł za m^2 w 2001 r. w gminie miejskiej w woj. podkarpackim, do 442,8 zł za m^2 w 2001 r. w gminie miejskiej woj. łódzkiego).

W latach 2000-2002 (I półrocze) z zasobów mieszkaniowych skontrolowanych gmin sprzedano ogółem 1686 mieszkań.

Tylko w jednej gminie stwierdzono nieprawidłowości przy sprzedaży w drodze przetargu. Sprzedano 2 nieruchomości, w których znajdowały się objęte umową najmu mieszkania komunalne. W obu wypadkach w ogłoszeniach prasowych i aktach notarialnych podano nieprawdziwe dane, tzn. że nieruchomości te nie były obciążone.

Pełnego rozeznania własnych zasobów mieszkaniowych (liczba budynków i lokali mieszkalnych oraz ich powierzchnia) nie miało 12 gmin. Skutkowało to między innymi podawaniem do sprawozdań statystycznych GUS danych niezgodnych z rzeczywistością.

Wśród przyczyn takiego stanu trzeba wymienić: nieuregulowaną sytuację prawną części budynków; nierzetelne prowadzenie przez zarządców ewidencji i nieweryfikowanie przez urzędy danych o zasobach mieszkaniowych gmin; brak książek obiektów budowlanych; zaliczanie przez gminy do ich zasobów mieszkaniowych budynków Skarbu Państwa lub pozostających w tzw. przymusowym zarządzie[13].

Pasywna postawa większości kontrolowanych gmin wobec problemów budownictwa komunalnego przejawiała się między innymi niewielką liczbą wybudowanych mieszkań. W latach 2000-2002 (I półrocze) tylko w 5 gminach (Chełm, Ciechanów, Jarosław, Sochaczew i Świdnik) uzyskane do dyspozycji lokale mieszkalne

[13] Na podstawie art. 25 (uchylonej z dniem 11 grudnia 1994 r.) ustawy z 10 kwietnia 1974 r. – Prawo lokalowe (DzU z 1987 r., nr 30, poz. 165, ze zm.).

pochodziły z nowego budownictwa. W pozostałych 15 gminach nie wybudowano żadnego budynku komunalnego.

Gminy nie były w pełni przygotowane do wypełniania obowiązków wynikających z art. 14 ust. 1 ustawy o ochronie praw lokatorów[14]. Konsekwencją tego – na podstawie art. 18 ust. 4 tej ustawy – będą wypłaty przez gminy odszkodowań właścicielom mieszkań nadal zajmowanych przez osoby, które uzyskały prawo do lokalu socjalnego na mocy wyroku sądowego, a gminy takiego lokalu im nie zapewniły. W zasobach komunalnych nie wyodrębniano bowiem w sposób trwały lokali socjalnych. W większości gmin podjęto jedynie uchwały określające kryteria i zasady przydzielania lokali socjalnych. Lokale te były na ogół przydzielane z istniejących zasobów mieszkaniowych gmin w miarę występujących potrzeb i gdy pojawiały się takie możliwości.

W większości skontrolowanych jednostek najem lokali mieszkalnych realizowany był zgodnie z uchwałami rad gmin, podjętych na podstawie przepisów ustawy o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych oraz ustawy o ochronie praw lokatorów. W 3 gminach stwierdzono natomiast nieprawidłowości w tym zakresie. Nie w pełni przestrzegano uchwał rady w sprawie zasad wynajmowania lokali wchodzących w skład mieszkaniowego zasobu gminy. Niektórzy najemcy nie mieli tytułu prawnego do zajmowanego lokalu. W jednej z gmin kilka umów najmu lokali socjalnych zawarto na czas nieoznaczony, co naruszało art. 28 ust. 2 obowiązującej wówczas ustawy o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych.

Utrzymanie zasobów, remonty i modernizacje

Wśród jednostek zarządzających komunalną substancją mieszkaniową 16 nie miało pełnego rozeznania co do jej rzeczywistego stanu technicznego. Nie przeprowadzano bowiem z wymaganą częstotliwością i zakresem obowiązkowych (rocznych i pięcioletnich) kontroli budynków mieszkalnych. Stanu technicznego zarządzanych budynków mieszkalnych nie obrazowały w pełni także książki obiektów budowlanych, z uwagi na nieprawidłowe ich prowadzenie lub całkowity brak. Nie-

[14] DzU z 2001 r., nr 71, poz. 733, ze zm.

Art. 14 ust. 1 – W wyroku nakazującym opróżnienie lokalu sąd orzeka o uprawnieniu do otrzymania lokalu socjalnego bądź o braku takiego uprawnienia wobec osób, których nakaz dotyczy. Obowiązek zapewnienia lokalu socjalnego ciąży na gminie właściwej ze względu na miejsce położenia lokalu podlegającego opróżnieniu.

Art. 18 ust. 4 – Jeżeli gmina nie dostarczyła lokalu socjalnego osobie uprawnionej do niego z mocy wyroku sądowego, właścicielowi przysługuje roszczenie odszkodowawcze od gminy w wysokości odpowiadającej różnicy między odszkodowaniem określonym w ust. 2, a odszkodowaniem płaconym przez byłego lokatora, o ile osoba ta nadal zamieszkuje w lokalu właściciela.

dokładna znajomość stanu technicznego budynków i lokali mieszkalnych nie pozwalała z kolei na określenie rzeczywistych potrzeb remontowych. Plany remontów były opracowywane przeważnie na podstawie zgłoszeń i interwencji lokatorskich, a ich zakresy rzeczowe dostosowywano do wysokości posiadanych środków.

W zasobach mieszkaniowych 7 gmin (35% badanych) nie wykonano żadnych remontów kapitalnych i modernizacji w okresie objętym kontrolą, mimo złego stanu technicznego, braku wyposażenia w instalacje i zaawansowanego wieku budynków. W kontrolowanych zasobach mieszkaniowych wykonano w 2000 r. i w 2001 r. tylko 3 remonty kapitalne oraz odpowiednio – 47 i 52 modernizacje (i tylko 1 w I półroczu 2002 r.). Spośród tych 7 gmin najgorzej wyposażone w niezbędne urządzenia i instalacje były budynki w Brzezinach i Konstantynowie Łódzkim; 64,8% budynków kontrolowanych w Ozorkowie wybudowano przed 1918 r., a danych o wieku wyeksploatowanych zasobów Brzezin ani właściciel, ani zarządca nie mieli.

Tylko w 8 (na 20 kontrolowanych) gminach plany remontów i modernizacji były sporządzane na podstawie dokładnej znajomości potrzeb w zakresie utrzymania substancji mieszkaniowej, wynikających z rocznych przeglądów stanu technicznego budynków. W części gmin planowanie było ograniczane do możliwości finansowych, a nie odnoszone do rzeczywistych potrzeb.

W zasobach kontrolowanych gmin w 2000 r. zaplanowano ogółem 1076 remontów, a wykonano 50,6%, zaś w 2001 r. zaplanowano 1067 remontów, a wykonano 50,1%. Zakres rzeczowy remontów był podobny w poszczególnych jednostkach, ograniczał się do niezbędnych potrzeb zgłaszanych przez lokatorów i przede wszystkim dotyczył bezpieczeństwa mieszkańców. Zajmowano się głównie: docieplaniem ścian budynków, wymianą stolarki budowlanej, remontami dachów i instalacji.

Jednym ze źródeł finansowania, utrzymania i poprawy stanu technicznego komunalnej substancji mieszkaniowej powinny być czynsze za lokale mieszkalne, obejmujące m.in. koszty konserwacji i utrzymania technicznego budynku. Przeprowadzone kontrole wykazały, że podwyżki czynszów nie nadążały za potrzebami remontowymi. O wysokości uchwalanych przez rady gmin stawek czynszu decydowały głównie względy społeczne (ubożenie ludności, występujące bezrobocie), a w mniejszym stopniu ekonomiczne, uwzględniające rzeczywiste koszty utrzymania zasobu i potrzeby remontowe.

Koszt utrzymania zasobów mieszkaniowych w poszczególnych gminach był zróżnicowany: od 1,8 zł za m^2 do 3,41 zł za m^2 powierzchni użytkowej. Obowiązujące we wszystkich kontrolowanych gminach stawki czynszu kształtowały się znacznie poniżej 3% wartości odtworzeniowej lokalu w stosunku rocznym.

Stwierdzono nieprawidłowości w wysokości czynszów i opłat mieszkańców. Dotyczyły one m.in. niewłaściwego ustalania i stosowania stawek czynszów za lokale socjalne, nieprzestrzegania ograniczeń w skali podwyżek czynszów, braku

uprawnień do ustalania wysokości stawek czynszu, nieprawidłowego kształtowania opłat za media, nieprawidłowego wnoszenia opłat przez najemców.

Niekorzystnym zjawiskiem (szczególnie w sytuacji powszechnego niedoboru środków na remonty i modernizacje komunalnej substancji mieszkaniowej) był wzrost poziomu zaległości w opłatach za zajmowane lokale mieszkalne, w tym szczególnie zwiększyły się zaległości ponadtrzymiesięczne. Występowały one we wszystkich kontrolowanych gminach, jednak ich poziom był zróżnicowany. Kwota zaległości w opłatach za lokale będące własnością kontrolowanych gmin wzrosła w okresie objętym kontrolą ogółem o prawie 16% (z około 12,5 mln zł w 2000 r. do 14,7 mln zł), w tym zaległości ponadtrzymiesięcznych o 9,9%. O ponad 11% wzrosła jednocześnie liczba najemców zalegających z opłatami (z prawie 11 tys. w 2000 r. do 12 226 tys. na koniec czerwca 2002 r.), w tym zalegających ponad 3 miesiące – aż o 19,1%.

Podejmowane przez zarządców działania windykacyjne (w tym upomnienia, wezwania do zapłaty i rozmowy z dłużnikami) były mało skuteczne, a ze środków ostatecznych (postępowania sądowe i eksmisje) korzystano w bardzo ograniczonym zakresie. W I półroczu 2002 r. toczyły się 82 postępowania sądowe, w związku z zaległościami w opłacaniu czynszów, w sytuacji gdy z opłatami dłużej niż 3 miesiące zalegało 3774 lokatorów. W 10 gminach w ogóle nie wszczynano sądowych postępowań (także eksmisyjnych), zaś w pozostałych – toczyło się ich do 28.

Zaangażowanie środków budżetowych gmin w finansowanie gospodarki mieszkaniowej, a zwłaszcza utrzymanie budynków mieszkalnych w należytym stanie technicznym, było stosunkowo niskie. W 7 gminach wydatki te nie przekraczały 5% ogółu wydatków budżetowych; w 12 gminach – ponad 70 % tych wydatków stanowiły wypłaty dodatków mieszkaniowych.

Niedostateczne w stosunku do potrzeb było zaangażowanie środków finansowych gmin na utrzymanie substancji mieszkaniowej w należytym stanie technicznym. Stwierdzono również, że w budżetach 11 skontrolowanych gmin udział wydatków na szeroko rozumianą sferę mieszkaniową był znacznie niższy od udziału dochodów z tego tytułu. Niskie zaangażowanie środków gmin w finansowanie sfery mieszkaniowej (remontów i modernizacji) przyczyniało się do postępowania degradacji ich zasobów mieszkaniowych.

Dodatki mieszkaniowe

Kwoty dodatków mieszkaniowych wypłacone na rzecz mieszkańców kontrolowanych gmin zwiększyły się z 33,7 mln zł w 2000 r. do ponad 38,6 mln zł w 2001 r., tj. o 13,7%. Jednocześnie wzrósł udział dodatków mieszkaniowych wypłacanych z budżetów gmin. W 2000 r. wyniósł on 51,6%, natomiast w 2001 r. – 57,3%.

Część skontrolowanych urzędów nie przekazywała terminowo zarządcom dodatków mieszkaniowych, m.in. z powodu niedoboru pieniędzy w budżetach gmin (pochodzących zarówno z dotacji celowej, jak i ze środków własnych).

Otrzymane przez gminy dotacje celowe z budżetu państwa na dofinansowanie wypłat dodatków mieszkaniowych stanowiły w skali roku, w różnych gminach, od około 40% do ponad 100% złożonego przez nie zapotrzebowania. Dotacje te traktowane były przez gminy jako zobowiązanie budżetu państwa. Tymczasem, jak wynika z ustawy o dodatkach mieszkaniowych[15], wypłata dodatków mieszkaniowych jest zadaniem własnym gminy. Na dofinansowanie tego zadania gminy otrzymują dotacje celowe z budżetu państwa – w granicach kwot określonych na ten cel corocznie w ustawie budżetowej. Podziału dotacji na województwa dokonuje prezes UMiRM. Wojewodowie przekazują dotacje gminom w granicach kwot określonych na ten cel w budżetach wojewodów, proporcjonalnie do kwot zapotrzebowania na dotacje, wynikających z wniosków gmin o ich przyznanie.

Konstrukcja wymienionego przepisu wskazuje wyraźnie, iż dotacja ta jest dofinansowaniem zadania własnego gmin, nie zaś jego finansowaniem. Przepis określa również górną granicę tego dofinansowania, którą jest kwota dotacji planowana w ustawie budżetowej. Oznacza to, że niepełne sfinansowanie wyliczonego przez gminy zapotrzebowania na dotacje – w sytuacji wyczerpania limitu wydatków zaplanowanych na te dotacje w ustawie budżetowej na dany rok – nie rodzi skutków finansowych dla budżetu państwa na rok następny.

Nie w pełni efektywnie wykorzystywana była pomoc finansowa z budżetu państwa i gmin w postaci dodatków mieszkaniowych. Ustalono, że 7 zarządców nie wykonywało w ogóle (bądź wykonywało nieterminowo) obowiązku niezwłocznego informowania organów przyznających dodatki mieszkaniowe o nieregulowaniu przez najemców należności za zajmowane lokale mieszkalne (przez co najmniej 2 miesiące). Skutkowało to pobraniem przez zarządców nienależnych dodatków mieszkaniowych oraz nie pozwalało organom przyznającym te dodatki na podejmowanie działań dyscyplinujących niesolidnych lokatorów.

Niedopełnienie przez zarządców obowiązku informowania urzędów gmin o wystąpieniu zaległości w bieżącym regulowaniu należności za zajmowane lokale mieszkalne przez osoby, którym przyznano dodatek, skutkowało m.in. niewydawaniem decyzji wstrzymujących wypłatę dodatków oraz błędnym wyliczeniem zapotrzebowania na dotację celową na dofinansowanie wypłat dodatków mieszkaniowych.

Stwierdzono również dwa wypadki, w których organ przyznający i wypłacający dodatki mieszkaniowe nie wydał decyzji wstrzymujących wypłatę tych dodatków

[15] DzU z 2001 r., nr 71, poz. 734, ze zm. – art. 10 ust. 1.

osobom, które nie opłacały należności za zajmowany lokal, ze względu na ich trudną sytuację materialną i zdrowotną.

W jednej z gmin wniesienie przez nią aportem do TBS części własnych budynków mieszkalnych i traktowanie ich jako niestanowiących zasobu mieszkaniowego gminy – choć nie było to sprzeczne z prawem – umożliwiło gminie złożenie wyższego zapotrzebowania i tym samym uzyskanie wyższej dotacji na dofinansowanie wypłaty dodatków mieszkaniowych. W ocenie NIK, takie działanie, na które pozwalała niedostatecznie precyzyjna definicja zasobu mieszkaniowego gminy, zawarta w ustawie o ochronie praw lokatorów[16], było wykorzystaniem przepisu prawa niezgodnie z celem, którego realizacji miał służyć, a mianowicie: budowaniu przez towarzystwa budownictwa społecznego mieszkań na wynajem.

Wyniki kontroli wskazują na niedostateczny nadzór urzędów gmin nad zarządcami komunalną substancją mieszkaniową. Nie przeprowadzano kontroli zarządców bądź kontrole były rzadkie i wycinkowe.

Podsumowanie

Do kierowników wszystkich skontrolowanych jednostek skierowane zostały wystąpienia pokontrolne, wraz z ocenami oraz uwagami i wnioskami zmierzającymi do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. Tylko w jednym wystąpieniu nie sformułowano wniosków pokontrolnych, gdyż nie stwierdzono nieprawidłowości w kontrolowanej działalności jednostki. Poza wnioskami zawartymi w wystąpieniach pokontrolnych Najwyższa Izba Kontroli uznała za konieczne, aby gminy zadbały o:

– zapewnienie skutecznego nadzoru nad wykonywaniem obowiązków przez zarządców i administratorów komunalnych zasobów mieszkaniowych, zwłaszcza w zakresie prawidłowości ustalania czynszów i opłat za lokale oraz wykorzystywania pomocy finansowej z budżetu państwa i gmin w postaci dodatków mieszkaniowych;

– wyodrębnienie mieszkań z przeznaczeniem na lokale socjalne, dla realizacji ich zadań własnych;

– pełne rozeznanie stanu technicznego budynków i lokali mieszkalnych przez przeprowadzanie z wymaganą częstotliwością i w wymaganym zakresie przeglądów okresowych budynków i właściwe ich dokumentowanie, a także wykorzystanie wyników tych przeglądów do sporządzania rocznych i wieloletnich planów rzeczowo-finansowych remontów i modernizacji, w celu zapobiegania postępującej dekapitalizacji zasobów;

– zintensyfikowanie i zracjonalizowanie działań zmierzających do poprawienia skuteczności windykacji zaległości w opłacaniu mieszkań.

[16] DzU z 2001 r., poz. 733, ze zm.

Ponadto Najwyższa Izba Kontroli wystąpiła z wnioskiem do prezesa Urzędu Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast o:

– zintensyfikowanie działań w celu realizacji wniosku z poprzednich kontroli NIK, dotyczącego nadania prezesowi Urzędu Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast uprawnień do odbierania prawa posługiwania się nazwą „towarzystwo budownictwa społecznego" lub jej skrótem, jeżeli jednostka nie rozpoczęła działalności podstawowej w określonym terminie lub działa niezgodnie z ustawą o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego;

– podjęcie działań w celu zmiany definicji „mieszkaniowego zasobu gminy", określonej w art. 20 ust. 1 ustawy o ochronie praw lokatorów[17].

mgr inż. Józef Kalisz
dyrektor Delegatury NIK w Warszawie
mgr inż. Marian Tomaszewski
doradca techniczny w Delegaturze NIK w Warszawie

[17] Tamże.

Henryk Gierełło

PARKI KRAJOBRAZOWE PIĘKNE I POŻYTECZNE SĄ !

Parki krajobrazowe obok parków narodowych i rezerwatów przyrody stanowią jedną z najwyższych ustawowych form ochrony przyrody. Obszary objęte ochroną krajobrazową pozostają w gospodarczym wykorzystaniu z zachowaniem istniejących stosunków własnościowych. Celem utworzenia parku krajobrazowego jest zachowanie, popularyzacja i upowszechnianie wartości przyrodniczych, historycznych i kulturowych na danym obszarze.

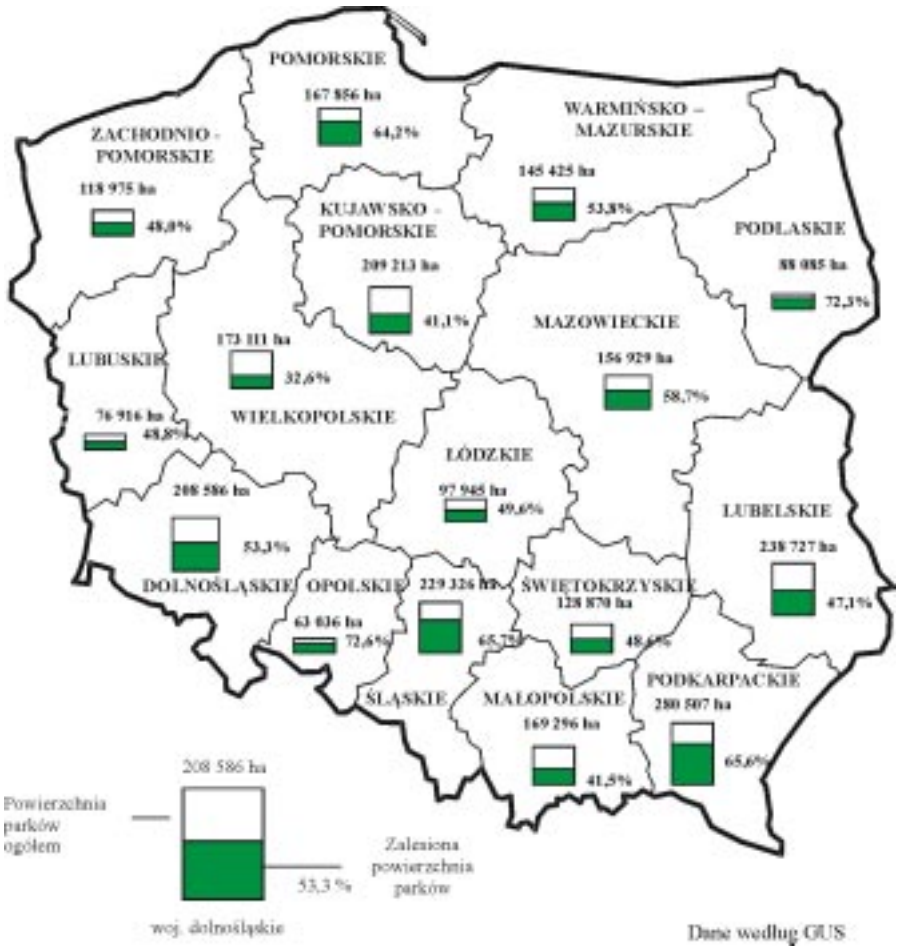
Utworzenie parku krajobrazowego następuje w drodze rozporządzenia wojewody po uzgodnieniu z zainteresowanymi organami jednostek samorządu terytorialnego. Rozporządzenie to określa nazwę parku, jego obszar, ogólne zasady zagospodarowania i wykorzystania parku oraz stosowne zakazy i nakazy przewidziane ustawą o ochronie przyrody.

Tworzenie parków krajobrazowych w Polsce jest procesem ciągłym od około 30 lat. W ostatnim 10-leciu ich liczba i powierzchnia wzrosła dwukrotnie. Aktualnie funkcjonuje 120 parków krajobrazowych na obszarze ponad 2,5 mln ha, co stanowi 8% powierzchni kraju. Żaden z parków krajobrazowych w Polsce nie ma statusu o znaczeniu międzynarodowym.

Parki krajobrazowe w Polsce mają w znacznej części charakter leśny. Ponad połowa ich powierzchni – 53,5% pokryta jest lasami, 35,1% zajmują grunty rolne, 4% wody, a 7,4% stanowią inne formy zagospodarowania. Udział lasów w powierzchni ogólnej parków krajobrazowych na terenie poszczególnych województw obrazuje mapka.

Właściwe funkcjonowanie parków krajobrazowych zależy w znacznym stopniu od odpowiedniego przygotowania i stworzenia na jego terenie warunków do działalności naukowej, dydaktycznej, turystycznej i rekreacyjnej. Wymaga to możliwie szerokiej i pełnej informacji o walorach i wartościach chronionych obszarów, a także o możliwościach korzystania z nich w sposób zapewniający ich ochronę i zachowanie.

Parki krajobrazowe w poszczególnych województwach



Tworzenie parków krajobrazowych i obowiązek przestrzegania na ich terenie ustalonych prawnie rygorów rodzi określone problemy społeczno-ekonomiczne. Wprawdzie grunty rolne, leśne i inne nieruchomości, znajdujące się w granicach parków, pozostawione są w gospodarczym wykorzystaniu, jednakże obowiązujące zakazy i ograniczone prawa władania, szczególnie w zakresie przeznaczania gruntów na cele nierolnicze i nieleśne, powodują spory i konflikty. Ze szczególnym natężeniem występują one w rejonach atrakcyjnych turystycznie. Ich eliminacja wyma-

ga wypracowania procedur i umiejętności negocjowania warunków ochrony przyrody, a także ustanawiania nowych instrumentów, zwłaszcza ekonomicznych, zachęcających społeczności lokalne do włączenia się w działania na rzecz ochrony przyrody. W ostatnich latach znaczącym partnerem administracji publicznej w działaniach na rzecz ochrony różnorodności biologicznej stają się lokalne, krajowe a także międzynarodowe proekologiczne organizacje pozarządowe.

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła w I połowie 2002 r. z własnej inicjatywy kontrolę funkcjonowania parków krajobrazowych[1]. Kontrola, obejmująca lata 1999-2001, przeprowadzona została łącznie w 39 jednostkach organizacyjnych, w tym w: 10 urzędach wojewódzkich, 27 zespołach i parkach krajobrazowych (grupujących 73 parki krajobrazowe) i 2 gospodarstwach pomocniczych.

Celem kontroli była ocena realizacji zadań administracji rządowej na obszarach funkcjonowania parków krajobrazowych, wynikających z ustawy o ochronie przyrody.

Ocenie podlegały również:

– działania podejmowane przez administrację rządową na rzecz ochrony przyrody w parkach krajobrazowych;

– organizacja przez dyrektorów parków krajobrazowych działalności naukowej, dydaktycznej, turystycznej i rekreacyjnej na terenach parków krajobrazowych i ich otuliny;

– prawidłowość gospodarowania i efektywność wykorzystania środków finansowych przeznaczonych na działalność parków krajobrazowych;

– realizacja wniosków z poprzednich kontroli NIK.

Kontrola wykazała niezadowalające przygotowanie organizacyjno-prawne oraz niewystarczające zabezpieczenie ekonomiczno-techniczne parków krajobrazowych. Stwierdzono nieprzestrzeganie niektórych przepisów ustawy o ochronie przyrody oraz innych aktów prawnych związanych z ochroną przyrody i krajobrazu, a także niektórych przepisów ustawy o finansach publicznych i o zamówieniach publicznych.

Podkreślenia wymaga znaczne zaangażowanie wojewodów w tworzeniu parków krajobrazowych w dekadzie lat dziewięćdziesiątych. Jednakże proces ten odbywał się bez uprzednio sporządzonej krajowej strategii ochrony wymaganej przepisami ustawy o ochronie przyrody. Wojewodowie nie dokonywali analizy i oceny skutków finansowych związanych z utworzeniem parków krajobrazowych i ich funkcjonowaniem. Malejące corocznie środki budżetowe przyznawane wojewodom nie zapewniały osiągnięcia celów, dla których zostały utworzone parki krajobrazowe.

[1] *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania parków krajobrazowych,* Departament Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzennego NIK, Warszawa, grudzień 2002 r.

Plany ochrony dla parków krajobrazowych

Plan ochrony stanowi podstawowe narzędzie w realizacji przez park krajobrazowy ustawowych zadań w zakresie zachowania i upowszechniania wartości przyrodniczych, kulturowych i historycznych. Sporządzenie tego dokumentu jest obligatoryjne. Tempo opracowania i zatwierdzania planów ochrony było jednak niedostateczne. Dwie trzecie spośród 120 funkcjonujących w kraju parków krajobrazowych nie miało wymaganych planów ochrony.

Stwierdzono, że spośród 27 skontrolowanych jednostek organizacyjnych obejmujących 73 parki krajobrazowe, tylko 27 parków, tj. 37% ma opracowane i zatwierdzone plany ochrony; 20 parków, tj. 27% podjęło prace w tym zakresie, przy czym stopień zaawansowania był zróżnicowany od fazy początkowej do etapu opracowania i końcowych uzgodnień. Natomiast w pozostałych 26 parkach, tj. 36% nie rozpoczęto prac nad projektem planu ochrony. W 2 województwach – mazowieckim i wielkopolskim, żaden z 16 (tj. 22% skontrolowanych) parków krajobrazowych nie miał zatwierdzonego takiego planu. Jedynie w dwóch województwach (świętokrzyskim i warmińsko-mazurskim) dopełniono obowiązku opracowania i zatwierdzenia planów ochrony dla wszystkich funkcjonujących parków.

Najwyższa Izba Kontroli jako nierzetelne oceniła dotychczasowe działania dotyczące przygotowania i zatwierdzenia planów ochrony w parkach krajobrazowych. Istniejącą sytuację w tym zakresie NIK oceniła krytycznie już w 1994 r. w trakcie kontroli realizacji zadań związanych z gospodarowaniem zasobami przyrody na terenach objętych ochroną.

Organizacja działalności naukowej, dydaktycznej, turystycznej i rekreacyjnej

Wszystkie parki krajobrazowe w zróżnicowanym zakresie współpracowały z instytucjami i jednostkami naukowymi, centralnymi i lokalnymi i udostępniały im nadzorowane tereny ochrony krajobrazowej dla celów badawczych. Spośród 27 jednostek organizacyjnych objętych kontrolą tylko w jednej, tj. Nadbużańskim PK, opracowano zasady udostępniania terenów parku do badań naukowych. W pozostałych prowadzono działalność naukową bez nakreślonych ram organizacyjnych.

Brakowało odpowiednich warunków do prowadzenia działalności dydaktyczno-edukacyjnej. Na 27 skontrolowanych jednostek tylko 7 prowadziło muzea przyrodniczo-etnograficzne, a w 8 zorganizowano ośrodki dydaktyczno-edukacyjne. Niewystarczające było zainteresowanie kierujących parkami krajobrazowymi wyznaczaniem, oznakowaniem i opisaniem ścieżek edukacyjno-przyrodniczych. Utrudniało to organizację turystyki i rekreacji w sposób uregulowany i uporządkowany, bez szkód w zasobach przyrody. W części kontrolowanych jednostek nie

podjęto skutecznych działań do wykorzystania terenów parków dla działalności turystycznej.

Stwierdzono zróżnicowaną organizację działalności turystycznej i rekreacyjnej w parkach krajobrazowych. Jedną z form prowadzenia na terenie parków takiej działalności w sposób zorganizowany i uporządkowany, mający na celu zachowanie walorów przyrody, jest wyznaczenie, opisanie i oznakowanie ścieżek edukacyjno-przyrodniczych przebiegających przez najciekawsze fragmenty przyrodniczo-krajobrazowe parku, zawierające informacje o zasadach zachowania i zakazach, obowiązujących na terenie parku. Ustalenia kontroli wykazały brak ścieżek edukacyjno-przyrodniczych w 2 jednostkach, a w większości spośród pozostałych objętych kontrolą, ograniczoną działalność w zakresie organizacji i wykorzystania takich ścieżek

Pozytywnie natomiast oceniono prowadzenie na terenie Nadmorskiego PK przeglądów obiektów turystycznych i wydawanie im na tej podstawie tzw. certyfikatów ekologicznych, a także podejmowanie działalności edukacyjnej w formie „zielonych szkół" w 2 jednostkach organizacyjnych w Zespole PK woj. wielkopolskiego i Kaszubskim PK.

Kontrola wykazała przypadki nieprawidłowości w funkcjonowaniu organów doradczych dyrektora parku krajobrazowego; dla 4 jednostek wojewodowie nie powołali rad parku, a w 9 nie zachowano ciągłości ich funkcjonowania.

Stwierdzono 2 przypadki niezadowalającej współpracy z jednostkami samorządu terytorialnego (Kaszubski PK) i Lasów Państwowych (Mazurski PK).

Współpraca w zakresie ochrony przyrody z jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych była zróżnicowana i nie zawsze układała się poprawnie. Przykładem niewłaściwego współdziałania jest kilkuletni spór Mazurskiego PK w sprawie zasad prowadzenia gospodarki leśnej w Nadleśnictwie Strzałowo (RDLP Olsztyn), gdzie funkcjonuje ww. park. Plan ochrony dla Mazurskiego PK i plan urządzenia lasu dla Nadleśnictwa Strzałowo nie były w pełni uzgodnione.

Przestrzeganie zakazów ustalonych dla terenów parków krajobrazowych

Zgodnie z przepisami ustawy o ochronie przyrody (art. 24) utworzenie parku krajobrazowego następuje w drodze rozporządzenia wojewody, w którym określa się nazwę parku krajobrazowego, jego obszar a także wybrane, właściwe dla danego parku, zakazy. Kierując się potrzebą ochrony przyrody ustawowo określony katalog zakazów dla parku krajobrazowego (art. 26 ust. 1) zawiera m.in. zakaz:

– lokalizowania nowych obiektów, urządzeń, inwestycji, mogących pogorszyć stan środowiska lub trwale naruszyć walory krajobrazowe, lokalizację budownictwa

letniskowego poza miejscami wyznaczonymi w miejscowych planach zagospodarowania przestrzennego;

– utrzymywania otwartych rowów ściekowych;

– dokonywania zmian zbiorników wodnych, lokalizowania zbiorników wodnych;

– organizowania rajdów motorowych i samochodowych, używania łodzi motorowych na otwartych zbiornikach wodnych;

– umieszczania tablic reklamowych poza obszarami zabudowanymi;

– wykonywania prac trwale zniekształcających rzeźbę terenu.

Kontrola wykazała, że nie podejmowano działań zapewniających uwzględnienie ustaleń zawartych w planach ochrony parków krajobrazowych w miejscowych planach zagospodarowania przestrzennego. Utrudniało to lub uniemożliwiało egzekwowanie zakazów ustalonych dla terenów objętych ochroną przyrodniczo-krajobrazową. Nie zawsze skuteczny był też nadzór i kontrola przestrzegania zakazów ustalonych dla parków krajobrazowych.

Stwierdzono nieprzestrzeganie zakazów obowiązujących na terenach parków krajobrazowych w szczególności dotyczących lokalizacji budownictwa, w tym letniskowego, wysypisk odpadów i wydobywania kruszywa poza miejscami wyznaczonymi w miejscowych planach zagospodarowania przestrzennego.

Kontrole terenów parków, przeprowadzone przez Służby Parków Krajobrazowych (SPK) w latach 1999-2001, wykazały:

– 664 obiekty nielegalnego budownictwa, w tym 361 domków letniskowych i 129 pomostów;

– 228 nielegalnych wysypisk śmieci;

– 74 miejsca nielegalnego poboru żwiru i piasku.

Powyższe dane nie uwzględniają ogromnej liczby przypadków nielegalnego budownictwa, ujawnionych na obszarze Kaszubskiego PK, których dokładna liczba nie jest znana z uwagi na brak stosownej ewidencji zarówno w parku, jak i w gminach znajdujących się na jego terenie. W trakcie kontroli NIK także ujawniono przypadki nielegalnego budownictwa, świadczące o braku właściwego nadzoru i kontroli SPK nad przestrzeganiem obowiązujących zakazów na terenach parków i ich otuliny. Ponadto stwierdzono, że Kozienicki PK nie przestrzegał zakazu organizowania na terenie parku i otuliny rajdów motorowych i samochodowych, a Nadmorski PK nie zakazywał umieszczania tablic reklamowych na swoim terenie, co powodowało nagminne ich ustawianie wokół tras komunikacyjnych.

W wyniku podjętych działań organów nadzoru budowlanego oraz gmin rozpoczęto likwidację samowoli budowlanych i przywracanie stanu pierwotnego zdegradowanych terenów. Jednakże proces ten przebiega jeszcze zbyt wolno.

Gospodarowanie środkami finansowymi

Niewystarczające było finansowe zabezpieczenie statutowej działalności parków krajobrazowych. Nietrafne i zaniżone było planowanie dochodów budżetowych. W 5 jednostkach w ogóle nie planowano i nie osiągnięto dochodów budżetowych przy szczupłych środkach przeznaczonych na funkcjonowanie parków. Nie w pełni realizowano zobowiązania podatkowe i nie przestrzegano przepisów ustawy o zamówieniach publicznych, co skutkowało skierowaniem 2 zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych oraz ustawy o rachunkowości. Struktura wydatków nie sprzyjała realizacji zadań nałożonych na zespoły i parki krajobrazowe.

Stwierdzono, że przydzielone środki budżetowe nie zabezpieczały w pełni działalności parków krajobrazowych. Wspomagano je dotacjami ze źródeł pozabudżetowych oraz pomocowych. W okresie objętym kontrolą (1999-2001) wydatki budżetowe stanowiły kolejno: dwie trzecie (69%), cztery piąte (80%) i trzy czwarte (76%) ogółu wydatków. Udział środków pomocowych wahał się w granicach 1-2% rocznie.

Ustalenia kontroli wykazały, że w strukturze wydatków budżetowych największy udział stanowiły wydatki na wynagrodzenia i pochodne. Spośród 27 skontrolowanych jednostek w 5 (18%) poziom płac stanowił 80-95% tych wydatków, skutkiem czego było ograniczenie realizacji zadań statutowych.

W działalności zespołów i parków krajobrazowych występowały uchybienia i nieprawidłowości, mające istotny wpływ na gospodarowanie środkami publicznymi. Nie w pełni realizowano zobowiązania podatkowe i nie przestrzegano przepisów ustawy o zamówieniach publicznych oraz ustawy o rachunkowości.

Nieprawidłowości w gospodarowaniu publicznymi środkami finansowymi stwarzały pole i możliwość działań korupcyjnych. W jednej trzeciej skontrolowanych jednostek stwierdzono brak lub niepełną dokumentację finansową, a także dotyczącą sposobu i trybu opracowania projektów planów ochrony dla parków krajobrazowych. Uniemożliwiało to dokonanie oceny prawidłowości wydatkowania środków na ten cel. Ujawniono przypadki nieuzasadnionego przerwania opracowywania projektów planów ochrony (Zespół Zamojskich PK) oraz nieprzedkładania do zatwierdzenia przez wojewodę opracowanych projektów planów (Zespół PK Województwa Wielkopolskiego).

Koordynacja, nadzór i kontrola działalności parków krajobrazowych

Badania kontrolne wykazały, że działania podejmowane przez administrację rządową nie zabezpieczały w pełni funkcjonowania i realizacji statutowej działalności parków krajobrazowych. Przez okres 10 lat obowiązywania ustawy o ochronie przyrody (znowelizowanej w 2001 r.) minister środowiska nie sporządził krajowej strategii ochrony i umiarkowanego użytkowania różnorodności biologicznej, do czego

zobowiązuje przepis art. 35 ustawy o ochronie przyrody. Niewystarczające były: nadzór i kontrole wojewodów nad funkcjonowaniem oraz działalnością zespołów i parków krajobrazowych. Uporządkowania i uregulowania wymagają struktury organizacyjne utworzonych parków krajobrazowych.

Ustalono, że niezgodnie z przepisami ustawy o ochronie przyrody powoływane były zarządy parków krajobrazowych. Nieprawidłowości te odnotowano w 67% jednostek objętych kontrolą. Ze znacznym opóźnieniem (kilku, a nawet kilkunastoletnim) dokonywano nowelizacji aktów prawnych, stanowiących podstawę ich funkcjonowania, zwłaszcza w odniesieniu do parków utworzonych przed dniem wejścia w życie ustawy o ochronie przyrody z 16 października 1991 r. oraz w związku ze zmianami wynikającymi z nowego podziału administracyjnego kraju od 1 stycznia 1999 r. Szczególnym przykładem w tym zakresie jest utworzenie Zarządu PK „Lasy Janowskie" na podstawie uchwały nr II/12/84 Wojewódzkiej Rady Narodowej w Tarnobrzegu z 3 października 1984 r. na mocy art. 41 ustawy z 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska.

Stwierdzono przypadki braku wzajemnych porozumień właściwych wojewodów dotyczących współpracy i nadzoru nad funkcjonowaniem parków krajobrazowych położonych na terenach kilku województw. Nieprawidłowości te odnotowano w 7 urzędach wojewódzkich.

Kontrola wykazała przypadki nieprzestrzegania ustawowych wymogów powoływania wojewódzkich konserwatorów przyrody, tj. niezasięgania opinii wojewódzkiej komisji ochrony przyrody. Niezadowalający był także nadzór wojewódzkich konserwatorów przyrody nad parkami krajobrazowymi.

mgr inż. Henryk Gierełło
Departament Środowiska, Rolnictwa
i Zagospodarowania Przestrzennego w NIK

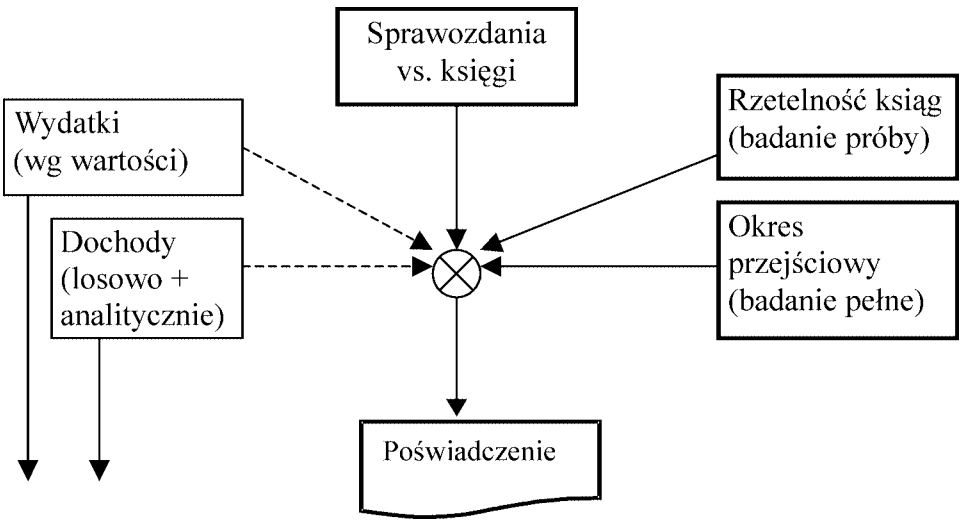
Wiesław Karliński

NOWE TECHNIKI W KONTROLI WYKONANIA BUDŻETU PAŃSTWA

W prowadzonej przez NIK kontroli wykonania budżetu państwa w 2002 r. wyeksponowana została po raz pierwszy kontrola prawidłowości, obejmująca poświadczenie finansowego rozliczenia jednostek podlegających kontroli. W trakcie czynności kontrolnych dokonano sprawdzenia i oceny zawartości urządzeń księgowych oraz wyrażono opinię na temat sprawozdań budżetowych. Na postępowanie kontrolne składało się wiele czynności (rysunek 1), z których część funkcjonowała już w corocznych kontrolach wykonania budżetu.

Rysunek 1

Czynności kontrolne mające wpływ na wydanie poświadczenia finansowego dla kontrolowanej jednostki



Podstawą do wydania poświadczenia o prawidłowości sprawozdań budżetowych kontrolowanej jednostki było badanie:

a) zgodności sprawozdań z zapisami urządzeń księgowych;

b) rzetelności ewidencji finansowo-księgowej, opierające się na losowym i niezależnym od wartości doborze dowodów księgowych zaksięgowanych w ciągu roku;

c) prawidłowości operacji księgowych dokonywanych w okresie przejściowym;

d) największych kwotowo pozycji wydatków (pozycje o najwyższych wartościach w wybranych paragrafach) – m.in. pod kątem prawidłowości ich ujęcia w księgach;

e) wybranych dochodów (należności) przypisanych.

Niektóre z elementów postępowania kontrolnego (badanie dochodów i wydatków) służyły celowi wydania opinii o prawidłowości sprawozdawczości budżetowej jedynie w takim zakresie, w jakim miały one wpływ na stan zapisów księgowych. Większość z powyżej wymienionych elementów była stosowana w dotychczasowych kontrolach NIK, natomiast nowością w kontroli za rok 2002 było wprowadzenie doboru próby i wnioskowania statystycznego przy ocenie rzetelności ewidencji finansowo-księgowej oraz wprowadzenie metod analitycznych w kontroli wybranych pozycji dochodów w budżetach wojewodów.

Wprowadzenie do procesu kontrolnego nowych elementów wymusiło wprowadzenie nowych technik kontrolnych, które zostały zastosowane w ponad 370 kontrolowanych jednostkach będących dysponentami końcowymi (III stopnia) budżetu państwa, w tym w 264 państwowych jednostkach budżetowych i 106 jednostkach samorządowych.

Niniejsze opracowanie poświęcone jest szerszemu omówieniu nowych technik zastosowanych w kontroli budżetu, a szczególnie:

– technik audytorskich w badaniu rzetelności ewidencji finansowo-księgowej;

– technik analitycznych w badaniu należności przypisanych, zaewidencjonowanych w informatycznych bazach danych budżetów wojewodów.

Techniki audytorskie w kontroli wykonania budżetu

Metodyka

Podejmując się organizacji badania, Departament Budżetu i Finansów NIK zdawał sobie sprawę z niebezpieczeństwa, jakie niesie zastosowanie nowej i jednolitej metodyki kontroli w tak dużej liczbie jednostek, zróżnicowanych pod względem wielkości oraz form prowadzenia księgowości (komputerowa z zastosowaniem różnych systemów oraz ręczna). Była to jednak na ogół wiedza intuicyjna lub pośrednia, gdyż nie było możliwości wcześniejszego rozpoznania sytuacji w jednostkach podlegających kontroli. Stąd też całe badanie miało w dużej mierze charakter roz-

poznawczy, a opracowana metodyka musiała przewidywać różne możliwe sytuacje zastane w miejscu kontroli.

Pierwszą czynnością w toku postępowania kontrolnego, poprzedzającą badanie ewidencji finansowo-księgowej, było dokonanie koniecznego w takiej sytuacji rozpoznania i oceny systemu rachunkowości w kontrolowanych jednostkach oraz rachunkowości komputerowej. Ocenę tę przeprowadzono na podstawie specjalnie przygotowanych kwestionariuszy.

Badanie rzetelności ewidencji finansowo-księgowej zdecydowano się przeprowadzić w kategoriach prawidłowości bądź nieprawidłowości dowodów i zapisów księgowych. Wynikało to z następujących przesłanek:

– badanie było prowadzone po raz pierwszy i należało ocenić prawidłowość postępowania w odniesieniu do całości populacji, niezależnie od wartości dowodów;

– wprowadzenie statystycznego doboru próby zależnego od wartości dowodów (z prawdopodobieństwem wyboru proporcjonalnym do wartości) wymaga dostępności operatu badań w postaci elektronicznej i wobec braku takiej gwarancji badanie staje się niewykonalne;

– niezależnie od doboru losowego próby, kontroli podlegały również największe wydatki (po 5 największych pozycji w wybranych paragrafach klasyfikacji budżetowej), a tym samym spełniony został częściowo warunek reprezentacji cech wartościowych w opinii końcowej, chociaż nie miała ona wymiaru statystycznego.

Badanie w kategoriach prawidłowości bądź nieprawidłowości mogło prowadzić jedynie do wniosku na temat proporcji elementów nieprawidłowych w populacji, przy czym wprowadzono dwa rodzaje nieprawidłowości: nieprawidłowość w sporządzaniu i ewidencji dowodów księgowych, obejmująca całokształt badanych cech, oraz nieprawidłowość w zapisach księgowych mająca wpływ na bieżącą sprawozdawczość jednostki.

Badanie systemu rachunkowości pozwoliło z jednej strony na szczegółowe rozpoznanie zasad obiegu dokumentów, typów dowodów księgowych, planu kont, a więc pozwoliło na właściwe określenie operatu badania (populacji dowodów) i na sprawną kontrolę wybranej próby dowodów. Z drugiej zaś strony pozwoliło na identyfikację ewentualnych nieprawidłowości systemowych, które mogą być przyczyną określonych błędów systematycznych, czyli niemających charakteru losowego. Błędy takie nie były poddawane badaniu losowemu i ekstrapolacji, gdyż:

– można precyzyjnie określić ich udział w populacji – dotyczą wszystkich dowodów lub ich części (typu dowodu, okresu);

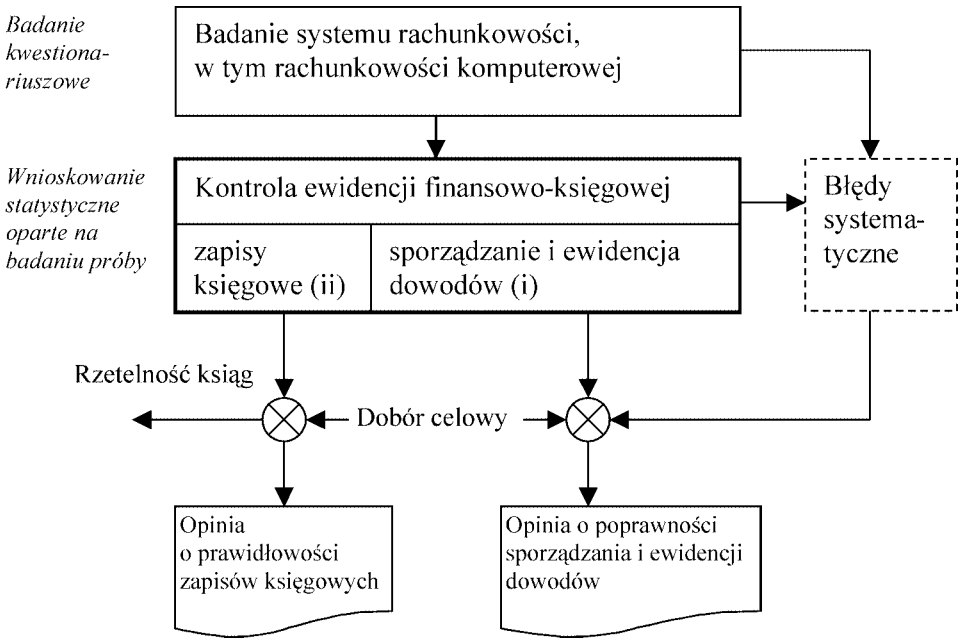
– zaznaczanie ich w badaniu utrudni ocenę wpływu innych nieprawidłowości;

– fakt zaznaczenia może mieć negatywny wpływ (psychologiczny) na dokładność badania pozostałych cech dowodów;

– w wypadku nieprawidłowości formalnej o małym znaczeniu, pozostającej w obszarze interpretacji przepisów prawa, ewentualne podważenie jej może kwestionować wyniki całego badania.

Rysunek 2

Ogólny schemat badania rzetelności ewidencji finansowo-księgowej



Przypadek szczególny błędu systematycznego – brak wszystkich wymaganych elementów (dat) w komputerowych zapisach księgowych – interpretowano na korzyść jednostki, zwracając uwagę na konieczność wprowadzenia poprawek do komputerowego systemu FK. Fakt występowania nieprawidłowości systematycznych mógł być również ujawniony w trakcie badania próby dowodów.

Właściwe badanie ewidencji finansowo-księgowej polegało na:

– zdefiniowaniu populacji dowodów księgowych podlegającej ocenie;

– dokonaniu doboru losowego próby dowodów;

– przeprowadzeniu badania dowodów i zapisów księgowych na podstawie szczegółowego formularza kontroli;

– określeniu w zbadanej próbie proporcji dowodów i zapisów nieprawidłowych;

– ekstrapolacji wyników badania na całą populację (estymacja przedziałowa nieprawidłowości w populacji);

– wydaniu opinii o (i) poprawności sporządzania i ewidencji dowodów księgowych oraz (ii) prawidłowości zapisów księgowych, uwzględniającej zarówno czynniki statystyczne (omówione w dalszej części opracowania), jak i pozastatystyczne,

czyli wynikające z istnienia błędów systematycznych oraz ewentualnego doboru celowego dowodów do badania uzupełniającego.

Wyniki badania prawidłowości zapisów księgowych (ii), określające rzetelność ksiąg, miały bezpośredni wpływ na poświadczenie prawidłowości sprawozdań badanej jednostki. Formularz kontrolny składał się z ciągu zapytań szczegółowych dotyczących dowodów i zapisów księgowych, składających się na 5 grup zapytań:

1) kompletność zapisów w dowodzie (5 pytań);

2) kompletność w zakresie kontroli bieżącej i dekretacji (4 pytania);

3) poprawność dowodu (4 pytania);

4) kompletność zapisu dowodu w dzienniku – księdze głównej (6 pytań);

5) poprawność zapisu w dzienniku – księdze głównej (3 pytania: miesiąc księgowania, zapis na kontach syntetycznych, wartość).

Odpowiedź negatywna na któreś z pytań grup 1-5 powodowało oznaczenie badanego dowodu jako nieprawidłowy. Ponieważ zdecydowana większość z zagadnień podlegających ocenie miała charakter czysto formalny, to cała kategoria oceny (i) miała wydźwięk formalny i odnosiła się do stosowania wymaganych przepisami procedur postępowania w procesie sporządzania i ewidencji dowodów księgowych.

Odpowiedź negatywna na którekolwiek z pytań grupy 5 powodowała oznaczenie dowodu jako nieprawidłowy w kategorii dotyczącej zapisów księgowych (ii) i mającej bezpośredni wpływ na stan sprawozdawczości jednostki. Wykrywając nieprawidłowość takiego typu należało określić jej skutek finansowy, czyli różnice pomiędzy wartością zaksięgowaną a wartością właściwą.

Zliczając dowody nieprawidłowe w obu kategoriach (i oraz ii) i odnosząc je do liczby zbadanych dowodów (liczba elementów badanej próby) można uzyskać proporcje nieprawidłowych dowodów (Pi) i nieprawidłowych zapisów księgowych (Pii). Obliczone proporcje nie były więc związane z liczbą wykrytych nieprawidłowości, lecz z liczbą dowodów i zapisów nieprawidłowych w myśl kryteriów określonych pytaniami kontrolnymi. Poszczególne pytania kontrolne odnosiły się wyłącznie do szczegółowych zapisów ustawy o rachunkowości oraz, w zakresie kontroli bieżącej dowodów, ustawy o finansach publicznych. Ocena prawidłowości bądź nieprawidłowości była, wobec mało precyzyjnych i czasem wieloznacznych zapisów ustawowych, zagadnieniem merytorycznie trudnym. Są to jednak trudności natury ogólnej, niezależnej od stosowanych metod badawczych i nie będą tutaj omawiane.

Stosując opisaną powyżej metodykę badań należało spodziewać się innych istotnych trudności, związanych zwłaszcza z:

– jednoznaczną identyfikacją operatu badań, czyli populacji podlegającej ocenie;

– techniczną możliwością dokonania losowego doboru próby dowodów;

– ekstrapolacją wyników z badania próby i dokonaniem oceny końcowej, tj. porównania ekstrapolowanych wyników z zadanym progiem istotności (dopuszczalnym poziomem nieprawidłowości).

Pierwszym, bardzo istotnym krokiem badania było ustalenie zasad ewidencji, a co za tym idzie identyfikacji dowodów księgowych. Przyjęto 9 różnych praktycznych wariantów identyfikacji dowodów księgowych w celu pełnego i jednoznacznego określenia badanej populacji, mając na uwadze zastosowanie dla każdej z nich odpowiedniej techniki losowania próby:

a) dowody księgowe dzieli się na typy o oznaczonej symbolice i numeruje w ramach typu w sposób ciągły w roku księgowym, przy czym dowody są dokumentami jednopozycyjnymi;

b) założenie analogiczne jak w metodzie pierwszej, przy czym numerację dowodów w ramach poszczególnych typów prowadzi się w układzie miesięcznym;

c) prowadzony jest jeden dziennik z numeracją ciągłą dowodów;

d) dowody identyfikuje się w sposób pośredni, na podstawie zestawienia operacji księgowych na wybranym koncie – np. koncie 130, kontach zespołu drugiego lub zespołu czwartego; w celu zastosowania metody niezbędny jest wydruk (na papierze lub w pliku komputerowym) wszystkich zapisów na wybranym koncie, ponumerowanych kolejno od 1 do n, z którego to wykazu losowana jest próba, a następnie wylosowanym pozycjom przypisywane są dowody księgowe;

e) prowadzi się kilka dzienników (dzienniki częściowe);

f) wykonuje się kilka zestawień operacji księgowych, np. z różnych kont lub subkont;

g) w jednostce występują wielopozycyjne dowody księgowe i możliwy jest do uzyskania w postaci elektronicznej wykaz wszystkich takich dowodów wraz z liczbą pozycji w każdym dowodzie;

h) dostępny jest w formie elektronicznej pełny wykaz dowodów (i pozycji) księgowych, czyli całej populacji, z której dokonywane jest losowanie;

i) nie ma zastosowania żadna z powyższych sytuacji i doboru próby kontrolnej należy dokonywać metodami *quasi*-losowymi.

Opisane powyżej warianty nie wykluczają się wzajemnie i zostały wprowadzone ze względów czysto praktycznych oraz zaimplementowane w opracowanych narzędziach informatycznych do losowania próby dowodów.

Kolejnym elementem o zasadniczym znaczeniu dla procesu kontroli zarówno pod względem jej kosztów i pracochłonności, jak i możliwości wnioskowania na podstawie uzyskanych wyników o całej populacji, było określenie wymaganej liczebności próby.

W wypadku badania proporcji nieprawidłowości, przy losowaniu prostym zależnym (bez zwracania), liczebność próby (n) wyznacza się według wzoru[1]:

$$n = \frac{N u_\alpha^{\,2} p(1-p)}{e^2 (N-1) + u_\alpha^{\,2} p(1-p)} \qquad (1)$$

gdzie:
N – liczebność populacji
e – zakładany błąd oceny (błąd szacowania proporcji)
u_α – wartość rozkładu normalnego N(0,1) dla poziomu ufności 1-α
p – zakładana proporcja jednostek (elementów populacji), w których występują nieprawidłowości.

Określenie liczebności wymaga więc posiadania pewnej wiedzy lub przyjęcia założeń dotyczących badanej populacji (N, p) oraz precyzji wnioskowania (e). Zgodnie z wytycznymi NIK[2], przyjęto poziom ufności dla badania wynoszący 95% (1-α = 0,95, czyli α = 0,05, co daje wartość u_α = 1,96), natomiast proporcję dowodów z nieprawidłowościami przyjęto na poziomie 5% (p = 0,05). Przy takich założeniach wymagane wielkości próby można przedstawić w postaci rodziny krzywych obrazujących zależność wielkości próby (n) od liczebności populacji (N) przy dodatkowym parametrze, jakim jest zakładany błąd szacowania proporcji (rysunek 3).

Krzywe zależności n = F(N) przy e = const mają charakter nieliniowy, przechodząc przy pewnych wartościach **N** (rzędu kilku tys.) w stan nasycenia. Bardzo silny wpływ na wartość **n** ma natomiast dokładność szacowania; na przykład, przy dokładności 4% wystarczy przebadać około110 dowodów, przy 3% jest ich już 200, przy 2,5% – prawie 300, a przy 2% – około 450. Uzyskanie wyższych dokładności jest więc związane ze znacznym zwiększeniem pracochłonności czynności kontrolnych. Ponieważ badanie było wykonywane po raz pierwszy i stanowiło nowy, dodatkowy element kontroli, zdecydowano aby wielkość próby wynosiła 200. Dawało to przy liczebności populacji rzędu kilku tysięcy dowodów i założonych nieprawidłowościach rzędu 5% – błąd oceny równy ± 3%. Wartość błędu wnioskowania była więc bardzo duża i wynosiła dla dużych **N** aż ± 60% szacowanej wartości proporcji. Oczywiście w wypadku, gdy wielkość populacji dowodów księgowych była mniejsza niż 1 tys. i przy takiej samej wartości błędu można było zbadać mniej dowodów księgowych. Pozostawienie próby na poziomie 200 podnosiło jednak precyzję wnioskowania (przy N ≈ 700 błąd oceny wynosił ±2,5%, a przy N ≈ 350 – ±2%), dlatego też zdecydowano o zachowaniu tej liczebności również dla małych populacji.

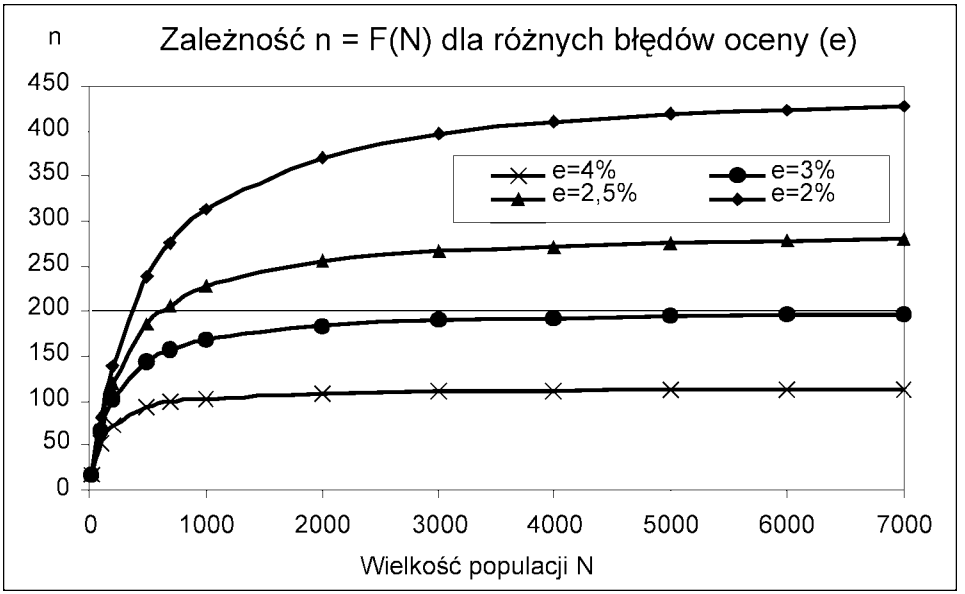
Warto w tym miejscu jeszcze raz podkreślić, że badanie miało charakter rozpoznawczy, brakowało wiedzy na etapie planowania badania na temat rozmiarów po-

[1] Por. *Metodyka doboru próby do kontroli*, NIK, Warszawa 2002.
[2] Tamże.

pulacji (szacowano, że liczba dowodów księgowych w badanych jednostkach będzie rzędu od kilkuset do kilku lub kilkunastu tysięcy) oraz na temat rzeczywistej proporcji nieprawidłowości.

Rysunek 3

Ilustracja zależności liczebności próby od wielkości populacji dla p = 5%



Źródło: Obliczenia własne.

Określenie sposobu identyfikacji dowodów księgowych oraz ustalenie liczebności próby pozwoliło na dokonanie losowania próby, przy czym stosowano technikę losowania prostego zależnego (bez zwracania). Wylosowana próba dowodów poddawana była badaniu kontrolnemu (dowody i zapisy księgowe), wyniki badania odnotowywane były w specjalnym kwestionariuszu kontrolnym i stanowiły podstawę do obliczenia proporcji w próbie dowodów (Pi) i zapisów (Pii) zawierających nieprawidłowości. Uzyskane wartości Pi i Pii były ekstrapolowane na całą populację z zastosowaniem metod statystycznych, tzn. przy zadanym poziomie ufności (pewności co do uzyskanych wyników) równym 95% określany był przedział możliwych wartości nieprawidłowości w populacji obliczany jako **p± e**, gdzie **p** – proporcja w próbie, **e** – błąd szacowania proporcji. Wnioskowanie statystyczne na temat populacji na podstawie badania próby polega bowiem na przekształceniu uzyskanego w badaniu próby wyniku **p** na pewien przedział możliwych do

uzyskania wyników w populacji (dwustronny przedział ufności), przy czym przedział ten jest tym szerszy, im większa ma być pewność (poziom ufności) co do wyniku wnioskowania. Wartość tego przedziału ufności oblicza się stosując następujące rozumowanie.

Ponieważ ocenie podlega proporcja nieprawidłowości, to każdy element może przyjmować dwa stany: prawidłowy lub nieprawidłowy. Badana cecha ma tzw. rozkład dwumianowy, zwany również rozkładem Bernoulliego, o parametrze **p** równym prawdopodobieństwu uzyskania pojedynczego wyniku nieprawidłowego (przyjmuje się **p** równe proporcji nieprawidłowości w n-elementowej próbie). Kształt takiego rozkładu zależny jest zarówno od wartości **p**, jak i od wielkości próby **n**. Przy małych wartościach **p** i **n** rozkład dwumianowy jest asymetryczny, natomiast w miarę wzrostu iloczynu **n*p,** zgodnie z tzw. twierdzeniem granicznym Moivre'a – Laplace'a, coraz bardziej upodabnia się kształtem do rozkładu normalnego o średniej **p** i wariancji p(1-p)/n, czyli rozkładu $N(p, \sqrt{p(1-p)/n})$. W praktyce dla próby o liczebności n>=100, przy wartości iloczynu n*p>=10, można z dostatecznie dużym przybliżeniem korzystać z rozkładu normalnego[3].

W takim wypadku błąd szacowania proporcji nieprawidłowości w populacji obliczany jest według zależności[4]:

$$e = u_{\alpha} \sqrt{\frac{p(1-p)}{n} \frac{N-n}{N-1}} \qquad (2)$$

gdzie:
p = m/n – stwierdzona frakcja elementów nieprawidłowych (m) w badanej próbie (n),
pozostałe oznaczenia analogiczne jak we wzorze (1).

Przy małych wartościach iloczynu **n*p** błąd szacowania proporcji (oddzielnie lewo- i prawostronny) należy obliczać bezpośrednio z rozkładu dwumianowego[5], co możliwe jest wyłącznie z zastosowaniem techniki komputerowej.

Określenie wartości błędu **e** nie kończy procesu wnioskowania. W wypadku prowadzenia czynności kontrolnych ocena (opinia) końcowa formułowana jest w kategoriach prawidłowości bądź nieprawidłowości, a to wymaga porównania uzyskanych wyników z pewną wartością dopuszczalną, zwaną progiem istotności. Zważywszy, że w wyniku badania nie uzyskujemy pojedynczej wartości, a pewien przedział, możliwe

[3] J. Steczkowski: *Metoda reprezentacyjna w badaniach zjawisk ekonomiczno-społecznych*, PWE, Warszawa 1995.

[4] Jw.

[5] Dokładnie mówiąc, mamy tutaj do czynienia z tzw. rozkładem hypergeometrycznym, charakterystycznym dla losowania bez zwracania elementów.

są cztery przypadki wzajemnej relacji pomiędzy wyznaczonym przedziałem wyników a przyjętym progiem istotności:

a) cały przedział wyników przekracza zadany próg istotności;

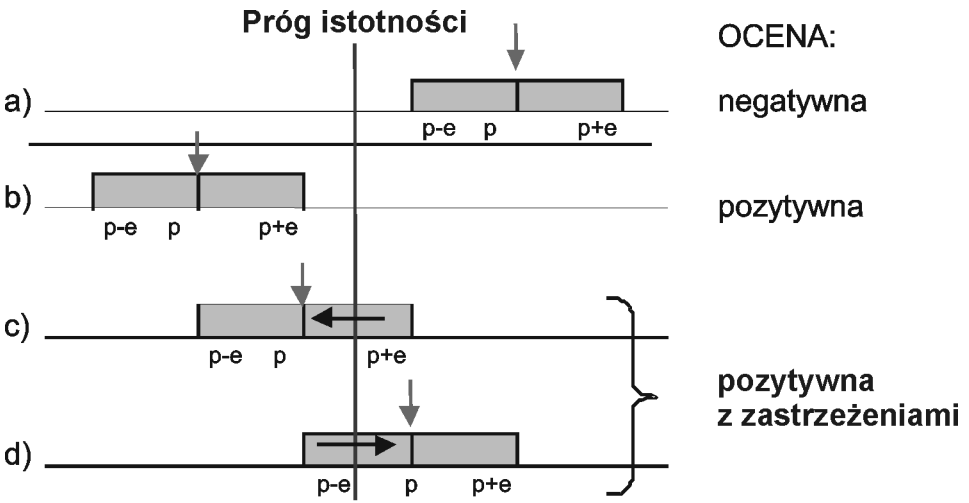
b) cały przedział wyników znajduje się poniżej progu;

c) próg mieści się w granicach przedziału wyników, przy czym proporcja w próbie jest niższa od progu;

d) próg mieści się w granicach przedziału wyników, przy czym wartość stwierdzonej proporcji nieprawidłowości w próbie jest większa lub równa wartości progu istotności. Obrazuje to rysunek 4.

Rysunek 4

Przedział ufności a ocena końcowa badania



Przypadki a) i b) są jednoznaczne i prowadzą do wydania opinii odpowiednio negatywnej i pozytywnej, natomiast przypadki c) i d) nie pozwalają na wydanie jednoznacznej opinii. Należałoby w takich przypadkach zwiększyć liczebność próby poprzez dolosowanie i dodatkowe badanie dowodów, co prowadzi w efekcie do zmniejszenia błędu szacowania proporcji **e.** Gdy uzyskana wartość **p** okaże się bliska progu istotności, wydanie opinii jednoznacznej wymusza obniżenie wartości **e** praktycznie do zera, czyli znaczne zwiększenie liczebności próby i pracochłonności badania. Aby uniknąć takich sytuacji oraz w związku z zakładanym szerokim obszarem błędu badania (stosunkowo mała liczebność próby) zdecydowano, aby w przypadkach c) i d) wydać opinię niejako pośrednią, czyli pozytywną z zastrzeżeniami.

Wielkość progu istotności, będącego w swojej istocie granicą tolerancji dla wartości lub liczby stwierdzonych nieprawidłowości, określana jest arbitralnie i zależna na ogół od wartości, charakteru lub kontekstu badanej cechy. W wytycznej nr 12 INTOSAI[6] podaje się przedział 0,5% – 2%, w którym powinny znajdować się typowe wartości progów istotności w kontroli działalności finansowej jednostki. W wytycznych NIK dotyczących doboru próby podaje się przykładową zależność progu istotności od wartości populacji będącej przedmiotem kontroli, zalecając stosowanie progów z przedziału 0,5% – 5%.

W badaniu prawidłowości sporządzania i ewidencji dowodów księgowych dokonujemy doboru dowodów niezależnego od ich wartości i oceny w kategoriach prawidłowości bądź nieprawidłowości. Stąd też mamy tutaj do czynienia z zależnością progu istotności od charakteru i kontekstu badanych cech, jakimi są prawidłowość sporządzania i ewidencji dowodów oraz prawidłowość zapisów księgowych. W odniesieniu do pierwszej cechy, ze względu na formalny charakter ocenianych parametrów próg istotności powinien być wyższy, natomiast w wypadku drugim, gdy nieprawidłowość skutkuje lub może skutkować nieprawidłowością w sprawozdawczości budżetowej kontrolowanej jednostki – powinien być niższy. Ponieważ badanie takie w stosunku do jednostek budżetowych nie było dotychczas prowadzone ani przez NIK, ani przez instytucje audytorskie, a doświadczenia innych krajów nie mogą tutaj mieć bezpośredniego zastosowania, zdecydowano się przyjąć dostatecznie wysokie wartości progów istotności, czyli odpowiednio 5% i 3%. Miała na to dodatkowy wpływ zakładana wielkość badanej próby dowodów (200), skutkująca stosunkowo wysokim poziomem błędu wnioskowania, a tym samym wysokim względnym błędem pomiaru. Obniżenie progu istotności poniżej 3% skutkowałoby powstaniem absurdalnej sytuacji, gdy przyjęty próg istotności jest mniejszy od błędu wnioskowania.

Z drugiej strony, co widać na rysunku 4, przyjęcie progu istotności 5% i 3% nie oznacza, że przekroczenie tych wartości prowadzi do opinii negatywnej. I tak np. dla populacji o liczebności rzędu 3000 dowodów księgowych, po przebadaniu próby 200 dowodów, opinia negatywna wydawana była dopiero po przekroczeniu liczby (procentu) stwierdzonych nieprawidłowości w badanej próbie:

– 17 (8,5%) – dla badania dowodów i zapisów z nieprawidłowościami (ocena ogólna, formalna);

– 12 (6%) – dla badania zapisów księgowych z nieprawidłowościami (miesiąc, kwota, konto).

W odniesieniu do populacji mniejszych wynik badania jest bardziej precyzyjny i ocena negatywna uzyskana będzie przy odpowiednio mniejszej liczbie stwierdzonych nieprawidłowości. Przytoczone wartości graniczne, powyżej których wydawa-

[6] *Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI*, NIK, Warszawa 2000.

na była ocena negatywna, wydają się dostatecznie wysokie nawet dla formalnego charakteru badanej cechy.

Wynik statystycznego badania próby dowodów stanowił główną, ale nie jedyną podstawę wydania opinii końcowej na temat prawidłowości dowodów i zapisów księgowych. Na opinię końcową miał bowiem wpływ fakt występowania nieprawidłowości o charakterze systematycznym, które były wyłączone z badania statystycznego oraz ewentualny dodatkowy celowy dobór dowodów do badania, mający miejsce w sytuacjach szczególnych. Dla przykładu, w trakcie badania losowego wykryto stosowanie praktyk księgowości kasowej, ale nie udało się znaleźć wpływu stosowania takiej techniki na stan sprawozdań w zakresie zobowiązań. Warto w takiej sytuacji dokonać dodatkowego celowego doboru faktur regulowanych na przełomie kwartalnych okresów sprawozdawczych i sprawdzić je pod kątem terminu powstania i regulacji zobowiązania.

Narzędzia

Stosowanie metod statystycznych w kontroli jest dodatkowym obciążeniem dla kontrolera i może się okazać, że związane z tym aspekty czysto techniczne będą stanowić zbyt duży balast dla części merytorycznej, utrudniający lub wręcz uniemożliwiający dokonanie poprawnego badania. Stąd też powstała idea opracowania autorskiego programu komputerowego, który łączyłby w sobie funkcje uniwersalne związane ogólnie z doborem próby i ekstrapolacją wyników badania oraz funkcje specjalne, służące do pełnej realizacji kontroli prawidłowości sporządzania i ewidencji dokumentów księgowych, zgodnie z programem kontroli wykonania budżetu państwa za rok 2002.

Przyjęte zostały następujące założenia projektowe do opracowania programu:

– prosta obsługa (zakłada się jedynie podstawowe umiejętności w zakresie obsługi narzędzi Windows, bez wymogu znajomości np. MS Excel);

– łatwość konfiguracji (zarówno w odniesieniu do zakresu funkcjonalnego, jak i plików roboczych: danych i raportów);

– kompletność funkcjonalna (możliwość przeprowadzenia i dokumentacji wszystkich zakładanych etapów badania ewidencji księgowej);

– elastyczność (możliwość zastosowania programu przy różnych zasadach i technikach prowadzenia księgowości w badanej jednostce);

– niezbędna walidacja (kontrola poprawności danych i wykonania poszczególnych etapów badania, niesprzeczna z postulatem elastyczności);

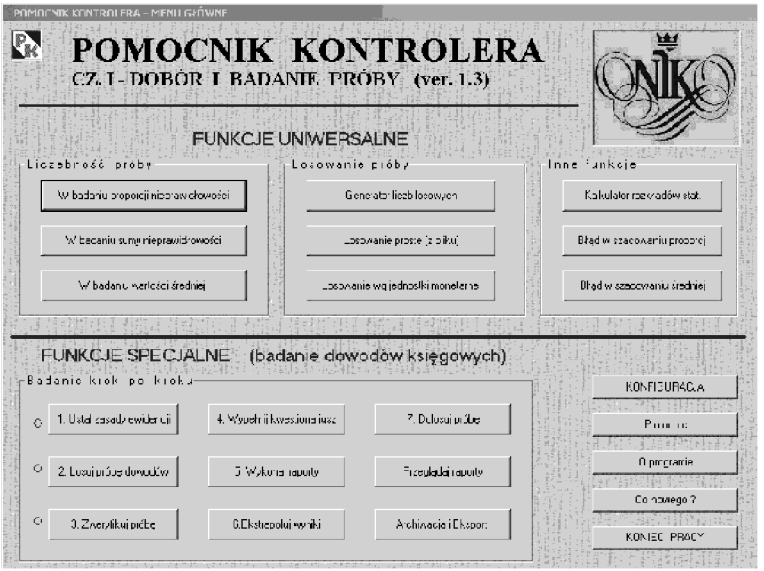
– otwartość (możliwość zastosowania na różnych etapach pracy rozwiązań alternatywnych, tzn. wykonania części badania poza programem);

– prosta instalacja (minimum dodatkowych komponentów do systemu Windows i możliwość pracy z różnymi wersjami systemu).

Wynikiem realizacji powyższych założeń było opracowanie programu o nazwie Pomocnik Kontrolera, którego przykładowy ekran menu głównego przedstawiony jest na rysunku 5.

Rysunek 5

Pomocnik Kontrolera – menu główne programu



Funkcje uniwersalne programu pozwalają na :

– określenie liczebności próby w badaniu proporcji, wartości średniej i sumy;

– losowanie próby z populacji: generacja liczb pseudolosowych, losowanie proste z pliku, losowanie według jednostki monetarnej (*monetary unit sampling*) z pliku;

– ekstrapolację wyników badania: kalkulator rozkładów statystycznych, wyznaczanie przedziału ufności przy estymacji przedziałowej proporcji i wartości średniej.

Funkcje specjalne programu Pomocnik Kontrolera zdefiniowane zostały w taki sposób, aby umożliwiały wykonanie i dokumentację krok po kroku wszystkich czynności związanych z badaniem dowodów księgowych, a zwłaszcza:

1) identyfikację populacji;
2) losowanie próby dowodów z populacji;
3) weryfikację prób;
4) badanie dowodów (wypełnianie kwestionariusza badania);
5) prezentację wyników obliczonych na podstawie próby;
6) ekstrapolację wyników na populację i uzyskanie opinii końcowych;
7) ewentualne dolosowanie próby (powrót do kroku 3).

Identyfikacja populacji pozwalała na praktyczne zastosowanie jednej z dziewięciu wymienionych wcześniej technik opisu populacji, na podstawie którego dokonywane było losowanie. Po wprowadzeniu danych opisujących populację tworzona była wirtualna lista elementów, spośród której dokonywane było losowanie, a następnie wylosowanym numerom przypisywana była symbolika dowodów ustalona w kroku 1. Przy wykorzystaniu wersji elektronicznej wykazu dowodów stosowne dane były przygotowywane w ustalonym formacie, w postaci arkusza MS Excel. Po dokonaniu losowania możliwa była weryfikacja próby, mająca na celu ewentualne wykluczenie dowodu z badania z zamianą na kolejny na liście lub uzupełnienie danych identyfikacyjnych dowodu w wypadku losowania pośredniego na podstawie wykazu. W razie dokonania zamiany dowodu na inny było to automatycznie zaznaczane w dokumentacji badania. W wyniku wykonania powyższych operacji przygotowany był kompletny zbiorczy formularz kontrolny, który mógł być wypełniany bezpośrednio w programie lub drukowany i uzupełniany w wersji papierowej. Jeśli formularz był wypełniony w wersji papierowej, mógł być w czasie późniejszym wpisany do programu, co pozwalało na wykorzystanie bogatych opcji programu w zakresie raportów i sprawozdań. Można było również przyjąć okoliczność skrajną, gdy zarówno wypełnienie formularza, jak i zliczenie wyników dokonywane było poza programem, po czym korzystało się tylko z możliwości programu w zakresie ekstrapolacji wyników. Formularz kontrolny zawierał pełny zestaw pytań, zgodny z programem kontroli wykonania budżetu państwa za rok 2002, oraz wyposażony był w sformalizowany i półautomatyczny mechanizm udzielania odpowiedzi na pytania. Po wypełnieniu kompletu kwestionariuszy następowało zliczanie dowodów uznanych za nieprawidłowe, oddzielnie w obu kategoriach, a następnie wyznaczana była proporcja nieprawidłowych dowodów oraz zapisów w próbie.

Wpisanie danych kwestionariusza do komputera pozwalało dodatkowo na uzyskanie raportów dotyczących:

– statystyki błędów w podziale na ich przyczyny;
– wykazu zakwestionowanych dowodów księgowych;
– badanych proporcji i innych wskaźników.

W kolejnym etapie pracy z programem dokonywana była ekstrapolacja wyników z próby na populację z wykorzystaniem odpowiednio rozkładu normalnego lub dwumianowego.

Zgodnie z wymogami programu kontroli, do oceny końcowej przyjęto poziom ufności 95% oraz próg istotności 5% dla proporcji nieprawidłowych dowodów i 3% dla proporcji nieprawidłowych zapisów księgowych. Program dokonywał automatycznie wszystkich obliczeń wraz z podaniem oceny końcowej wynikającej z analizy statystycznej.

Niezależnie od wydania oceny końcowej, w wypadku oceny „pozytywnej z zastrzeżeniami" program obliczał niezbędną liczbę elementów populacji, jaką należa-

łoby dolosować (przy założeniu, że proporcja nieprawidłowości w próbie dolosowanej będzie taka sama jak w próbie pierwotnej), aby uzyskać wynik jednoznaczny (pozytywny lub negatywny). Równocześnie udostępniony był mechanizm dolosowania próby, z zachowaniem niepowtarzalności elementów. Część dolosowana powinna być poddana weryfikacji, wypełnieniu danych kwestionariuszowych i powtórnej ekstrapolacji jako cała próba. Program udostępnia różnego rodzaju raporty i zestawienia generowane w postaci plików tekstowych, jak również pozwala na archiwizację danych i eksport kwestionariuszy z wynikami badania do arkuszy MS Excel.

Bardzo istotne są również funkcje pozwalające na agregację wyników i automatyczne obliczanie statystyk z wielu różnych badań. W praktyce funkcję tę wykorzystano do oceny wyników badań przeprowadzonych w ponad 370 jednostkach budżetowych.

Wybrane wyniki badania

Badaniem objęto 264 państwowe jednostki budżetowe będące dysponentami III stopnia budżetu państwa (66 urzędów centralnych i ministerstw, 65 jednostek szczebla wojewódzkiego, 54 jednostki podległe resortowi finansów i 79 innych jednostek terenowych), 106 jednostek samorządowych (68 urzędów gminy, 22 starostwa powiatowe, 16 urzędów marszałkowskich) oraz 5 innych jednostek (gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych), które nie będą poniżej analizowane.

Wielkość populacji dowodów księgowych była w badanych jednostkach mocno zróżnicowana, co zilustrowano na histogramie (rysunek 6). Zdecydowanie przeważały jednostki o liczbie dowodów do 1 tys. (25,8%) oraz pomiędzy 1 tys. i 2 tys. (20%), przy czym w pierwszej grupie aż 22 jednostki miały poniżej 300 dowodów. Były to głównie samorządowe kolegia odwoławcze, w których księgowość prowadzona była na ogół ręcznie.

Około 15% jednostek posiadało powyżej 10 tys. dowodów księgowych, przy czym w tej grupie były zarówno niektóre duże państwowe jednostki budżetowe, jak i niektóre urzędy gmin. Należy zaznaczyć, że przedstawione dane dotyczą populacji uwzględnionej w losowaniu, nie zaś liczby pozycji w dzienniku. Rozbieżność między tymi dwiema wartościami miała miejsce zwłaszcza wtedy, gdy dokonywano losowania pośredniego dowodów na podstawie wykazu operacji księgowych na wybranych kontach.

Jeśli chodzi o zastosowane techniki identyfikacji elementów populacji i doboru próby, to rozkład jednostek przedstawiony jest w tabeli 1 (tabela zawiera dane z 357 jednostek, dla których dostępna jest pełna dokumentacja badania). Zdecydowanie przeważał dobór według numeracji kolejnej w dzienniku lub według wykazu, przy czym program Pomocnik Kontrolera traktował obie techniki w sposób analogiczny. Zauważyć należy również, że w 4% jednostek udało się uzyskać niezbędne dane w postaci elektronicznej, a w kolejnych 4% dane o dowodach zbiorczych przekształcono do postaci elektronicznej. Jedynie w 6 przypadkach nie udało się dokonać losowa-

nia z bezpośrednim zastosowaniem opracowanych metod doboru i przyjęto wariant doboru zewnętrznego dowodów do kontroli.

Rysunek 6

Ilustracja wielkości populacji dowodów księgowych poddanych ocenie

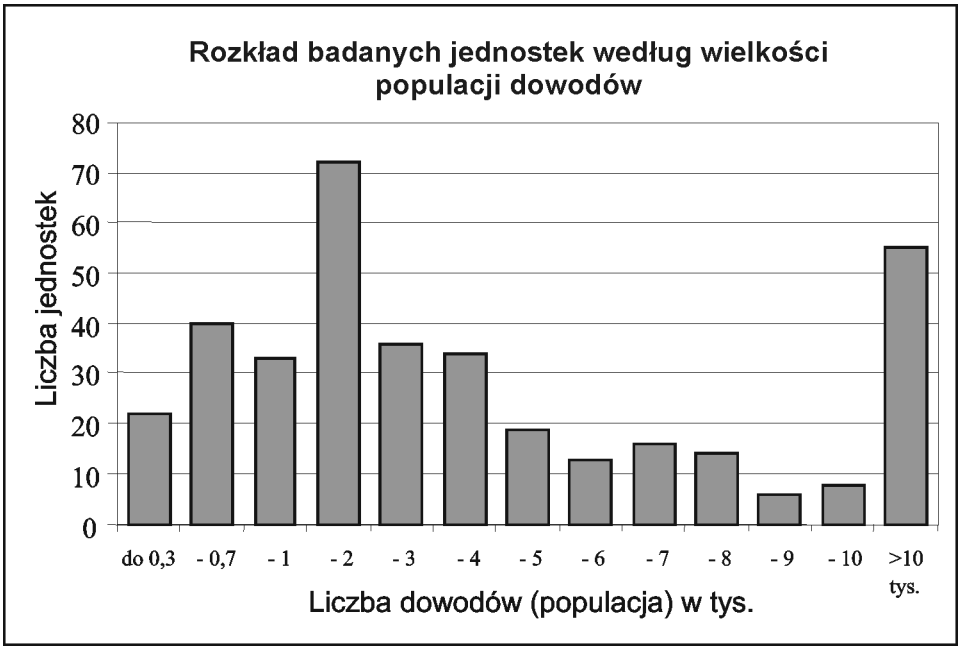


Tabela 1

Rozkład kontrolowanych jednostek ze względu na zastosowaną technikę identyfikacji populacji i doboru próby

Metoda identyfikacji (doboru)	Liczba jednostek	% ogółu
a) typy dowodów – rocznie	62	17,4
b) typy dowodów – miesięcznie	20	5,6
c) + d) dziennik lub wykaz operacji	199	55,7
e) + f) kilka dzienników lub wykazów	41	11,5
g) dowody zbiorcze – wykaz w MS Excel	15	4,2
h) pełny operat losowania w MS Excel	14	3,9
i) losowanie zewnętrzne i import	6	1,7
Razem	357	100,0

Jeżeli chodzi o statystykę uzyskanych opinii końcowych na temat prawidłowości sporządzania i ewidencji dowodów księgowych (Pi) oraz poprawności zapisów księgowych (Pii), to po uwzględnieniu czynników pozastatystycznych, przedstawiała się ona następująco (patrz tabela 2).

Tabela 2

Zestawienie wyników badania poświadczającego rzetelność ewidencji finansowo-księgowej kontrolowanych jednostek

Opinia	Państwowe jednostki budżetowe				Jednostki samorządu terytorialnego			
	Pi (dowody i zapisy)		Pii (zapisy)		Pi (dowody i zapisy)		Pii (zapisy)	
	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%
Pozytywna	163	61,7	236	89,4	51	48,1	89	84,0
Pozytywna z zastrz.	60	22,7	19	7,2	27	25,5	9	8,5
Negatywna	41	15,5	9	3,4	28	26,4	8	7,5
Razem	264	100	264	100	106	100	106	100

W wyniku kontroli w państwowych jednostkach budżetowych wydano 41 opinii negatywnych o prawidłowości sporządzania i ewidencji dowodów, czyli z uwzględnieniem wszelkich formalnych aspektów ewidencji, oraz 9 opinii negatywnych o poprawności ksiąg, mającej bezpośredni wpływ na bieżącą sprawozdawczość jednostek. Opinie te objęły odpowiednio 15,5% i 3,4% badanych jednostek. W odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego odsetek jednostek z opinią negatywną był nieco wyższy i wynosił odpowiednio 26,4% i 7,5%.

Najczęstszymi nieprawidłowościami o charakterze formalnym były:

– niekompletna kontrola bieżąca i dekretacja dowodów;

– niewłaściwe nanoszenie korekt i poprawek na dowodach;

– niejednoznaczna identyfikacja dowodów i opisu operacji.

Przyczynami nieprawidłowości w zapisach były zwłaszcza:

– niewłaściwy miesiąc księgowania (skutek – np. zaniżanie stanu zobowiązań w bieżącej sprawozdawczości budżetowej);

– nieprawidłowe ujęcie dowodów w księgach.

Wyniki badania zostały bardziej szczegółowo omówione w opracowanej przez NIK analizie wykonania budżetu państwa[7].

Jeżeli chodzi o błędy o charakterze systematycznym, to polegały one głównie na:

– niewskazaniu miesiąca księgowania na dowodzie;

– braku podpisu pod dekretacją;

[7] *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2002 roku*, NIK, Warszawa, czerwiec 2003 r.

– niejednoznacznej identyfikacji dowodu stanowiącego podstawę zapisu do księgi;
– niekompletności zapisów księgowych, głównie wymaganych ustawą dat.

Zastosowanie technik analitycznych w kontroli wykonania budżetu

Stosowanie technik analitycznych w procesie kontrolnym wymaga, poza oczywistym warunkiem celowości badania, spełnienia dwóch innych koniecznych warunków: dostępności danych poddawanych analizie oraz dostępności i umiejętności stosowania narzędzi do analizy tych danych. Przy równoległym stosowaniu technik analitycznych w wielu kontrolowanych jednostkach, co ma miejsce w kontroli wykonania budżetu państwa, należy również zapewnić jednolitość metod postępowania w procesie pozyskiwania i analizy danych oraz możliwość agregacji i przetwarzania danych wynikowych z badań w poszczególnych jednostkach.

Techniki analityczne stosowane były przez NIK w ograniczonym zakresie w różnych kontrolach, natomiast nowym zagadnieniem, jakie pojawiło się w kontroli wykonania budżetu państwa za 2002 r. w porównaniu z kontrolami z lat ubiegłych, była skala i metodologia ich zastosowania. Ma to ścisły związek z stosowanymi narzędziami kontroli. Narzędzia w rodzaju arkuszy kalkulacyjnych, ułatwiające dokonywanie analiz, mają jednak istotne wady, dotyczące: bezpieczeństwa przetwarzanych danych, kontroli jednolitości stosowanych metod i przede wszystkich rozmiarów analizowanych zbiorów danych. Dla przykładu, popularny arkusz kalkulacyjny MS Excel dopuszcza import i przetwarzanie do 65 536 rekordów (wierszy) danych, zawierających do 256 zmiennych (kolumn). W wypadku wielu baz danych, z jakimi mamy do czynienia w kontrolowanych jednostkach, są to wielkości niewystarczające.

Rozwiązaniem może być zastosowanie innych narzędzi, takich jak MS Access oraz specjalistyczny program służący do kontroli audytorskiej ACL (*Audit Command Language*), którego wersją 7.0 for Windows dysponują departamenty i delegatury NIK. Program ACL, po przetestowaniu w pojedynczych kontrolach, zastosowany został po raz pierwszy na szeroką skalę w 2002 r., w dużej kontroli koordynowanej obejmującej urzędy skarbowe w zakresie podatku akcyzowego (baza danych pobrana centralnie z Ministerstwa Finansów z systemu POLTAX i przekazana do delegatur NIK). Kontrola ta pozwoliła na praktyczne zdobycie umiejętności posługiwania się tym specyficznym narzędziem.

Jedną z głównych trudności, jakie napotyka stosowanie technik analitycznych jest import danych z baz kontrolowanych jednostek, a szczególnie gdy nie ma jednolitych standardów zapisu danych. W kontroli wykonania budżetu państwa zdecydowano się zastosować ACL do kontroli baz danych pozyskiwanych bezpośrednio w kontrolowanych jednostkach, a więc różnych zarówno w sensie struktur danych,

jak i formatów zapisu, zakładając równocześnie możliwie wysoką porównywalność otrzymanych wyników.

Poza aspektem czysto szkoleniowym, takie zastosowanie narzędzi analitycznych miało uzasadnienie merytoryczne. Obiektem kontroli były bazy danych dotyczących ewidencji i rozliczania mandatów karnych kredytowanych, stanowiących dochody budżetu wojewodów. Wyniki kontroli z lat ubiegłych, a zwłaszcza badanie próby losowej 500 mandatów w ramach kontroli wykonania budżetu państwa w 2001 r., wskazywały na istnienie dużych opóźnień w ewidencji mandatów i windykacji należności. W wystąpieniach pokontrolnych sformułowano wnioski dotyczące podjęcia działań na rzecz poprawy terminowości wystawiania tytułów wykonawczych i skuteczności egzekucji dochodów z tytułu mandatów karnych w stosunku do 9 wojewodów oraz kontynuacji działań przez kolejnych 3 wojewodów. Ekstrapolacja wyników uzyskanych w trakcie badania próby była jednak ryzykowna (bazy danych zawierały do kilkuset tysięcy mandatów w skali województwa), a różnice metodologiczne badania nie pozwalały na dokonanie porównań międzywojewódzkich.

Analiza wyników sprawozdania o dochodach budżetu wojewodów (Rb-27) za 2001 r. w zakresie mandatów i grzywien (części 85/02-32, dział 750 – Administracja publiczna, rozdział 75011 – Urzędy wojewódzkie, § 057 – grzywny, mandaty i inne kary pieniężne) pokazuje bardzo duże dysproporcje międzywojewódzkie wskaźnika ściągalności dochodów, obliczanego jako proporcja dochodów do należności. Przy średniej w skali kraju wynoszącej 41,7% wskaźnik ten wahał się od około 30% (lubuskie, mazowieckie) do ponad 60% (lubelskie, podlaskie). Tak duże dysproporcje obligują do podjęcia kontroli tego zagadnienia z zastosowaniem jednolitych metod i technik umożliwiających obiektywną ocenę danych, dokonanie porównań międzywojewódzkich i identyfikację przyczyn zaistniałej sytuacji, a takie warunki mogą być spełnione jedynie przez szczegółową analizę danych jednostkowych. Tym samym spełniona została przesłanka zasadności badania. Po dokonaniu rozpoznania wstępnego spełniony okazał się również w minimalnym niezbędnym zakresie wymóg dostępności danych jednostkowych w postaci elektronicznej. We wszystkich województwach większość danych dotyczących mandatów karnych kredytowanych gromadzona jest w bazach komputerowych, aczkolwiek zakres informacyjny baz oraz struktura danych i aplikacje obsługujące bazy, a tym samym możliwości ich eksportu, są różne.

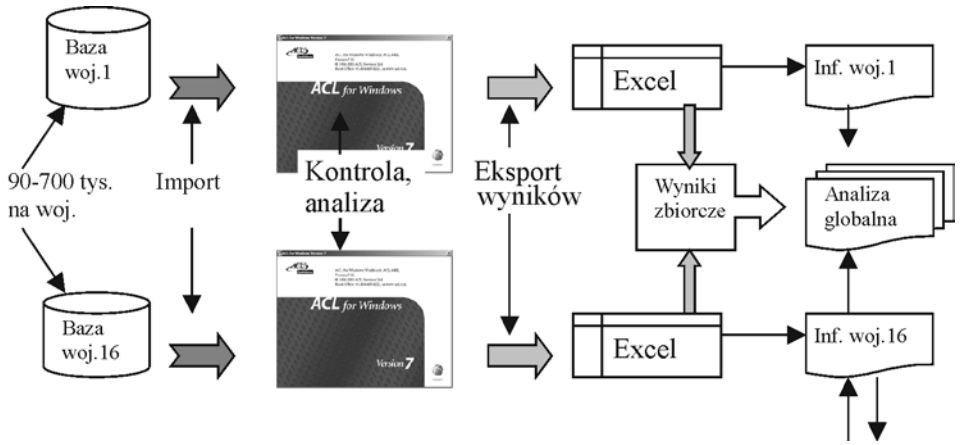
Dla celów analizy zdecydowano się pobrać z baz następujący minimalny zestaw danych: oznaczenie mandatu (symbol, numer), data wystawienia mandatu, data ewidencji w systemie, kwota mandatu, data (ostatniej) wpłaty, kwota (łączna) wpłat, data wystawienia (wydruku) tytułu wykonawczego, informacja o umorzeniu. W związku z wypadkami wielokrotnych wpłat częściowych i przeksięgowań tego samego mandatu, dane podlegały przetworzeniu wstępnemu (agregacja zapisów przypisanych pojedynczemu mandatowi) bądź to za pomocą programu ACL, bądź z za-

stosowaniem MS Access. Sama procedura analizy danych wykonywana była za pomocą programu ACL, z zastosowaniem jednolitego scenariusza postępowania, zdefiniowanego z dokładnością do sekwencji (makro) poleceń programu. Wyniki zastosowania poleceń były eksportowane do zdefiniowanych w sposób jednolity arkuszy MS Excel i służyły zarówno do analizy na szczeblu wojewódzkim, jak i – po automatycznym wczytaniu – do analizy porównawczej w skali ogólnopolskiej.

Ogólną strukturę przetwarzania danych w ramach kontroli przedstawia rysunek 7.

Rysunek 7

Struktura przetwarzania danych
w ramach kontroli dochodów z tytułu mandatów karnych kredytowanych



Dane pozyskiwane były niezależnie przez poszczególne delegatury NIK z baz 23 jednostek prowadzących ewidencję i rozliczenie mandatów w poszczególnych województwach (najczęściej urzędy wojewódzkie i niektóre ich delegatury) w postaci plików tekstowych lub baz danych (dBase, MS Access). Po zaimportowaniu danych do programu ACL i ich ewentualnym wstępnym przetworzeniu dokonano kontroli zakresów i obcięcia zbiorów do postaci zgodnej z założeniami badania: mandaty zaewidencjonowane w 2002 r. oraz wchodzące z bilansem otwarcia (nieuregulowane) z lat poprzednich. Uzyskano tą drogą 16 zbiorów danych dotyczących 4952 tys. mandatów na łączną kwotę 572,4 mln zł, co stanowiło kwotowo w skali kraju około 98% mandatów podlegających potencjalnej analizie (nie udało się uzyskać danych z delegatur UW w Lublinie). Wielkość zbiorów danych wahała się od prawie 700 tys. (mazowieckie, śląskie) do około 90 tys. (podlaskie).

Pierwszy etap prac analitycznych polegał na identyfikacji, zliczeniu, podsumowaniu i wyłączeniu przypadków nieprawidłowości, braku danych lub błędów

logicznych, które mogły skutkować nieprawidłowym wynikiem analizy szczegółowej.

Dotyczyło to przede wszystkim mandatów, w których:

a) nie podano daty wystawienia lub daty ewidencji;

b) występuje błędna sekwencja dat;

c) kwota ma wartość mniejszą lub równą zero;

d) nie ma oznaczenia mandatu lub jest ono błędne;

e) miało miejsce przedawnienie mandatu z mocy prawa na dzień 1 stycznia 2002 r.;

f) kwota zapłaty jest niewspółmierna, tj. kilkakrotnie wyższa od kwoty należności.

Przy tak dużych zbiorach danych jedynie systemowa kontrola ich poprawności może dać pozytywne efekty. W badanych zbiorach danych wyłączono z dalszej analizy ogółem około 10,2% mandatów, identyfikując przy tym następujące nieprawidłowości i uchybienia:

– nieterminowość odpisywania mandatów przedawnionych, skutkującą nierzetelnym obrazem stanu należności w sprawozdawczości budżetowej (311 tys. mandatów na kwotę 34,3 mln zł);

– niewłaściwy sposób ewidencji poszczególnych zdarzeń lub dat ich wystąpienia;

– brak walidacji danych w aplikacjach służących do ewidencji mandatów, skutkujący powstawaniem błędów na etapie wprowadzania danych (wartości, sekwencja dat).

Analiza szczegółowa pozostałych 4445 tys. mandatów polegała na:

– dokonaniu zestawień zbiorczych obrazujących wzajemne zależności poszczególnych elementów procesu postępowania (analiza zapisów z urządzeń księgowych nie pozwala na szczegółowe badanie różnych zależności);

– badaniu terminowości poszczególnych etapów postępowania (ewidencja, wystawianie tytułów wykonawczych, zapłata) w postaci histogramów liczby i kwot mandatów w podziale na jednolite przedziały czasu liczone od dnia wystawienia mandatu; przyjęto przedziały w dniach: 0 – 30 – 45 – 60 – 90 – 120 – 180 – 270 – ponad 270;

– obliczaniu wskaźników średnich i wartości przekraczających zadany dopuszczalny poziom terminowości postępowania;

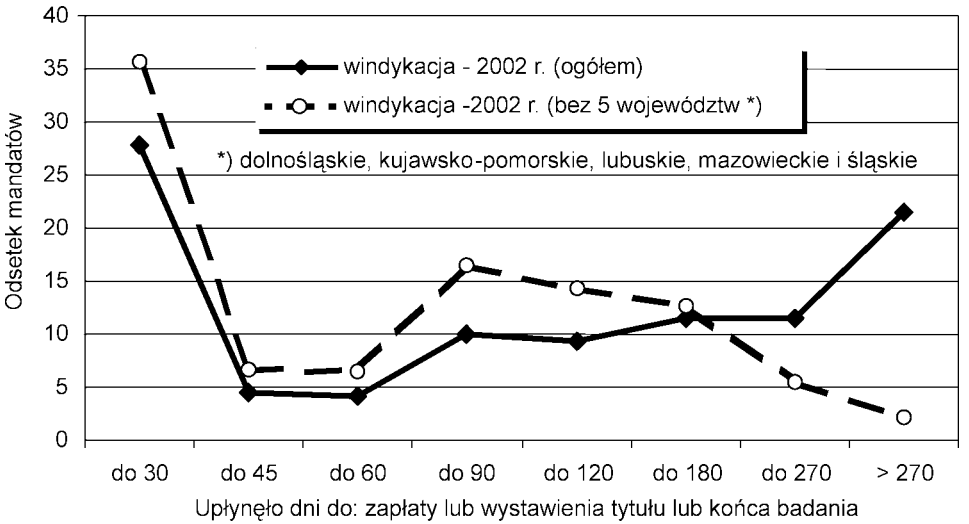
– wykonaniu miesięcznych statystyk pracy w wystawianiu, ewidencji i windykacji, w celu oceny rytmiczności oraz ciągłości pracy kontrolowanych jednostek.

Analiza uzyskanych wyników pozwoliła na wykrycie znacznych i wieloletnich zaniedbań w windykacji należności z tytułu mandatów, dając równocześnie obraz dużych dysproporcji międzywojewódzkich w tym względzie. W województwach o największych opóźnieniach w windykacji należności ewidencja mandatów dokonywana była w terminie do kilku miesięcy, a wystawianie tytułów wykonawczych po ponad roku od chwili ukarania, podczas gdy w województwach o sprawnie zorganizowanym systemie windykacji czynności tych dokonywano średnio w ciągu odpowiednio 2 tygodni i 1,5 miesiąca. Przy tak dużych dysproporcjach przyjęte za-

łożenia dotyczące np. stosowanych przedziałów czasowych, pomimo że wydawały się racjonalne i uzasadnione, miały w wypadku województw o skrajnie dużych nieprawidłowościach małą moc diagnostyczną (średnia uplasowała się w ostatnim przedziale badania). Obrazuje to rysunek 8, na którym przedstawiono opóźnienia w windykacji dla wszystkich województw łącznie oraz z wyłączeniem pięciu województw o największych opóźnieniach[8].

Rysunek 8

Opóźnienia w windykacji dochodów z mandatów (rozkład % względem liczby dni)



Nie jest to miejsce na opis wyników szczegółowych, dotyczących zagadnień merytorycznych. Znaleźć go można w specjalnym opracowaniu NIK[9], a także częściowo w informacjach o wynikach kontroli wykonania budżetu przez poszczególnych wojewodów. Warto natomiast podkreślić, że uzyskanie większości z tych wyników nie byłoby możliwe bez zastosowania technik analitycznych. Dodatkowym istotnym efektem kontroli było zobligowanie kontrolowanych jednostek do poprawy jakości stosowanych narzędzi informatycznych (część mechanizmów walidacyjnych wprowadzono do programów już w trakcie kontroli) oraz uzmysłowienie ich

[8] Uwaga: wielkości przedziałów na osi czasu nie są sobie równe, a wartości w poszczególnych przedziałach połączono linią w celu podkreślenia rozbieżności w obu analizowanych grupach województw.

[9] *Analiza wyników kontroli ewidencji i windykacji należności z tytułu mandatów karnych kredytowanych przeprowadzonych w ramach kontroli wykonania budżetu państwa w 2002 roku w częściach nr 85/02-32*, NIK, Warszawa, maj 2003 r.

kierownictwu celowości uzupełnienia tych narzędzi o funkcje pozwalające na systemowe monitorowanie jakości i terminowości postępowania przez podległe im komórki. W odniesieniu do baz danych, w których przyrosty miesięczne sięgają 20 tys. pozycji, jest to jedyny sposób umożliwiający skuteczną kontrolę bieżącą i nadzór.

Wnioski końcowe

O ile zastosowanie w procesie kontroli technik analitycznych i wykorzystanie programu ACL traktować można jako etap w doskonaleniu posługiwania się tym narzędziem przez kontrolerów, o tyle wprowadzenie technik wnioskowania statystycznego do badania ewidencji finansowo-księgowej miało wymiar nowatorski. Dotyczyło to zarówno założeń przyjętych na etapie planowania kontroli (zakładana proporcja nieprawidłowości, wielkość populacji i techniki jej identyfikacji), jak i szczegółowej zawartości formularza kontrolnego oraz metodologii wnioskowania końcowego. Również program Pomocnik Kontrolera można uznać za prototyp narzędzia informatycznego wspomagającego pracę kontrolerów, i to prototyp zarówno w warstwie metodologicznej, jak i funkcjonalnej oraz technologicznej.

Determinacja kierownictwa Najwyższej Izby Kontroli, wysiłek ze strony dyrekcji i pracowników merytorycznych departamentu koordynującego (Departament Budżetu i Finansów) oraz koordynatorów innych departamentów i delegatur, a przede wszystkim zaangażowanie samych kontrolerów, pozwoliły na praktyczne wdrożenie omawianej techniki kontrolnej w prawie 400 kontrolowanych jednostkach. Była wśród nich również sama Najwyższa Izba Kontroli, która przeprowadziła kontrolę własnej księgowości z zastosowaniem omawianych metod.

Doświadczenia wyniesione z badania wykonania budżetu za rok 2002 oraz wnioski poczynione już na etapie prowadzenia kontroli, a niemożliwe do uwzględnienia z racji harmonogramu prac, jak również zdobyta dodatkowo wiedza na temat systemów finansowo-księgowych funkcjonujących w kontrolowanych jednostkach, powinny pozwolić na opracowanie docelowej wersji metod i narzędzi informatycznych wspomagających działalność kontrolerów w zakresie audytu finansowego jednostek.

Z technicznego punktu widzenia jednym z głównych problemów stanowiących barierę w szerszym zastosowaniu narzędzi informatycznych (np. typu ACL) w kontroli audytorskiej są trudności w dostępie do informatycznej postaci ksiąg rachunkowych, bez czego nie jest praktycznie możliwy wartościowy dobór próby (*variable sampling*). Jakkolwiek w większości państwowych jednostek budżetowych księgi rachunkowe prowadzone są w postaci komputerowej, to różnorodność, a czasem również niska jakość stosowanych narzędzi informatycznych, utrudnia korzystanie z ich zasobów. Poszukiwanie rozwiązań tego problemu przez wymuszenie stosowa-

nia jednolitego oprogramowania nie wydaje się jednak wykonalne, ani uzasadnione. Wystarczającym rozwiązaniem może być korzystanie z archiwalnych zapisów ksiąg rachunkowych w elektronicznym formacie tekstowym. Przy takim założeniu należałoby zadbać o obecność w tych zapisach wszystkich obligatoryjnych elementów ksiąg oraz skupić się na przygotowaniu i umiejętności zastosowania narzędzi umożliwiających import zapisów.

Poza względami czysto technicznymi pozostaje do rozstrzygnięcia wiele zagadnień metodycznych dotyczących założeń wstępnych badania, wpływu różnych czynników na opinie cząstkowe i samych opinii cząstkowych na wydawane poświadczenie finansowe. Prace nad doskonaleniem opisanych metod i narzędzi trwają, a postępy w informatyzacji kontrolowanych jednostek – z jednej strony, i doskonalenie kadry kontrolnej – z drugiej, pozwalają na optymistyczną zapowiedź ich coraz bardziej skutecznego stosowania.

dr inż. Wiesław Karliński
Departament Budżetu i Finansów w NIK

Listy do redakcji

W SPRAWIE DRÓG

Szanowna Redakcjo!

O ile dobrze pamiętam, to „Kontrola Państwowa" już wiele lat temu na swoich łamach publikowała artykuły o stanie dróg w Polsce (m.in. artykuł prof. Wojciecha Suchorzewskiego „Stan i perspektywy sieci dróg w Polsce" w jednym z numerów „KP" z 1994 r.). Piszę ten list właśnie do „Kontroli Państwowej", ponieważ wiem, że NIK prowadzi kontrole i w tej dziedzinie i jest zainteresowana problematyką drogownictwa. Ja z kolei uważam, że mimo upływu lat stan dróg w Polsce jest nadal jednym z najsłabszych elementów infrastruktury gospodarczej naszego kraju. Zbliżająca się w szybkim tempie integracja Polski z państwami Unii Europejskiej zmusza do znacznego zwiększenia istniejącej sieci drogowej, jak również do radykalnej poprawy jej jakości. Najczęściej przyjmuje się, że podstawową przyczyną istniejących w sferze infrastruktury drogowej słabości i niedociągnięć, które bez żadnej przesady można określić mianem opóźnienia cywilizacyjnego, są niewystarczające nakłady na rozwój i utrzymanie dróg. Nie negując w najmniejszym nawet stopniu finansowych aspektów zagadnienia, chciałbym tu zwrócić uwagę na fatalny, moim zdaniem, stan organizacyjny naszego drogownictwa, który – nawet przy znacznie zwiększonych nakładach na rozbudowę i utrzymanie dróg – może stanowić istotny hamulec w procesie dostosowywania naszych dróg do standardów europejskich czy też światowych.

Podstawową słabością organizacyjną naszego drogownictwa jest, moim zdaniem, jego nadmierne rozproszenie. W tym kontekście szczególnie negatywnie należy ocenić zmiany organizacyjne obowiązujące od 1 stycznia 1999 r. w związku z reformą administracyjną kraju. O ile do końca 1998 r. istniały 3 kategorie dróg (drogi krajowe, wojewódzkie oraz gminne), to w związku z reformą administracyjną kraju utworzona została 4. kategoria, tj. drogi powiatowe. Mam długoletnie doświadczenia praktyczne w różnych ogniwach organizacyjnych drogownictwa, mogę więc z całym

przekonaniem stwierdzić, że zmiana ta została przez znaczną większość drogowców przyjęta z ogromnym zaskoczeniem. Szczególnie negatywnie oceniono założenie, że zwiększenie roli samorządu terytorialnego w strukturze organizacyjnej drogownictwa jako całości może stanowić czynnik sprzyjający rozwojowi dróg. Moim zdaniem takie postawienie sprawy było z gruntu fałszywe, co zresztą w pełni potwierdza coraz gorszy stan naszych dróg.

W związku z powyższą reformą radykalnie zmniejszył się udział dróg krajowych w strukturze dróg publicznych jako całości. Łączna długość dróg krajowych zmniejszyła się bowiem aż o 60%, co jest bodaj największym błędem tej reformy. Podział dróg publicznych na wyżej wymienione 4 kategorie ma w dużym stopniu umowny czy wręcz sztuczny charakter. Jedynie wyodrębnienie dróg gminnych jest tu oparte na merytorycznie uzasadnionych przesłankach, jako że drogi gminne są faktycznie użytkowane głównie przez obywateli zamieszkujących dany teren. Natomiast granice pomiędzy poszczególnymi kategoriami dróg, w tym zwłaszcza pomiędzy drogami krajowymi oraz wojewódzkimi, są już bardzo płynne. Poszukując optymalnej struktury organizacyjnej w sferze drogownictwa należałoby, moim zdaniem, dążyć do odwrócenia powyższych relacji, a więc do zwiększenia roli dróg krajowych w strukturze dróg publicznych.

Zmniejszenie udziału dróg krajowych w strukturze organizacyjnej ograniczyło wpływ centralnych organów państwowych na wykorzystanie środków pieniężnych przeznaczonych formalnie na finansowanie dróg. Ta niekorzystna – z punktu widzenia drogownictwa jako całości – zmiana jest wynikiem fatalnych, moim zdaniem, zapisów ustawy z 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. W zamyśle twórców ustawa ta miała mieć przejściowy charakter (2 lata – 1999 i 2000), ale jak wiadomo obowiązuje w niezmienionej formie do dzisiaj i nic nie wskazuje na to, aby w najbliższym czasie nastąpiły w tym zakresie jakiekolwiek zmiany. Kolejny raz okazało się więc, że wszelkie rozwiązania o charakterze przejściowym mają względnie trwały charakter.

Z zapisów tej ustawy wynika, że podstawą finansowania dróg wojewódzkich oraz powiatowych są subwencje drogowe przyznawane z budżetu państwa. Subwencje te stanowią element składowy tzw. subwencji ogólnej. Z punktu widzenia stanu dróg publicznych w kraju rozwiązanie to jest jednak o tyle niekorzystne, że przekazana do dyspozycji województwa czy też powiatu subwencja drogowa nie musi zostać przeznaczona na finansowanie dróg odpowiedniej kategorii. Powyższa ustawa stanowi bowiem, że o faktycznym przeznaczeniu subwencji ogólnej (a tym samym i drogowej) decyduje odpowiednio rada powiatu lub sejmik województwa. Skutki tak skonstruowanego mechanizmu finansowania dróg były łatwe do przewidzenia. Organy samorządowe szczebla wojewódzkiego czy też powiatowego tylko niewielką część otrzymanej subwencji drogowej przeznaczają na finansowanie dróg, środki te są natomiast w dużym stopniu wykorzystywane na inne cele, zwłaszcza admini-

stracyjne. Niekiedy na cele niezwiązane bezpośrednio z finansowaniem dróg przeznaczana jest znacząca większość subwencji drogowej. Jeśli więc nasz kraj ma w szybkim tempie nadrabiać opóźnienia rozwojowe w sferze infrastruktury drogowej, to w tym celu niezbędne jest m.in. uchylenie powyższego przepisu.

Organizacyjne rozdrobnienie drogownictwa pociągnęło za sobą rozdrobnienie zamówień (zleceń) na realizację poszczególnych robót, dotyczących zarówno budowy i modernizacji dróg, jak też ich remontów i bieżącego utrzymania. Większość tych zadań zlecana jest firmom wykonawczym w ramach zamówień publicznych, jako że źródłem finansowania robót drogowych są niemal wyłącznie środki budżetowe. Skoro jednak liczba jednostek organizacyjnych administrujących drogami zwiększyła się, to siłą rzeczy statystyczne zamówienie (zlecenie) musi obejmować relatywnie mniejszy zakres robót. Stan ten oddziałuje niekorzystnie na sferę wykonawstwa i to na wszystkich etapach działania. Przede wszystkim dotyczy to czynności zmierzających do uzyskania zamówienia – zwiększa się liczba organizowanych przetargów publicznych dotyczących realizacji robót drogowych, a to z kolei powoduje zwiększenie liczby ofert przygotowywanych przez potencjalnych wykonawców. Wbrew pozorom sprawa ta nie ma marginalnego charakteru, bowiem wymogi formalne stawiane oferentom uczestniczącym w przetargach publicznych są bardzo wysokie. Do każdej oferty należy bowiem przygotować i dołączyć ogromną liczbę dokumentów, zaświadczeń, sprawozdań finansowych, odpisów, wypisów itd., co dla firm drogowych, które uzyskują zamówienia niemal wyłącznie przez przetargi publiczne, stanowi poważny problem. Wzrost i umocnienie czynnika biurokratycznego po stronie administracji drogowej musi więc siłą rzeczy wywoływać analogiczny proces po stronie jednostek wykonawczych.

W jeszcze większym stopniu problem rozdrobnienia zamówień widoczny jest na etapie realizacji poszczególnych zadań. Odpowiednio do zmniejszenia ramowego zakresu robót realizowanych w ramach przeciętnego (statystycznego) zamówienia mniejsze są możliwości uzyskiwania wystarczającego poziomu wydajności pracy, czy też – szerzej rzecz ujmując – odpowiedniego poziomu efektywności gospodarowania. W wypadku robót drogowych jest to sprawa o tyle istotna, że stosunkowo duży udział w strukturze kosztów mają tu koszty związane z przygotowaniem i utrzymaniem miejsca budowy, w tym zwłaszcza szeroko rozumiane zaplecze logistyczne.

Słabości organizacyjne naszego drogownictwa są szczególnie jaskrawo widoczne w okresie zimowym, kiedy to poszczególne jednostki administracji drogowej zajmują się – każda na własną rękę – utrzymaniem dróg w stanie przejezdności. Z uwagi na swego rodzaju szachownicę administracyjną dróg (tj. wzajemne krzyżowanie się dróg administrowanych przez poszczególne jednostki administracyjne) – sprzęt drogowy służący do zimowego utrzymania (piaskarki, solarki, pługi odśnieżne itd.) wykorzystywany jest w sposób skrajnie nieefektywny. Dość typowa jest sytuacja, że roboty „utrzymaniowe" nie są realizowane na całej długości drogi, lecz tylko na

niektórych jej odcinkach, będących w gestii określonej jednostki administracyjnej. Pozostałe odcinki takiej drogi są już utrzymywane przez inną jednostkę. Z oczywistych względów powoduje to znaczący wzrost kosztów utrzymania infrastruktury drogowej jako całości. W praktyce dochodzi niekiedy do sytuacji wręcz paradoksalnych. Zdarza się, że operator określonego sprzętu drogowego (np. pługa odśnieżnego) na skutek niewystarczającej znajomości struktur organizacyjnych, jak również słabej zwykle w okresie zimowym widoczności, odśnieży „przez pomyłkę" odcinki drogi, będące w gestii innej jednostki administracyjnej (czyli nie tej, która zleciła mu dane zadanie). Jakikolwiek komentarz wydaje się tu całkowicie zbędny.

Chciałbym jeszcze zwrócić uwagę na zapis zawarty w art. 19 ust. 4 ustawy z 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, zgodnie z którym zarządzanie drogami może być przekazywane pomiędzy zarządcami w trybie zawieranych w tym celu porozumień. Pozornie mogłoby się wydawać, że przepis ten jest korzystny dla drogownictwa jako całości, pozwala bowiem na eliminację różnego rodzaju błędów i niedociągnięć o charakterze organizacyjnym. Bliższa analiza wskazuje jednak, że twórcy systemu organizacyjnego drogownictwa zamiast podjąć konkretne środki zmierzające do jego usprawnienia, upoważnili poszczególne jednostki administracyjne do optymalizacji istniejących struktur organizacyjnych. Dlatego też przepis ten powinien – moim zdaniem – zostać uchylony, co siłą rzeczy zmusiłoby określone organy centralne do wprowadzenia na tyle efektywnej struktury organizacyjnej drogownictwa, aby nie wymagała ona jakichkolwiek korekt wprowadzanych przez jednostki niższego szczebla.

Strukturę organizacyjną drogownictwa komplikuje w pewnym stopniu naruszanie generalnej zasady, że w wypadku nakładania się na określonym odcinku dróg różnych kategorii – odcinek taki stanowi (powinien stanowić) element składowy drogi o wyższej kategorii. Przestrzeganie tej zasady zapewnia utrzymanie jednolitego standardu drogi na całej jej długości. W tym kontekście zdecydowanie negatywnie należy ocenić przepis (zawarty w art. 19 ust. 5 ustawy), zgodnie z którym w granicach miast na prawach powiatu zarządcą dróg wszystkich kategorii, z wyjątkiem autostrad i dróg ekspresowych, jest prezydent miasta. Rozwiązanie to, moim zdaniem, pogłębia istniejący w sferze drogownictwa chaos organizacyjny. Warto dodać, że prezydenci niektórych miast powiatowych (wykorzystując ww. art. 19 ust. 4 ustawy) zawierają z innymi jednostkami organizacyjnymi drogownictwa (najczęściej z zarządami dróg krajowych) stosowne porozumienia dotyczące przekazania tym jednostkom wszystkich prac związanych z utrzymaniem i administrowaniem takich odcinków dróg. Z oczywistych względów rozwiązanie to zwiększa efektywność pracy administracji drogowej jako całości. Skoro więc prezydenci niektórych miast zlecają administrowanie wspomnianymi odcinkami dróg zarządcom dróg wyższej kategorii, przy czym – co jest oczywiście sprawą najważniejszą – rozwiązanie to przynosi pozytywne efekty, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby model ten został uznany

jako obowiązujący w całym drogownictwie. Przyjęcie takiego założenia byłoby równoznaczne z uchyleniem artykułu 19 ust. 5 ustawy. W analogiczny sposób należałoby, moim zdaniem, uregulować wiele innych kwestii szczegółowych – występujących aktualnie w systemie organizacyjnym drogownictwa – np. wywołujący wiele sporów i kontrowersji problem finansowania oświetlenia dróg krajowych czy wojewódzkich w granicach miast i gmin.

Wprowadzenie w życie zaproponowanych wyżej – przykładowo – zmian usprawniłoby w pewnym stopniu strukturę organizacyjną drogownictwa, nie rozwiązałoby jednak w sposób kompleksowy istniejących nieprawidłowości czy wręcz organizacyjnego chaosu. Podkreślam jeszcze raz mój pogląd, iż warunkiem usprawnienia systemu organizacyjnego drogownictwa jest radykalne zmniejszenie istniejących tu ogniw administracyjnych. W tym celu należałoby, moim zdaniem, osłabić wpływ organów samorządu terytorialnego szczebla wojewódzkiego oraz powiatowego na procesy decyzyjne dotyczące kierunku rozwoju dróg. Jedynie w wypadku dróg lokalnych (gminnych) w pełni uzasadniony jest znaczący wpływ odpowiednich organów samorządowych na podejmowane w odniesieniu do dróg decyzje. Jeśli chodzi o drogi powiatowe, a w jeszcze większym stopniu o wojewódzkie, brakuje racjonalnych podstaw do przyznawania organom samorządowym daleko idących kompetencji w tym zakresie, ponieważ drogi powiatowe i wojewódzkie są tylko bardzo luźno związane z danym terenem (w znacznie mniejszym stopniu niż np. służba zdrowia, policja czy szkolnictwo). W znacznie większym stopniu drogi wojewódzkie czy też powiatowe stanowią natomiast element składowy dróg krajowych i ten fakt powinien być uwzględniony przy konstruowaniu struktury organizacyjnej drogownictwa.

Z poważaniem
Adam Zych

Jacek Mazur

KONTROLA JAKOŚCI POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO W NARODOWYM URZĘDZIE KONTROLI WIELKIEJ BRYTANII (W zakresie kontroli finansowej)

Prowadzenie postępowania kontrolnego na wysokim poziomie zwiększa prawdopodobieństwo, że ustalenia kontroli będą niezawodne (i będą tak postrzegane) oraz że wnioski i zalecenia z kontroli będą poważnie rozpatrywane i wdrażane. Temat jakości kontroli jest ostatnio rozpatrywany coraz częściej[1], zaś niektóre najwyższe organy kontroli – w tym Najwyższa Izba Kontroli[2] – wprowadziły odrębne procedury, służące zapewnieniu jakości postępowania kontrolnego, np. formularze sprawdzające (*checklist*)[3].

Rozwinięty system kontroli jakości funkcjonuje w Narodowym Urzędzie Kontroli Wielkiej Brytanii (dalej w skrócie – NUK). W istocie są to dwa różne podsystemy: oddzielnie dla kontroli finansowej i kontroli wykonania zadań, złożone z wielu powiązanych elementów. Ich rozwój następował stopniowo, przy czym niektóre procedury zostały dodane dopiero niedawno. Na ewolucję NUK miały wpływ wnioski Raportu Lorda Sharmana w sprawie ulepszenia systemu kontroli i rozliczalności w sektorze rządowym[4], które – z jednej strony – zwiększyły rolę NUK, z drugiej zaś – sugerowały położenie większego nacisku na jakość i przejrzystość pracy urzędu.

---

[1] *Quality in the Audit Process. Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and the European Court of Auditors*; Volumes I-III; Bucharest, 13 December 2002.

[2] Wprowadzony w lipcu 2003 r. *Podręcznik kontrolera NIK* zawiera obszerny rozdział B.16 – *Dbałość o jakość kontroli*.

[3] Zob. J. Mazur: *Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Europejskim Trybunale Obrachunkowym*, „Kontrola Państwowa" nr 6/2001.

[4] *Holding to Account. The Review of Audit and Accountability for Central Government*, Report by Lord Sharman of Redlynch, February 2001; *Audit and Accountability in Central Government*, The Government's response to Lord Sharman's report "Holding to Account", March 2002.

Istnienie podobieństw między pracą NUK i NIK sprawia, że brytyjskie doświadczenia warto przedstawić – niektóre mogą zostać wykorzystane dla rozwoju metodyki kontroli NIK. Podstawą artykułu są dokumenty NUK oraz wykłady dla pracowników NIK w ramach projektu współpracy bliźniaczej, wygłoszone w marcu 2003 r. przez M. Babingtona (NUK).

Kontrola finansowa NUK

Co roku NUK przeprowadza kontrolę ponad 600 indywidualnych rachunków budżetowych. Kontrola zmierza do potwierdzenia, że sprawozdania finansowe są prawdziwe i rzetelne, zaś środki zostały wydane wyłącznie na cele i do wysokości kwot określonych przez parlament, a ponadto zgodnie z przepisami ustawowymi oraz innymi zasadami, określonymi przez parlament i inne organy (kontrola poświadczająca – c*ertification/attestation audit*). Kontrola prowadzona jest według uznanych standardów i zasad praktyki. W rezultacie badania Kontroler i Audytor Generalny podpisuje opinię kontrolną (c*ertificate*), która potwierdza prawidłowość sprawozdania finansowego lub formułuje zastrzeżenia[5]. W roku finansowym 2002-2003 na 610 badanych rachunków wyrażono zastrzeżenia wobec 30[6].

Działalność NUK prowadzona jest w ramach sześciu dyrektoriatów kontroli (*units*), na czele których stoją zastępcy Audytora Generalnego. W skład dyrektoriatów wchodzą 22 departamenty zajmujące się kontrolą finansową (około 400 osób) oraz 28 departamentów prowadzących kontrolę wykonania zadań (około 290 osób).

W Wielkiej Brytanii nie ma przepisów ustawowych, które określałyby tryb postępowania kontrolnego. Regulacje w tym zakresie wynikają z okólników wydanych przez Kontrolera i Audytora Generalnego lub upoważnionych pracowników NUK. W kontroli finansowej wzorują się one na audycie w sektorze prywatnym. NUK bierze udział w pracach Rady ds. Praktyki Audytorskiej (*Auditing Practice Board*), która określa zasady pracy kontrolnej przez opracowywanie i upowszechnianie standardów kontroli. W tym celu Rada wydaje deklaracje, które formułują zasady i procedury (*Statements of Auditing Standards* – SAS). Zwyczajowo przyjmuje się, że obowiązują one wszystkich kontrolerów prowadzących kontrolę finansową.

Założenia kontroli jakości postępowania kontrolnego

Kontrolę jakości postępowania kontrolnego reguluje SAS 240 *Quality Control for Audit Work* (*Revised September 2000*). Za główne środki zapewnienia jakości

---

[5] Zob. J.Mazur: *Audyt wykonania budżetu państwa przez najwyższe organy kontroli w niektórych krajach*, „Kontrola Państwowa" nr 4/2002 oraz podaną tam literaturę.

[6] *Helping the Nation Spend Visely. Annual Report 2003*, National Audit Office, s. 8 i 32.

uznaje się kierownictwo, nadzór i kontrolę jakości. Elementy te są ściśle powiązane. Z prawa do kierowania wynika m.in. uprawnienie do planowania kontroli, podziału zadań i wyznaczenia do zespołu kontrolnego osób, które mają umiejętności potrzebne do realizacji zadania, znają charakter działalności jednostki kontrolowanej oraz zagadnienia księgowe i kontrolne, jakie mogą wystąpić. Nadzór zmierza do zapewnienia, że poszczególne czynności kontrolne będą realizowane zgodnie z planem, a trudne kwestie, pojawiające się w trakcie kontroli, dadzą się rozwiązać. Skuteczne kierownictwo i nadzór tworzą warunki dla prowadzenia kontroli od początku na odpowiednim poziomie, co z kolei ułatwia kontrolę jakości. Wiąże się to z podziałem odpowiedzialności: jeden członek kierownictwa instytucji kontrolnej powinien być odpowiedzialny za określanie zasad i procedur, inny zaś – za kontrolę jakości postępowania kontrolnego (w NUK są to dwaj zastępcy Audytora Generalnego).

NUK traktuje kontrolę jakości jako jeden z wielu elementów systemu zapewnienia jakości, na które składa się całość zasad postępowania kontrolnego, wewnętrznej organizacji, kwalifikacji kadr oraz sposobu ich kształcenia i dokształcania, zasad awansu pracowników itd. Przedstawienie owej problematyki w tym miejscu nie jest możliwe, wymagałoby bowiem opisu całej instytucji i jej postępowania kontrolnego. Warto jednak wymienić kilka kwestii, które NUK uznaje za szczególnie ważne:

– zasada uzgodnienia z jednostką kontrolowaną opisu faktów oraz wstępnego rozważenia wniosków przed sporządzeniem sprawozdania z kontroli;

– porównywalność kwalifikacji kontrolerów (niezależnie od pierwotnego wykształcenia) w związku z powszechnym posiadaniem przez nich kwalifikacji biegłego rewidenta, które uzyskuje się na początku pracy w NUK;

– opracowywanie tzw. indywidualnej ścieżki rozwoju kontrolera, m.in. na podstawie samooceny;

– zasada rotacji pracowników na stanowiskach dyrektorskich (co pięć lat).

Ważnym wspomagającym elementem zapewnienia jakości jest komórka metodyczna, która uogólnia doświadczenia, opracowuje wytyczne, prowadzi wewnętrzne szkolenia i zapewnia bieżące doradztwo dla zespołów kontrolnych (*Financial Audit Support Team* – FAST). Ma ona status departamentu w dyrektoriacie D, liczy 15 pracowników, zaś na jej czele stoi dyrektor ds. polityki kontroli finansowej (*director financial audit policy and support*). Odrębna komórka metodyczna działa na rzecz kontroli wykonania zadań.

Cele kontroli jakości

Głównym celem systemu kontroli jakości NUK jest uzyskanie potwierdzenia, że wyniki kontroli są wiarygodne, a zatem Kontroler i Audytor Generalny może wyrazić opinię o kontrolowanych sprawozdaniach finansowych przy najmniejszym możliwym ryzyku błędu. Jest to nader istotne dla jego relacji z parlamentem: dzięki kontroli jako-

ści Kontroler i Audytor Generalny może oświadczyć Komisji Rachunków Publicznych (*Public Accounts Committee*)[7], że praca urzędu została wykonana prawidłowo.

Inne cele kontroli jakości to:

– ujednolicenie pracy urzędu (standardy kontroli muszą być realizowane spójnie, aby w poszczególnych jednostkach organizacyjnych nie występowały różne sposoby i metody pracy);

– identyfikacja potrzeb w zakresie szkolenia i rozwoju pracowników;

– możliwość dostrzeżenia spraw, które wymagają zmian w funkcjonowaniu urzędu (np. zmiana metod kontroli);

– wykazanie, że NUK realizuje te same standardy kontroli i wynikające z nich wymagania jakościowe, co prywatne firmy audytorskie.

Rodzaje kontroli jakości

Kontrola jakości w ramach kontroli finansowej realizowana jest jako kontrola bieżąca oraz następcza (patrz schemat str. 134):

– kontrola bieżąca, przeprowadzana w trakcie postępowania kontrolnego (*real time quality control practices*), obejmuje wstępną ocenę zasobów oraz przegląd kontroli (szczegółowy, ogólny i gwarancyjny);

– kontrola następcza, przeprowadzana po wydaniu opinii kontrolnej (*post audit quality review*), obejmuje wewnętrzny i zewnętrzny przegląd partnerski oraz uzyskanie opinii jednostek kontrolowanych[8].

Bieżąca kontrola jakości

Wstępna ocena zasobów

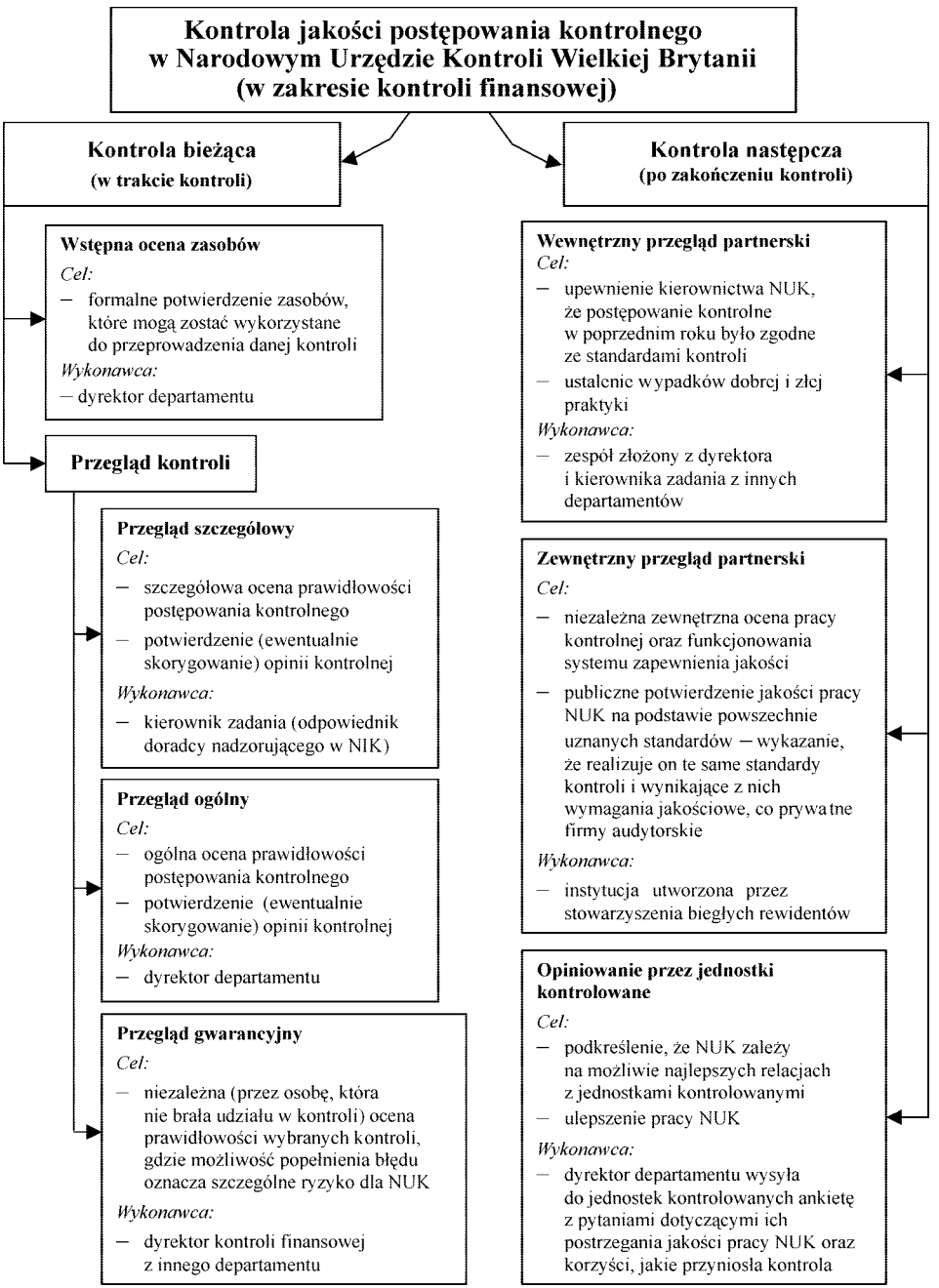
Od 2001 r. obowiązuje w NUK procedura wstępnej oceny i potwierdzenia zasobów, które mogą zostać wykorzystane do przeprowadzenia danej kontroli (*review the audit resources*). Rozpatrzeniu podlegają głównie dwa aspekty:

1) wiedza i kwalifikacje kontrolerów (co ma znaczenie zwłaszcza przy kontrolach specjalistycznych, np. w zakresie bankowości, systemów emerytalnych, ubezpieczeń czy usług finansowych);

---

[7] Komisja Izby Gmin, która rozpatruje sprawozdania z kontroli NUK i opracowuje na ich podstawie własne raporty z postulatami do Ministerstwa Finansów (*Treasury*) i innych organów administracji. Zob. J.Mazur: *Kontroler i Audytor Generalny Wielkiej Brytanii jako organ wspomagający Izbę Gmin*, „Kontrola Państwowa" nr 1/1995, s. 162-167.

[8] M.Babington: *Quality Controls in the Audit Process (Financial Audit)* [w:] *Quality in the Audit Process..., Volume II*, s. 129-130. Zob. też podręcznik *Financial Audit Manual*, National Audit Office, September 1995, Chapter Ten – Review.


Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Narodowym Urzędzie Kontroli Wielkiej Brytanii (w zakresie kontroli finansowej)
Kontrola bieżąca (w trakcie kontroli)
Kontrola następcza (po zakończeniu kontroli)
Wstępna ocena zasobów
Cel:
– formalne potwierdzenie zasobów, które mogą zostać wykorzystane do przeprowadzenia danej kontroli
Wykonawca:
– dyrektor departamentu
Przegląd kontroli
Przegląd szczegółowy
Cel:
– szczegółowa ocena prawidłowości postępowania kontrolnego
– potwierdzenie (ewentualnie skorygowanie) opinii kontrolnej
Wykonawca:
– kierownik zadania (odpowiednik doradcy nadzorującego w NIK)
Przegląd ogólny
Cel:
– ogólna ocena prawidłowości postępowania kontrolnego
– potwierdzenie (ewentualnie skorygowanie) opinii kontrolnej
Wykonawca:
– dyrektor departamentu
Przegląd gwarancyjny
Cel:
– niezależna (przez osobę, która nie brała udziału w kontroli) ocena prawidłowości wybranych kontroli, gdzie możliwość popełnienia błędu oznacza szczególne ryzyko dla NUK
Wykonawca:
– dyrektor kontroli finansowej z innego departamentu
Wewnętrzny przegląd partnerski
Cel:
– upewnienie kierownictwa NUK, że postępowanie kontrolne w poprzednim roku było zgodne ze standardami kontroli
– ustalenie wypadków dobrej i złej praktyki
Wykonawca:
– zespół złożony z dyrektora i kierownika zadania z innych departamentów
Zewnętrzny przegląd partnerski
Cel:
– niezależna zewnętrzna ocena pracy kontrolnej oraz funkcjonowania systemu zapewnienia jakości
– publiczne potwierdzenie jakości pracy NUK na podstawie powszechnie uznanych standardów – wykazanie, że realizuje on te same standardy kontroli i wynikające z nich wymagania jakościowe, co prywatne firmy audytorskie
Wykonawca:
– instytucja utworzona przez stowarzyszenia biegłych rewidentów
Opiniowanie przez jednostki kontrolowane
Cel:
– podkreślenie, że NUK zależy na możliwie najlepszych relacjach z jednostkami kontrolowanymi
– ulepszenie pracy NUK
Wykonawca:
– dyrektor departamentu wysyła do jednostek kontrolowanych ankietę z pytaniami dotyczącymi ich postrzegania jakości pracy NUK oraz korzyści, jakie przyniosła kontrola

2) kwestie, które mogą mieć wpływ na niezależność i pozycję NUK jako instytucji, np. szczególna słabość organizacji wewnętrznej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki kontrolowanej, zakres wcześniejszych naruszeń prawa przez członków jej kierownictwa, kwestionowanie wszelkiej zewnętrznej krytyki.

Na podstawie przeglądu dyrektor departamentu musi potwierdzić na piśmie, że nie zachodzi konflikt interesu pracowników przewidzianych do kontroli z jednostką kontrolowaną, mają oni kwalifikacje do przeprowadzenia kontroli, wielkość zespołu kontrolnego jest wystarczająca oraz że podjęcie tej kontroli nie naraża niezależności NUK. W razie wątpliwości należy zaproponować i podjąć środki zaradcze (np. zmiana programu i sposobu przeprowadzenia kontroli, zwiększenie lub zmiana składu zespołu kontrolnego, zorganizowanie dodatkowych szkoleń lub zatrudnienie pracowników o niezbędnych kwalifikacjach)[9].

Przegląd kontroli

Ogólnym celem przeglądu kontroli jest sprawdzenie, czy projektowana opinia kontrolna jest odpowiednia. Zakłada się bowiem, że wynik kontroli stanowi odzwierciedlenie – z jednej strony – odpowiedniej procedury kontroli, z drugiej zaś – właściwego profesjonalnego osądu kontrolera. Wobec tego, dla zmniejszenia ryzyka dowolności i pomyłek wszystkie kontrole finansowe podlegają dwukrotnemu przeglądowi (*financial audit review*): szczegółowemu – przez kierownika zadania (*assignment manager*)[10] oraz ogólnemu – przez dyrektora departamentu przeprowadzającego kontrolę, zwanego dyrektorem zadania (*assignment director*). Ponadto w niektórych przypadkach może zostać przeprowadzony dodatkowy przegląd gwarancyjny[11].

Przegląd szczegółowy

Przegląd szczegółowy (*detailed review*) jest realizowany przez kierownika zadania, chyba że ten – za zgodą dyrektora – powierzy go (lub pewne aspekty) kierownikowi zespołu kontrolnego. Przegląd ten powinien dać podstawę do potwierdzenia, że:

– plan kontroli uwzględnił ryzyko i istotność na podstawie rozeznania jednostki kontrolowanej i jej działalności (plan określa, jak i kiedy kontrola będzie realizowa-

[9] Audit Circular (Financial) AC 16/01 *Financial Audit Risk Management* (21 September 2001).

[10] Stanowisko kierownika zadania w NUK jest zbliżone do stanowiska doradcy nadzorującego w NIK (według „Podręcznika kontrolera NIK", doradca nadzorujący jest to pracownik wyznaczony przez dyrektora jednostki organizacyjnej do kierowania postępowaniem kontrolnym w jednostce wykonującej kontrolę niekoordynowaną lub będącej uczestnikiem kontroli koordynowanej; jako doradcę nadzorującego rozumieć należy również pracownika będącego koordynatorem kontroli – w odniesieniu do kontrolerów macierzystej jednostki organizacyjnej NIK).

[11] Audit Circular (Financial) AC 01/02 *Review of Financial Audit Work* (6 February 2002) i załączony do niego dokument *NAO Approach to Financial Audit Review*.

na oraz w jaki sposób uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli, które umożliwią wyciągnięcie wniosków uzasadniających opinię kontrolną); priorytety wskazane przez zespół kontrolny i dyrektora zostały włączone do planu kontroli; proponowane podejście było spójne ze standardami kontroli oraz umożliwiało spełnienie zadań kontroli w sposób skuteczny i wydajny; zwrócono uwagę dyrektora na wszystkie sprawy wymagające jego decyzji przed rozpoczęciem kontroli lub w jej trakcie;

– cele kontroli zostały osiągnięte; zgromadzono odpowiednie dowody kontroli, wystarczające do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym; fakty ustalone przez zespół kontrolny zostały uzgodnione z jednostką kontrolowaną, co odpowiednio udokumentowano; wnioski są spójne z pracami kontrolnymi;

– prace kontrolne zostały zrealizowane zgodnie ze standardami kontroli, polityką i procedurami NUK oraz zatwierdzonym planem kontroli; założenia planowania okazały się właściwe, uwzględniają one także wszelkie znaczące wydarzenia, które wystąpiły po zatwierdzeniu planu; wykonana praca była adekwatna w świetle uzyskanych wyników kontroli oraz została odpowiednio udokumentowana, zwłaszcza w obszarach, które wymagały profesjonalnego osądu; przeprowadzono odpowiednie konsultacje z dyrektorem i komórką metodyczną, a wyniki tych konsultacji udokumentowano;

– wszystkie istotne kwestie, jakie wyłoniły się w trakcie kontroli, zostały w zadowalającym stopniu przeanalizowane; kwoty zawarte w sprawozdaniach finansowych są zgodne z dokumentacją kontroli, która z kolei jest spójna z rejestrami księgowymi jednostki kontrolowanej; sprawozdania finansowe zostały sporządzone prawidłowo, zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej i przepisami prawa, „Podręcznikiem księgowania zasobów" (*Resource Accounting Manual*), zasadami rachunkowości sektora rządowego (*government accounting*)[12] oraz innymi przepisami i wskazówkami księgowymi; sprawozdania finansowe są spójne z innymi informacjami oraz rozumieniem działalności jednostki kontrolowanej przez kontrolera;

– projekt opinii kontrolnej jest jasno sformułowany, spełnia zasady standardów kontroli i jest odpowiedni w danych okolicznościach.

Przegląd dotyczy przede wszystkim czynności zarejestrowanych w dokumentacji kontroli. Ponadto obejmuje trudniejsze zadanie: rozważenia tych aspektów prac, które powinny być zarejestrowane w dokumentacji, lecz nie zostały. W celu zidentyfikowania owych kwestii kierownik zadania może oprzeć się na pomocniczym formularzu „Szczegółowy przegląd kontroli finansowej – sprawy do rozważenia" (załącznik 1 na końcu artykułu).

Przeprowadzenie przeglądu jest obecnie łatwiejsze dzięki procesom komputeryzacji i automatyzacji: wszystkie dokumenty kontroli są dostępne w wersji elektro-

[12] W Wielkiej Brytanii zasady rachunkowości instytucji publicznych ustala Ministerstwo Finansów. Są one zasadniczo takie same, jak zasady rachunkowości w sektorze prywatnym.

nicznej (dokumenty, które wpłynęły do NUK w wersji papierowej podlegają skanowaniu), zaś większość procedur wiąże się z wypełnieniem matryc i formularzy sprawdzających, co wymusza udzielenie odpowiedzi na wszystkie pytania[13]. Tworzy to warunki do pełnej jednolitości działania urzędu oraz obiektywizacji postępowania kontrolnego: powstaje system, który tworzy warunki dla uzyskania jednakowych rezultatów przez różnych kontrolerów przy takich samych danych wejściowych, a także umożliwia ocenę jakości pracy kontrolerów przez ich zwierzchników służbowych oraz przez recenzentów zewnętrznych.

Przegląd obejmuje nie tylko jakość, ale i wydajność kontroli. Zgodnie z polityką NUK, za błąd uważa się zaplanowanie zbyt dużych nakładów pracy na rzecz kontroli, która mogłaby zostać wykonana mniejszym kosztem. Obniża to wydajność instytucji jako całości oraz – przy ograniczonych zasobach kadrowych NUK – utrudnia bądź uniemożliwia przeprowadzenie wszystkich niezbędnych kontroli.

Przegląd szczegółowy może następować w różnych stadiach kontroli. Za bardzo ważny jego aspekt uważa się jednak analizę dokumentacji kontroli jako całości, tak aby sprawdzić jej kompletność oraz zweryfikować spójność z innymi informacjami. W tym celu kierownik zadania powinien wyszukiwać potencjalne niezgodności w dokumentacji kontroli oraz być przygotowany na potrzebę realizacji bardziej dogłębnych procedur przeglądu lub zasięgnięcia dalszych informacji w razie wystąpienia takich niezgodności. Jest on również odpowiedzialny za to, aby wszystkie pytania postawione w trakcie przeglądu zostały zadowalająco wyjaśnione i udokumentowane.

Kierownik zadania powinien potwierdzić, że istotna dokumentacja kontroli (dzienniki badań i certyfikacji, formularze sprawdzające planowanie i zakończenie kontroli oraz prezentacji sprawozdania finansowego) została wypełniona w sposób zadowalający. Dla udokumentowania przeglądu parafuje on i opatruje datą każdy dokument kontroli, choć nie oznacza to, że każdy z nich został przez niego rozpatrzony równie szczegółowo (zależy to m.in. od rodzaju zagadnienia, poziomu istotności, ryzyka jednostki kontrolowanej). Ponadto kierownik zadania rozpatruje kwestie przedstawione mu do podjęcia decyzji przez zespół kontrolny oraz dodaje do nich własne, które wymagają rozstrzygnięcia przez dyrektora, każdorazowo proponując rozwiązanie.

Przegląd ogólny

Dyrektor jest obowiązany ocenić jakość kontroli, dokonując ogólnego przeglądu dokumentacji kontroli (*overall review*). Przegląd powinien umożliwiać ocenę, czy dokumentacja zawiera wystarczające i odpowiednie dowody na poparcie wyciągniętych

[13] Szczegóły zob. *Informatyka w kontroli: Team 21. Dokument poglądowy Narodowego Urzędu Kontroli Wielkiej Brytanii*, „Biuletyn", Najwyższa Izba Kontroli, grudzień 2002 r., nr 1 (11), z. 1, s. 56-60.

wniosków i do wydania opinii kontrolnej. Dyrektor nie może przekazać odpowiedzialności za ogólny przegląd kierownikowi zadania, ani członkowi zespołu kontrolnego.

Zakres przeglądu zależy od profesjonalnego osądu dyrektora, uwzględniając m.in. złożoność kontroli, wcześniejsze kontakty NUK z jednostką kontrolowaną, poziom doświadczenia kontrolerów i kierownika zadania, a także własne spostrzeżenia z udziału w kontroli (np. podczas omawiania zamknięcia kontroli z jednostką kontrolowaną). Opierając się na założeniu, że przegląd szczegółowy został przeprowadzony właściwie, przegląd dokonywany przez dyrektora nie musi objąć całej dokumentacji kontroli, z tym że powinien on uwzględnić m.in. sprawozdania finansowe; uwagi o znaczących wyjątkach lub innych sprawach odnotowanych przez kierownika zadania; wszystkie obszary, w których proponuje się krytyczną ocenę; jakość dowodów kontroli dotyczących obszarów wysokiego ryzyka; ogólny przegląd analityczny; przegląd wydarzeń po sporządzeniu bilansu; wszelkie dokumenty przygotowane przez kierownika zadania; projekt opinii kontrolnej; dodatkowe informacje załączone do sprawozdania finansowego. Szczegółowy przegląd dokumentacji kontroli następuje tylko w razie odnotowania takiej potrzeby w tej dokumentacji lub materiałach przeglądu szczegółowego.

Dla udokumentowania przeglądu dyrektor powinien parafować m.in. syntezę kontroli, sporządzić notatkę w dzienniku badań i sygnować projekt opinii kontrolnej w dzienniku certyfikacji. Może on też – według uznania – dokonać „zatwierdzenia" poszczególnych dokumentów kontroli.

W notatkach z przeglądu dyrektor powinien odnotować wszelkie kwestie, które wymagają dalszych działań przed wydaniem opinii kontrolnej (odpowiada on też za ich załatwienie). Oprócz tego dyrektor powinien wyrazić ocenę, w jaki sposób daną kontrolę będzie można w kolejnym roku przeprowadzić lepiej.

Przegląd gwarancyjny

W odniesieniu do wybranych kontroli, gdzie możliwość popełnienia błędu oznacza szczególne ryzyko dla reputacji NUK, dodatkowo stosuje się przegląd gwarancyjny (*standard assurance review*), przeprowadzany przez dyrektora kontroli finansowej z innego departamentu. Przegląd ten obejmuje kontrole, co do których w planie kontroli założono szczególną wrażliwość bądź znaczne ryzyko kontroli lub planowane jest odrębne sprawozdanie dla parlamentu, a także gdy dyrektor departamentu przeprowadzającego kontrolę proponuje opinię kontrolną negatywną lub z zastrzeżeniami albo zwraca się o uzupełnienie opinii o dodatkowe elementy podkreślające znaczenie jakiejś kwestii. Za wymagające przeglądu gwarancyjnego uważa się także kontrole, których rzeczywisty lub przewidywany koszt przekracza 200 tys. funtów. Łącznie co roku przeprowadza się około 60-80 przeglądów gwarancyjnych (czyli dotyczą one około 10-13% ogółu kontroli finansowych).

O ile sama zasada niezależnego przeglądu niektórych kontroli istniała od dawna, to zaledwie dwa lata temu NUK szczegółowo określił politykę w zakresie wyboru takich kontroli. Za „szczególnie wrażliwe" uważa się zwłaszcza kontrole instytucji, których działalność wywołuje duże zainteresowanie opinii publicznej, np. wykonujące usługi finansowe dla obywateli, prowadzące inwestycje ze środków publicznych, instytucje dobroczynne korzystające z ofiarności publicznej czy też generalnie jednostki, które „wywołują zainteresowanie parlamentu i Komisji Rachunków Publicznych, środków masowego przekazu lub grup nacisku". Za „kontrole znacznego ryzyka" uznaje się m.in. kontrole wymagające wiedzy specjalistycznej (ubezpieczenia, usługi finansowe, systemy emerytalne, instytucje dobroczynne); kontrole jednostek, których funkcjonowanie w dużym stopniu zależy od systemów informatycznych; kontrole jednostek, które uprzednio uporczywie odmawiały przedstawienia informacji o swojej działalności lub kwestionowały ustalenia kontroli zewnętrznej; kontrole jednostek, które wprowadziły nowatorskie (lub wywołujące wątpliwości) elementy rachunkowości; kontrole rachunków jednostek zlikwidowanych lub które planuje się zlikwidować; kontrole jednostek, które NUK kontroluje po raz pierwszy[14]. Kolejny okólnik, wydany na podstawie analizy wdrażania owych kryteriów, stwierdza jednak, że nie mogą być one stosowane automatycznie: wskazane rodzaje kontroli należy traktować jako wypadki, gdzie potencjalnie może wystąpić szczególna wrażliwość bądź znaczne ryzyko kontroli, ale decyzja o nadaniu im takiego statusu może nastąpić jedynie po rozważeniu wszystkich okoliczności[15].

W praktyce NUK dąży się, aby we wszystkich sytuacjach, kiedy da się to przewidzieć[16], niezależny recenzent został wyznaczony na możliwie wczesnym etapie. Pozwala to na konsultowanie się z nim już w trakcie planowania kontroli, prowadzenie okresowego przeglądu prac oraz uzyskiwanie porad na temat różnych kwestii księgowych i kontrolnych w miarę ich pojawiania się w trakcie kontroli. W tym celu poszczególni dyrektorzy, upoważnieni do przeprowadzania przeglądów gwarancyjnych, mogą zostać na pewien czas „przypisani" do oceny działalności kontrolnej określonego departamentu. Ma to istotne znaczenie dla sprawnego przebiegu postępowania kontrolnego: choć Kontroler i Audytor Generalny Wielkiej Brytanii nie ma prawnie narzuconego terminu przedłożenia parlamentowi sprawozdań z kontroli sprawozdań finansowych (inaczej niż NIK w wypadku kontroli budżetowej), dąży się jednak, aby nastąpiło to w jak najkrótszym czasie. Powoduje to, że dyrektorzy dokonujący przeglądu gwarancyjnego muszą do niego przystąpić natychmiast po zakończeniu przeglądu ogólnego – tego samego lub następnego dnia.

---

[14] Audit Circular (Financial) AC 17/01 *Standards Assurance Reviews* (21 September 2001).

[15] Audit Circular (Financial) AC 08/03 *Standards Assurance Reviews – Criteria to Guide Identification of Sensitive or High Risk Audits* (26 June 2003).

[16] Są takie rachunki budżetowe – około 15 – gdzie opinie kontrolne co roku zawierają zastrzeżenia.

Przegląd gwarancyjny nie obejmuje całej dokumentacji kontroli, a jedynie kluczowe obszary profesjonalnego osądu: sprawozdanie finansowe, projekt opinii kontrolnej oraz wybrane dokumenty według uznania recenzenta (w założeniu typowy przegląd nie powinien zajmować więcej niż 7-10 godzin). Po analizie dokumentów recenzent wypełnia formularz sprawdzający, w którym musi odpowiedzieć m.in. na następujące pytania:

1. Czy niezależność i obiektywizm dyrektora, kierownika zadania i zespołu kontrolnego w trakcie kontroli były zadowalające?

2. Czy zespół kontrolny był odpowiednio kompetentny i odpowiedniej wielkości, aby podjąć się zadania? Czy zespół dysponował odpowiednią specjalistyczną wiedzą lub mógł ją uzyskać w razie potrzeby? Czy w razie różnicy poglądów lub trudności w kwestiach specjalistycznych korzystano z konsultacji (zgodnie z okólnikiem kontroli 18/01)? Czy dyrektor i kierownik byli włączeni w przebieg kontroli i dokonywali przeglądu prac?

3. Czy w procesie planowania stosowano odpowiednio ścisłe podejście obejmujące analizę kluczowych składników ryzyka kontroli i planowaną reakcję na to ryzyko? Czy planowaniem zajmowały się osoby mające odpowiednie doświadczenie i czy podjęto właściwe decyzje, opierające się na profesjonalnym osądzie?

4. Czy wyniki prac kontrolnych zostały odpowiednio podsumowane oraz czy uzasadniają wyrażone osądy? Czy kluczowe osądy wydają się rzetelnie uzasadnione, zwłaszcza osądy dotyczące dziedzin dużego ryzyka?

5. Czy zmiany w sprawozdaniach finansowych proponowane przez kontrolerów, które nie zostały zaaprobowane przez kierownictwo jednostki kontrolowanej – nie są istotne z uwagi na wartość, charakter czy kontekst?

6. Czy wszystkie stwierdzone w trakcie kontroli kwestie, które kontrolerzy mogli w uzasadniony sposób uznać za ważne dla kierownictwa jednostki kontrolowanej, zostały uwzględnione w sprawozdaniu dla kierownictwa tej jednostki?

7. Czy projektowana opinia kontrolna jest właściwa?

W razie wątpliwości – kwestie te muszą zostać przedyskutowane i wyjaśnione. Następnie recenzent podpisuje klauzulę: „Potwierdzam, że zrealizowałem przegląd gwarancyjny i że wszelkie kwestie z niego wynikające zostały zadowalająco wyjaśnione przez zespół kontrolny, a także, że kontrola może zostać przedstawiona do poświadczenia z opinią (i sprawozdaniem, jeżeli ma to zastosowanie) zaproponowanym w dzienniku certyfikacji” [17].

Jeśli recenzent nie zgadza się z ustaleniami kontroli, sprawa podlega rozpatrzeniu z udziałem właściwego zastępcy Audytora Generalnego i dyrektora ds. polityki kontroli finansowej. W razie braku porozumienia, decyzję podejmuje zastępca Audytora Generalnego.

[17] Audit Circular (Financial) AC 12/02 *Standards Assurance Review Procedures* (3 July 2002).

Dodatkowo, w razie proponowania opinii kontrolnej negatywnej lub z zastrzeżeniami, komórka metodyczna dokonuje oceny projektu opinii z punktu widzenia zgodności z polityką urzędu – dla zachowania spójności i jednolitości praktyki NUK.

Następcza kontrola jakości

Celem kontroli następczej jest upewnienie kierownictwa NUK (a także parlamentu i opinii publicznej), że postępowanie kontrolne w poprzednim roku było zgodne z profesjonalnymi standardami i wytycznymi urzędu oraz że zebrano i rozważono wystarczające i odpowiednie dowody kontroli. W tym celu wybrane, zakończone już kontrole podlegają ocenie przez osoby o dużej wiedzy i doświadczeniu, które nie uczestniczyły w przeprowadzaniu tych kontroli.

Wewnętrzny przegląd partnerski dokonywany jest przez pracowników NUK (*post audit quality review*; *quality assurance cold review; post audit peer review*)[18] . Zewnętrzny przegląd partnerski dokonywany jest przez stowarzyszenia biegłych rewidentów. Ponadto dąży się do uzyskania opinii jednostek kontrolowanych o przeprowadzonych kontrolach.

Wewnętrzny przegląd partnerski

Wewnętrzny przegląd partnerski obejmuje próbkę kontroli zrealizowanych w poprzednim roku. Próbka reprezentuje około 5% ilości kontroli oraz około 8-10% wielkości kwot poddanych kontroli. Ponadto muszą one być tak wybrane, aby dotyczyły pracy każdego dyrektora – co roku, zaś każdego kierownika zadania – raz na trzy lata. Dodatkowo dąży się, aby wszystkie bardzo duże kontrole (za takie uważa się kontrole wymagające powyżej 1500 godzin pracy) były poddane przeglądowi co najmniej raz na pięć lat. Przeglądy mają charakter niezapowiedziany: zespół kontrolny, kierownik zadania i dyrektor dowiadują się o wyborze kontroli do przeglądu bezpośrednio przed jego rozpoczęciem.

Oceny przeprowadzane są przez dwuosobowe zespoły pracowników NUK, złożone z dyrektora i kierownika zadania z innych departamentów. Osoby te są wskazane przez poszczególnych zastępców Audytora Generalnego. Organizacja przeglądu, określenie składu zespołów, wybór kontroli, koordynacja prac – zwłaszcza dążenie do jednolitości celów, sposobów i metod – oraz podsumowanie przeglądu należy do komórki metodycznej (FAST).

[18] Zob. pozycje powołane w przyp. 8, a ponadto dokument NAO *Financial Audit Quality Assurance Review Checklist* (Revised 2002).

Przegląd rozpoczyna się od spotkania zespołu oceniającego z osobami odpowiedzialnymi za rozpatrywaną kontrolę. Daje to możliwość poinformowania o kluczowych aspektach (zwłaszcza związanych z profesjonalnym osądem), a także o słabych i mocnych stronach kontroli oraz trudnościach, jakie napotkali kontrolerzy itd.

Dokonując oceny, zespół posiłkuje się formularzem sprawdzającym *Financial Audit Quality Assurance Review Checklist* (załącznik 2 na końcu artykułu). Formularz podkreśla potrzebę skoncentrowania uwagi na zasadności kluczowych osądów dokonanych w trakcie kontroli oraz na dowodach zebranych w celu podtrzymania tych ocen – nie zaś na wykonaniu poszczególnych prac. Formularz wymusza też rozpatrzenie wszystkich kluczowych obszarów kontroli. Ocenie podlega m.in., czy:

– kontrola została właściwie zaplanowana oraz czy zidentyfikowane ryzyka potraktowano z należytą uwagą;

– podjęto wystarczające działania w celu uzasadnienia opinii Kontrolera i Audytora Generalnego na temat prawidłowości wydatków i dochodów wykazanych w sprawozdaniu finansowym;

– opinia kontrolna wydana przez Kontrolera i Audytora Generalnego jest w pełni zasadna i udokumentowana w dokumentacji kontroli;

– sprawozdanie finansowe i inne informacje finansowe, o których Kontroler i Audytor Generalny przedstawia sprawozdanie, zostały sporządzone zgodnie z zasadami rachunkowości sektora rządowego oraz innymi przepisami;

– dokumenty kontroli spełniają wymagania standardów kontroli w zakresie dokumentacji.

W komentarzach urzędu stwierdza się, że choć podstawą przeglądu jest ocena dokumentacji, to recenzenci powinni interesować się raczej jakością i wyczerpującym charakterem dowodów kontroli oraz przyjęciem właściwego podejścia do kluczowych obszarów ryzyka, aniżeli formą dokumentacji. Podkreśla się, że przeglądy powinny być prowadzone w sposób konstruktywny, a sporządzane na ich podstawie raporty powinny poruszać jedynie istotne kwestie i obejmować zalecenia służące poprawie, a nie tylko krytykę działania. W tym celu, poza oceną jakości rozpatrywanej kontroli, zespół oceniający powinien rejestrować fakty dobrej praktyki – przynajmniej trzy, jeśli to możliwe. Chodzi o wydobycie nowatorskich pomysłów, które mogą znaleźć zastosowanie w całej instytucji. Recenzenci nie muszą poszukiwać innowacyjnej praktyki – równie dobre są przykłady „odpowiedniej zgodności" z obowiązującymi regułami. W rzeczywistości ów „pozytywny" aspekt przeglądów nie jest w pełni realizowany.

Po wypełnieniu formularza sprawdzającego, w tym przedstawieniu ocen dotyczących poszczególnych aspektów kontroli, zespół musi sformułować ocenę ogólną, w której stwierdza, czy zebrane dowody wydają się być wyczerpujące i odpowiednie do uzasadnienia kluczowych osądów wyrażonych w trakcie kontroli oraz czy przeprowadzone czynności kontrolne były zgodne ze standardami kontroli i po-

lityką urzędu. Każda kontrola objęta przeglądem powinna zostać sklasyfikowana przy użyciu następującej skali ocen: „A" – zadowalająca we wszystkich aspektach; „B" – zadowalająca, ale można poprawić jakość we wskazanych obszarach; „C" – niezadowalająca, gdyż stwarza ryzyko podważenia opinii kontrolnej. Nie można przyznawać ocen „niepełnych" (np. B+, B-).

Ocena wymaga umotywowania. W wypadku oceny „A" wystarczy odwołanie się do pozytywnych wniosków zawartych w punktach A13, B7, C8 i D11 formularza sprawdzającego, wraz ze wzmianką, że badane akta były zgodne z procedurami i zasadami urzędu oraz standardami kontroli i zasadami rachunkowości. Przyznanie kategorii „B" lub „C" wymaga szerszego wyjaśnienia, podania zwłaszcza wszelkich uwag, jak dana kontrola mogła zostać przeprowadzona lepiej.

W ostatnich latach dominują oceny „A" (60%) i „B" (40%); oceny „C" prawie się nie zdarzają[19]. Wyniki przeglądu uwzględnia się w ramach dorocznej oceny pracowników, przez co wpływają one na możliwość awansu i skalę podwyżki wynagrodzenia. Uznanie kontroli za niezadowalającą („C") wywołuje ponadto skutki dwojakiego rodzaju. W aspekcie merytorycznym – rozpatrywane są przyczyny niepowodzeń (np. czy nie mają one charakteru bardziej ogólnego); w konsekwencji kontrola danego sprawozdania finansowego w następnym roku zostaje automatycznie objęta przeglądem. W aspekcie personalnym – negatywna ocena kontroli powoduje, że w kolejnych latach organizowane są dodatkowe przeglądy kontroli prowadzonych z udziałem ocenianego dyrektora i kierownika zadania (również w trakcie postępowania kontrolnego) do momentu upewnienia się, że ich praca jest na odpowiednim poziomie; mogą też zostać podjęte inne kroki, np. umożliwienie im udziału w dodatkowym szkoleniu.

Wstępne ustalenia przeglądu udostępniane są dyrektorowi i kierownikowi zadania, odpowiedzialnym za kontrolę. Mają oni możliwość dyskusji z zespołem oceniającym przed ich ostatecznym sformułowaniem; mogą też przedstawić stanowisko na piśmie. W trakcie spotkania zespół dąży do uzyskania potwierdzenia swoich opinii. Wiadomo jednak, że czasem może okazać się to niemożliwe, dlatego wszelkie rozbieżności, czynniki łagodzące itp., na które osoby oceniane pragną zwrócić uwagę, powinny być odnotowywane.

Przyjmuje się, że czas potrzebny na dokonanie przeglądu, w tym sporządzenie i omówienie raportu, z reguły nie powinien przekraczać 21 godzin pracy kierownika zadania i 3 godzin pracy dyrektora, z wyjątkiem bardzo obszernych kontroli.

Raport z przeglądu przekazuje się komórce metodycznej, a kopię – kierownikowi zadania. Komórka metodyczna powiadamia o wynikach przeglądów właściwego zastępcę Audytora Generalnego. Jeżeli osoby odpowiedzialne za kontrolę nie zga-

[19] W 2001 r. zdarzyła się ocena „C", ponieważ zabrakło części dokumentów. Dokumenty zostały utracone z powodu uszkodzenia laptopa, który ... wpadł do basenu.

dzają się z ustaleniami, sprawa podlega rozpatrzeniu z udziałem zastępcy Audytora Generalnego, który rozstrzyga.

Na podstawie materiałów wszystkich przeglądów oraz dodatkowych informacji, komórka metodyczna sporządza ogólne sprawozdanie o jakości pracy kontrolnej (*Annual Quality Assurance Report*). Sprawozdanie obejmuje analizę pracy NUK w ciągu roku, w tym dane o pracy kontrolnej; informację o działalności szkoleniowej; podsumowanie kwestii wynikających z systemu kontroli jakości; streszczenie raportów zewnętrznych oceniających działalność NUK; wnioski w sprawie poprawy pracy instytucji. Sprawozdanie podlega rozpatrzeniu przez kierownictwo NUK (*NAO's Management Board*), a następnie zostaje rozpowszechnione wśród pracowników jako materiał szkoleniowy.

Zewnętrzny przegląd partnerski

Poczynając od 2001 r. postępowanie kontrolne NUK podlega zewnętrznemu przeglądowi. Poddanie się tej procedurze stanowiło decyzję Kontrolera i Audytora Generalnego w dążeniu do publicznego potwierdzenia jakości pracy NUK na podstawie powszechnie uznanych kryteriów. Była to równocześnie odpowiedź na zalecenia Raportu Lorda Sharmana. Możliwość oceny pracy kontrolerów NUK przez zewnętrzną inspekcję tworzy presję, która wpływa na podniesienie jakości pracy. Zwiększa się też poziom realizacji standardów kontroli: wobec istnienia kontroli zewnętrznej postępowanie kontrolne musi być prowadzone w taki sposób, aby było w pełni zrozumiałe dla osoby z zewnątrz, która na podstawie dokumentacji kontroli powinna wyciągnąć te same wnioski.

Przegląd realizowany jest przez *Joint Monitoring Unit* (JMU) – instytucję, która na podstawie ustawy z 1989 r. o spółkach ocenia działalność prywatnych firm audytorskich, utworzoną przez trzy działające w Wielkiej Brytanii stowarzyszenia biegłych rewidentów: *Institute of Chartered Accountants in England & Wales*, *Institute of Chartered Accountants of Scotland* oraz *Institute of Chartered Accountants in Ireland*[20].

Przegląd następuje na podstawie corocznie odnawianej umowy między NUK a JMU. Pełny przegląd dokonywany jest raz na trzy lata i obejmuje ocenę kilkunastu zakończonych kontroli oraz badanie tych elementów funkcjonowania NUK, od których szczególnie zależy jakość kontroli, m.in. ocenę przestrzegania SAS 240 i działań na rzecz podniesienia kwalifikacji pracowników (koszt tego badania wynosi 50 tys. funtów). W pozostałych latach odbywa się przegląd częściowy, który koncentruje się na ocenie realizacji zaleceń. Recenzenci przedstawiają raport kierownictwu NUK wraz z wnioskami; raport jest udostępniany pracownikom oraz przekazywany Komitetowi Rachunków Publicznych Izby Gmin (*Public Accounts Commission*)[21].

[20] Zob. stronę internetową <http://www.icaew.co.uk>.

[21] Komisja Izby Gmin powołana do kontroli budżetu NUK.

Opiniowanie przez jednostki kontrolowane

Najnowszą procedurą kontroli jakości postępowania kontrolnego, którą zaczęto wprowadzać pod koniec 2002 r., jest zwracanie się o opinię o przeprowadzonych kontrolach do jednostek kontrolowanych (*obtaining feedback from financial audit clients*). Po zakończeniu kontroli (nie zawsze corocznie, ale nie rzadziej niż raz na trzy lata) do wyższych urzędników odpowiedzialnych za zarządzanie finansowe (*principal finance officer*) wysyłana jest ankieta z pytaniami dotyczącymi ich postrzegania jakości pracy NUK oraz korzyści, jakie przyniosła kontrola:

1. Jak pani/pan ocenia nasze zrozumienie państwa instytucji, jej otoczenia oraz ryzyk związanych z państwa działalnością, które mogą mieć wpływ na rzetelność i prawidłowość sprawozdania finansowego?

2. Jak pani/pan ocenia sposób naszych konsultacji z panią/panem w sprawie: a) harmonogramu kontroli; b) podejścia kontrolnego; c) naszego oparcia się na systemie kontroli wewnętrznej państwa instytucji; d) wykorzystania konsultantów i innych kontrolerów; e) wielkości zespołu kontrolnego i kosztu kontroli?

3. Jak pani/pan ocenia sposób naszego działania na tle założonego harmonogramu kontroli?

4. Jak pani/pan ocenia poziom naszej grzeczności, taktu i profesjonalizmu w kontaktach z panią/panem i pozostałymi pracownikami?

5. Jak pani/pan ocenia koordynację naszej pracy z pracą kontrolerów wewnętrznych państwa instytucji?

6. Jak pani/pan ocenia sposób naszych kontaktów (ustnych i pisemnych) z panią/panem i pozostałymi pracownikami?

7. Jeżeli pani/pan lub pozostali pracownicy potrzebowaliście rady od naszych kontrolerów, jak pani/pan ocenia ich: a) konstruktywność; b) użyteczność; c) szybkość działania?

8. Czy był(a) pani/pan odpowiednio informowana o istotnych ustaleniach kontroli i czy miał(a) pani/pan możliwość ustosunkowania się do tych ustaleń, np. na posiedzeniu zamykającym kontrolę?

9. Czy projekt wystąpienia pokontrolnego (*management letter*) trafnie przedstawia ustalenia kontroli oraz dyskusję na posiedzeniu zamykającym kontrolę?

10. W jakim zakresie zalecenia zawarte w wystąpieniu pokontrolnym były możliwe do zastosowania?

11. Jak pani/pan ocenia sposób naszego przedstawienia kontroli Komisji Kontrolnej (*Audit Committee*) państwa instytucji?

12. Jakiego rodzaju korzystne zmiany w państwa instytucji zostały przyśpieszone lub wzmocnione przez kontrolę (jeżeli to możliwe, proszę podać przykłady)?

13. W jaki sposób moglibyśmy ulepszyć naszą kontrolę, aby w większym stopniu służyła ona pani/pana potrzebom?

Przy pytaniach 1-11 należy wybrać jedną z ocen w czteropunktowej skali: „niedostatecznie", „zadowalająco", „dobrze", „doskonale"; pytania 12-13 mają charakter otwarty. Kwestionariusz zachęca też do udzielenia dodatkowych wyjaśnień w pytaniach 1-11, zwłaszcza w razie oceny negatywnej[22]. Odpowiedzi przekazywane są na adres dyrektora ds. polityki kontroli finansowej NUK, który udostępnia je dyrektorom właściwych departamentów.

Przepisy NUK zobowiązują do troskliwego zajmowania się odpowiedziami na ankietę: dyrektorzy departamentów powinni podziękować za odpowiedź, zaś w razie zgłoszenia istotnych uwag – dążyć do ich przedyskutowania przy najbliższej okazji; w każdym wypadku odpowiedź należy omówić z jednostką kontrolowaną w ramach planowania kontroli w roku następnym. Kierownictwa dyrektoriatów kontrolnych corocznie rozpatrują ocenę pracy, jaka wynika z odpowiedzi oraz formułują wnioski. Ponadto sporządzana jest ocena zbiorcza dla całego urzędu.

Dodatkowo przyjęto, iż jednostki kontrolowane mogą zwracać się z pytaniami i uwagami dotyczącymi sposobu przeprowadzania kontroli z pominięciem zespołu kontrolnego czy osób kierujących kontrolą – bezpośrednio do dyrektora ds. strategii kontrolnej (*director of corporate policy*), który jest członkiem kierownictwa NUK, lecz bezpośrednio nie nadzoruje kontroli.

Podsumowanie

W Narodowym Urzędzie Kontroli Wielkiej Brytanii funkcjonuje rozwinięty system kontroli jakości postępowania kontrolnego (rozpatrywany tu w zakresie kontroli finansowej). System ten odpowiada obowiązującym w tym kraju standardom kontroli i jest ich twórczą adaptacją, przy czym ciągle się rozwija; niektóre elementy zostały wprowadzone zaledwie dwa-trzy lata temu.

System kontroli jakości NUK składa się z kontroli bieżącej (w trakcie kontroli) oraz kontroli następczej (po zakończeniu kontroli). Oba rodzaje traktuje się jako równie ważne.

System ten tworzy warunki do obiektywizacji postępowania kontrolnego; sprzyja uzyskaniu jednakowych rezultatów przez różnych kontrolerów przy takich samych danych wejściowych, a także pozwala na ocenę jakości pracy kontrolerów przez ich zwierzchników służbowych oraz recenzentów zewnętrznych.

Kontrola jakości jest ściśle powiązana z procedurami kierowania i nadzoru. Oprócz tego stosuje się przeglądy niezależne, wykonywane przez osoby, które nie były związane z prowadzeniem danej kontroli – zarówno pracowników NUK, jak i osoby spoza urzędu.

[22] Audit Circular (Financial) AC 11/02 *Obtaining Feedback from Financial Audit Clients* (25 June 2002).

Komórka metodyczna (odrębna dla problematyki kontroli finansowej) działa m.in. na rzecz jednolitości celów, sposobów i metod oraz sporządza roczne podsumowanie wyników przeglądów. Sprawozdanie to podlega rozpatrzeniu przez kierownictwo NUK, a następnie zostaje rozpowszechnione wśród pracowników jako materiał szkoleniowy.

Procedury kontroli jakości są zautomatyzowane przez stosowanie licznych formularzy, które wymuszają rozpatrzenie wszystkich istotnych kwestii ocenianej kontroli. Procedury te często mają charakter ocenny i wiążą się z podejmowaniem rozstrzygnięć o charakterze profesjonalnego osądu (np. o zakresie dokonywanego przeglądu).

Istnieje bliski związek kontroli jakości z rekrutacją i szkoleniem: z procedur kontroli jakości wynikają zalecenia dotyczące zatrudnienia pracowników o nowych kwalifikacjach lub zorganizowania szkoleń dla obecnych pracowników.

Dążąc do umocnienia pozycji urzędu, NUK stara się utrzymywać możliwie najlepsze relacje z jednostkami kontrolowanymi, bierze pod uwagę ich potrzeby i oczekiwania, liczy się z ich stanowiskiem[23] .

Doświadczenie NUK potwierdza tezę o występowaniu nieufności wobec kontroli jakości, bowiem pracownicy uważają, że zostaje ona wprowadzona głównie po to, aby ich oceniać i krytykować. Aby ograniczyć skutki tego zjawiska, NUK wykorzystuje kontrolę jakości przede wszystkim w płaszczyźnie ocen zbiorczych, kładąc nacisk na ujawnianie i upowszechnianie praktyk wzorcowych, a równocześnie popularyzuje pozytywne podejście do kontroli jakości jako składnika postępowania kontrolnego, który nie tylko leży w interesie instytucji, lecz również służy ulepszeniu pracy wszystkich pracowników.

[23] Dla relacji NUK z jednostkami kontrolowanymi charakterystyczne jest, że na oznaczenie tych jednostek – jak również parlamentu – w dokumentach NUK używa się słowa „klient" (*client*).

Załącznik 1

Wykaz spraw do rozważenia w ramach przeglądu szczegółowego[24]

Sprawozdania finansowe

– Czy przedstawiają kwoty księgowe w sposób logiczny?
– Czy odzwierciedlają naszą wiedzę na temat działalności jednostki kontrolowanej?
– Czy formularz sprawdzający prezentacji sprawozdania finansowego został odpowiednio wypełniony?

Kontrola jakości

– Czy formularze sprawdzające planowania i zakończenia kontroli zostały odpowiednio wypełnione?
– Czy cele i wnioski z każdego kroku procedury kontroli zostały poddane odpowiedniej procedurze zatwierdzającej?

Planowanie

– Czy wszystkie punkty rozpatrywane na etapie planowania kontroli zostały odpowiednio udokumentowane?
– Czy proponowane prace kontrolne uwzględniały istotność i stopień ryzyka dla analizowanych kwot?
– Czy uwzględniono stopień zaangażowania prac komputerowych w kontrolę?
– Czy prawidłowo ustalono poziom bezpośrednich badań kontrolnych?
– Czy istniało wyraźne powiązanie między oszacowanymi ryzykami a rodzajem prac kontrolnych?

[24] Fragmenty pomocniczej listy pytań zamieszczonej w załączniku B do dokumentu *NAO Approach to Financial Audit Review*. Według podanego tam komentarza, lista zawiera kwestie, które kierownik zadania może uwzględnić przeprowadzając szczegółowy przegląd dokumentacji roboczej kontroli. Udzielenie odpowiedzi pozytywnych ułatwia mu potwierdzenie, że najważniejsze czynności kontrolne zostały pomyślnie zrealizowane. Lista nie jest przecież wyczerpująca, lecz przykładowa. Podczas analizy dokumentacji recenzent powinien koncentrować się na obszarach charakteryzujących się największą istotnością i ryzykiem kontroli.

Profesjonalny osąd

– Czy istotność, w tym istotność z uwagi na kontekst i charakter, zostały odpowiednio oszacowane?

– Czy ryzyko błędu związane z bilansem rachunku zostało prawidłowo oszacowane?

– Czy zebrano wystarczające i właściwe dowody kontroli na poparcie bilansów istotności i szczególnych ryzyk błędu?

– Jeżeli zapewnienie jakości opiera się na procedurach monitorowania realizowanych przez kierownictwo, to czy zebrano (i udokumentowano) odpowiednie dowody potwierdzające skuteczność działania tych mechanizmów kontroli?

– Czy systemy księgowe jednostek kontrolowanych zostały udokumentowane i ocenione w zakresie ich przydatności jako podstawy do przygotowania sprawozdań finansowych?

– Jeżeli rozmiary prób zostały przekroczone w trakcie kontroli, to czy było to uzasadnione?

Wydajność

– Czy wszystkie prace kontrolne miały związek z opinią na temat prawdziwości i uczciwości oraz zgodności z prawem?

– Czy wszystkie analizy akt kontroli były niezbędne oraz spójne z wymaganą końcową analizą sprawozdań finansowych?

– Czy wszystkie potencjalne źródła zapewnienia jakości (np. kontrola wewnętrzna, własny przegląd sprawozdań finansowych realizowany przez kierownictwo) zostały wzięte pod uwagę przy ustalaniu zakresu prac kontrolnych?

Procedury analityczne

– Czy wyjaśniono wszystkie główne niezgodności stwierdzone w ramach procedur analitycznych i wszystkie inne liczby zawarte w rachunkach?

– Czy w sprawozdaniach finansowych występują jakiekolwiek oczywiste anomalie?

Dowody kontroli

– Czy istnieją odpowiednie dowody dotyczące zrealizowanych prac?

– Czy poziom bezpośrednich badań kontrolnych był odpowiedni?

– Czy prace kontrolne były wystarczające, tj. czy obejmowały wszystkie istotne tezy sprawozdań finansowych: istnienie, wycenę i własność aktywów; istnienie, wycenę i kompletność pasywów; występowanie, pomiar i zgodność z prawem wydatków; kompletność, pomiar i zgodność z prawem dochodów?

– Czy zebrano wystarczające dowody kontroli na poparcie późniejszych poprawek w rachunkach?

– Czy dokumentacja kontroli zawiera odpowiednie wnioski?

Typowe obszary problemów

– Czy akta kontroli odpowiednio dokumentują prace kontrolne w następujących obszarach: a) własność gruntów i budynków; b) istnienie środków trwałych, zwłaszcza kwoty przeniesione z lat poprzednich; c) uzgodnienie księgi głównej z rejestrem środków trwałych; d) istnienie zapasów; e) poleganie na dowodach strony trzeciej; f) przypisanie przychodów i kosztów do właściwego okresu; g) możliwość odzyskania starych długów; h) audyt uzgodnienia bankowego; i) kompletność wierzycieli i kwot narosłych; j) przegląd konieczności i stosowności warunków; k) odpowiedni przegląd wydarzeń po sporządzeniu bilansu; l) odpowiedni przegląd prowadzonej działalności; m) kompletność przychodów?

Załącznik 2

Formularz sprawdzający dla wewnętrznego przeglądu partnerskiego[25]

A. Planowanie – zrozumienie charakteru działalności, zaznajomienie się z systemami rachunkowości i kontroli wewnętrznej, określenie istotności, ocena istotnych ryzyk i określenie rodzaju prac kontrolnych.

1. W jaki sposób zespół kontrolny poznał charakter i sposób działania oraz transakcje jednostki kontrolowanej, biorąc pod uwagę środowisko zewnętrzne, strukturę władz, ogólne ramy kontroli? Czy uzyskany poziom zrozumienia był wystarczający i czy stanowił mocną podstawę dla oceny ryzyka?
2. Czy zastosowano odpowiednie wstępne procedury analityczne w celu lepszego poznania danej działalności i wykrycia obszarów potencjalnego ryzyka?
3. Czy zespół kontrolny w sposób wystarczający zapoznał się ze środowiskiem systemów informatycznych jednostki kontrolowanej oraz rodzajami ryzyka dla sprawozdawczości finansowej spowodowanego użytkowaniem tych systemów? Czy skorzystano z pomocy informatyka, jeżeli było to potrzebne?
4. Czy zespół kontrolny rozważył kluczowe procedury kontroli zarządczej i czynności monitorujące kierownictwa w ramach poszczególnych procesów?
5. W jaki sposób zespół kontrolny ocenił, na etapie planowania, zakres polegania na innych kontrolerach? Czy osądy w tym zakresie były właściwe?
6. W jaki sposób dokonano analizy istotności na etapie planowania kontroli? Czy uwzględniała ona kluczowe czynniki rozwoju działalności jednostki kontrolowanej, zainteresowanie parlamentu i inne czynniki zewnętrzne? Czy istotność została ustalona na odpowiednim poziomie?
7. Czy zespół kontrolny dokonał oceny ryzyka wynikającego z działań podejmowanych przez jednostkę kontrolowaną oraz ze środowiska, w którym działa, rozważając prawdopodobieństwo ich wystąpienia, ich potencjalny wpływ oraz reakcję kierownictwa? Czy dowody z wykonanej pracy wskazują, że osądy te były właściwe?
8. Czy zespół kontrolny był w stanie wskazać odpowiednie mechanizmy kontroli zarządczej nakierowane na zidentyfikowane ryzyka i czy rozważył implikacje pozostałego ryzyka kontroli dla podejścia do kontroli? Jeśli tak, to czy na etapie planowania zespół dokonał wstępnej oceny działania tych mechanizmów kontroli w praktyce?

---

[25] *Financial Audit Quality Assurance Review Checklist* – załącznik do dokumentu NAO *Quality Assurance Cold Reviews. Financial Audit Quality Assurance Review Checklist* (Revised 2002).

9. Rozważając łącznie wyniki prac nad zrozumieniem danej działalności i oceną ryzyka, czy zespół kontrolny określił takie podejście do kontroli, które koncentrowało się na poszczególnych czynnikach ryzyka, dając jednocześnie możliwy do zaakceptowania poziom pewności obejmujący wszystkie stwierdzenia sprawozdania finansowego?

10. Kontynuując powyższe, czy wybrane podejście do kontroli stanowi najbardziej odpowiednie zastosowanie metodyki określonej w *Audit 21*? Proszę wskazać wszystkie obszary, w odniesieniu do których mogło zostać przyjęte alternatywne podejście.

11. Czy podejście do kontroli określone w planie kontroli zostało właściwie odzwierciedlone w szczegółowych opisach czynności?

12. Czy istnieją dowody wskazujące na odpowiednie zaangażowanie kierownictwa w procesie planowania?

13. Ogólny wniosek dotyczący etapu planowania. Proszę określić, czy proces planowania był:

a) oparty na odpowiednich osądach;

b) całościowy;

c) przeprowadzony i zweryfikowany przez osoby z odpowiednim doświadczeniem;

d) przeprowadzony w terminie;

e) odpowiednio udokumentowany.

B. Prace kontrolne – przeprowadzanie czynności kontrolnych i ocena wyników

1. Dla każdego z obszarów istotnego ryzyka, określonych na etapie planowania, należy rozważyć przyjęte podejście do kontroli oraz wyniki prac kontrolnych. Proszę ocenić następujące aspekty tych prac:

a) Zakres: czy prace kontrolne nakierowane na ryzyko, jakie przewidziano na etapie planowania, zostały w pełni przeprowadzone?

b) Systemy kontroli zarządczej: jeżeli mechanizmy kontroli zarządczej zostały uznane za wiarygodne, w jaki sposób zbadano je dla uzyskania dowodów potwierdzających ich niezawodność w całym okresie?

c) Badanie szczegółowości: czy zbadano przekrojowo całą populację oraz czy oszacowano wpływ wykrytych błędów?

d) Procedury analityczne o charakterze merytorycznym: czy prawidłowo przeprowadzono merytoryczne procedury analityczne (tj. wykorzystując dane z niezależnych źródeł mierzone względem skalkulowanej na początku wartości oczekiwanej)?

e) Wnioski: czy nasze wnioski, jak również wszelkie stanowiące ich podstawę osądy sformułowane w trakcie kontroli, były właściwe i poparte wykonaną pracą?

f) Przegląd: czy przegląd szczegółowy został przeprowadzony terminowo oraz czy wszystkie kwestie podniesione w trakcie przeglądu zostały w pełni i odpowiednio rozważone?

2. Dla każdego z dodatkowych obszarów ryzyka wykrytych w trakcie kontroli należy rozważyć wykonanie pracy w podobny sposób.

3. Czy zostały rozważone wyniki różnych prac kontrolnych w obszarze badanego rachunku i na poziomie ogólnym, aby móc stwierdzić, że można przyjąć wymagany poziom pewności i w związku z tym, iż mogłoby istnieć istotne zafałszowanie lub nieprawidłowość? Czy oceny te były właściwe? Czy kluczowe osądy sformułowane w trakcie kontroli, jak również prowadzący do nich sposób rozumowania, były właściwe i poparte odpowiednimi dowodami kontroli?

4. Czy są dowody wskazujące na odpowiedni nadzór kierownictwa w trakcie przeprowadzania prac kontrolnych?

5. Po dokonaniu przeglądu kluczowych aspektów przeprowadzonych prac kontrolnych proszę wypisać wszelkie propozycje poprawy skuteczności celem ich omówienia z osobami objętymi przeglądem.

6. Proszę wskazać obszary dobrej praktyki (przynajmniej trzy, jeśli to możliwe) zauważone podczas przeglądu i odnotować je w rejestrze kwestii wynikających z przeglądu. Mogą to być przykłady dobrej zgodności z obowiązującymi wymaganiami lub nowatorskie podejścia do kontroli poszczególnych bilansów lub transakcji, które mogą nadawać się do upowszechnienia.

7. Ogólny wniosek z przeprowadzonych prac kontrolnych. Proszę określić, czy prace kontrolne:

a) poparły dokonane osądy;

b) były kompletne;

c) zostały odpowiednio udokumentowane i podsumowane;

d) zostały przeprowadzone i zweryfikowane przez osoby z odpowiednim doświadczeniem;

e) zostały przeprowadzone w terminie.

C. Zakończenie – przegląd ogólny i opracowanie sprawozdania

1. Czy dyrektor zadania dokonał ogólnego przeglądu sprawozdania finansowego?

2. Czy dyrektor zadania dokonał przeglądu dodatkowych informacji, które zostaną opublikowane wraz ze sprawozdaniem finansowym?

3. Czy zespół kontrolny dokonał przeglądu „Oświadczenia na temat systemu kontroli wewnętrznej" (*Statement of Systems of Internal Controls*)[26]?

[26] Ministerstwo Finansów wymaga, aby w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej zostało zawarte oświadczenie o prawidłowym zorganizowaniu i funkcjonowaniu jej systemu kontroli wewnętrznej.

4. Czy zespół kontrolny przeprowadził i udokumentował przegląd wydarzeń, które nastąpiły po zamknięciu sprawozdania finansowego?

5. Czy uzyskano pisemne stanowiska od kierownictwa jednostki kontrolowanej?

6. W jaki sposób zwrócono uwagę dyrektora zadania na kluczowe osądy dokonane w trakcie kontroli? Czy uzyskał on dzięki temu mocną podstawę do przeprowadzenia przeglądu ogólnego?

7. W jaki sposób przedstawiliśmy nasze ustalenia kierownictwu jednostki kontrolowanej po zakończeniu kontroli? Czy w sposób terminowy i konstruktywny zwróciliśmy jego uwagę na wszystkie istotne kwestie będące wynikiem kontroli?

8. Ogólny wniosek z zakończenia kontroli. Proszę określić, czy zakończenie kontroli:

a) poparło opinię kontrolną;

b) było wyczerpujące;

c) zostało przeprowadzone i zweryfikowane przez osoby z odpowiednim doświadczeniem;

d) zostało odpowiednio udokumentowane i podsumowane;

e) zostało przeprowadzone w terminie.

D. Zarządzanie, przegląd i inne kwestie

1. W jaki sposób dyrektor zadania udokumentował swoją ocenę ryzyka kontroli, uwzględniając możliwości, obiektywność i niezależność zespołu kontrolnego?

2. Jaki był wniosek w sprawie oceny procedury przyjmowania zadania – po zakończeniu kontroli nieustawowej (tj. kontroli przeprowadzonej na podstawie umowy)?

3. Czy istniało ważne pismo angażujące, pismo umowne lub porozumienie dotyczące przyjętego zadania?

4. W jaki sposób dyrektor zadania upewnił się co do posiadania przez wyznaczone osoby odpowiednich umiejętności i doświadczenia, koniecznych do przeprowadzenia kontroli? Czy podjęto właściwe działania w odpowiedzi na wszelkie zauważone braki?

5. Czy przeglądy szczegółowy i ogólny zostały przeprowadzone w terminie i czy obejmowały dostarczanie informacji zwrotnych w miarę postępu kontroli?

6. Czy dokonując przeglądu ogólnego dyrektor zadania uwzględnił wszystkie kluczowe osądy kontroli?

7. Czy potrzebny był przegląd gwarancyjny, a jeżeli tak, to czy został on przeprowadzony? Jeżeli przegląd gwarancyjny miał miejsce, proszę omówić z dyrektorem zadania i z dyrektorem przeprowadzającym przegląd gwarancyjny – czy został on przeprowadzony w terminie oraz czy okazał się wartościowy z uwagi na niezależne sprawdzenie kluczowych osądów kontroli?

8. Czy z należytą uwagą potraktowano pozostałe zasady kontroli finansowej NUK, które mają tu zastosowanie, ale które nie zostały wyraźnie wymienione w niniejszym formularzu sprawdzającym, np. w odniesieniu do nadużyć (rozdział 12 „Podręcznika kontroli finansowej") czy kontroli zlecanych na zewnątrz (rozdział 10)?

9. Czy z należytą uwagą potraktowano możliwość prania pieniędzy oraz adekwatność procedur stosowanych przez jednostkę kontrolowaną w celu zapobieżenia oraz wykrycia takiej działalności?

10. Jeśli jednostka kontrolowana wypełniła „Kwestionariusz dla jednostki kontrolowanej", proszę przejrzeć jego treść i omówić z dyrektorem zadania oraz działania jakie należy podjąć wobec wynikających z niego kwestii.

11. Ogólny wniosek. Proszę określić, czy proces zarządzania i przeglądu:

a) poparł osądy dotyczące kontroli i zarządzania, jak również opinię kontrolną i sprawozdanie;

b) został przeprowadzony przez osoby z odpowiednim doświadczeniem;

c) był wyczerpujący;

d) został odpowiednio udokumentowany;

e) został przeprowadzony w terminie.

dr Jacek Mazur
doradca prezesa NIK

*

Urząd Audytora Generalnego – najwyższym organem kontroli Norwegii

Urząd Audytora Generalnego (*Riksrevisijonen*) jest najwyższym organem kontroli Norwegii oraz organem kontrolnym norweskiego parlamentu (Storting). Ma charakter agencji niezależnej od norweskiego rządu i administracji publicznej. Głównym zadaniem Urzędu jest monitorowanie, czy środki publiczne są wykorzystywane i administrowane zgodnie z obowiązującymi zasadami finansowymi oraz decyzjami parlamentu. Urząd Audytora Generalnego Norwegii został utworzony w 1816 r.

Zadania nałożone na Urząd Audytora Generalnego zapisane są w art. 75k norweskiej Konstytucji, w ustawie o kontroli finansów rządowych z 8 lutego 1918 r. oraz w różnych instrukcjach i decyzjach wydanych przez parlament. Zakres odpowiedzialności Urzędu obejmuje:

– kontrolę środków rządu centralnego;
– kontrolę środków ministerstw i podległych im agencji;
– monitorowanie sprawowania przez ministrów nadzoru właścicielskiego nad przedsiębiorstwami państwowymi i bankami;
– monitorowanie czy środki publiczne są wykorzystywane i administrowane zgodnie z decyzjami parlamentu;
– składanie parlamentowi sprawozdań z wyników kontroli i monitoringu.

Urząd Audytora Generalnego pełni także funkcje doradcze na rzecz administracji rządowej w kwestiach związanych z zarządzaniem finansowym i księgowością. Doradztwo to ma na celu dostarczenie agencjom rządowym solidnych podstaw do monitorowania i kontroli środków publicznych.

W Urzędzie Audytora Generalnego zatrudnionych jest 450 pracowników. Główna siedziba mieści się w Oslo, ale około 90 osób pracuje w 20 urzędach terenowych w całym kraju. Najwyższym szczeblem administracyjnym Urzędu jest Rada Audytorów Generalnych (*Board of Auditors General*), składająca się z pięciu Audytorów Generalnych mianowanych przez parlament na okres 5 lat. Przewodniczący Rady jest odpowiedzialny za bieżące zarządzanie Urzędem.

Urząd ma siedem departamentów: sześć departamentów kontrolnych i jeden departament administracyjny. Departamenty kontrolne prowadzą trzy rodzaje kon-

troli: kontrolę finansową, kontrolę korporacyjną (kontrolę nad sprawowaniem nadzoru właścicielskiego w przedsiębiorstwach państwowych) oraz kontrolę wykonania zadań.

Od 1990 r. Audytorem Generalnym Norwegii i przewodniczącym Rady Audytorów jest Bjarne Mørk-Eidem, były członek i wicemarszałek duńskiego parlamentu, przewodniczący różnych komisji parlamentarnych, a także były norweski delegat do Zgromadzenia Ogólnego ONZ. Obecnie sprawuje także funkcję przewodniczącego Zarządu IDI (*INTOSAI Development Initiative* – Inicjatywy INTOSAI na rzecz Rozwoju).

Kontakty NIK z Urzędem Audytora Generalnego

Współpraca Najwyższej Izby Kontroli i Urzędu Audytora Generalnego Norwegii koncentrowała się głównie na zagadnieniach związanych z kontrolą środowiska. Polegała m.in. na wymianie doświadczeń podczas organizowanych wspólnie seminariów i warsztatów szkoleniowych oraz współdziałaniu przy opracowywaniu dokumentów strategicznych Grupy Roboczej EUROSAI ds. Kontroli Środowiska i materiałów szkoleniowych Grupy Roboczej INTOSAI.

Urząd Audytora Generalnego Norwegii jest subkoordynatorem regionalnym Grupy Roboczej EUROSAI ds. Kontroli Środowiska na kraje skandynawskie, był także koordynatorem kontroli Konwencji OSPAR dotyczącej ochrony wód Północnego Atlantyku.

W październiku 1999 r. Urząd Audytora Generalnego Norwegii organizował w Oslo seminarium na temat kontroli substancji toksycznych. W seminarium tym wzięli udział przedstawiciele najwyższych organów kontroli z 6 krajów, w tym także NIK. Zaprezentowali oni w trakcie seminarium doświadczenia z kontroli postępowania z odpadami niebezpiecznymi.

Obie instytucje ściśle współdziałały także przy opracowaniu koncepcji i organizacji I Europejskiego Seminarium dotyczącego kontroli środowiska. Seminarium to odbyło się w Oslo w maju 2001 r. i miało w części charakter warsztatów metodycznych, których koncepcję opracowano w NIK. Wzięli w nim udział przedstawiciele 23 najwyższych organów kontroli. Podczas seminarium przedyskutowano kwestie doskonalenia metodyki kontroli, a co za tym idzie zwiększenia efektywności działań kontrolnych w dziedzinie ochrony środowiska w Europie.

Zarówno NIK, jak i NOK Norwegii są aktywnymi członkami Grupy Roboczej INTOSAI ds. Kontroli Środowiska. Uczestnicząc w pracach Komitetu Sterującego tej Grupy przedstawiciele obu instytucji mają bezpośredni wpływ na planowanie jej prac, jak i na kształt wypracowywanych przez Grupę dokumentów. W ramach tej

współpracy NIK i NOK Norwegii ściśle współdziałają, m.in. w procesie opracowywania dokumentu dotyczącego kontroli gospodarki odpadami.

Norweski Urząd Audytora Generalnego jest też bardzo aktywnym członkiem Grupy Roboczej EUROSAI ds. Kontroli Środowiska, podejmującym własne inicjatywy oraz otwartym na inicjatywy NIK jako jej koordynatora. Ściśle współdziałał z sekretariatem Koordynatora Grupy przy opracowywaniu projektów strategii działania na kolejne lata, aktywnie uczestniczył w dyskusji na temat zarządzanej przez NIK strony internetowej Grupy Roboczej, przekazując do zamieszczenia na tej stronie informacje o kontrolach środowiska powadzonych przez NOK Norwegii. Przedstawiciele NOK Norwegii czynnie uczestniczyli w spotkaniach Grupy Roboczej (w październiku 2000 r. w Warszawie i w maju 2002 r. w Paryżu) przewodnicząc – na prośbę NIK – wybranym sesjom plenarnym i uczestnicząc w przygotowywaniu materiałów do dyskusji, jak i materiałów końcowych ze spotkań.

W październiku 2002 r. przedstawiciele NOK Norwegii uczestniczyli w organizowanym przez NIK w Goławicach II Europejskim Seminarium Kontroli Środowiska, przewodnicząc obradom jednej z sesji plenarnych i prezentując podczas seminarium referat na temat doświadczeń Norwegii z kontroli realizacji konwencji OSPAR.

Na podkreślenie zasługuje fakt, że dotychczasowa owocna współpraca NIK i Urzędu Audytora Generalnego Norwegii w zakresie ochrony środowiska jest w dużej mierze zasługą fachowości i zaangażowania jego pracowników: Theresy Johnsen, Oivinda Berg Larsena i Lilin Catherine Knudtzon.

Warto przypomnieć też, że w kwietniu 1999 r. przedstawiciele norweskiego parlamentu z Komisji Kontroli i Spraw Konstytucyjnych spotkali się z ówczesnym prezesem NIK Januszem Wojciechowskim.

Na zaproszenie prezesa NIK w ramach współpracy obydwu instytucji w dniach 6-8 kwietnia 2003 r odbyła się oficjalna wizyta Audytora Generalnego w Warszawie, któremu towarzyszyli Jan Fredrik Lied – zastępca dyrektora generalnego (Departament III) oraz Bjørn Langerud – doradca ds. kontroli w Sekretariacie ds. Międzynarodowych (Departament III).

Podczas spotkań omawiano zagadnienia dotyczące współpracy w dziedzinie kontroli środowiska i jako nowy problem podjęto kwestie związane z kontrolą prywatyzacji i wykorzystaniem systemów informatycznych w kontroli. Na zakończenie rozmów nakreślone zostały dalsze kierunki współdziałania. Goście zaprosili ekspertów NIK do zapoznania się z działaniem ich systemu informatycznego podczas wizyty studyjnej w Norwegii, którą zaplanowano na jesień br. Audytor Generalny Norwegii wyraził zainteresowanie udziałem swojego Urzędu w charakterze obserwatora w drugiej, zainicjowanej przez NIK i Narodowy Urząd Kontroli Danii, kontroli Konwen-

cji helsińskiej. Ponadto prezes NIK uzyskał zapewnienie Audytora Generalnego o poparciu naszego dążenia do włączenia Izby do prac grupy najwyższych organów kontroli krajów skandynawskich i bałtyckich.

opr. Monika Skrzypiec
Wydział Spraw Międzynarodowych w NIK

Oficjalna wizyta delegacji Najwyższej Izby Kontroli w Izbie Obrachunkowej Ukrainy

Delegacja Najwyższej Izby Kontroli, pod przewodnictwem prezesa Mirosława Sekuły, gościła od 4 do 7 sierpnia br. w Kijowie na zaproszenie prezesa Izby Obrachunkowej Ukrainy Valentina Symonienki. Podczas wizyty zapoznano się z działalnością ukraińskiej Izby Obrachunkowej, zwłaszcza z pracą poszczególnych departamentów. Odbyło się też spotkanie z kierownictwem Izby oraz członkami Kolegium. Dyskutowano o metodyce i standardach kontroli, na przykładzie opracowanego w NIK „Podręcznika kontrolera" oraz o współpracy pomiędzy obiema instytucjami, szczególnie w zakresie kontroli ochrony środowiska.

Efektem wizyty było przygotowanie planu współpracy, który w najbliższych dniach zostanie podpisany. Plan ten zakłada między innymi:

1. Współpracę w dziedzinie metodologii kontroli wspieranej z funduszu TACIS (Program Unii Europejskiej, mający za zadanie wspieranie prawnych i ekonomicznych reform na Ukrainie); eksperci z Ukrainy przyjadą do Polski w celu ustalenia programu współpracy, a eksperci z NIK pojadą na Ukrainę, by spotkać się z ekspertami Izby Obrachunkowej oraz przedstawicielami programu TACIS w celu ustalenia warunków finansowania wspólnych przedsięwzięć.

2. Ustalenie tematów wspólnych kontroli równoległych, a mianowicie: transgraniczny przewóz materiałów niebezpiecznych, parki narodowe, infrastruktura przejść granicznych i służb granicznych oraz zainicjowanie – w ramach Grupy Roboczej EUROSAI ds. Kontroli Środowiska – kontroli równoległej regionu karpackiego – z udziałem najwyższych organów kontroli: Polski, Ukrainy, Słowacji, Czech, Mołdowy i Rumunii.

3. Zorganizowanie wspólnego polsko-ukraińskiego seminarium dotyczącego ochrony środowiska przed elektromagnetycznym promieniowaniem niejonizującym.

Strona polska zobowiązała się do przekazania w najbliższym czasie Izbie Obrachunkowej Ukrainy pełnej wersji „Podręcznika kontrolera" oraz innych dokumentów dotyczących metodologii i standardów kontroli. Prezes NIK Mirosław Sekuła zaprosił prezesa Izby Obrachunkowej Ukrainy Valentina Symonienkę do złożenia jeszcze w tym roku oficjalnej wizyty w Najwyższej Izbie Kontroli.

A.R.

Stanisław Markowski

INFORMACJE O JAKUBIE KRZEMIEŃSKIM I TADEUSZU TOMASZEWSKIM – PREZESACH NIK – ZACZERPNIĘTE Z PAMIĘTNIKÓW FELICJANA SŁAWOJA-SKŁADKOWSKIEGO I JERZEGO LERSKIEGO

„Kontrola Państwowa" przed paru laty publikowała życiorysy kolejnych prezesów Najwyższej Izby Kontroli[1]. Od tego czasu wydano w Polsce kilka pamiętników, niedostępnych dla czytelnika krajowego przez cały okres PRL, gdyż zostały napisane przez działaczy przebywających na emigracji i ogłoszone za granicą. W pamiętnikach tych znalazłem interesujące informacje o dwóch prezesach NIK: Jakubie Krzemieńskim, ostatnim prezesie okresu II Rzeczypospolitej, oraz Tadeuszu Tomaszewskim, pełniącym tę funkcję we władzach Polski na uchodźstwie w Londynie. Pamiętniki te przedstawiają różnorodne epizody z życia wspomnianych prezesów, ilustrujące ich losy i osobowość. Stanowią więc ciekawe, „ludzkie" uzupełnienie publikowanych dotychczas formalnych i urzędowych życiorysów.

O Jakubie Krzemieńskim pisze w swym pamiętniku „Nie ostatnie słowo oskarżonego"[2] ostatni premier II Rzeczypospolitej Felicjan Sławoj-Składkowski. Ze wspomnień Składkowskiego wynika, iż Krzemieński – choć nigdy nie wysuwał się na pierwszy plan – zajmował ważną pozycję wśród osób sprawujących władzę w Polsce po 1926 r.

Podstawowe dane z życiorysu Jakuba Krzemieńskiego (1882-1955) przedstawiają się następująco: generał brygady Wojska Polskiego, prawnik, absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu Lwowskiego. W 1906 r. w armii austriackiej. W 1909 r. uzyskał doktorat i prowadził praktykę adwokacką. Od 1914 r. w Legionach Polskich. Od 1915 r. sędzia Wojskowego Sądu Polowego Komendy Legionów. Po „kryzysie

[1] „Kontrola Państwowa" nr 3/1996 (Jan Żarnowski); nr 5/1996 (Józef Higersberger, Stanisław Wróblewski, Jakub Krzemieński); nr 4/1997 (Franciszek Ksawery Zboiński i następcy); nr 6/1999 (Tadeusz Tomaszewski); nr 1/2001 (Stanisław Roch Okoniewski).

[2] Felicjan Sławoj-Składkowski: *Nie ostatnie słowo oskarżonego*, Wydawnictwo LTW, Warszawa 2003.

przysięgowym" wcielony do armii austriackiej. W latach 1917-1918 w Sądzie Polowym Polskiego Korpusu Posiłkowego. Od listopada 1918 r. w Wojsku Polskim. Do lutego 1919 r. kierownik Sądu Polowego Referatu Prawnego Dowództwa na Galicję Wschodnią we Lwowie, od 21 marca 1919 r. zastępca szefa departamentu Wojskowo-Prawnego Ministerstwa Spraw Wojskowych i naczelnego prokuratora wojskowego. Od 22 sierpnia 1921 r. szef Wydziału Prawnego MSW. Od 1 kwietnia 1919 r. do 1 lipca 1923 r. doradca prawny Naczelnika Państwa, a następnie prezydenta RP. Od 21 stycznia 1926 r. wiceprezydent Najwyższego Sądu Wojskowego, a w okresie od 23 czerwca 1926 r. do października 1930 r. prezydent tego sądu. Od 18 października 1930 r. pełni funkcję prezesa Najwyższej Izby Kontroli. 17 września 1939 r. przekroczył granicę polsko-rumuńską, następnie przebywał w Turcji i Palestynie, a od 1945 r. – w Wielkiej Brytanii. W ostatnich latach życia przewodniczący Rady Instytutu Józefa Piłsudskiego w Londynie.

Ze wspomnień Składkowskiego wynika, że w okresie poprzedzającym maj 1926 r. spotkania byłych legionistów z Józefem Piłsudskim, nazywane „odprawami", miały miejsce także w mieszkaniu „Kuby" Krzemieńskiego. Przytoczone są także wspomnienia Krzemieńskiego, jak to osobiście czyścił buty marszałkowi Piłsudskiemu ... „Opowiadał on, że raz, gdy Komendant nocował u niego, zabrał rano obuwie Komendanta, by je wyczyścić wspólnie ze starą, pochodzącą z poznańskiego służącą. Ta ujrzawszy zniszczone trzewiki, które ostrożnie i starannie czyścił generał, powiedziała: Ten starszy pan musi być bardzo znaczny, ale musi mieć dużo dzieci, bo takie obcasy zniszczone. Widać wszystko oddaje na dzieci".

Następna wzmianka wiąże się z objęciem przez Felicjana Sławoja-Składkowskiego funkcji premiera w 1936 r. Składkowski pisze: „Dalsze wizyty skierowałem do prezesa Sądu Najwyższego, Supińskiego, prezesa Najwyższego Trybunału Administracyjnego, Hełczyńskiego i prezesa Najwyższej Izby Kontroli – generała Krzemieńskiego. Wszyscy oni, a zwłaszcza generał Krzemieński, przyjęli mnie bardzo serdecznie, z radością akceptując mój ogólny program pracy: 1) zaprowadzenie w Polsce porządku, ładu i bezpieczeństwa oraz 2) zwalczanie bezrobocia aż do jego zaniku".

Nadchodzi tragiczny wrzesień 1939 r. Najwyższe władze państwowe opuszczają Warszawę i tułają się po południowo-wschodniej Polsce. 13 września 1939 r. w Kosowie mieści się Prezydium Rady Ministrów, natomiast w pobliskiej wsi Kniaże urzęduje Najwyższa Izba Kontroli. Obok niej w tej samej miejscowości znajdują się Sejm i Senat, Najwyższy Trybunał Administracyjny oraz resorty zajmujące się opieką społeczną, rolnictwem, przemysłem i handlem. Tego też dnia premier udziela ministrom informacji o sytuacji i planowanych zamiarach obronnych. Informacje te otrzymuje również prezes Najwyższej Izby Kontroli.

Kolejne wspomnienia F. Sławoja-Składkowskiego dotyczą przeżyć związanych z pobytem w Rumunii i działaniami mającymi na celu ucieczkę z tego kraju. Wielokrotnie wiążą się one z osobą generała Krzemieńskiego. 24 września okazuje się, że

Rumuni nie zamierzają internować prezesa NIK J. Krzemieńskiego. Daje mu to znacznie większą niż mają członkowie rządu swobodę działania. Wykorzysta ją dla przygotowania Składkowskiemu ucieczki. Dlatego też panowie ci zamierzają opuścić miejscowość Slanic, w której byli zakwaterowani, by dostać się do Bukaresztu, a stamtąd, o ile się da, do Francji.

Pierwszy wyjeżdża do stolicy Rumunii Krzemieński, którego nikt nie pilnuje. Znacznie trudniej jest z premierem. Dopiero 12 czerwca 1940 r. Składkowski, który pod pozorem leczenia zębów przyjechał do Bukaresztu, spotyka się w hotelu „Excelsior" z Krzemieńskim. Spotkanie to opisuje następująco: „Po śniadaniu odszukałem mieszkającego w tym samym hotelu generała Jakuba Krzemieńskiego. Zastałem go jeszcze śpiącego i zupełnie zaskoczonego moim nagłym zjawieniem się w jego wybielonym, jasnym pokoju.

– A, Sławoj! Co tu robisz? – zapytał siadając na łóżku i wyciągając do mnie rękę.

– Przyjechałem leczyć zęby, a potem może uciec. Chciałem właśnie ciebie się poradzić, jak to zrobić. Ale, co słychać u ciebie?

– Ano, po ośmiu miesiącach spokojnego pobytu tutaj, mamy podobno wyjechać. Mówią, że jesteśmy zapisani na jakiejś algierskiej czy marokańskiej, w każdym razie afrykańskiej liście, gdyż na łaskawą propozycję naszego rządu Francuzi zgodzili się dać nam schronienia w koloniach, byśmy nie zatruwali tu atmosfery. No, ale teraz znów nic nie wiadomo, co będzie ze względu na sytuację wojenną Francji".

Starania Składkowskiego zmierzają do szczęśliwego zakończenia. Pod przybranym nazwiskiem, z bułgarską wizą tranzytową w paszporcie, ma wyjechać do Turcji. Przedtem jednak naradza się z Krzemieńskim co ma zrobić z 11 zeszytami, w których chemicznym ołówkiem zostały zapisane wszystkie, również najbardziej tajne sprawy, którymi się zajmował w czasie pełnienia funkcji ministra spraw wewnętrznych, wiceministra spraw wojskowych i premiera. Obaj dochodzą do zbrodniczego – z punktu widzenia historyków – pomysłu: zniszczyć! W tym celu pojechali autobusem do znajdującego się w pobliżu Bukaresztu jeziora i wynajęli łódkę. Ocena prezesa NIK jako wioślarza wypadła pomyślnie: „Kuba sterował zupełnie dobrze, gdyż wychowywany był nad jeziorem w Małopolsce". Gdy znaleźli się na środku jeziora, utopili zeszyty zawierające bezcenne informacje o polityce II Rzeczypospolitej w latach poprzedzających wojnę. Niestety, odrzucili najbardziej racjonalne rozwiązanie, jakim było zdeponowanie zeszytów w działającej jeszcze ambasadzie polskiej w Bukareszcie, gdyż obawiali się, że notatki „mogłyby trafić do rąk Sikorskiego". „Tak przemija chwała świata" – podsumował były premier akcję niszczenia zeszytów.

21 czerwca 1940 r., w dniu, w którym Składkowski zamierzał uciec z Bukaresztu, powstała niespodziewana przeszkoda. Jego rumuński opiekun zaproponował mu wspólny powrót do miejsca internowania. F. Składkowski prosi o dzień zwłoki, uzasadniając to tym, że oprócz leczenia zębów poznał tu „bardzo zajmującą damę".

Rumun, doceniając „męskie" argumenty, zgadza się na zwłokę, a Składkowski chyłkiem opuszcza hotel i udaje się w towarzystwie Krzemieńskiego na dworzec.

„Oczekując na pociąg – pisze Składkowski – weszliśmy do restauracyjki, gdzie zamówiłem dla nas pół kury na zimno. Okazała się niestety twarda i łykowata, jak teściowa, daliśmy więc jej spokój, popijając powoli kwaśne rumuńskie czerwone wino.

– To nawet nazwisko ci odebrali, biedaku – zapłakał w pewnej chwili nade mną Kuba". Była to prawda, gdyż Składkowski opuszczając Rumunię występował jako „Wójcicki".

Gdy Składkowski znalazł się w Turcji polski ambasador poinformował go, że wkrótce przyjadą tu byli ministrowie: Poniatowski, Roman i Klukowski oraz prezes Najwyższej Izby Kontroli – Krzemieński. Będą mogli wyjechać na Cypr bądź zostać w Turcji – według ich woli. Wreszcie, w listopadzie 1940 r. F. Składkowski notuje, że odwiedził go generał Jakub Krzemieński.

Następny, dłuższy już przystanek dla obu naszych bohaterów, to Palestyna. Tu generałowi dywizji Felicjanowi Sławojowi-Składkowskiemu powierzono w styczniu 1941 r. stałą inspekcję jednostek i instytucji Armii Polskiej na terenie Palestyny, „pod względem sanitarnym". Pierwszą czynnością było zbadanie i przystosowanie angielskiej porcji żywnościowej do potrzeb, przyzwyczajeń i wymagań polskiego żołnierza. Choć porcja angielska była obfita i zawierała różnorodne artykuły, m.in. biszkopty, kabaczki, łososie konserwowe, rum i kakao, to nasi żołnierze nie byli zadowoleni. Pracująca pod przewodnictwem byłego premiera komisja wydała wiele zaleceń, wśród których czytamy: „Margarynę przetapiać z cebulą i dawać dwa razy w tygodniu do chleba, gdyż margarynę surową żołnierze wyrzucają. Zupę dawać nie wieczorem, lecz w południe, bo nasi żołnierze są przyzwyczajeni jeść więcej na obiad. Nie dawać zupy z ryb, która jest przez żołnierzy stale wylewana do kubłów. Badać starannie, przyjmując prowiant, gdyż dostawcy dają często na dnie worka zamiast ziemniaków pomarańcze". F. Składkowski w czasie tych prac znajdował także czas, by w lutym odwiedzać chorującego Jakuba Krzemieńskiego.

Następna wzmianka dotycząca J. Krzemieńskiego pochodzi z lata 1943 r., gdy F. Składkowski, dotknięty powszechną krytyką swego rządu, przystąpił do pisania sprawozdania z ostatniego miesiąca swej działalności, jako szefa rządu polskiego. Sprawozdanie nosiło tytuł „Prace i czynności Rządu Polskiego we wrześniu 1939 roku".

„Jeszcze w wilgotnym rękopisie – wspomina Składkowski – oddałem pracę do czytania dwu najbliższym mym kolegom: generałowi Jakubowi Krzemieńskiemu i dyrektorowi Wacławowi Żyborskiemu. Obydwaj zgodzili się na krytyczne jej przeglądnięcie, przyrzekając mówić szczerą i nieowijaną w bawełnę prawdę. Słowa dotrzymali i obydwaj nie byli zachwyceni mym wyczynem. Generał Krzemieński oświadczył dyplomatycznie, że trudno napisać coś dobrego o tak kiepskiej sytuacji".

Były trudności z opublikowaniem tej pracy po polsku. Tylko jedno prawicowo-syjonistyczne pismo żydowskie wyraziło chęć druku, ale tylko w tłumaczeniu na język hebrajski. Sprawę tę konsultował Składkowski z Krzemieńskim i Żyborskim. „Język hebrajski wprowadził ich w wielkie zakłopotanie", nie byli też pewni, czy Składkowski otrzyma obiecane 100 funtów honorarium. Suma ta, żyjącym na pograniczu ubóstwa byłym dygnitarzom (otrzymywali tylko 50% gaży), wydawała się ogromna. Honorarium zostało wypłacone, praca jednak nie została wydrukowana, gdyż niechętne Składkowskiemu koła potrafiły ją skutecznie zablokować. Na tej sprawie kończą się wzmianki Felicjana Sławoja-Składkowskiego na temat najdłużej urzędującego w II Rzeczypospolitej prezesa Najwyższej Izby Kontroli, generała Jakuba Krzemieńskiego.

Na temat następcy Krzemieńskiego – Tadeusza Tomaszewskiego, urzędującego na uchodźstwie prezesa NIK, znajdujemy wzmianki we wspomnieniach Jerzego Lerskiego, zapewniającego łączność między władzami Polski Podziemnej w Warszawie a rządem rezydującym w Londynie. Wspomnienia te zostały opublikowane pod tytułem „Emisariusz Jur"[3].

Przypomnijmy ważniejsze etapy z życiorysu Tadeusza Tomaszewskiego. Tadeusz Jan Stefan Tomaszewski urodził się 26 listopada 1881 r. Studia rozpoczęte na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warszawskiego ukończył na Uniwersytecie w Moskwie. W późniejszym okresie wiedzę prawniczą uzupełnił we Francji. W 1901 r. wstąpił do Polskiej Partii Socjalistycznej. W okresie do 1914 r. ze względu na działalność partyjną i niepodległościową był trzykrotnie aresztowany. Przed pierwszą wojną światową rozpoczął praktykę adwokacką.

W dwudziestoleciu międzywojennym Tadeusz Tomaszewski łączył działalność polityczną w PPS z pracą zawodową i społeczną. Prowadził wziętą kancelarię adwokacką. Z listy PPS został wybrany do Rady Miejskiej w Warszawie. W 1929 r. Sejm powołał go do Trybunału Stanu.

Po klęsce wrześniowej znalazł się we Francji. Tam, 22 grudnia 1939 r. został powołany na prezesa Najwyższej Izby Kontroli na uchodźstwie. Nominacja ta została ogłoszona w „Monitorze Polskim" z 5 stycznia 1940 r. W 1949 r., 7 kwietnia, Tadeusz Tomaszewski staje na czele rządu na uchodźstwie. Funkcję tę pełni do 10 sierpnia 1950 r., w którym zmarł po zakończeniu obrad Rady Narodowej w Londynie.

We wspomnieniach Lerskiego postać Tadeusza Tomaszewskiego występuje zazwyczaj w skomplikowanych sytuacjach, stanowiących odbicie kontrowersji politycznych i walk personalnych w podziemiu krajowym i londyńskiej emigracji.

Przed wyjazdem Lerskiego do Londynu, jeden z dyrektorów Delegatury Rządu, Stanisław Kauzik „Dołęga", proponował mu, by zabrał ze sobą ołówek z nawiniętym wewnątrz mikrofilmem. Mikrofilm zawierał skargi zarówno na premiera Stanisława

[3] Jerzy Lerski: *Emisariusz Jur,* Oficyna Wydawnicza Interim, Warszawa 1989.

Mikołajczyka i ministra informacji prof. Stanisława Kota, jak i na kierownictwo ludowców w kraju. Ołówek ten miał być doręczony wyłącznie prezesowi Najwyższej Izby Kontroli w Londynie, dr. Tadeuszowi Tomaszewskiemu. Miała to być rzekomo poczta przywódcy PPS w kraju, Kazimierza Pużaka, do prezesa T. Tomaszewskiego jako członka PPS. Wobec tego, że Pużak, z którym Lerski był stale w kontakcie i przygotowywał z nim przesyłki mikrofilmowe, nic o ołówku nie mówił, propozycja „Dołęgi" wydała mu się intrygą, która może doprowadzić do przesilenia rządowego w Londynie. W konsekwencji ołówka nie zabrał ze sobą. Powstało również przypuszczenie, że mogła to być także próba kontaktu między środowiskami masońskimi w kraju i na emigracji.

Istotnie, jak to wynika z ustaleń znawcy tematu, Ludwika Hassa, Tadeusz Tomaszewski był aktywnym członkiem loży masońskiej. Do organizacji wolnomularskiej Wielkiej Loży Wschodu Francji został przyjęty w Warszawie w 1915 r. W latach 1920-1938 należał do Wielkiej Loży Narodowej. Na emigracji we Francji współorganizował tymczasową masońską lożę polską, na czele której stanął 19 marca 1940 r.

Bezpośredni kontakt Lerskiego z Tomaszewskim też okazał się dla niego kłopotliwy. Lerski, po przybyciu do Londynu, został sekretarzem Tomasza Arciszewskiego, który objął stanowisko premiera po dymisji Stanisława Mikołajczyka. Lerski tak pisze o spotkaniu z Tomaszewskim:

„Pewnego dnia zadzwonił do sekretariatu premiera prezes Najwyższej Izby Kontroli, dr Tadeusz Tomaszewski, potwierdzając uprzednie zaproszenie na niedzielną popołudniową herbatkę. [...] wspólnie udaliśmy się windą na najwyższe piętro dzisiejszego >Ogniska<, gdzie wówczas mieściła się Najwyższa Izba Kontroli. [...] Obok gospodarza oczekiwali na premiera [...] wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli ludowiec Zygmunt Nagórski, [...] b. ambasadorowie [...] i wyżsi funkcjonariusze Ministerstwa Spraw Zagranicznych.

Prezes Tomaszewski uprzejmie wyprosił mnie: >Pójdźcie wy sobie złociuśki gdzieś do kina, a my już premiera sami odwieziemy do domu<. Do kina na złość >Fontaziowi<, jak był popularnie nazywany, nie poszedłem. [...]Byłem jednak nierad, że krystalicznie czysta dla mnie, jak dotąd, sylwetka Tomasza Arciszewskiego zamąciła mi się owym konspiracyjnym powiązaniem, chociaż pamiętam, że kiedyś przed wojną przewodził powiązanemu z masonerią Związkowi Wolnomyślicieli".

Sprawa jeszcze bardziej się skomplikowała, gdy po kilku dniach do premiera Arciszewskiego nadszedł list od „braci", podpisany – choć nieurzędowo – przez wiceprezesa NIK w swoim i prezesa Tomaszewskiego imieniu. „...autorzy wyrażali zastrzeżenia, że zamiast mianować >swojego człowieka<, premier wybrał mnie na osobistego sekretarza. Proponowali w zamian urzędnika NIK Sylwestra Karolusa".

Jednak premier Arciszewski nie zmienił zdania i Lerski nadal był jego sekretarzem. Kolejna wzmianka na temat Tadeusza Tomaszewskiego jest znacznie sympatyczniejsza.

Utworzony w czasie Powstania Warszawskiego Komitet Odbudowy Warszawy odbył 27 grudnia 1944 r. posiedzenie organizacyjne z udziałem członków rządu oraz 6 przedwojennych członków Rady Miejskiej Warszawy. Zebraniu – zwołanemu z inicjatywy prezesa Najwyższej Izby Kontroli, socjalisty Tadeusza Tomaszewskiego – przewodniczył wiceprezes NIK, prof. Zygmunt Nagórski. Na zebraniu przyjęto szczegółowy program działalności i powołano Komisję Wykonawczą, w której skład wchodził Tadeusz Tomaszewski. 25 stycznia 1945 r. odbyło się drugie posiedzenie Komitetu, na którym rząd zakomunikował, że powołane zostało Biuro Odbudowy Warszawy pod kierownictwem inż. C. Celarskiego. Ponieważ prowadzono w Wielkiej Brytanii zbiórkę na odbudowę Warszawy, nasuwa się pytanie – co stało się ze środkami zebranymi na ten cel, ile z tego dotarło do stolicy? Niestety, nie można już o to spytać najbardziej kompetentnych osób, tj. ówczesnych inspektorów NIK, ale może historycy mogliby dać odpowiedź.

Ostatnia wzmianka w pracy Jerzego Lerskiego mówi o tym, iż Tadeusz Tomaszewski należał do grona osób, które po cofnięciu przez państwa koalicji antyhitlerowskiej uznania rządowi w Londynie, trwały niezachwianie na niepodległościowym stanowisku wśród londyńskich przywódców PPS.

Stanisław Markowski

Delegatury NIK o sobie – Olsztyn

BYŁEM DYREKTOREM TEJ JEDNOSTKI PRZEZ 32 LATA

Jak zwykle z zainteresowaniem przeglądałem „Kontrolę Państwową", tym razem nr 1 z 2003 r. W numerze tym znalazłem materiał obejmujący znaczną część mojego życia, a przede wszystkim znajomych i przyjaciół, którzy – podobnie jak ja – z Najwyższą Izbą Kontroli byli związani nierozerwalnie przez wiele lat.

Autor artykułu-wspomnień mgr Jerzy Kuligowski z Delegatury NIK w Bydgoszczy przedstawia zasłużonych dla bydgoskiej delegatury Tadeusza Sołodkowskiego i Czesława Dobrowolskiego, późniejszych dyrektorów tej jednostki organizacyjnej NIK. Dlaczego nawiązuję do tych nazwisk? Otóż moje losy układały się podobnie. Do tych nazwisk dodałbym jeszcze Józefa Matysika z Wrocławia, a następnie z Zielonej Góry, Jerzego Kirmucia z Białegostoku, Henryka Drążkiewicza z Katowic, Zbigniewa Doktora z Rzeszowa i następnie z Bydgoszczy, a także Zygmunta Hofmana, Stanisława Tobjasza, Władysława Polusa z Warszawy i innych. Wszyscy spotkaliśmy się w Departamencie Kontroli Ministerstwa Przemysłu Drobnego i Rzemiosła w 1951 r., a każdy z nas wywodził się z przemysłu drobnego, nieźle rozwijającego się w latach powojennych. Departamentem tym kierował wówczas Stanisław Dyraga, wielce doświadczony, znający się na pracy kontrolerskiej człowiek. Pod jego kierownictwem, i z nim razem, przeszliśmy drogę reorganizacji od Departamentu Kontroli Państwowej Przemysłu Drobnego i Rzemiosła poprzez Ministerstwo Kontroli Państwowej do Najwyższej Izby Kontroli (ustawa z 13 grudnia 1957 r.).

W Najwyższej Izbie Kontroli przepracowałem ponad 38 lat, w tym na stanowisku dyrektora Delegatury NIK w Olsztynie ponad 32 lata. Od 1991 r. jestem na emeryturze. Doznałem wielu zaszczytów i wyróżnień, łącznie z wpisem do „Honorowej księgi zasłużonych pracowników Najwyższej Izby Kontroli", bywały też trudniejsze chwile. Ogólnie jednak praca w NIK dawała podstawę do zadowolenia i pełnej życiowej satysfakcji. Zadania stojące przed NIK realizują ludzie – tak było i tak będzie. Może więc moje wspomnienia zainteresują innych?

Aby wykonywać zadania kontrolne i kierownicze, należy mieć odpowiednie przygotowanie teoretyczne, ale też i życiowe. Wiedzę teoretyczną zdobywałem stopniowo, ale zanim zostałem inspektorem NIK doświadczenie życiowe miałem bardzo bogate. Urodzony na Wileńszczyźnie, wychowany w duchu harcerskim w Wilnie, wojnę poznałem w wieku 15 lat. Pięcioletnia wojna pokazała okrucieństwa hitleryzmu i stalinizmu. O nauce nie było mowy – trzeba było pracować. Zaczynałem od ulicznej sprzedaży gazet, byłem pomocnikiem geodetów, robotnikiem budowlanym, cieślą, malarzem, dekarzem. Przeżyłem okres wojny z dala od rodziny, m.in. na głębokiej Litwie. Pracując uniknąłem zagrożenia, jakim był wywóz do Niemiec. Wojna na terenach wschodnich skończyła się, ale zagrożenie nie minęło. Zamiast do Polski trafiłem – poprzez dwa więzienia – transportem kolejowym do łagru sowieckiego na wschodniej Ukrainie, do kopalni węgla, za współdziałanie z Armią Krajową. Przeżycia obozowe ludzi przedstawiano już niejednokrotnie. Opisywano miejsca pobytu, pracę, wyżywienie, dozór, lecznictwo i śmierć, która w każdym tego typu obozie zbierała bogate żniwo. Wreszcie udało się uciec z nieludzkiej ziemi i spełnić marzenie – dostać się do swoich najbliższych. Różne zdarzenia i przygody przeżywałem wracając do domu, do Polski. Na marginesie dodam, że za próby ucieczki z obozu sowieckiego wyroki nie były małe.

Przyjazd do Olsztyna to dalszy etap walki o odnalezienie się w społeczeństwie i w nowych warunkach. Praca w magazynach Centrali Materiałów Budowlanych (magazynier), w dyrekcji Przemysłu Terenowego (kierownik administracyjno-gospodarczy, kierownik planowania finansowego, inspektor kontroli – od 12 lipca 1951 r.). Tu zaczynam mój okres doświadczeń inspektorskich, ale też poprzedzony zdobywaniem wiedzy. Mała matura, Liceum Handlowe i Wydział Prawa Uniwersytetu im. Mikołaja Kopernika w Toruniu. W ręku dyplom i nakaz pracy nr 128 z 12 października 1952 r. do Ministerstwa Przemysłu Drobnego i Rzemiosła w Warszawie, w którym już od 1951 r. pracowałem w Departamencie Kontroli.

Tak więc ta droga życiowa, przedstawiona w dużym skrócie, pozwoliła nabrać doświadczenia niezbędnego do prowadzenia kontroli, zwłaszcza że po drodze spotykałem ludzi o dużym autorytecie, życiowo doświadczonych, od których można było się uczyć tego co najlepsze. Do osób tych zaliczyłbym dyrektorów zespołów i dyrektorów delegatur. Nie wymieniam jednak nazwisk, bo mógłbym kogoś pominąć.

Pierwsze lata pracy kontrolerskiej wiążą się z dużą samodzielnością w zakresie planowania, przygotowania kontroli i realizacji wyników. Ale 1953 r. to także dalsze zmiany w pracy inspektorskiej. Zlikwidowano wówczas departamenty kontroli w ministerstwach. Miało je zastąpić Ministerstwo Kontroli Państwowej. Była to deformacja ustrojowa, która przekazała rządowi uprawnienia kontrolne – w praktyce rząd sam siebie kontrolował. W rezultacie np. Departament Kontroli Ministerstwa Przemysłu Drobnego i Spółdzielczości Pracy wchłonięty został przez Ministerstwo Kontroli Państwowej, w którym powołano Zespół Przemysłu Drobnego i Spółdziel-

czości Pracy. W poszczególnych miastach (również w Olsztynie) powołano terenowe grupy kontroli państwowej. 1 kwietnia 1953 r. otrzymałem nominację na samodzielne stanowisko inspektora kontroli państwowej w grupie mającej kontrolować przemysł drobny i spółdzielczość pracy.

Zostałem więc kierownikiem. Administracyjnie podlegałem pełnomocnikowi terenowych grup, którym był Eugeniusz Nowakowski. Moim współpracownikiem był Kazimierz Jagiełło. Obaj podlegaliśmy zespołowi w Warszawie, gdzie dyrektorem był wspomniany wyżej Stanisław Dyraga.

Stopniowo jednak wyczuwało się nadchodzące zmiany polityczne. Po VIII Zjeździe KPZR nastąpiła długo oczekiwana „odwilż", a po niej znane wydarzenia na Węgrzech i w Polsce Październik '56. Nikita Chruszczow był postacią znaną mi z okresu, gdy przebywałem w Donbasie. On, jako I sekretarz KPZR Ukrainy, był prawie codziennie na pierwszych stronach „Prawdy Ukraińskiej".

Osobiście nie brałem udziału w „odwilżowych" wiecach i pochodach w Olsztynie. Byłem wówczas na kontroli w Państwowych Zakładach Przemysłu Terenowego w Pasłęku, gdzie uczestniczyłem w wiecu przed tamtejszą odlewnią. Byłem świadkiem konfliktu robotników z administracją zakładów i władzami partyjnymi. Stanisław Zabłocki, ówczesny I sekretarz Komitetu Powiatowego PZPR w Pasłęku miał sporo kłopotów z udzieleniem odpowiedzi na trudne pytania. Pamiętam swój komentarz z tamtych dni, wypowiedziany prywatnie, że nie wierzę w zmiany, dopóki nie zobaczę zmian na Placu Czerwonym w Moskwie. Wiele lat musiało jeszcze upłynąć aby to się spełniło.

Fala październikowa przyniosła kolejne zmiany w instytucjach kontroli państwowej. W 1957 r. reaktywowano Najwyższą Izbę Kontroli (z delegaturami w terenie), jako instytucję niezależną od rządu, a podporządkowaną Sejmowi. Jednocześnie rozwiązano Ministerstwo Kontroli Państwowej i terenowe grupy kontroli państwowej. Dyrektorem olsztyńskiej delegatury został Eugeniusz Nowakowski. Inspektorzy byłego Ministerstwa Kontroli Państwowej zachowali swoją „branżowość" i podległość merytoryczną centrali NIK.

Rozpocząłem więc pracę w zreorganizowanej instytucji. Pracował tam zespół ludzi, który w zupełności odpowiadał potrzebom kontrolnym w skali województwa. Kontrolowaliśmy rolnictwo, skup, leśnictwo, obrót towarowy i usługi, gospodarkę komunalną, oświatę, kulturę. Zaczęliśmy w tym okresie poznawać Polskę. Dla mnie osobiście było to bardzo ważne, bowiem wówczas znałem zaledwie wschodni kawałek Polski. Dlatego chętnie uczestniczyłem w okresowych naradach w Warszawie, a także w kontrolach prowadzonych w wielu miastach na terenie kraju. Ekipy kontrolne organizowano również spośród osób pochodzących z innych województw aniżeli te, na których terenie podejmowano badania. Pamiętam, że uczestniczyłem m.in. w kontrolach dotyczących aktywizacji woj. kieleckiego i elbląskiego, kontroli Zakładów Wyrobów Blaszanych w Gdańsku, Fabryki Fortepianów w Kaliszu czy

też – co najbardziej utkwiło mi w pamięci – kontroli przemysłu torfowego. Kontrole te pozwoliły na stawianie różnorodnych wniosków, m.in. w Elblągu z czasem wybudowano teatr dramatyczny, a w Staszewie w woj. kieleckim powstała fabryka obuwia. Były też porażki, a przykładem może być wspomniana kontrola przemysłu torfowego. I tak: w 1952 r. Prezydium Rządu podjęło uchwałę o konieczności rozbudowy przemysłu torfowego, z uwagi na niedobór węgla, czyli brak opału. Zawarto umowy, m.in. na dostarczenie ze Związku Radzieckiego urządzeń do wydobycia torfu. Sprowadzono do kraju 100-tonowe maszyny o nazwie TEMP, które nigdy nie zostały wykorzystane. Umieszczono je m.in. w Wiźnie i Lęborku. Nie zdołano jednak uruchomić tych kolosów, ponieważ tonęły na miękkich torfowiskach. Ponadto – a może przede wszystkim – nie można było doprowadzić energii elektrycznej potrzebnej do ich uruchomienia. Konsekwentnie dążyliśmy do ustalenia osób odpowiedzialnych za tę torfową aferę – poprzez kontrolę Instytutu Przemysłu Torfowego w Elblągu i ministerstwo dotarliśmy do źródła, gdzie były złożone podpisy na zamówieniu dostawy maszyn. Odpowiedzialny był wicepremier Eugeniusz Szyr, ale konsekwencji żadnych nie poniósł. Takie były czasy ...

W toku kontroli wszędzie napotykaliśmy różnego rodzaju nieprawidłowości, które usuwane były natychmiast w tzw. trybie operatywnym bądź też przez stosowną procedurę pokontrolną. Wypracowana jeszcze w Ministerstwie Przemysłu Drzewnego forma narad pokontrolnych stosowana jest do dziś. Ostatnio wyliczyłem, że inspektorem w całym tego słowa znaczeniu byłem prawie przez 8 lat. Odnosiłem doraźne sukcesy na miarę swoich możliwości i byłem ciągle wysyłany na kolejne pilne kontrole i może dlatego, jako jeden z nielicznych, nie przechodziłem szkolenia w Falentach. Zawsze było coś pilniejszego do skontrolowania. Decyzje w tej sprawie podejmował dyrektor Stanisław Dyraga.

Tworzyliśmy w delegaturze zwarty 20-osobowy zespół, dobrze radzący sobie z potrzebami kontrolnymi województwa. Z tego okresu zapamiętałem wyróżniających się kolegów: Jerzego Jackowskiego, Stefana Baniewicza, Leopolda Rulkę, Eugeniusza Filipa, Apolinarego Klonowskiego, Krystynę Chorostian, Leonarda Janczyłę, Józefa Ogrodnickiego, Karola Węgrzyna, Zdzisława Uryna, Henryka Cichockiego i innych.

Gdzieś w połowie 1958 r. dyrektor naszej delegatury powierzył mi planowanie kontroli. Stało się to może dlatego, że czynności wchodzące w zakres planowania i sprawozdawczości wykonywałem bezbłędnie, a może też dlatego, że umiałem sporządzać zbiorcze opracowania wyników kontroli. Tak więc sytuacja się zmieniła. Mniej wyjeżdżałem w teren. Comiesięczne spotkania wszystkich inspektorów dawały podstawę do dzielenia się uwagami z tego, co kto ustalał w toku kontroli. Był też czas na rozliczanie kosztów podróży, pobieranie zaliczek, składanie cząstkowych sprawozdań itp.

W końcu 1958 r. źle się zaczęło dziać w delegaturze – jakieś zgrzyty i niedomówienia wśród inspektorów, jakieś pretensje itp. Zaczęliśmy się zastanawiać i zauwa-

żać nieprawidłowości istniejące wewnątrz naszej instytucji. Punktem zapalnym była postawa etyczno-moralna dyrektora. Początkowo prywatnie, a później na ogólnym zebraniu wysunięto przeciwko niemu zarzuty. Atmosfera w pracy się popsuła, a informacja na ten temat trafiła do centrali NIK. Powołana przez prezesa NIK komisja (w trzyosobowym składzie, pod kierownictwem radcy Borowieckiego) potwierdziła zarzuty. Ustalono też kto był za dyrektorem, a kto przeciw niemu. W tym podziale na dwie grupy tylko mnie nie zakwalifikowano do żadnej z nich. Wywiad przeprowadzony na mój temat był podobno pozytywny. Miałem wyższe wykształcenie, znałem zasady kontroli i mogłem się wykazać ich skutecznością, znałem też zasady planowania i sprawozdawczości. Komisja wyjechała i nikt nie wiedział, z jakimi wnioskami przedstawi sprawę prezesowi NIK.

Po pewnym czasie zostałem wezwany do Departamentu Prezydialnego NIK, do dyrektora Henryka Birencwajga (był przed wojną adwokatem w Łodzi). Miałem się zgłosić 17 marca 1959 r. Jechałem do Warszawy z duszą na ramieniu, nie wiedząc o co chodzi. Domyślałem się jedynie, że tenże dyrektor będzie mnie rozpytywał o sprawy, których dotyczyła kontrola w Olsztynie. Stawiłem się punktualnie, i cóż się okazało? Dyrektor mówił, a ja słuchałem – i tak przez godzinę. Kiedy chciałem coś wtrącić do rozmowy, jego reakcja była następująca: „Pan się jeszcze w życiu wygada, ale teraz proszę słuchać!" W końcu – ku memu zdumieniu – okazało się, że decyzją prezesa NIK Konstantego Dąbrowskiego miałem zostać dyrektorem Delegatury NIK w Olsztynie. Były już przygotowane dokumenty nadające tę nominację, na razie do pełnienia obowiązków. Nominacja stanowiła przełom w moim życiu. Różne myśli zaczęły się kłębić w mojej głowie – jak się wywiązywać z nowych, na pewno trudnych obowiązków; jak to przyjmą koledzy; jak to dobrze, że wreszcie nominacji tej nie przeszkadzał fakt, że w życiorysach pisałem o swoim przymusowym pobycie w Związku Radzieckim itp.

Z nominacją wiąże się jeszcze jedno wspomnienie. Otóż po paru latach mego urzędowania na stanowisku dyrektora zapytał o ankietę personalną kierownik wydziału kadr Komitetu Wojewódzkiego PZPR. Oczywiście zaraz ją przesłałem, ale jednocześnie pomyślałem, że tylko prezesa NIK Konstantego Dąbrowskiego stać było na tego rodzaju postępowanie. Inna sprawa, że prezes nie ryzykował wiele, wywodziłem się bowiem z grona inspektorów zatrudnionych od lat w naszej instytucji. Wracając z Warszawy z nominacją nie przypuszczałem, że przepracuję na stanowisku dyrektora ponad 32 lata. Miałem wówczas 35 lat i oprócz dumy, która mnie rozpierała myślałem też o tym, jak podołać nowym obowiązkom, jak pogodzić zwaśnione strony, jak załatwić bieżące sprawy, w jaki sposób zakończyć te zaległe. Mój poprzednik, dyrektor Eugeniusz Nowakowski został przeniesiony na stanowisko inspektora do Delegatury NIK w Gdańsku. Zostałem z dwoma zwalczającymi się obozami. W jednym i drugim byli – w ich mniemaniu – potencjalni kandydaci, którzy mogli mnie z powodzeniem zastąpić. Taka też była prawda.

Natłok bieżących spraw nie pozwalał na długie rozważania i niepewności. Znowelizowana w 1957 r. ustawa o NIK nakładała na dyrektorów delegatur obowiązek zgłaszania na sesjach wojewódzkich rad narodowych uwag do sprawozdań z wykonania wojewódzkich planów gospodarczych i budżetów za mijające lata. Termin nadsyłania tych uwag był wyznaczony na 30 kwietnia 1959 r. Miałem półtora miesiąca na wykonanie tego zadania. Nic więc dziwnego, że po powrocie z Warszawy tym się zająłem przede wszystkim. Należało dokonać analizy skutków kontroli za 1958 r. oraz oceny tych sprawozdań i w sposób syntetyczny zestawić uwagi wynikające z tych analiz. Należało też sporządzić odrębne opracowanie w formie referatu, który miałem wygłosić na sesji wojewódzkiej rady narodowej. Wcześniej całość należało zaprezentować na posiedzeniach Komisji WRN i Prezydium WRN. Przewodniczącym Prezydium WRN w Olsztynie był wówczas Zbigniew Januszko, człowiek wymagający, znający problematykę województwa.

Wykonanie tego zadania pozwoliło mi też na ocenę poszczególnych pracowników, dotyczącą zwłaszcza skuteczności ich kontroli. Z obowiązków tych na ogół wywiązywali się wzorowo i w terminie.

W Warszawie przywiezione przez nas materiały oceniał wiceprezes NIK, Bolesław Gałęza. Pochwalił nasz zespół. Pamiętam, że spośród kolegów najbardziej do tego sukcesu przyczynili się: Stefan Baniewicz, Leopold Rulka, Eugeniusz Filip, Zbigniew Gorczyca, Jerzy Jackowski, Apolinary Klonowski, Karol Węgrzyn, Zdzisław Uryn, a także Henryk Cichocki - radca prawny, absolwent Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu.

Po trudnym i pełnym napięć okresie można było odetchnąć i spokojnie zająć się sprawami kadrowymi w delegaturze. Większość inspektorów miała średnie wykształcenie, kilku miało niepełne średnie, ale byli i tacy, którzy studiowali zaocznie. Największy problem był z tymi pracownikami, którzy bez żadnego przygotowania zostali skierowani z innych instytucji do pracy kontrolnej w delegaturze. Wyjątkiem byli inżynierowie rolnictwa i leśnictwa – ich kwalifikacje i umiejętności można było zawsze wykorzystać. Okazało się, że najsłabsi pracownicy pochodzili z obozu, który doprowadził do odejścia z delegatury mego poprzednika.

Przyjmując do pracy zwracałem uwagę, aby ludzie reprezentowali odpowiedni poziom, by mieli wiedzę i doświadczenie. Przyjęliśmy zasadę, że każdy odpowiada za swoje wyniki pracy. Pamiętam, że pierwszą osobą, którą przyjąłem do pracy 1 maja 1959 r. była sprzątaczka, pani Janina Tuszyńska. Pierwszym inspektorem, którego przyjąłem był mgr Bronisław Misiewicz, finansista po Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu. Dobierając kadrę spotykałem się też z trudnościami. I tak np. w 1960 r. do pracy przyjąłem Ludwika Morze, z dyplomem magistra towaroznawstwa po Uniwersytecie Łódzkim. Postawiono zarzut, że kandydat miał 3,5-letni staż pracy, a w NIK wówczas wymagany był staż 5-letni. Po długich rozmowach z wicedyrektorem Departamentu Prezydialnego, Stanisławem Dąbrowskim, zapadła decy-

zja pozytywna. Trafność wyboru była duża, bowiem Ludwik Morze po moim przejściu na emeryturę został dyrektorem naszej delegatury przez następne 10 lat. Zanim został dyrektorem, kilkakrotnie władze olsztyńskie zabiegały o niego, proponując różnorodne stanowiska – on jednak pozostał wierny NIK. Kilku pracowników delegatury, przyjętych do pracy przeze mnie, przeszło do pracy w centrali NIK, a m.in. Klemens Romanowski, Jerzy Kalinowski, Bogumił Masłowski, Stanisław Bobiński – obecnie pracuje w Delegaturze NIK w Poznaniu.

Odchodząc z pracy w NIK podliczyłem, że jako dyrektor przyjąłem do pracy ponad 140 pracowników i tylu też zwolniłem. Przyczyny zwolnień były różnorodne. Podam jeden przykład, aby pokazać, na jakie nieprzewidziane i niepożądane skutki jest narażony inspektor w delegacji służbowej, z dala od domu. Jeden z naszych inspektorów przebywał na kontroli w Bartoszycach. W godzinach popołudniowych spacerując po mieście spotkał znajomego, który go zaprosił na brydża (potem brydż zamienił się w pokera). Inspektor przez dwa dni ograł w karty środowisko bartoszyckie z dolarów, marek, guldenów itp. Miał szczęście w kartach, ale grę zakończyła interwencja milicji w restauracji, gdzie doszło do awantury i zatrzymania w areszcie. Inspektor NIK, znając zasady walk wschodnich, nie dał sobie zrobić żadnej krzywdy, ale ucierpieli milicjanci. Przypadek ten musiał być zakończony dyscyplinarnym zwolnieniem.

Rok 1959, pierwszy rok mego dyrektorowania, to umocnienie pozycji delegatury w województwie, propagowanie wyników naszej pracy oraz nawiązywanie kontaktów z partnerami kontroli. Doceniono starania moje i całego zespołu i pewnie dlatego z okazji święta 22 Lipca odznaczono mnie w Warszawie Srebrnym Krzyżem Zasługi. Życie toczyło się dalej, a ja zauważyłem, że na pieczątce przed moim nazwiskiem jest puste miejsce. Tak żartowałem, ale postanowiłem to zmienić. Po naradzie z żoną podjąłem w 1959 r. zaoczne studia magisterskie na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warszawskiego. Pod kierunkiem profesora Jerzego Starościaka napisałem pracę magisterską i w 1960 r. uzyskałem tytuł magistra prawa. Pieczątka wreszcie była kompletna – nie mówiąc już o uzupełnieniu i rozszerzeniu wiedzy.

Na przestrzeni lat ukształtowały się pewne zasady, których realizacja przynosiła konkretne wyniki. Dwudziestu inspektorów – jak wynikało z planów – w ciągu kwartału miało skontrolować 40 jednostek (każdy po dwie). Tak więc w ciągu roku byliśmy w stanie skontrolować około 160 zakładów, czasem więcej, w zależności od stopnia trudności przeprowadzanej kontroli. Delegatura współpracowała z organizacjami społecznymi lub też kontrolerami związkowymi, spółdzielczymi i innymi. Kontrolowaliśmy z własnej inicjatywy, na wniosek centrali NIK lub interweniowaliśmy na skutek doniesień o przestępstwach bądź nadużyciach gospodarczych wpływających do delegatury z innych instytucji, czasem od osób prywatnych w ramach skarg i zażaleń.

Z biegiem lat wykształcił się zwyczaj zwoływania narad pokontrolnych (o czym już wspomniałem), na których były omawiane ustalenia pokontrolne i wnioski na

przyszłość. Kierownik jednostki kontrolowanej mógł niezwłocznie przystąpić do realizacji wniosków z kontroli, a przedstawiciele jednostek nadrzędnych nad kontrolowanymi mogli upowszechniać wyniki kontroli i wnioski w jednostkach nieobjętych kontrolą. Zdarzało się więc, że po jednej kontroli usprawnienia następowały w innych jednostkach o profilu podobnym do jednostki kontrolowanej.

Delegatura prezentowała wyniki swej pracy nie tylko w jednostce, którą skontrolowano, ale i na różnego rodzaju spotkaniach i naradach. Kierownictwo delegatury (z czasem było dwóch wicedyrektorów) ograniczało się do szerokiej koordynacji wiążącej się z procesem kontroli i upowszechnianiem jej wyników na zewnątrz. Prezentowanie wyników kontroli odbywało się też podczas plenarnych posiedzeń władz wojewódzkich Polskiej Zjednoczonej Partii Robotniczej, Zjednoczonego Stronnictwa Ludowego i Stronnictwa Demokratycznego (głównie dotyczące rzemiosła). Wyniki kontroli były ujęte w opracowaniach zbiorczych po zakończeniu każdej kontroli. Rocznie ukazywało się 20-30 takich opracowań. Ponieważ byłem członkiem Prezydium Wojewódzkiej Rady Związków Zawodowych, to na posiedzeniach Rady informowałem o wynikach pracy delegatury.

W upowszechnianiu wyników kontroli pomagała prasa lokalna i radio. Utrzymywałem bliskie kontakty z dziennikarzami, którzy chętnie korzystali z naszych materiałów. Radio olsztyńskie często relacjonowało wyniki pracy kontrolnej, prezentowano także nasze uwagi. Raz znalazłem się w noworocznej szopce, gdzie występowałem jako ktoś, kto likwiduje zło w życiu gospodarczym i społecznym.

Przedstawiciele organów kontroli, rewizji i inspekcji to byli nasi stali sojusznicy. Delegatura NIK korzystała z pomocy tych organów we wspólnych akcjach kontrolnych. Współpracowaliśmy z inspektorami kontrolno-rewizyjnymi podległymi ministrowi finansów, z Państwową Inspekcją Handlową, podległą ministrowi handlu wewnętrznego, z Inspekcją Zbożową, podległą ministrowi rolnictwa oraz z Centralnym Związkiem Spółdzielczości Pracy. W sprawach nieprawidłowości gospodarczych delegatura współpracowała z milicją, prokuraturą i arbitrażem. Efekty tej współpracy były korzystne dla obu stron. Zawiadomienia do organów ścigania były kierowane wówczas, gdy wyniki kontroli uzasadniały podejrzenie, że przestępstwo zostało popełnione. Ujawnione nieprawidłowości nie odzwierciedlały całokształtu bezprawnego działania i dlatego organy ścigania – za pomocą własnych technik i procedur operacyjnych – zbierały materiały dowodowe umożliwiające pełną ocenę zarzucanego czynu.

W ciągu dziesięcioleci przechodziliśmy też różnorodne reorganizacje. Głównie dotyczyły one zasięgu terytorialnego działania olsztyńskiej delegatury. Do 1975 r. działalność delegatury obejmowała teren województwa olsztyńskiego. Od 1 lipca 1975 r. do 30 czerwca 1976 r. zlikwidowano samodzielną Delegaturę NIK w Olsztynie, ustanawiając ją jako oddział delegatury w Gdańsku. Zostałem dyrektorem oddziału w Olsztynie. Zakresem działania delegatura w Gdańsku obejmowała: woje-

wództwo gdańskie, elbląskie i olsztyńskie. 1 lipca 1976 r. ponownie powołano Delegaturę NIK w Olsztynie, obejmującą swoim działaniem województwo olsztyńskie, ostrołęckie i suwalskie do 31 grudnia 1981 r. Zostałem jej dyrektorem. Od 1981 r. w gestii kontrolnej Delegatury NIK w Olsztynie znalazły się województwa olsztyńskie i ostrołęckie. Suwalskie przeszło do Delegatury NIK w Białymstoku. Stan taki trwał do 31 grudnia 1988 r. Obecnie olsztyńska delegatura działa wyłącznie na terenie województwa warmińsko-mazurskiego. Nie muszę podkreślać, że cykl zmian nie wpływał korzystnie na pracę inspektorów oraz kierownictwa delegatury. Niejednokrotnie przy tych samych siłach i środkach trzeba było pracę pomnożyć przez trzy.

W 1976 r. zmieniono Konstytucję Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej i w art. 35 przekazano nadzór nad Najwyższą Izbą Kontroli – prezesowi Rady Ministrów, a nowa ustawa z 27 marca 1976 r. o NIK określała nowe zasady funkcjonowania Izby. Wróciliśmy jakby do dawnego Ministerstwa Kontroli Państwowej, zniesiono delegatury, a powołano okręgowe urzędy kontroli. Kadra inspektorska pozostała ta sama, zmieniły się tylko nazwy stanowisk. Czas pokazał, że nie były to trafne rozwiązania. Po latach wrócono do starych, wypróbowanych form organizacyjnych, a NIK stała się niezależną instytucją usytuowaną w konstytucji na czołowym miejscu.

Działalność delegatury olsztyńskiej w latach kiedy byłem jej dyrektorem może być przedmiotem prac magisterskich czy studiów doktoranckich. Akta częściowo (z pierwszych okresów) znajdują się w archiwach NIK w Warszawie, a od 1975 r. w Archiwum Państwowym w Olsztynie. Dziś z perspektywy lat mogę powiedzieć, że pracy w NIK wiele zawdzięczam, przede wszystkim ludziom, których tu spotkałem, ich mądrości i zdolnościom organizacyjnym. Wszak procesy kontrolne i ich efektywność od tego zależą. Bardzo wysoko ceniłem prezesa NIK Konstantego Dąbrowskiego. Często przyjeżdżał do Olsztyna, był bowiem przez kilka kadencji posłem na Sejm z woj. olsztyńskiego. Bywałem na spotkaniach prezesa-posła ze społeczeństwem. Do dziś pamiętam jego starania poselskie o szpital w Działdowie, kładkę nad torami w Morągu czy też o to, żeby pociąg pospieszny z Warszawy do Gdańska zaczął się zatrzymywać na stacji kolejowej Prabuty. Mój udział w tych spotkaniach polegał na „podrzucaniu" posłowi stosownych informacji lokalnych, dotrzymywaniu towarzystwa, a czasem niesieniu pomocy w nietypowych, a nawet humorystycznych sytuacjach. Na przykład na spotkaniu w Morągu, gospodarze chcąc uhonorować prezesa NIK i posła usadowili go obok orkiestry dętej w pełnym składzie, która przygrywała podczas spotkania. Hałas był niesamowity. Ocaliłem zmysł słuchu prezesa prosząc organizatorów, aby orkiestra grała pięknie, ale z dala od stołu prezydialnego.

Miałem też wiele kontaktów służbowych z wiceprezesami NIK: Bolesławem Gałęzą, Aleksandrem Schmidtem, Antonim Radlińskim, Tadeuszem Bejmem, Tadeuszem Materką. Od nich uczyłem się wszelkiej dyplomacji niezbędnej na stanowiskach kierowniczych. Również z wiceprezesem NIK Władysławem Piłatowskim i dyrektorem Departamentu Prezydialnego Antonim Konaszycem wiąże

się wspomnienie dnia, w którym kardynał z Krakowa Karol Wojtyła został papieżem. Otóż 17 października 1978 r. odbywało się okresowe spotkanie wiceprezesa W. Piłatowskiego i dyrektora A. Konaszyca z pracownikami delegatury. Po spotkaniu odprowadziłem gości do hotelu i zwróciłem uwagę, że zarówno na ulicach, jak i w hotelu jest niezwykle rojno i gwarno. Wszyscy mówili na jeden temat – wyboru Polaka na papieża. My również zaczęliśmy mówić na ten temat i wybiegaliśmy daleko w przyszłość. Mimo że dyskusja była ciekawa, to i tak nie przewidzieliśmy wszystkiego co nastąpiło w Polsce, Europie i na świecie m.in. w związku z tym wyborem.

Wiceprezesa NIK Antoniego Radlińskiego poznałem jeszcze przed jego przejściem do NIK, kiedy był ministrem przemysłu chemicznego. Za jego kadencji wybudowano i oddano do użytku największy zakład w województwie – Olsztyńskie Zakłady Opon Samochodowych. Jako wiceprezes NIK nadal interesował się „olsztyńskimi oponami", a my staraliśmy się jak najwięcej wiedzieć o tym zakładzie.

Delegatura olsztyńska współpracowała z niektórymi zespołami w centrali NIK, a także z Departamentem Administracyjno-Gospodarczym, kierowanym przez dyrektora Władysława Gołąbka. Z departamentem tym miałem wyjątkowo sporo kontaktów, a to m.in. z tej racji, że pomagałem w organizowaniu na Warmii i Mazurach kolonii letnich dla dzieci pracowników NIK z całej Polski. Warmia i Mazury były i są jedną z najpiękniejszych dzielnic kraju. Kolonie były usytuowane w pobliżu lasów i jezior w okolicach Działdowa, Kisielic, Lidzbarka Warmińskiego, Ublika k.Giżycka itd., i na pewno zostały w pamięci dzieci - dziś dorosłych ludzi - na zawsze. Dużo serca w przygotowania wkładała bardzo energiczna i dobra organizatorka Felicja Kostrzewa, pracownica tego departamentu, obecnie – jak się dowiedziałem – już na emeryturze.

Bardzo dobrze województwo olsztyńskie znał również prezes Mieczysław Moczar. W latach 1948-1952 był tu wojewodą, a w okresie późniejszym ministrem państwowych gospodarstw rolnych. Pamiętam, że przygotowując materiały kontrolne z delegatury na kolegium NIK czy inne narady musiałem jednocześnie mieć pełną znajomość spraw województwa. Ale i tak prezes potrafił mnie zaskoczyć, pytając podczas obrad Kolegium np. jaka jest cena cielęciny na „czarnym rynku", jaka była wydajność z 1 ha czterech podstawowych zbóż w okresie międzywojennym w Prusach Wschodnich, jakie są obecnie nastroje wśród ludności autochtonicznej, ukraińskiej itp. Odpowiadałem na te i podobne pytania jak mogłem, ale moja wiedza nie obejmowała aż tak szerokiego wachlarza spraw. Prezes Moczar lubił Warmię i Mazury, był częstym gościem w Łańsku – ośrodku wypoczynkowym Urzędu Rady Ministrów. Tam też niekiedy odbywały się okresowe spotkania. Najczęściej jednak odwiedzał naszą delegaturę prezes Tadeusz Hupałowski. Znał nasze warunki pracy i pomagał w różnych sprawach, m.in. po pożarze delegatury w 1986 r., który zniszczył pomieszczenia, część dokumentów i sprzętu biurowego.

Końcowe lata mej pracy zbiegły się z okresem przemian ustrojowych. Praca terenowa nie pozwalała na aktywne i codzienne włączanie się w nurt przemian. Pracownicy nasi starali się mimo wszystko wyrażać swoje poglądy czy to na zebraniach, czy w gorących dyskusjach w mniejszych gronach. Pisząc o tym okresie nie można zapomnieć, że się było Polakiem, że miało się za sobą trudne lata, że było się w zaklętym kręgu niemożności, z dala od prawdziwej demokracji. Nadal jeszcze jest daleko do pełnego zrozumienia tych spraw, czego doświadczamy na co dzień.

Nadszedł czas mego przejścia na emeryturę. Pracownicy delegatury z wiceprezesem Bogdanem Łysakiem oraz dyrektorem Departamentu Kadr Józefem Markiewiczem, a także Klemensem Romanowskim dyrektorem Zespołu Pracy, Spraw Socjalnych i Zdrowia – którego przed laty przyjąłem do pracy w Delegaturze NIK w Olsztynie – bardzo serdecznie mnie pożegnali. Prezes NIK prof. Walerian Pańko przesłał pismo z podziękowaniem za wieloletnią pracę i wieloletnie „dyrektorowanie" oraz z życzeniami dobrego odpoczynku i pomyślności na dalsze lata.

Pozostawiłem delegaturę dobrze zorganizowaną, z kadrą o wysokich kwalifikacjach, przygotowaną do wykonywania obowiązków w nowych warunkach.

Po moim odejściu dyrektorem delegatury został mgr Ludwik Morze, a następnie mgr Antoni Stupiński. Obu przyjmowałem do pracy w NIK, a w przypadku Antoniego Stupińskiego cieszyłem się z tego awansu jeszcze bardziej, ponieważ był on pierwszym urodzonym po wojnie młodym człowiekiem przyjętym przeze mnie do pracy w Delegaturze NIK w Olsztynie.

Nadal utrzymuję kontakty z pracownikami delegatury i emerytami. Spotykamy się towarzysko lub na większych okolicznościowych zebraniach. Nadal interesują mnie losy delegatury, ludzie tu pracujący, metody pracy, plany na przyszłość itp. Mimo że od kilku lat wiedziemy z żoną typowy żywot emerytów – odpoczywamy, najchętniej na działce nad jeziorem Kalwa, cieszymy się wnukami itp. – to nadal czuję się cząstką wielkiej kontrolerskiej rodziny, a zwłaszcza tej olsztyńskiej – i tak to już chyba pozostanie. Staram się być, na tyle ile mogę, użyteczny społecznie – jestem ławnikiem Sądu Okręgowego w Olsztynie, członkiem Prezydium Polskiego Związku Emerytów, Rencistów i Inwalidów oraz olsztyńskiego oddziału Związku Sybiraków. Nadal mieszkam w Olsztynie, w najpiękniejszej polskiej krainie warmińsko-mazurskiej.

Edward Tomkiewicz

*

OD INSPEKTORA DO DORADCY PREZESA NIK

W Najwyższej Izbie Kontroli pracowałem w latach 1960-2002 zajmując stanowiska: inspektora, doradcy, wicedyrektora i dyrektora delegatury oraz doradcy prezesa NIK. Niejednokrotnie sam się zastanawiam, jak się to stało, że prawie całe życie zawodowe przepracowałem w NIK. A zaczęło się wszystko w 1956 r., kiedy wracając znad morza do Łomży miałem przerwę w podróży w Olsztynie. Po zwiedzeniu miasta i kąpieli w jeziorze stwierdziłem, że chciałbym zamieszkać w tym pięknym mieście z tyloma jeziorami. Po ukończeniu studiów w 1957 r. podjąłem w Olsztynie pracę, z którą wówczas nie było większych problemów, natomiast problemem było zdobycie mieszkania. Sprawa dla mnie bardzo istotna, ponieważ miałem rodzinę i dlatego, kiedy usłyszałem, że Delegatura NIK w Olsztynie przyjmując do pracy oferowała istotną pomoc z uzyskaniem mieszkania, natychmiast się tam zgłosiłem.

Skierowano mnie do centrali NIK na wstępną rozmowę. Starszy, miły pan po zapoznaniu się z moimi dokumentami stwierdził, że owszem, praca jest, ale jestem zbyt młody i bez należytego doświadczenia. Mina mi trochę zrzedła, ale na drugi dzień zadzwonił pan dyrektor E. Tomkiewicz – informując że zostałem przyjęty. Pracę w Delegaturze NIK w Olsztynie rozpocząłem 1 grudnia 1960 r., nie mając należytego doświadczenia zawodowego i życiowego. Nie zostałem objęty żadnym szkoleniem przygotowawczym, nie wiem, czy w tym czasie w ogóle były jakieś szkolenia dla nowo przyjętych. Dwa tygodnie po przyjęciu i po zapoznaniu się z obowiązującą dokumentacją, w połowie grudnia 1960 r. zostałem skierowany na samodzielną kontrolę skargową.

W tym czasie w delegaturze pracowało około 20 inspektorów, ludzi w wieku 40-50 lat, głównie ze średnim wykształceniem. Byłem wśród nich najmłodszy, zostałem przyjęty przez środowisko życzliwie, wręcz ciepło. Wkrótce z większością pracowników byłem po imieniu, oczywiście z ich inicjatywy.

Jako inspektor pracowałem ponad 5 lat. W mojej pamięci pozostało wiele kontroli, w tym dwie zapamiętałem szczególnie. Jedna z nich, skargowa, dotyczyła przedsiębiorstwa budowlanego. Przedsiębiorstwo to było zaniedbane organizacyjnie, ze skłóconym kierownictwem, permanentnie poddawane różnym kontrolom. Po podsumowaniu ustaleń kontroli NIK oraz innych organów dyrekcja została odwołana, co uspokoiło załogę, a ja byłem usatysfakcjonowany skutecznością kontroli. Druga natomiast dotyczyła problemów inwalidztwa. Wyniki kontroli były rażąco krytyczne, a zakończenie kontroli odbyło się nietypowo – jak na lata sześćdziesiąte – ponieważ mogłem omówić ustalenia kontroli na konferencji prasowej.

W 1966 r. zostałem doradcą ekonomicznym i byłem nim aż do 1980 r. Jako doradca nadzorowałem kontrole w przemyśle, obrocie towarowym, a także w oświacie i kulturze. Nadzorowałem też, a niekiedy prowadziłem kontrole budżetu. Jako koor-

dynator kontroli byłem przekonany o konieczności pobytu niemal w każdej jednostce, a w przypadkach kontroli trudniejszych i bardziej skomplikowanych nawet kilkakrotnego. Starałem się sumiennie realizować ten obowiązek, z korzyścią i dla kontroli, i dla delegatury.

Poza kontrolami koordynowanymi podejmowaliśmy również własne, niekiedy o zasięgu wojewódzkim. Jednym z ciekawszych zagadnień badanych przez delegaturę olsztyńską w połowie lat siedemdziesiątych były krzyżujące się przewozy PKP. Badaliśmy ten temat wychodząc poza teren woj. olsztyńskiego, jeśli tego wymagały trasy kontrolowanych przewozów wyrobów betonowych, pasz i zbóż oraz drewna. Ustalenia były interesujące, bowiem przewozy PKP – zgodnie z ówcześnie obowiązującymi przepisami – miały odbywać się na odległość nie mniejszą niż 100 km, w związku z czym np. do Pieniężna przewożona była pasza z Gdańska, a z wytwórni pasz w Pieniężnie ten sam rodzaj pasz wywożony był na odległość powyżej 100 km.

Bardzo interesującą kompleksową kontrolę przeprowadziła nasza delegatura NIK badając w 1978 r. działalność Urzędu Wojewody Suwalskiego. Wzięli w niej udział również inspektorzy z Zespołu Administracji i Gospodarki Terenowej NIK. Objęto nią m.in. Urząd Wojewódzki w Suwałkach oraz podległe bądź nadzorowane jednostki. W naradzie pokontrolnej uczestniczyło kierownictwo woj. suwalskiego, a ze strony NIK – wiceprezes Tadeusz Bejm, dyrektor Zespołu Administracji i Gospodarki Terenowej Edmund Twardowski, dyrektor delegatury olsztyńskiej Edward Tomkiewicz oraz ja, jako koordynator kontroli. Wyniki tej kontroli omówiono również na Kolegium NIK, na którym wiceprezes Tadeusz Bejm stwierdził, że „został zaskoczony tak poważnymi nieprawidłowościami ustalonymi przez Delegaturę NIK w Olsztynie", a na końcu – nieco ciszej – dodał: „nie przypuszczałem nawet, że tyle niedoskonałych unormowań prawnych powstało w okresie mojego ministrowania w administracji".

Jako doradca ekonomiczny pracowałem wspólnie w jednym pokoju z doradcą prawnym – nieżyjącym już mgr. Henrykiem Cichockim. Był to okres dostatecznie długi na wspólne zapoznanie. Często dyskutowaliśmy o ustaleniach kontroli i o efektach badań kontrolnych. Zaskakiwał mnie wszechstronnym podejściem do wyników kontroli i możliwościami różnorodnych rozwiązań. Przez kilkanaście lat wspólnej pracy dużo się obaj nauczyliśmy i poznaliśmy wiele tajników pracy kontrolnej.

Po 20 latach pracy, w 1980 r. zostałem wicedyrektorem Delegatury NIK w Olsztynie. W latach 1980-1981 braliśmy udział w ogólnopolskiej kontroli realizacji prywatnych inwestycji budowlanych na terenie woj. olsztyńskiego i ostrołęckiego (słynna uchwała VI Plenum KC PZPR). Kontrola, którą objęto łącznie 22 jednostki, ujawniła wiele przypadków nadużywania stanowisk kierowniczych w aparacie partyjnym administracji państwowej i gospodarczej dla uzyskania osobistych korzyści materialnych przy budownictwie letniskowym. Po tej kontroli skierowano kilka spraw do prokuratury, jednak po 13 grudnia 1981 r. sprawy te zostały umorzone.

W 1991 r. w lipcu odszedł na emeryturę długoletni dyrektor mgr Edward Tomkiewicz, a mnie powołano na dyrektora delegatury olsztyńskiej. Przed podjęciem decyzji o mianowaniu na to stanowisko nowy prezes NIK prof. Walerian Pańko poprosił mnie na rozmowę dotyczącą pracy delegatury. Była to rozmowa długa, interesująca i niestety ostatnia – wkrótce bowiem prezes Pańko zginął w wypadku samochodowym. Na dyrektora delegatury powołał mnie wiceprezes Piotr Kownacki 1 listopada 1991 r., a na zastępcę – Antoniego Stupińskiego, obecnego dyrektora delegatury.

Zmiany ustrojowe zmieniły i zintensyfikowały pracę Najwyższej Izby Kontroli. Zadania i zakres działań określiła nowa ustawa o NIK z 23 grudnia 1994 r. Nowe przepisy zmieniły również sposób dokumentowania faktów kontrolnych w protokołach, a także przedstawiania ustaleń w wystąpieniach pokontrolnych. Powoli przestawialiśmy się na nowe formy działania, studiowaliśmy nową ustawę o NIK na specjalnych szkoleniach, śledziliśmy doświadczenia kontrolne krajów o utrwalonej demokracji i podnosiliśmy poziom własnej pracy. Poza kierowaniem pracą delegatury, w latach dziewięćdziesiątych byłem członkiem Rady ds. Informatyzacji NIK, a w latach 1995-2001 brałem udział w szkoleniu teoretycznym w ramach aplikacji kontrolerskiej inspektorów przyjętych do pracy w NIK.

Przystępując do pracy w NIK w 1960 r. nie sądziłem, że będę w niej pracował aż do emerytury, czyli 42 lata. Kilkakrotnie (w latach sześćdziesiątych i siedemdziesiątych) otrzymywałem propozycje zmiany pracy, jednak nie wyrażono zgody na moje odejście z NIK. Wystąpiłem więc do prezesa NIK z prośbą o zgodę na dodatkowe zatrudnienie w szkolnictwie i przepracowałem w nim 10 lat – mam nadzieję, że z pożytkiem dla młodzieży.

W lipcu 2001 r. złożyłem rezygnację ze stanowiska dyrektora delegatury, przechodząc na stanowisko doradcy prezesa NIK. Dyrektorem delegatury NIK został dotychczasowy zastępca – Antoni Stupiński. A ja – żegnany uroczyście i serdecznie przez dyrekcję i pracowników delegatury – z dniem 30 kwietnia 2002 r. odszedłem, na własną prośbę, na emeryturę.

Ludwik Morze

*

PRAWIE CAŁE ŻYCIE ZAWODOWE ZWIĄZAŁEM Z NIK

W Najwyższej Izbie Kontroli pracuję od 1 czerwca 1970 r. (przyszedłem tu 10 lat później od dyrektora Ludwika Morze), zajmując kolejno stanowiska: inspektora, starszego inspektora i głównego specjalisty kontroli państwowej oraz doradcy ekonomicznego, wicedyrektora, a od lipca 2001 r. – dyrektora delegatury. Jestem więc kolejnym dyrektorem Delegatury NIK w Olsztynie wywodzącym się z kadry kontrolerskiej. Wspomnienia osobiste i historia delegatury olsztyńskiej przedstawiona przez moich poprzedników w znacznej części pokrywają się z okresem mojej pracy w NIK. Dlatego też własne spostrzeżenia i refleksje ograniczę do ostatnich dwóch lat, tj. do okresu kierowania delegaturą.

W stosunku do lat wcześniejszych nowym elementem w działalności kontrolnej delegatury stała się współpraca z organami kontrolnymi zrzeszonymi w międzynarodowych organizacjach, np. w INTOSAI i EUROSAI. Na początek zlecono naszej delegaturze – decyzja prezesa NIK z lutego 2003 r. – przeprowadzenie kontroli Elbląskiego Stowarzyszenia Wspierania Inicjatyw Pozarządowych w zakresie realizacji umowy zawartej ze Wspólnotą Europejską. Przedmiotem badań było sprawdzenie prawidłowości wykorzystania funduszy przedakcesyjnych Phare. Kontrola ta stanowiła komponent kontroli budżetowej krajów Unii Europejskiej oraz państw kandydujących. Została przeprowadzona nie tylko zgodnie z procedurami NIK, ale również z uwzględnieniem unijnych procedur kontrolnych. Dla jej realizacji niezbędna była znajomość języka angielskiego w stopniu pozwalającym na zrozumienie dokumentów otrzymanych z ETO oraz na bezpośredni kontakt z koordynatorem kontroli – pracownikiem ETO. Kontrola ta wymagała również innego spojrzenia na budżet i jego źródła finansowania, gdyż po raz pierwszy w badaniach uwzględniono nie tylko polskie uregulowania prawne, ale również specyfikę uregulowań unijnych. Można więc powiedzieć, że delegatura olsztyńska była pionierem w międzynarodowej współpracy z ETO w działaniach kontrolnych. Wyniki tej kontroli, przekazane w języku angielskim, zostały przyjęte przez kierownictwo ETO i pozytywnie ocenione.

Warto wspomnieć i o tym, że aktualnie delegatura – stosownie do decyzji prezesa NIK – jest na etapie uzgadniania kontroli, która ma być prowadzona równolegle z Izbą Obrachunkową Federacji Rosyjskiej. Tematyka kontroli dotyczy transgranicznego przemieszczania odpadów pomiędzy Polską a Rosją – obwodem kaliningradzkim.

Poza wspomnianymi kontrolami wykonujemy badania kontrolne planowe i pozaplanowe, starając się zarówno o jakość wyników kontroli, jak i terminowość. W podnoszeniu jakości pracy kontrolnej bardzo pomagają nam różne spotkania, narady, problemowe dyskusje w centrali NIK oraz fachowe publikacje w periodykach wydawanych przez NIK. Jedną z ciekawszych form wymiany doświadczeń w zakresie realizacji bieżących zadań kontrolnych były tzw. narady strefowe z udziałem

kierownictw departamentów i delegatur oraz nadzorujących te jednostki wiceprezesów NIK. W 2002 r. dwukrotnie organizatorem takich narad była delegatura olsztyńska.

Narady te wspominają sympatycznie wszyscy uczestnicy, bowiem oprócz dyskusji zawodowych, niekiedy bardzo interesujących i aktualnych, oprócz wskazówek i decyzji wiceprezesa co do różnych, nieraz codziennych spraw z życia kontrolerów, gospodarze narady mogli na zakończenie przedstawić uroki swojego regionu – a my na Warmii i Mazurach mamy wiele przepięknych miejsc do zwiedzania.

Również w 2002 r. wydarzeniem dla pracowników była wizytacja delegatury dokonana przez prezesa Najwyższej Izby Kontroli – Mirosława Sekułę. Pracownicy mogli porozmawiać z prezesem osobiście, prezes poznał m.in. warunki naszej pracy i ocenił – że nie są najlepsze. Wizyta zaowocowała więc podjęciem przez kierownictwo NIK decyzji o zmianie siedziby delegatury i poprawie dotychczasowych, bardzo trudnych warunków lokalowych.

Zostałem zobowiązany do rozpoznania i wskazania odpowiedniego obiektu na nową siedzibę. Po różnych oględzinach i sprawdzaniach zaproponowałem budynek przy ulicy Artyleryjskiej, zajmowany wcześniej przez wojsko (a ściślej przez orkiestrę wojskową). Obiekt ten wraz z działką został przekazany przez Agencję Mienia Wojskowego nieodpłatnie w trwały zarząd Najwyższej Izbie Kontroli, z przeznaczeniem na siedzibę delegatury. Decyzję w tej sprawie podpisał prezes AMW w październiku 2002 r. Aktualnie w budynku tym prowadzone są roboty remontowo-adaptacyjne, których zakończenie zaplanowano na kwiecień 2004 r.

Przeniesienie delegatury do nowego obiektu (zdjęcie zamieszczamy w serwisie – red.) zdecydowanie poprawi dotychczasowe warunki pracy, mimo zwiększenia o 10 etatów planowanego limitu zatrudnienia. Obecnie w delegaturze olsztyńskiej zatrudnionych jest łącznie 40 pracowników (w tym 8 kobiet), a mianowicie: dyrektor, 2 wicedyrektorów, 6 doradców, 24 kontrolerów oraz 7 pracowników administracyjnych i obsługi. Struktura wykształcenia 33-osobowej kadry nadzorującej i wykonującej czynności kontrolne jest zróżnicowana: najwięcej pracowników ma wykształcenie prawnicze i administracyjne (11), ekonomiczne (8) oraz techniczne (8); pozostałe 6 osób legitymuje się wykształceniem rolniczym, przyrodniczym i humanistycznym.

Bezpośredni nadzór nad działalnością delegatury olsztyńskiej aktualnie sprawuje wiceprezes NIK Piotr Kownacki.

Antoni Stupiński

SYGNAŁY O KSIĄŻKACH

Krzysztof Czerwiński, Henrik Grocholski: **Podstawy audytu wewnętrznego**, Wydawnictwo LINK, Szczecin 2003, s. 346.

Jest to przegląd międzynarodowych standardów dotyczących audytu wewnętrznego, kontroli zewnętrznej i audytu informatycznego w Polsce. W kolejnych rozdziałach znajdują się informacje na temat standardów Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA), standardów INTOSAI, standardów ISACA (audyt informatyczny) i standardów COBIT (zarządzania i kontroli systemów informatycznych). Zawarto tu m.in. przykładowe opracowanie statutu zespołu audytu wewnętrznego, przykładowy plan pracy audytu wewnętrznego, wykaz obszarów ryzyka audytu, kwestionariusz samooceny pracy, lista kontrolna punktów do rewizji, tabele statystyczne. W publikacji zamieszczono także leksykon terminologii stosowanej w audycie wewnętrznym i wykaz literatury przedmiotu.

Analiza zmian w prawie polskim w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej: konsekwencje dla konsumentów i przedsiębiorców, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 2003, s. 362.

Opracowanie przedstawia dokonywane i planowane zmiany w przepisach, które zaczną funkcjonować w okresie bezpośrednio poprzedzającym akcesję oraz z dniem wejścia Polski do Unii Europejskiej. Dla wybranych dziedzin uwzględnia dotychczasowe efekty dostosowania polskiego prawa oraz przewidywane, wynikające z przyszłego członkostwa Polski w Unii. Adresatami książki są przedsiębiorcy, producenci towarów, rolnicy, producenci artykułów rybnych, usługodawcy i konsumenci oraz samorządy.

Raport „Stan środowiska w Polsce w latach 1996-2001", Inspekcja Ochrony Środowiska, Warszawa 2003, s. 269.

Jest to trzecie wydanie raportu prezentującego ocenę stanu środowiska przyrodniczego w Polsce w latach 1996-2001. W poszczególnych rozdziałach zebrano na-

stępującą problematykę: odpady, zanieczyszczenie i zakwaszenie powietrza, rzeki, jeziora, zbiorniki zaporowe, osady denne w wodach powierzchniowych, Morze Bałtyckie i strefa przybrzeżna, wody podziemne, gleby, przyroda, lasy, hałas, promieniowanie jonizujące, promieniowanie elektromagnetyczne. Ocenę większości zagadnień przeprowadzono opierając się na wymaganiach prawnych obowiązujących w omawianym okresie, w tym głównie na ustawie z 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska oraz ustawie z 24 października 1974 r. – Prawo wodne. Zastosowano następujący sposób prezentacji zagadnień: presja – stan – przeciwdziałania. W ramach presji omówiono źródła zanieczyszczeń najbardziej typowe dla Polski oraz najbardziej istotne z uwagi na wielkość ich emisji oraz wpływ na środowisko. Opis stanu zawiera informacje o jakości poszczególnych komponentów środowiska, zachodzących zmianach oraz obserwowanych trendach. W ramach przeciwdziałań omówiono wybrane zagadnienia dotyczące podejmowanych inicjatyw, zarówno legislacyjnych, jak i technicznych, które mają zaowocować poprawą jakości środowiska. Zamieszczono również wiele tablic, tabel, wykresów, map i ilustracji.

SPIS TREŚCI

Janusz Maj – **Przychody i rozchody budżetu państwa** 3
Tadeusz Chrościcki – **Sytuacja społeczno-gospodarcza Polski z zarysem prognozy średnioterminowej** 30
Paweł Wieczorek – **Perspektywy polityki regionalnej Unii Europejskiej** . 49

*

Rafał Padrak – **Zasada dwuinstancyjności postępowania kontrolnego NIK** (ciąg dalszy dyskusji) 63

USTALENIA NIEKTÓRYCH KONTROLI

Lucyna Tazbir – **Kto i jak zarządza portami morskimi** 68
Edmund Waśko, Tadeusz Dziuba – **Nadzór administracji celnej nad składami i agencjami celnymi** 73
Józef Kalisz, Marian Tomaszewski – **Gospodarka zasobami mieszkaniowymi gmin** 82
Henryk Gierełło – **Parki krajobrazowe piękne i pożyteczne są!** 93

RELACJE, POLEMIKI

Wiesław Karliński – **Nowe techniki w kontroli wykonania budżetu państwa** 101

*

Listy do redakcji
Adam Zych – **W sprawie dróg** 125

WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA

Jacek Mazur – **Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Narodowym Urzędzie Kontroli Wielkiej Brytanii** (W zakresie kontroli finansowej**)** 130

*

Urząd Audytora Generalnego – najwyższym organem kontroli Norwegii – opr. Monika Skrzypiec 156
Oficjalna wizyta delegacji Najwyższej Izby Kontroli w Izbie Obrachunkowej Ukrainy – A. R. 159

TROCHĘ HISTORII

Stanisław Markowski – **Informacje o Jakubie Krzemieńskim i Tadeuszu Tomaszewskim – prezesach NIK – zaczerpnięte z pamiętników Felicjana Sławoja-Składkowskiego i Jerzego Lerskiego** 161

Delegatury NIK o sobie – Olsztyn
Byłem dyrektorem tej jednostki przez 32 lata 168

Sygnały o książkach 184

CONTENTS

Janusz Maj – **State Budget Incomes and Expenditures** 3

The issue of budget deficit should define the starting point for presenting characteristics of state budget incomes and expenditures. The deficit level constitutes one of basic criteria for creating budget policy implemented by the state. Occurrence of budget deficit, and, in particular, its growth, is considered to be a symptom of loosening the policy of the state. The deficit level, and, in the first place this indicator which shows its relation to the GNP, will, among others, influence a given country's position in international investment rankings. In Poland's current situation, the budget deficit level is of importance for the pace of our economy's approaching the economies of EU member states.

Tadeusz Chrościcki – **Poland's Social and Economic Situation and Outline of Medium Term Forecast** 30

Symptoms of improvement in Poland's economic situation and strengthening of growth tendencies are becoming clearer and clearer. They include animation in industrial production, transportation and internal trade, good exportation results, increasing effectiveness in functioning of economic programs. They are accompanied by occurrence of low inflation and implementation of less restrictive monetary policy. Perspectives of precipitated growth are not free from threats; most important include persistently difficult situation in the labor market, a considerable imbalance in public finances as well as low level of national savings. State budget results do not indicate occurrence of the threat that the 2003 statutory deficit limitation could be exceeded.

Paweł Wieczorek – **Regional Policy Perspectives in the EU** 49

The EU strongly varies in terms of social and economic development levels, as well as inhabitants' work and living conditions. Regional differentia-

tion is a consequence of changes occurring in social and economic structures of the EU member states. They are caused by advancement in European integration, in particular by establishing a unitary internal market, as well as the economic and currency union within which there functions the common currency zone. Regional policy constitutes one of most important, although not fully developed directions for pursuing EU activity at the community level.

*

Rafał Padrak – **The Principle of the SCC Two-Instance Audit Procedure** (Discussion Continued) 63

The author presents his answer to the polemic article titled !!!!... by Małgorzata Niezgódka-Medek (referring to the article titled „Rules of the SCC Audit Proceedings", both articles to be found in „The State Audit [Kontrola Państwowa] 4/2003") and are aimed at explaining some expressions which evoke doubts among readers.

THE SETTLEMENTS OF SOME CONTROLS

Lucyna Tazbir – **Sea Harbors – Who Manages Them and How They Do It?** ... 68

The entities, which manage harbors, cover only one part of harbor infrastructure. This is true not only of big ports, of fundamental importance for national economy, but also of small ones. This state of things makes work of entities responsible for managing harbors more difficult. The current situation is caused by shortcomings in the 1997 Act on Sea Harbors and Quays.

Edmund Waśko, Tadeusz Dziuba – **Supervision of Storage Areas and Customs Agencies by Customs Administration** 73

Supervision of storage areas and customs agencies by customs administration was assessed as insufficient. Since regulations aimed at securing property were not observed, and reviews of goods submitted to the customs procedure of issuing permissions for trade were not carried out in full scope. Yet, while comparing previous audit findings with the current ones, it is possible to state that the supervision exercised over stores and agencies has become more effective.

Józef Kalisz, Marian Tomaszewski – **Managing Gminas' Housing Resources** 82

In many gminas, many-year programs for managing housing resources were never adopted, as a result of which the rules for renting office space or carrying out sales of flats were never defined, no long-term strategy for privatization of the communalized housing substance was developed, the resource management was incorrect, etc. One part of gminas had no insight into the technical condition of their own housing resources and exercised insufficient supervision of landlords. There also were shortages of financial resources allocated to fund refurbishment works and modernization. All the above contributed to gradual decapitalizing of flats.

Henryk Gierełło – **Landscape Parks – How Beautiful and Useful They Are!** 93

Creating landscape parks and imposing the obligation to observe legal requirements in their area creates special social and economic problems. Arable and forest lands, along with other estates located in the park area, are left available for economic use, but with many bans and limitations imposed on the right to use them, especially in cases, when the land could be used for non-farming and non-forestry aims. These problems occur with a special intensity in those regions, which attract tourists. The audit disclosed dissatisfactory preparation in legal and organizational terms, and insufficient protection of landscape parks in economic and technical terms.

RELATIONS, POLEMICS

Wiesław Karliński – **New Techniques in State Budget Execution Audit** 101

*

Letters to the Editor
Adam Zych – **On Roads** 125

INTERNATIONAL COOPERATION

Jacek Mazur – **United Kingdom NAO Quality Assurance Procedures** (in Financial Audit) 130

*

Office of Auditor General of Norway – dev. by Monika Skrzypiec 156
Visit paid by Official Delegation of the SCC to the Accounting Chamber of the Ukraine – A. R. 159

A BIT OF HISTORY

Stanisław Markowski – **Jakub Krzemieński and Tadeusz Tomaszewski – Presidents of the SCC in Memoirs by Felicjan Sławoj-Składkowski and Jerzy Lerski** 161

SCC Field Offices in Self-Portraits – Olsztyn
Having Worked 32 years as an SCC Field Office Director 168

Notes About New Books 184

Szanowni Prenumeratorzy !

Koszt zaprenumerowania „Kontroli Państwowej" na 2004 r. nie zmienił się i wynosi 72 zł (w tym VAT – stawka O%) za 1 komplet, czyli 6 zeszytów (cena 1 zeszytu = 12 zł).

Uprzejmie prosimy o wpłacanie na nasze konto kwoty za prenumeratę na 2004 r. i o wysłanie – jednocześnie z dokonaniem wpłaty – zamówienia do redakcji z podaniem numeru NIP i upoważnieniem do wystawienia faktury bez Państwa podpisu. Dopiero po otrzymaniu wpłaty redakcja wystawi fakturę VAT z potwierdzeniem otrzymania tej wpłaty.

Terminy przyjmowania prenumeraty na 2004 r.: IV kwartał 2003 r. – I kwartał 2004 r.

Konto NIK:
NBP O/O Warszawa, nr 06 1010 1010 0036 7822 3100 0000,
Najwyższa Izba Kontroli,
Prenumerata „Kontroli Państwowej" na 2004 r.

Bardzo prosimy o adnotację: Prenumerata „Kontroli Państwowej" na 2004 r.

KOMITET REDAKCYJNY:

Zbigniew Cieślak, Adam Lipowski, Teresa Liszcz,
Stanisław Markowski, Barbara Matosiuk (redaktor naczelna),
Jacek Mazur, Małgorzata Niezgódka-Medek,
Czesława Rudzka-Lorentz, Janusz Witkowski, Marek Zająkała.

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Adres redakcji: Najwyższa Izba Kontroli, 00-950 Warszawa, ul. Filtrowa 57, Telefon: centrala NIK: 825-44-81, 825-32-71; red. nacz. Barbara Matosiuk, p. 5011, tel. 825-41-86 i 401; sekr. red. Barbara Dolińska, p. 5013, tel. 739; red. Barbara Odolińska, red. Joanna Kulicka, p. 5012, tel. 825-18-17 i 781; prenumerata: tel. 825-18-17, p. 5012.
Nasz adres w sieci INTERNET: e-mail: KPred@nik.gov.pl; http://www.nik.gov.pl

Cena egzemplarza – 12 zł. Prenumerata roczna – 72 zł.
Wpłaty na konto:
NBP O/O Warszawa, nr 06 1010 1010 0036 7822 3100 0000, Najwyższa Izba Kontroli.

Nakład 1000 egz. Papier xerox 80 g. Oddano do składu we wrześniu 2003 r.
Skład, łamanie, druk okładek: Oficyna Drukarska WiP, Mszczonów.

Fot. archiwum del. Olsztyn

Siedziba Delegatury Najwyższej Izby Kontroli w Olsztynie od 1958 r. przy ul. Tadeusza Kościuszki 78/82.

Fot. archiwum del. Olsztyn

Dyrektor Delegatury NIK w Olsztynie od 2001 r. – mgr Antoni Stupiński.

Fot. archiwum NIK

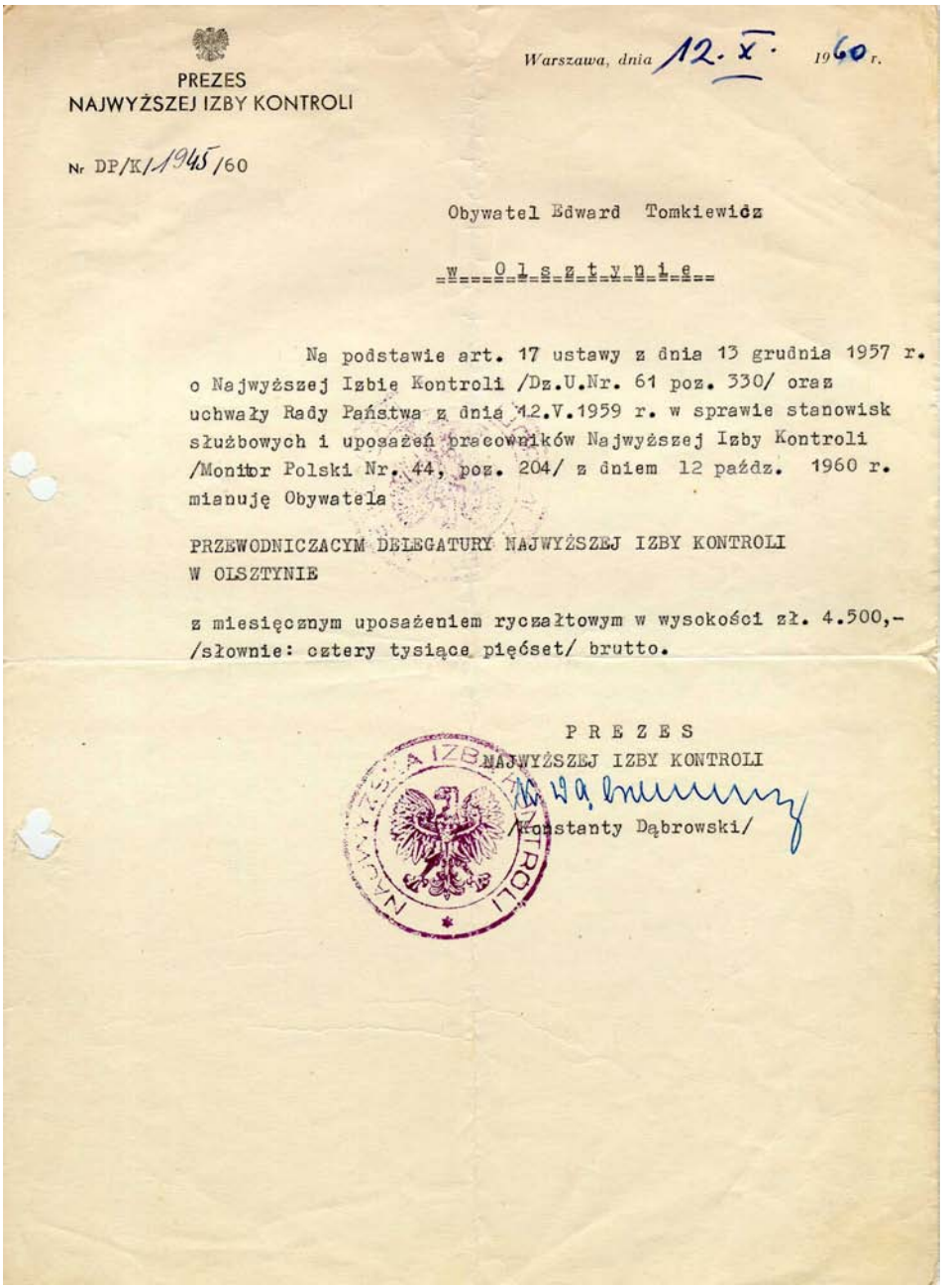
Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli – Piotr Kownacki, sprawujący bezpośredni nadzór nad działalnością delegatury olsztyńskiej.

Fot. archiwum del. Olsztyn

Przyszła siedziba (obecnie remontowana) Delegatury NIK w Olsztynie przy ul. Artyleryjskiej 23.

Fot. archiwum del. Olsztyn

Jedyne w swoim rodzaju zdjęcie – trzech kolejnych dyrektorów olsztyńskiej delegatury: w środku mgr Edward Tomkiewicz (w 1959 r. pełnił obowiązki szefa delegatury, a od 1960 r. został jej przewodniczącym, następnie do 1990 r. – dyrektorem); z prawej – mgr Ludwik Morze (lata dyrektorowania 1991-2001) oraz obecny dyrektor – mgr Antoni Stupiński.



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

Nr DP/K/1945/60

Warszawa, dnia 12. X. 1960 r.

Obywatel Edward Tomkiewicz

w Olsztynie

Na podstawie art. 17 ustawy z dnia 13 grudnia 1957 r. o Najwyższej Izbie Kontroli /Dz.U.Nr. 61 poz. 330/ oraz uchwały Rady Państwa z dnia 12.V.1959 r. w sprawie stanowisk służbowych i uposażeń pracowników Najwyższej Izby Kontroli /Monitor Polski Nr. 44, poz. 204/ z dniem 12 paźdz. 1960 r. mianuję Obywatela

PRZEWODNICZĄCYM DELEGATURY NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI W OLSZTYNIE

z miesięcznym uposażeniem ryczałtowym w wysokości zł. 4.500,- /słownie: cztery tysiące pięćset/ brutto.

P R E Z E S
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
/Konstanty Dąbrowski/

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Fot. archiwum del. Olsztyn

Nominacja Edwarda Tomkiewicza na przewodniczącego Delegatury Najwyższej Izby Kontroli w Olsztynie wręczona 12 października 1960 r. w Warszawie przez prezesa NIK Konstantego Dąbrowskiego.

Fot. zbiory prywatne E. Tomkiewicza

Prezes NIK Konstanty Dąbrowski (z lewej strony) i świeżo mianowany przewodniczący Delegatury NIK w Olsztynie – Edward Tomkiewicz (12 X 1960 r.).

Fot. archiwum del. Olsztyn

Uroczystość pożegnania odchodzącego na emeryturę dyrektora Edwarda Tomkiewicza po długoletnim kierowaniu delegaturą (1991 r.); w środku (w okularach) odchodzący dyrektor, z lewej wiceprezes NIK Bogdan Łysak, z prawej dyrektor Departamentu Kadr i Szkolenia – Józef Markiewicz oraz pracownicy delegatury i zaproszeni goście.