

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

*„... któżkolwiek grosz publiczny
do swego rozporządzenia odbiera,
wydatek onegoż usprawiedliwić winien.”**



WARSZAWA

ROCZNIK LV – NUMER 1 (330) – STYCZEŃ – LUTY 2010 R.



ISSN 0452-5027

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



PLAN PRACY NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI NA 2010 ROK

Plan Pracy Najwyższej Izby Kontroli na 2010 r., uchwalony przez Kolegium NIK w listopadzie 2009 r., obejmuje 96 kontroli wykonania budżetu państwa oraz 88 dotyczących innych zagadnień, w tym 61 koordynowanych. Uwzględnia także 15 kontroli rozpoczętych w 2009 r.

Rok 2010 jest drugim z kolei, w którym działania Izby będą podejmowane w ramach priorytetów określonych przez Kolegium NIK na lata 2009–2011: *Państwo sprawne i przyjazne obywatelowi, Państwo efektywnie zarządzające zasobami publicznymi oraz Polska w Unii Europejskiej*. Obecnie zmodyfikowano jedynie pewne obszary badań kontrolnych. Wyznaczono je w wyniku analizy ryzyka występowania nieprawidłowości w poszczególnych obszarach funkcjonowania państwa. Uwzględniono w niej punkt widzenia dyrektorów departamentów kontrolnych i delegatur (zobowiązanych do analizy zagrożeń w obszarach będących we właściwości rzeczowej i terenowej jednostek), doradców prezesa NIK (jako ekspertów w określonych dziedzinach), obywateli (na podstawie analizy skarg i wniosków wpływających do NIK) oraz organów władzy publicznej (sugestie tematów przekazane do planu przez Sejm, Senat, Prezydenta RP, prezesa Rady Ministrów oraz Rzecznika Praw Obywatelskich).

Przy konstruowaniu *Planu* dążono do wypełnienia zaleceń, które wskazują na konieczność oszczędnego, wydajnego i skutecznego wykorzystania zasobów i środków.

Kontrole planowane do realizacji w 2010 r., przyporządkowane przyjętym priorytetom i prowadzone w ramach określonych obszarów badań, powinny umożliwić odpowiedź na pytanie, czy w tych obszarach państwo właściwie realizuje wyznaczone mu cele oraz wywiązuje się z powinności wobec obywatela.

Państwo sprawne i przyjazne obywatelowi

W ramach tego priorytetu prowadzone będą badania, analiza i ocena działań państwa związanych z organizowaniem życia publicznego. Szczególna uwaga zwrócona zostanie na przestrzeganie praw obywateli oraz tworzenie warunków do zaspokajania ich potrzeb, zwłaszcza w dziedzinie szeroko pojętego bezpieczeństwa, ochrony zdrowia, zabezpieczenia socjalnego, dostępu do oświaty. Skuteczne działania w tym kierunku oraz przyjazny stosunek państwa do obywatela (wyrażający się profesjonalnym i życzliwym załatwianiem jego spraw) traktowane będą jako podstawowy warunek realizacji idei państwa przyjaznego obywatelowi.

Kontrole zaplanowane w ramach tego priorytetu na 2010 r. zostały zaliczone do ośmiu obszarów badań.

W obszarze badań **bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego państwa** przewidziano 10 kontroli.

1. Przedmiotem kontroli *stanu profesjonalizacji Sił Zbrojnych RP* będzie realizacja przez właściwe komórki MON zadań określonych w przyjętym przez Radę Ministrów „Programie profesjonalizacji Sił Zbrojnych RP na lata 2008–2010”. Ma on służyć podwyższeniu zdolności operacyjnych i potencjału polskiego wojska, między innymi poprzez wprowadzenie zawodowej czynnej służby wojskowej.

2. Operacja stabilizacyjna w Afganistanie stanowi dla Sił Zbrojnych RP jedno z największych wyzwań wojskowych ostatnich lat. NIK podejmuje w 2010 r. kontrolę *dostosowania wielkości i struktury oraz wyposażenia Polskiego Kontyngentu Wojskowego w Islamskiej Republice Afganistanu do realizowanych zadań i zmiennych warunków pełnienia służby*, mającą na celu ocenę działań ministra obrony narodowej w zakresie wyposażenia PKW w Afganistanie w siły i środki, zapewniające wymagane zdolności operacyjne oraz akceptowany poziom bezpieczeństwa w strefie odpowiedzialności Polskich Sił Zadaniowych.

3. W ramach struktur NATO realizowany jest program NSIP, który stworzono w celu zapewnienia wspólnego finansowania projektów inwestycyjnych służących poprawie bezpieczeństwa zbiorowego członków sojuszu. Chodzi o budowę, rozbudowę i modernizację infrastruktury wojskowej. Program angażuje środki pochodzące częściowo z budżetu NATO, częściowo z MON. Z badań dokonanych w ramach kontroli wykonania budżetu państwa na 2008 r., obejmujących dwa losowo wybrane tego rodzaju przedsięwzięcia, wynika, że istnieje duże prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości przy ich przeprowadzaniu. Celem kontroli *stanu realizacji inwestycji podjętych w ramach „Programu*

inwestycyjnego NATO w dziedzinie bezpieczeństwa” będzie zatem ocena prawidłowości przygotowania i przebiegu wybranych inwestycji realizowanych przez NATO w gospodarce polskiej w ramach tego programu.

4. Kontrola *wykonywania przez właściwe organy administracji publicznej zadań w zakresie zarządzania kryzysowego* pozwoli kompleksowo ocenić sposób ich realizacji, w tym skuteczność i koordynację działań podejmowanych przez organy różnych szczebli.

5. Przewiduje się, że efektem planowanej kontroli *wykonywania przez administrację publiczną zadań w zakresie bezpieczeństwa ruchu drogowego* będzie – po uwzględnieniu wyników dotychczasowych badań wskazujących, dlaczego polskie drogi należą do najbardziej niebezpiecznych w Europie – przedstawienie Sejmowi i rządowi wniosków o charakterze systemowym.

6. W wyniku kontroli *zapewnienia bezpieczeństwa epizootycznego kraju po przystąpieniu do strefy Schengen* (epizootia – masowo występujące zachorowania zwierząt na danym terenie) ocenie zostaną poddane przygotowania administracji publicznej do podjęcia niezbędnych działań w sytuacji wystąpienia chorób zakaźnych wśród zwierząt przekraczających wschodnią granicę Unii Europejskiej.

7. Ustawa – *Prawo energetyczne* ustanowiła obowiązek posiadania przez przedsiębiorców zapasów paliw, zapewniających utrzymanie ciągłości dostaw energii elektrycznej oraz ciepła. O zakłóceniach w ich tworzeniu mogły świadczyć sprzeczne doniesienia pojawiające się na przełomie lat 2008 i 2009. Wskazuje to na potrzebę zbadania, w ramach kontroli *tworzenia i utrzymania zapasów paliw przez przedsiębiorstwa energetyczne*, poziomu zapasów w największych elektrowniach wykorzystujących zarówno węgiel kamienny, jak i brunatny oraz w elektrociepłowniach zaopatrujących w energię największe miasta w Polsce.

8. Kontrola *realizacji Programu modernizacji Policji ustanowionego ustawą z 12 stycznia 2007 r.* pozwoli ocenić działania podejmowane dla osiągnięcia założonych w nim celów, w tym prawidłowość i efektywność wydawania środków budżetowych, m.in. na unowocześnienie wyposażenia, sprzętu, infrastruktury, wzmocnienie motywacyjnego systemu uposażeń funkcjonariuszy. Ustalenia poprzedniej kontroli wskazują jednak, że osiągnięcie celów postawionych przed Policją jest zagrożone wskutek zmiany planowanej struktury wydatków oraz niewłaściwego przebiegu przygotowań do realizacji Programu.

9. Skuteczność prowadzenia akcji ratunkowych w wysokich budynkach i innych obiektach, a szczególnie ewakuacja przebywających w nich osób zależy w dużej mierze od właściwego wyposażenia załóg ratowniczych w odpowiedni sprzęt oraz ich profesjonalnego przygotowania. Jak wygląda to od strony organizacyjnej, technicznej i kadrowej wykaże kontrola *przygotowania jednostek kra-*

owego systemu ratowniczo-gaśniczego do prowadzenia czynności ratowniczych na wysokości.

10. Kontrola *funkcjonowania straży gminnych (miejskich)* pozwoli ocenić prawidłowość ich działania, w tym współpracę z Policją, jak również efekty nadzoru organów samorządowych i Policji nad działalnością straży.

Realizacja przez organy państwa funkcji nadzorczych i kontrolnych to obszar, w którym przewidziano 3 kontrole, w tym dwie dotyczące obiektów budowlanych – *prawidłowości utrzymania i użytkowania obiektów budowlanych oraz realizacji decyzji o rozbiórkach*. Mają one na celu ocenę działań właścicieli lub zarządców obiektów budowlanych, a także organów architektoniczno-budowlanych i nadzoru budowlanego, a w odniesieniu do drugiej kontroli – również poznanie skali zjawiska niezrealizowania wydanych decyzji o rozbiórkach.

Izba podejmie także kontrolę *zapewnienia przez organy administracji rządowej i samorządowej w województwie warmińsko-mazurskim dostępu do jezior stanowiących wody publiczne*. Wyniki badań pokażą skuteczność nadzoru uprawnionych organów administracji w badanej kwestii, a także przydatność stosowanych obecnie procedur i rozwiązań organizacyjnych.

W zakresie **jakości i sprawności obsługi obywatela przez urzędy administracji publicznej i służby publiczne oraz skuteczności ochrony praw konsumenta** podjętych zostanie 5 tematów.

1. Kontrola *działalności samorządowych kolegiów odwoławczych* pozwoli ocenić prawidłowość wykonywania przez SKO ustawowych zadań, sprawność i terminowość załatwiania spraw oraz przestrzeganie przepisów antykorupcyjnych.

2. Celem kontroli *wykonywania przez administrację publiczną zadań w zakresie organizowania regionalnych przewozów autobusowych* będzie diagnoza wywiązywania się samorządów terytorialnych z obowiązków dotyczących przygotowania i finansowania krajowych przewozów autobusowych. W regionach i województwach nie został, jak dotąd, stworzony spójny, zintegrowany system transportu publicznego. Samorzady nie mają wiedzy o potrzebach przewozowych i ich kosztach, brakuje też kontrolowanej konkurencji. W rezultacie, potrzeby komunikacyjne lokalnych społeczności nie są racjonalnie zaspokajane, kontrole przewoźników okazały się zaś nieskuteczne.

3. Planowanymi badaniami *stosowania ustawy o dostępie do informacji publicznej przez jednostki realizujące zadania publiczne w województwie kujawsko-pomorskim, ze szczególnym uwzględnieniem udostępniania informacji w BIP* zostaną objęte: zakres i szczegółowość informacji publicznych udostępnianych

w Biuletynie Informacji Publicznej, aktualizacja stron BIP, a także upowszechnianie usług, w tym administracyjnych, drogą elektroniczną.

4. Do podjęcia kontroli *ochrony interesów klientów zakładów ubezpieczeń i funduszy emerytalnych* skłoniło Izbę występowanie istotnych problemów w relacjach klientów z tymi instytucjami. Skuteczność działania Rzecznika Ubezpieczonych okazała się niska – w 2008 r. niepowodzeniem zakończyło się niemal 60% interwencji podjętych w sprawach skarg na zakłady ubezpieczeń oraz ponad 70% – na fundusze emerytalne. Uzasadnione jest zatem zbadanie funkcjonowania systemu ochrony interesów klientów, ze szczególnym uwzględnieniem prawidłowości wykonywania zadań przez organy i instytucje powołane do tej ochrony.

5. Mimo poprawy losu zwierząt, również dzięki implementacji prawa wspólnotowego i zwiększeniu efektywności nadzoru weterynaryjnego, nadal mają miejsce przypadki znęcania się nad zwierzętami, przetrzymywania ich w niewłaściwych warunkach, a także porzucania. Przeciwdziałanie temu należy do zadań organów gmin. Za przeprowadzeniem kontroli *przestrzegania prawa ochrony zwierząt* przemawiają też istotne różnice w uregulowaniach prawa miejscowego, określających wymagania wobec osób utrzymujących zwierzęta domowe, a nawet brak takich przepisów.

Problematyce **życia w czystym środowisku oraz racjonalnemu korzystaniu z zasobów naturalnych** poświęcono 7 kontroli.

1. Kontrola *zarządzania środowiskiem w gminach* umożliwi ocenę prawidłowości planowania i realizacji przez organy gmin ustawowych obowiązków dotyczących ochrony środowiska oraz wskazanie zakresu działań służących wprowadzeniu kompleksowego, standaryzowanego systemu zarządzania środowiskiem. Obowiązek zaspokajania potrzeb wspólnoty związanych z ochroną środowiska i przyrody, zaopatrzeniem w wodę i kanalizacją, usuwaniem i unieszkodliwianiem ścieków oraz odpadów komunalnych określa ustawa o samorządzie gminnym. Wyniki kontroli mogą przynieść ważne informacje dla organów nadzoru – wojewodów i prezesa Rady Ministrów – o legalności działań JST.

2. Po raz pierwszy Izba podejmie kontrolę *gospodarowania odpadami z wydobycia węgla kamiennego*. Zagadnienie to jest istotne ze względu na potrzebę unieszkodliwiania owych pozostałości, a także możliwość wykorzystywania ich do wypełniania terenów noszących ślady działalności górniczej, takich jak zapadliska, nieeksploatowane odkrywkowe wyrobiska lub wyeksploatowane ich części. W toku kontroli zostaną ocenione działania jednostek administracji państwowej i samorządowej prowadzących postępowania i wydających decyzje o warunkach zagospodarowania odpadów, a także wywiadywanie się podmiotów

korzystających ze środowiska z obowiązków dotyczących wytwarzania i gospodarowania odpadami pochodzącymi z wydobycia węgla kamiennego.

3. Wyniki kontroli *ustalania wysokości cen i stawek opłat za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i odprowadzanie ścieków* powinny przyczynić się do wyeliminowania potencjalnych nieprawidłowości, do których należy zaliczyć: niewłaściwe dokumentowanie i nierzetelne kalkulowanie kosztów dostaw wody i odbioru ścieków, brak rozeznania w skali oraz przyczynach strat wody w urządzeniach wodociągowych, obciążanie odbiorców kosztami tych strat, a także niezgodne z przepisami prawa oraz zasadami gospodarności ustalanie taryf i stawek opłat za dostarczoną wodę i ścieki.

4. Izba zbada również *wymierzanie przez Inspekcję Ochrony Środowiska administracyjnych kar pieniężnych oraz ich egzekwowanie*. Kary te stanowią przychody funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Podobna kontrola, przeprowadzona kilkanaście lat temu, wykazała wiele nieprawidłowości – między innymi postępowaniem egzekucyjnym nie były obejmowane wszystkie zaległości z tytułu wymierzonych kar, wezwania do ich zapłaty wysyłano opieszale, a wnioski egzekucyjne wraz z tytułami wykonawczymi trafiały do urzędów skarbowych z opóźnieniem.

5. Zgodnie z ustawą o lasach, nadzór nad gospodarką leśną w lasach niebędących własnością Skarbu Państwa sprawuje starosta. Jego zadaniem jest przede wszystkim kontrola stanu utrzymania i prawidłowości gospodarowania lasami oraz wydawanie decyzji administracyjnych w wypadku niewykonywania obowiązków przez ich właścicieli. Nadzór ten starosta może powierzyć kierownikom jednostek Lasów Państwowych bądź wykonywać za pośrednictwem własnych służb leśnych. Stąd też przedmiotem kontroli *realizacji przez starostów zadań dotyczących gospodarki leśnej w lasach niestanowiących własności Skarbu Państwa*, poza pełnieniem funkcji kontrolnej przez starostów, będzie również prawidłowość i rzetelność wykonywania zadań określonych w porozumieniach zawartych przez starostów z nadleśniczymi Lasów Państwowych.

6. Pomimo stopniowej poprawy stanu środowiska w Polsce, nadal niezbędne są inwestycje wpływające na zmniejszenie obciążenia przyrody odpadami, lepsze wykorzystanie energii oraz wzrost udziału produkcji energii ze źródeł odnawialnych. Znaczna część tych przedsięwzięć ma być realizowana z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego. Stąd kontrola *zarządzania programami poprawy jakości środowiska współfinansowanymi ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach regionalnych programów operacyjnych*. W jej ramach ocenione zostaną działania administracji publicznej związane z wdrażaniem projektów służących środowisku, oraz zidentyfikowane obszary, w których występują problemy i nieprawidłowości.

7. Dokonane rozpoznanie uzasadnia podjęcie kontroli *ochrony wód i zagospodarowania terenów przylegających do sztucznych zbiorników wodnych w Turawie, Otmuchowie i Nysie*. Wynika z niego, że stan tych zbiorników powoduje zagrożenie powodzią, uniemożliwia też wykorzystanie jezior Turawskiego, Nyskiego i Otmuchowskiego do hodowli ryb oraz rozwoju turystyki i rekreacji. Podstawowa tematyka kontroli będzie dotyczyła realizacji przez Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej we Wrocławiu oraz inne instytucje państwowe i jednostki samorządu terytorialnego zadań związanych z utrzymaniem czystości wód w wymienionych zbiornikach, zapewnieniem ochrony przeciwpowodziowej obszarów przyległych, ochroną zasobów wodnych przed zanieczyszczeniami i niewłaściwą eksploatacją, tworzeniem warunków do energetycznego oraz rybackiego ich wykorzystania, a także zaspokojenia potrzeb związanych z rekreacją, turystyką i sportem.

W kolejnym obszarze badań – **wspieranie rozwoju nauki i promocja polskiej kultury** – zaplanowano 2 kontrole.

1. Przeprowadzone w ostatnich latach kontrole wykonania budżetu państwa w części 28 – „Nauka” wykazały istotne nieprawidłowości w dysponowaniu i efektywnym wykorzystaniu środków, co uzasadnia podjęcie odrębnej kontroli *wykorzystania środków publicznych na naukę*, oceniającej spożytkowanie tej części środków publicznych w latach 2008–2009, a także uzyskane efekty badawcze i wdrożeniowe. Na ten cel minister nauki i szkolnictwa wyższego dysponuje rocznie kwotą około 4-5 mld zł.

2. Promocja Polski, w tym naszej kultury za granicą, jest jednym z zadań państwa. W dyskusjach w Sejmie RP oraz w mediach efekty tych działań oceniane są krytycznie. Dodatkowym uzasadnieniem podjęcia kontroli *promocja kultury polskiej w świecie* jest reklama Polski i miast gospodarzy EURO 2012. Kontrola obejmie zarówno tradycyjne (historyczne) podejście do prezentacji Polski, jak i nowy jej wymiar, rozumiany jako produkt rynkowy określający atrakcyjność kraju.

Obszar badań **funkcjonowania systemu edukacji** oraz **wypełniania przez państwo funkcji opiekuńczych i wychowawczych** ujęty jest w planie pracy NIK w 5 tematach.

1. Na działalność dydaktyczną, inwestycje oraz na pomoc materialną dla studentów w 2008 r. wyższe uczelnie otrzymały z budżetu państwa 10,7 mld zł. Kontrola *wykorzystania środków publicznych przez szkoły wyższe* pozwoli ocenić jak gospodarowały one środkami budżetowymi, pieniędzmi otrzymanymi

mi od samorządu terytorialnego oraz z Unii Europejskiej w latach 2008–2009 i I półroczu 2010 r.

2. Podstawowa tematyka *kontroli wykorzystania środków publicznych na pomoc materialną dla uczniów* będzie dotyczyła tworzenia przez Ministerstwo Edukacji Narodowej warunków do wsparcia materialnego wszystkich uczniów wymagających pomocy oraz wykorzystania na ten cel środków wspólnotowych, prawidłowości obowiązujących w gminach uregulowań dotyczących sposobu ustalania wysokości pomocy materialnej dla uczniów oraz stopnia zaspokojenia tego rodzaju potrzeb przez szkoły publiczne i niepubliczne. Ostatnio prowadzona kontrola wykonania budżetu ujawniła istotne nieprawidłowości w tej materii, to jest niewykorzystanie kwot przeznaczonych na pomoc uczniom, mimo oczywistych potrzeb, niedostateczne rozpropagowanie tej formy wsparcia oraz wadliwe kryteria jej przydzielania.

3. Do podjęcia kontroli *wychowania przedszkolnego* skłoniło Izbę wzrastające znaczenie tego ogniwa systemu edukacji, w związku z obniżeniem wieku rozpoczynania powszechnej edukacji szkolnej. Ponadto, wyniki przeprowadzonej w 2004 r. kontroli dotyczącej zasięgu wychowania przedszkolnego ujawniły wiele nieprawidłowości w jego organizacji i finansowaniu. NIK sformułowała wówczas liczne wnioski pokontrolne, których wykonanie sprawdzone zostanie w ramach kontroli planowanej na 2010 r. Głównym jej celem będzie ocena realizacji zadań w zakresie wychowania przedszkolnego, wynikających z ustawy o systemie oświaty.

4. Planowaną kontrolę *funkcjonowania szkół rolniczych prowadzonych przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi* uzasadniają sygnały o niedostatecznej atrakcyjności kształcenia w zawodach rolniczych, niewystarczających działaniach ministra w celu odzyskania prestiżu przez podległe mu szkolnictwo, a także wyniki kontroli wykonania w 2008 r. budżetu państwa, wskazujące między innymi na nierzetelne planowanie w tych szkołach wydatków na realizację inwestycji budowlanych.

5. Na potrzebę przeprowadzenia kontroli *działalności młodzieżowych ośrodków wychowawczych w zakresie kształcenia i resocjalizacji* wskazywały napływające do NIK informacje o niewłaściwym wykorzystaniu przez nie środków publicznych, niezadowalającej jakości działań resocjalizacyjnych oraz niskim poziomie kształcenia prowadzonego w szkołach funkcjonujących w strukturze tych ośrodków. Jednym z celów kontroli będzie wskazanie dobrych praktyk, umożliwiających poprawę wyników pracy owych placówek.

Wspieranie aktywizacji zawodowej oraz pomoc rodzinie i osobom niepełnosprawnym to kolejny obszar badań. Zaplanowano tu 4 kontrole.

1. W międzynarodowej kontroli równoległej, dotyczącej *realizacji programów wspierających wzrost zatrudnienia osób niepełnosprawnych*, oprócz NIK będą uczestniczyły najwyższe organy kontrolne Niemiec, Ukrainy, Rumunii, Bułgarii, Turcji i Izraela. Państwa stosują zbliżone instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych, ale różny nacisk kładą na politykę pasywną (transfery socjalne) i politykę aktywną (integracja). Różna jest także wielkość nakładów i liczba niepełnosprawnych objętych poszczególnymi formami wsparcia. Stąd też zbadanie efektywności instrumentów służących wzrostowi zatrudnienia osób niepełnosprawnych w państwach poddanych kontroli oraz ocena uzyskanych efektów mogą mieć istotny walor poznawczy i przyczynić się do upowszechniania dobrych praktyk w tej dziedzinie.

2. W ramach kontroli *wywiązywania się organów samorządu terytorialnego z zadań na rzecz pomocy osobom uprawnionym do alimentów* zbadane zostaną zasady i tryb postępowania w sprawach przyznawania i wypłacania świadczeń z funduszu alimentacyjnego, finansowanie realizacji zadań przewidzianych w ustawie o pomocy osobom uprawnionym do alimentów, a także działania wobec dłużników alimentacyjnych.

3. Ocena działalności podmiotów odpowiedzialnych za tworzenie warunków do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych gospodarstw domowych o niskich dochodach oraz osób bezdomnych zostanie dokonana na podstawie kontroli *pozyskiwania lokali i pomieszczeń mieszkalnych dla osób najuboższych*. Dane statystyczne wskazują, że ich potrzeby mieszkaniowe nie zostały zaspokojone w stopniu dostatecznym, a mimo to nie wykorzystuje się środków budżetowych przeznaczanych corocznie na wsparcie tworzenia lokali socjalnych, mieszkań chronionych, noclegowni i domów dla bezdomnych. Podczas kontroli zostaną zbadane przyczyny takiej sytuacji.

4. Przedmiotem kontroli *organizacja i finansowanie warsztatów terapii zajęciowej przy udziale środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w województwie małopolskim* będzie realizacja zadań ustawowych przez WTZ, ich organizacja i funkcjonowanie oraz prawidłowość wydawania środków publicznych, przeznaczonych na dofinansowanie kosztów utworzenia i działalności tych jednostek.

W ostatnim obszarze przyjętym w ramach omawianego priorytetu, zdefiniowanym jako **dostępność i jakość świadczeń medycznych; przekształcenia organizacyjne w systemie publicznej ochrony zdrowia**, zaprojektowano 4 kontrole.

1. Celem kontroli *organizacji systemu przeszczepiania narządów* będzie dokonanie oceny dostępności tej procedury i jej finansowania. W latach 2007–2009 odnotowano spadek liczby transplantacji narządów. W 2009 r. media donosiły

o trudnej sytuacji niektórych ośrodków transplantologicznych, którym przyznano mniejsze niż w roku poprzednim środki na wykonanie zabiegów. Dodać należy, że w 2009 r. finansowanie przeszczepów przekazano z Ministerstwa Zdrowia do Narodowego Funduszu Zdrowia. Proces przekazywania finansowania kolejnych świadczeń trwa już kilka lat i nie był badany przez NIK.

2. Kontrolę *przekształceń własnościowych wybranych szpitali* NIK podejmuje mając na uwadze, że proces ten w ochronie zdrowia trwa; w latach 1999–2008 uchwałą jednostek samorządu terytorialnego przekształcono 302 jednostki organizacyjne, w tym 71 szpitali. Przekształceniom w służbie zdrowia mogą jednak towarzyszyć zjawiska niekorzystne, takie jak: ograniczanie dostępu do świadczeń zdrowotnych, rezygnacja z udzielania świadczeń nierentownych, a także niewywiązywanie się ze zobowiązań wobec JST.

3. Przedmiotem kontroli *realizacji zadań przez położne środowiskowe w zakresie podstawowej opieki zdrowotnej* będzie ocena wykonywania przez nie takich zadań, jak: rozpoznawanie problemów zdrowotnych populacji objętej opieką; planowanie i realizacja świadczeń profilaktycznych oraz z zakresu promocji zdrowia; edukacja kobiet w ciąży przygotowująca je do odbycia porodu; opieka nad noworodkiem oraz kobietą w okresie połogu. Kontrolą objęte zostaną również kontraktowanie przez oddziały wojewódzkie NFZ wspomnianych świadczeń.

4. Izba przeprowadzi także badanie *wykonania planu finansowego Narodowego Funduszu Zdrowia w 2009 r.*, który jest podmiotem finansów publicznych, odpowiedzialnym za finansowanie świadczeń zdrowotnych dla ubezpieczonych i innych uprawnionych osób. W związku z trudnościami gospodarki krajowej, przychody Funduszu ulegają zmniejszeniu. Ograniczanie wydatków budżetu państwa spowodowało między innymi przekazanie NFZ niektórych zadań administracji rządowej, bez przydzielenia pieniędzy na ich sfinansowanie. W połowie 2008 r. NFZ wprowadził też nowe zasady rozliczania kosztów świadczeń zdrowotnych w odniesieniu do lecznictwa szpitalnego. Wszystkie te okoliczności wskazują na potrzebę przeprowadzenia przez NIK badań kontrolnych.

Państwo efektywnie zarządzające zasobami publicznymi

Przyjęcie takiego priorytetu oznacza, iż Najwyższa Izba Kontroli będzie prowadziła badania, analizowała i oceniała funkcjonowanie państwa jako organizatora i uczestnika życia gospodarczego, zarówno pod kątem zgodności z prawem, jak i skuteczności działań administracji w pozyskiwaniu środków publicznych i gospodarowaniu nimi. Przedmiotem analiz i ocen NIK będzie także sposób zarządzania majątkiem państwowym, skuteczność sprawowanego nadzoru właści-

cielskiego oraz przebieg procesów przekształceń własnościowych. Do istotnych kwestii należy również analiza stanu prac nad budową jednego z ważnych narzędzi służących do zarządzania zasobami publicznymi, jakim jest budżet w ujęciu zadaniowym.

Powyższy priorytetowy kierunek badań kontrolnych obejmie następujące obszary:

Stan finansów publicznych, pozyskiwanie dochodów publicznych; walka z kryzysem i działania na rzecz łagodzenia jego skutków. W analizie tego obszaru, oprócz kontroli *wykonania budżetu państwa w 2009 r.* (obejmującej 96 kontroli koordynowanych i niekoordynowanych) oraz kontroli *wykonania założeń polityki pieniężnej w 2009 r.*, które Izba jest zobowiązana podjąć z mocy prawa, przewidziano również 4 inne kontrole.

1. Ustalenia kontroli *wykonania budżetu państwa*, a także wyniki uwzględnionych w planie tak zwanych kontroli okołobudżetowych, których zadaniem jest pogłębienie i uszczegółowienie badań dotyczących gospodarowania środkami publicznymi, będą stanowiąły podstawę do sporządzenia analizy wykonania budżetu państwa.

Podjęmowana w ramach kontroli wykonania budżetu państwa w 2009 r. kontrola *powiązania budżetów jednostek samorządu terytorialnego z budżetem państwa w zakresie wybranych dochodów i wydatków* umożliwi ocenę wykonania przez jednostki poszczególnych szczebli samorządu dochodów oraz wydatków budżetowych związanych z realizowaniem zadań finansowanych lub współfinansowanych ze środków pochodzących z dotacji celowych i rozwojowych oraz z subwencji transferowanych z podsektora rządowego. Między innymi ocenione zostaną stopień zaawansowania i prawidłowość realizacji projektów przewidzianych do sfinansowania ze środków pochodzących z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w ramach Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia 2007–2013.

2. Przeprowadzenie kontroli *wykonanie założeń polityki pieniężnej w 2009 r.* i przedłożenie jej wyników Sejmowi RP w formie analizy przedstawianej łącznie z analizą wykonania budżetu państwa, stanowi obowiązek Izby wynikający z Konstytucji RP i ustawy o NIK. Badanie to powinno dostarczyć odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim stopniu Narodowy Bank Polski zrealizował podstawowe cele określone w założeniach polityki pieniężnej na 2009 r., czy podejmowane przezeń decyzje i działania służyły ich realizacji, a zastosowane instrumenty polityki pieniężnej dały oczekiwane efekty.

3. Kontrolą *opodatkowania działalności gospodarczej podatkiem od gier* objęte zostaną organy udzielające zezwoleń na urządzenie i prowadzenie działal-

ności w zakresie gier i zakładów oraz sprawujące nad nimi nadzór i kontrolę, a także organy podatkowe. Nieprawidłowości na rynku gier wskazują na niewystarczające wywiązywanie się państwa z zadań nałożonych ustawą o grach i zakładach wzajemnych. W latach 2006–2008 dochody z podatku od gier wzrosły o 57%, podczas gdy rynek gier tylko w ciągu 2008 r. o 42%. Kwestia automatów do gry o niskich wygranych była przedmiotem licznych informacji medialnych, w których wskazywano na łamanie zakazu kumulowania wygranych oraz działanie niezarejestrowanych maszyn do gry. W efekcie, wskutek istnienia szarej strefy, budżet państwa traci pieniądze, a wysokość tej straty jest trudna do oszacowania.

4. Jednym z zadań kontroli *prawidłowość postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej*, poza oceną prawidłowości i terminowości prowadzenia przez nie postępowań kontrolnych i podatkowych, będzie ocena skuteczności nadzoru ministra finansów nad podległymi organami. Podobna kontrola, przeprowadzona w 2003 r., jak również inne, dotyczące postępowań kontrolnych i podatkowych, wykazały istnienie w tej dziedzinie wielu nieprawidłowości, takich jak długotrwałość postępowań oraz kosztowne dla budżetu błędy merytoryczne i formalne, które pociągają za sobą konieczność wypłaty odsetek i poniesienia kosztów sądowych. Nieprawidłowości te są niekorzystne również z punktu widzenia podatników.

5. Celem kontroli *działań na rzecz zwiększenia dostępności kredytów dla przedsiębiorców* będzie ocena skuteczności planów i programów rządowych w tym zakresie. W listopadzie 2008 r. Rada Ministrów przyjęła plan działań antykryzysowych. Założono w nim podjęcie przedsięwzięć mających na celu zwiększenie dostępności kredytów zarówno dla dużych, jak i małych oraz średnich przedsiębiorców, a także dla niektórych grup odbiorców indywidualnych. Zwiększono limit poręczeń i gwarancji udzielanych przez Radę Ministrów i ministra finansów, zadeklarowano też wzmocnienie roli Banku Gospodarstwa Krajowego, jako aktywnego uczestnika systemu poręczeń oraz podmiotu wspierającego obsługę poręczeń i gwarancji Skarbu Państwa. Realizacja pakietu miała pozwolić na przeprowadzenie akcji kredytowej do wysokości 20 mld zł w 2009 r. Osiągnięcie takiego wyniku wydaje się jednak zagrożone z uwagi na długotrwałe przygotowywanie zasad realizacji programów. W tej sytuacji celowe będzie dokonanie oceny skuteczności przedstawionych rządowych planów i programów.

6. Przeprowadzenie kontroli *realizacji przez powiaty dochodów z tytułu gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa* uzasadniają wyniki wcześniejszych badań NIK, wskazujące na nieprawidłowości w gospodarowaniu przez samorządy takimi nieruchomościami. Badaniu poddane zostaną: rzetelność ewidencjonowania nieruchomości SP, prawidłowość zbywania i udostępniania oraz

ich wyceny, a także naliczanie należności za udostępnienie nieruchomości i ich windykacja.

W obszarze **gospodarowanie środkami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych i przedsiębiorstwach użyteczności publicznej** przewidziano 9 kontroli.

1. Kontrola *realizacji zadań w zakresie międzynarodowej współpracy na rzecz rozwoju* nie była dotychczas przez Najwyższą Izbę Kontroli prowadzona. Współpraca ta polega głównie na działaniach pomocowych dla krajów rozwijających się. Zadania wykonuje wiele ministerstw i urzędów centralnych, przede wszystkim Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Spraw Zagranicznych. Powinny być spójne z rządowymi dokumentami strategicznymi oraz polską polityką zagraniczną. Istotne będzie zatem zbadanie skuteczności działań koordynacyjnych oraz tego, w jakim stopniu uwzględniono narodowe interesy, rozumiane jako zapewnienie udziału polskich organizacji i przedsiębiorców w realizacji przedsięwzięć pomocowych.

2. Mając na uwadze to, że jedną z podstawowych przyczyn wdrożenia w administracji publicznej koncepcji kontroli wewnętrznej uwzględniającej funkcjonowanie audytu wewnętrznego były uwagi Komisji Europejskiej do skuteczności oraz jakości stosowanych rozwiązań, Izba podejmie badanie *funkcjonowania kontroli wewnętrznej w jednostkach samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*. Przeprowadzona w 2001 r. kontrola wykazała liczne nieprawidłowości, zarówno w działalności komisji rewizyjnych, jak i komórek kontroli wewnętrznej, należy więc sprawdzić, czy i na ile w jednostkach samorządu terytorialnego, będących beneficjentami znacznej części środków unijnych, nastąpiła poprawa sytuacji w tym względzie.

3. W wyniku porozumienia z Bankiem Światowym NIK przeprowadzi kontrolę *wykorzystania środków Banku Światowego na realizację Poakcesyjnego Programu Wsparcia Obszarów Wiejskich*. Jej celem będzie ocena prawidłowości wykorzystania i rozliczenia pieniędzy z pożyczki BŚ, przeznaczonych na jego realizację, przez uczestniczące w programie podmioty. Badania będą miały charakter zarówno kontroli prawidłowości, jak i wykonania zadań, a ponadto będą zawierały elementy audytu finansowego. Ukierunkowane zostaną na ocenę poprawności sporządzania sprawozdań na potrzeby Banku Światowego, co umożliwi wydanie opinii o ich wiarygodności.

4. Celem kontroli pn. *obsługa bankowa jednostek samorządu terytorialnego* będzie ocena legalności, gospodarności i rzetelności wyboru przez samorząd terytorialny banku do obsługi JST. Ponadto badaniom poddana zostanie procedura emisji obligacji komunalnych i wyboru podmiotu, w którym lokowane były wol-

ne środki budżetowe oraz procedura wyboru banku, w którym zaciągano kredyty i pożyczki.

5. W latach 1997–2006 na Oświęcimski Strategiczny Program Rządowy, zakładający modernizację architektoniczną i urbanistyczną miasta i gminy Oświęcim, wydano łącznie około 76 mln zł, w tym ponad 46 mln z budżetu państwa. Na III etap Programu, który ma być realizowany w latach 2007–2011, zaplanowano wydatki w wysokości ponad 68 mln zł, w tym 30 mln z budżetu państwa. Przedmiotem kontroli *realizacji Oświęcimskiego Strategicznego Programu Rządowego* będzie prawidłowość wydawania środków publicznych, terminowość realizacji poszczególnych zadań oraz stopień osiągnięcia założonych celów.

6. Obszar finansowania i realizacji badań klinicznych jest zagrożony występowaniem nieprawidłowości. Wiele z nich ujawniono podczas wcześniejszych kontroli oraz w kierowanych do NIK skargach. W związku z tym Izba podejmie kontrolę *finansowania badań klinicznych realizowanych w instytutach podległych ministrowi zdrowia*.

7. W 2008 r. Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Poznaniu przeznaczył około 150 mln zł na pożyczki preferencyjne i dotacje udzielane między innymi stowarzyszeniom i podmiotom gospodarczym, które nie są obejmowane kontrolami regionalnych izb obrachunkowych oraz NIK. Wyniki kontroli prowadzonych w WFOŚiGW w Poznaniu wskazują na nieprawidłowości w rozpatrywaniu wniosków i zawieraniu umów, a także na nieprzestrzeganie zawartych w nich postanowień. Fakty te uzasadniają podjęcie kontroli *przyznawania ze środków Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Poznaniu dotacji i pożyczek na działania proekologiczne oraz prawidłowości ich wykorzystania*.

8. Środki Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej przeznacza się na dofinansowanie budowy, modernizacji i remontów obiektów sportowych oraz na rozwijanie sportu wśród dzieci, młodzieży i osób niepełnosprawnych. W wojewódzkim programie rozwoju bazy sportowej na lata 2006–2009, uchwalonym przez Sejmik Województwa Zachodniopomorskiego, zaplanowano dofinansowanie aż 52 zadań inwestycyjnych. Kontrola *wykorzystania środków Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej na obiekty sportowe w województwie zachodniopomorskim* umożliwi sprawdzenie procesu przyznawania na ten cel pieniędzy Funduszu oraz przebiegu realizacji przedsięwzięć i wydawania pieniędzy na ich dofinansowanie.

9. Wysokie koszty utrzymania urzędów kontroli skarbowej (ponad 473 mln w 2008 r.) oraz sygnały o zbyt małej liczbie kontroli przeprowadzanych przez te urzędy skłoniły NIK do zaprojektowania kontroli *wykonywania planów finansowych przez urzędy kontroli skarbowej*, podczas której zbadana zostanie prawidłowość gospodarowania przez nie środkami publicznymi.

Realizacja inwestycji finansowanych ze środków publicznych to obszar, w którym przewidziano 5 kontroli.

1. Kontrola *realizacji wydatków ze środków publicznych na inwestycje budowlane*, planowana w ramach kontroli *wykonania budżetu państwa w 2009 r.*, obejmie ocenę skuteczności nadzoru sprawowanego przez dysponentów części budżetowych nad środkami publicznymi wydawanymi na inwestycje budowlane oraz ocenę ich realizacji. Przewiduje się, iż zbadane zostaną inwestycje wieloletnie umieszczone w załączniku nr 9 do ustawy budżetowej na 2009 r., wieloletnie prowadzone przez jednostki samorządu terytorialnego w ramach kontraktów wojewódzkich, a także inne.

2. Druga już z kolei kontrola *przygotowania Polski do organizacji Finałowego Turnieju Piłki Nożnej UEFA EURO 2012* będzie prowadzona równoległe z analogicznymi badaniami Izby Obrachunkowej Ukrainy. Obejmie: budowę lub modernizację stadionów, przygotowanie lotnisk, transport lądowy, hotele i zakwaterowanie, bezpieczeństwo, opiekę medyczną, promocję, własność intelektualną, telekomunikację oraz technologię informacyjną (IT). Jej wyniki pozwolą ocenić aktualny stan przygotowań do EURO 2012 pod kątem realizacji, koordynacji, nadzorowania i finansowania zadań związanych z tą imprezą.

3. Izba podejmie kontrolę *realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego rządowego programu „Moje boisko – Orlik 2012”* w związku z sygnałami prasowymi oraz ustaleniami kontroli budżetowych, wskazującymi na pojawienie się nieprawidłowości przy jego realizacji. Przy zleceniu budowy boisk naruszano przepisy ustawy – Prawo zamówień publicznych, inwestycje nie są należycie przygotowane, koszty ich realizacji przekraczają rządowe szacunki, gminy mają trudności z pokryciem kosztów użytkowania wybudowanych boisk, zdarza się także, że młodzież ma utrudniony dostęp do kompleksów sportowych.

4. Wzrost wysokości środków przekazywanych Polsce z budżetu Unii Europejskiej w sytuacji, gdy krajowe podmioty nie są odpowiednio przygotowane do ich wykorzystania, powoduje powstawanie nieprawidłowości na etapie planowania, projektowania i realizacji inwestycji. Wykazały to badania przeprowadzone w ramach kontroli powiązań budżetów jednostek samorządu terytorialnego z budżetem państwa. Wyniki kontroli *inwestycji jednostek samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem projektów współfinansowanych z budżetu Unii Europejskiej* umożliwią sformułowanie wniosków usprawniających pracę organów JST i służb odpowiedzialnych za prowadzenie przedsięwzięć, a także popularyzację dobrych praktyk w tej dziedzinie.

5. Kontrola *realizacji ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu Odry, z uwzględnieniem „Programu dla Odry – 2006”* pozwoli ocenić postępc

związanych z poprawą zabezpieczenia przeciwpowodziowego w dorzeczu Odry, przewidzianych do wykonania w latach 2002–2016 w programie rządowym. Powódź, która miała miejsce w 2009 r., dowiodła braku lub nieskuteczności działań mających uchronić przed powtórzeniem się podobnego kataklizmu rejonu dotknięte powodzią w 1997 r. Nie inaczej należy ocenić zabiegi związane z pozyskaniem i wykorzystaniem na ten cel środków publicznych, w tym z Unii Europejskiej oraz pochodzących z pożyczek i kredytów.

Kolejny obszar – **procesy restrukturyzacji, komercjalizacji i prywatyzacji sektorów gospodarki, podmiotów Skarbu Państwa i komunalnych** – zostanie objęty 5 kontrolami.

1. Podjęcie kontroli *restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstw autobusowego transportu zbiorowego* uzasadnia nieuporządkowany stan działań związanych z przekształceniami branży transportu pasażerskiego. Od wielu lat funkcjonuje rozproszona struktura przedsiębiorstw komunikacji samochodowej, a działania restrukturyzacyjne były odwlekane lub niepodejmowane. Kontrola ma na celu ocenę przebiegu procesów restrukturyzacyjnych w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej z punktu widzenia wymagań konkurencji na liberalizowanym rynku usług transportowych oraz potrzeb rozwojowych, ze szczególnym uwzględnieniem realizacji „Planu prywatyzacji na lata 2008–2011”, przyjętego przez Radę Ministrów w kwietniu 2008 r.

2. Corocznie, podczas kontroli wykonania budżetu państwa, NIK sprawdza zaawansowanie i prawidłowość prywatyzacji przedsiębiorstw, dla których organami założycielskimi są wojewodowie. Ich wyniki wskazują, że liczba przedsiębiorstw podlegających prywatyzacji zmniejsza się, natomiast istotny problem stanowią te niesprywatyzowane, będące w złej kondycji ekonomicznej. Ograniczony czas i zasoby kadrowe kontroli budżetowych nie pozwalają jednak na szczegółowe przeanalizowanie procesów prywatyzacyjnych, a zwłaszcza przyczyn braku prywatyzacji. Planowana kontrola *realizacji prywatyzacji bezpośredniej przez wojewodów* będzie się koncentrowała na przedsiębiorstwach sprywatyzowanych przez sprzedaż lub wniesienie do spółki.

3. Jednym z zadań kontroli *restrukturyzacji sektora przemysłu maszynowego* będzie przeprowadzenie oceny efektów działań ministra skarbu państwa oraz osób zarządzających podmiotami sektora maszynowego w zakresie restrukturyzacji i prywatyzacji w latach 2006–2009. Według przewidywań ministra skarbu państwa, do końca 2011 r. zakończone zostaną procesy prywatyzacji w sektorze maszynowym. Obecnie w nadzorze tego ministra znajduje się 45 spółek, wśród których dominują producenci maszyn dla górnictwa, drogownictwa, rolnictwa, przemysłu drzewnego oraz narzędzi dla różnych gałęzi przemysłu. Dotychczasoso-

we kontrole procesów restrukturyzacyjnych i prywatyzacyjnych w wielu wypadkach wykazywały istotne nieprawidłowości.

4. Wszczęcie kontroli *wykorzystania nieruchomości kolejowych na cele komercyjne niezwiązane z prowadzeniem ruchu kolejowego* uzasadniają sygnały, iż nieruchomości kolejowe, nieprzyjęte w ramach restrukturyzacji przez spółki z Grupy PKP, wielokrotnie wykorzystywane są na cele komercyjne niezwiązane z tą działalnością. Sytuacja taka może negatywnie wpłynąć na funkcjonowanie transportu kolejowego i stan techniczny szlaków kolejowych. Kontrolą objęta zostanie prawidłowość przebiegu restrukturyzacji majątkowej PKP SA w zakresie zagospodarowania mienia niewykorzystywanego na cele związane z prowadzeniem działalności przewozowej przez spółki Grupy PKP.

5. Spółka prawa handlowego ELEWARR, w której 100% udziałów ma Agencja Rynku Rolnego, prowadzi działalność polegającą głównie na obrocie zbożami skupionymi za środki własne i z kredytów bankowych oraz magazynowaniu i przechowywaniu zbóż stanowiących rezerwy państwowe i zapasy interwencyjne. Funkcjonowanie spółki było w 2009 r. przedmiotem dezyderatu sejmowej Komisji Rolnictwa i Rozwoju Wsi do ministra rolnictwa i rozwoju wsi, w którym zwrócono uwagę na jej kondycję ekonomiczno-finansową oraz zmiany organizacyjne i własnościowe, stało się także tematem krytycznych doniesień prasowych. Fakty te skłoniły Izbę do podjęcia kontroli *funkcjonowania ELEWARR Sp. z o.o.*

Gospodarowanie majątkiem Skarbu Państwa, majątkiem samorządowym i przedsiębiorstw państwowych; funkcjonowanie nadzoru właścicielskiego, to obszar który wypełnia największa liczba tematów – w jego ramach zaprojektowano 15 kontroli.

1. W ramach rządowego planu stabilności i rozwoju, minister właściwy ds. gospodarki opracował dokument, w którym przewidziano wspieranie przez Agencję Rozwoju Przemysłu SA inicjatyw pobudzających polską gospodarkę. Założono w nim, że w latach 2009–2010 z łącznej kwoty 5 mld zł, na wsparcie projektów związanych z bezpieczeństwem i obronnością państwa zostanie wydane 1,5 mld zł. Działania te mają na celu podtrzymanie zdolności produkcyjnych zakładów przemysłu obronnego w okresie ograniczania zamówień przez MON wskutek oszczędności budżetowych. Ze środków tych planuje się finansowanie zakupu materiałów i wyrobów gotowych potrzebnych do realizacji zamówień na produkcję, modernizację lub remonty uzbrojenia i sprzętu wojskowego. Kontrola *wspierania środkami publicznymi restrukturyzacji spółek przemysłowego potencjału obronnego* pozwoli zbadać efektywność zarówno tej ostatnio uruchomionej pomocy, jak i wsparcia udzielanego wcześniej.

2. Ustalenia kontroli *funkcjonowania wybranych systemów informatycznych Ministerstwa Skarbu Państwa* pozwolą ocenić te systemy, łącznie z procesem ich nabywania i wdrażania.

3. W 2010 r. Izba podejmie kontrolę *zabezpieczenia interesu publicznego w związku z realizacją tzw. ustawy kompensacyjnej wobec Stoczni Gdynia SA oraz Stoczni Szczecińskiej Nowa Sp. z o.o.* Losy wymienionych stoczni oraz przebieg ich prywatyzacji są przedmiotem stałego zainteresowania komisji sejmowych, jak również opinii publicznej. Do NIK kierowane były sugestie i wnioski o skontrolowanie procesu wyboru inwestora dla stoczni w Gdyni i w Szczecinie oraz prawidłowości wdrażania procedur kompensacyjnych wobec pracowników firm pracujących w stoczniach. Istniejące w tym procesie niejasności skłaniają do skontrolowania całości działań organów państwowych, podejmowanych w celu zagospodarowania majątku stoczni, wyboru nabywcy jej aktywów, uregulowania zobowiązań publicznoprawnych i cywilnoprawnych oraz ochrony praw pracowników.

4. Wyniki kontroli *zagospodarowania nieruchomości stanowiących mienie województw i powiatów* powinny przyczynić się do wyeliminowania potencjalnych nieprawidłowości, do których zaliczyć należy: brak lub niezgodne z przepisami prawa funkcjonowanie systemu ewidencjonowania nieruchomości oraz rejestrowania zdarzeń ekonomiczno-finansowych związanych z gospodarowaniem majątkiem; opieszałość w regulowaniu stanów prawnych i aktualizacji stawek opłat z tytułu korzystania z nieruchomości; opóźnienia w przejmowaniu przez województwa i powiaty mienia Skarbu Państwa oraz niezgodne z zasadami ustawy o rachunkowości prowadzenie inwentaryzacji.

5. Celem kontroli *prawidłowości działań administracji publicznej w odniesieniu do roszczeń reprivatyzacyjnych dotyczących zabytków nieruchomych* będzie ocena postępowań prowadzonych przez wojewodów oraz ministra rolnictwa i rozwoju wsi w zakresie stwierdzenia, czy dana nieruchomość zabytkowa została przejęta zgodnie z przepisami dekretu PKWN z 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej. Skontrolowana zostanie również rzetelność postępowania dowodowego, przestrzeganie obowiązujących terminów rozpatrywania spraw w pierwszej i drugiej instancji oraz zgodności decyzji i postanowień z orzeczeniami sądów administracyjnych w tych samych sprawach.

6. Za przeprowadzeniem kontroli *sprawowania nadzoru właścicielskiego nad spółkami komunalnymi* przemawia to, że samorząd terytorialny ma udziały w około 2000 spółek dysponujących znacznym majątkiem, a ich działalność nie była w sposób kompleksowy poddana kontroli NIK. Tymczasem wyniki innych kontroli, a także informacje prasowe, wskazują na brak bieżącego nadzoru właścicielskiego nad funkcjonowaniem spółek samorządowych, na nieprawidłowości

w sposobie obsadzania ich organów, niewłaściwą politykę zakupów i inne budzące wątpliwości przedsięwzięcia, które mogą negatywnie wpływać na wyniki ekonomiczne.

7. Głównym przedmiotem zainteresowania Izby podczas kontroli *utrzymania zasobów mieszkaniowych po zlikwidowanych państwowych gospodarstwach rolnych i innych podmiotach dysponujących budynkami mieszkalnymi* będzie sposób utrzymywania ich przez podmioty administrujące oraz skuteczność organów administracji publicznej w egzekwowaniu przepisów prawa dotyczących bezpiecznego użytkowania mieszkań.

8. W województwie lubuskim znajduje się 9 drogowych przejść granicznych oraz 3 terminale towarowych odpraw granicznych. Od 21 grudnia 2007 r., po wejściu do strefy Schengen i zaprzestaniu kontroli na granicy, obiekty te są wykorzystywane w niewielkim stopniu. Wspomniany majątek ma zostać przekazany do Zasobu Nieruchomości Skarbu Państwa, administrowanego przez 4 starostwa nadgraniczne, celem zagospodarowania. Do lipca 2009 r. została przekazana starostwom tylko nieznaczna część nieruchomości. Kontrola *zagospodarowania majątku drogowych przejść granicznych w województwie lubuskim po wejściu Polski do strefy Schengen* umożliwi ocenę przebiegu tego procesu.

9. Coroczne kontrole budżetowe w jednostkach samorządowych ujawniają nieprawidłowości w gospodarowaniu majątkiem komunalnym. Brak dbałości o gospodarne jego wykorzystanie wykazała również kontrola o zasięgu ogólnopolskim, przeprowadzona w latach 1999–2000. Kontrolowane gminy nie dysponowały pełną ewidencją mienia, którego były właścicielami, a w ewidencji księgowej nie został ujęty cały wolumen posiadanych przez nie gruntów. Wymienione powody przemawiają za potrzebą przeprowadzenia kontroli *dysponowania majątkiem komunalnym przez gminy województwa kujawsko-pomorskiego*.

10. Ustawa o gospodarce nieruchomościami stwarza możliwość sprzedaży nieruchomości będących własnością samorządów, z bonifikatą od wartości ustalonej przez rzeczoznawcę majątkowego. Gminy dość często korzystają z tej możliwości. Nabywcy zobowiązani są do niezbywania takich lokali przez pięć lat, a w razie niespełnienia tego warunku – do zwrotu otrzymanej bonifikaty. Kontrola *egzekwowania przez gminy obowiązku zwrotu równowartości bonifikaty udzielonej nabywcom komunalnych lokali mieszkalnych przy sprzedaży bezprzetargowej* ma na celu zbadanie, czy w takich sytuacjach samorządy gminne skutecznie egzekwują zwrot zwaloryzowanych bonifikat. Badaniu podlegać będą również: zasadność ich udzielania, prawidłowość określania wysokości, rzetelność wyceny oraz monitorowanie obrotu nieruchomościami sprzedanymi z bonifikatą.

11. W maju 2009 r. minął termin, w jakim starostowie powinni sporządzić i przekazać wojewodom, marszałkom województw, wójtom, burmistrzom i pre-

zydentom miast wykazy nieruchomości, które na mocy przepisów przeszły na własność Skarbu Państwa i stanowią jego własność lub własność jednostek samorządu terytorialnego. W listopadzie 2009 r. upłynął z kolei termin złożenia w sądach rejonowych przez adresatów owych wykazów wniosków i dokumentów niezbędnych do ujawnienia prawa własności nieruchomości. Wyniki kontroli *realizacji przez organy administracji publicznej województwa warmińsko-mazurskiego obowiązków wynikających z ustawy o ujawnianiu w księgach wieczystych prawa własności Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego* pozwolą ocenić, w jakim stopniu organy administracji samorządowej i rządowej wywiązały się z obowiązków nałożonych na nie w tym względzie ustawą z 7 września 2007 r.

12. Podjęcie kontroli *sprawowania zarządu nad lasami Skarbu Państwa przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe* uzasadniają liczne sygnały o nieprawidłowościach w sprawowaniu zarządu majątkiem Skarbu Państwa, zwłaszcza jeśli chodzi o handel drewnem i oddawanie w dzierżawę gruntów bogatych w złoża kopalin. Możliwe będzie również dokonanie oceny, czy istniejące regulacje prawne nie zawierają nieścisłości lub luk, które mogą sprzyjać zjawiskom patologicznym.

13. Od 1 stycznia 2000 r. nałożono na przedsiębiorstwa górnicze obowiązek utworzenia funduszu likwidacji zakładu górniczego, na który miała być przekazana część środków pochodzących z odpisów amortyzacyjnych. Według założeń, fundusz ten miał się stać docelowym i jedynym źródłem finansowania procesów likwidacji kopalń, rozpoczętych po 2006 r. Od chwili wprowadzenia obowiązku utworzenia funduszu nie był on przedmiotem kontroli NIK. Na 2010 r. zaplanowano badanie *tworzenia funduszu likwidacji zakładu górniczego i gospodarowania jego środkami*.

14. Istotną przesłanką podjęcia kontroli *gospodarowania nieruchomościami przez Szkołę Główną Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie* były sygnały o możliwych nieprawidłowościach, między innymi o zaniżonych wycenach i sprzedaży poniżej ich rzeczywistej wartości. Badania obejmą również sposób spożytkowania uzyskanych tą drogą środków oraz wywiązywanie się uczelni z obowiązku utrzymania nieruchomości w należytym stanie technicznym i estetycznym.

15. Celem planowanej kontroli *realizacji przez Instytut Paliw i Energii Odnawialnej w Warszawie zadań finansowanych ze środków publicznych* będzie poznanie efektów prowadzonych w Instytucie badań i prac rozwojowych. Za jej podjęciem przemawiają dotychczasowe ustalenia NIK, wskazujące na nieprawidłowości występujące w podobnych do IPEO jednostkach badawczo-rozwojowych.

Ostatnim obszarem, wyodrębnionym w ramach omawianego głównego kierunku kontroli, jest **planowanie przestrzenne; budowa, rozbudowa i utrzymanie infrastruktury**; zaplanowano w nim 3 kontrole.

1. Potrzeba przeprowadzenia kontroli *wykonywania funkcji zarządcy dróg przez organy samorządu terytorialnego* wynika zarówno z ustaleń wcześniejszych badań NIK, jak i z bieżących relacji w mediach, wskazujących na niewłaściwy stan techniczny dróg, nieskuteczny nadzór zarządców nad jakością wykonywanych na nich robót oraz niewykorzystywanie dostępnych środków na finansowanie drogownictwa. Ocenie zostaną poddane zwłaszcza działania związane z utrzymaniem nawierzchni dróg, chodników, drogowych obiektów inżynierskich i urządzeń zabezpieczających ruch drogowy, przeprowadzanie okresowych kontroli stanu technicznego dróg i obiektów inżynierskich, pełnienie funkcji inwestora oraz wykorzystanie środków z budżetu państwa na budownictwo drogowe.

2. Z posiadanych przez Izbę rozeznania wynika, iż działania organów administracji rządowej, podejmowane w celu opracowania koncepcji zagospodarowania przestrzennego kraju, okazały się nieskuteczne. Plany zagospodarowania przestrzennego w województwach są nieaktualne, czego konsekwencją jest brak planów miejscowych. Sytuacja taka w istotny sposób utrudnia rozpoczęcie inwestycji i powoduje zahamowanie tempa ich rozwoju. Stąd istnieje potrzeba zbadania *realizacji zadań w zakresie planowania i zagospodarowania przestrzennego przez organy administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego*.

3. Kontrola *stanu realizacji Narodowego Programu Przebudowy Dróg Lokalnych 2008–2011* będzie dotyczyła lat 2008–2009 oraz I kwartału 2010 r. Szczególna uwaga zostanie zwrócona na wsparcie przebudowy, budowy lub remontu dróg gminnych i powiatowych.

Polska w Unii Europejskiej

Jest to nowy główny kierunek kontroli, wytyczony przez Kolegium NIK, obowiązujący w działaniach Izby w latach 2009–2011. Dotychczas NIK badała procesy integracji z Unią Europejską w ramach obszarów dotyczących problematyki społecznej czy gospodarczej. Wyodrębnienie kierunku poświęconego problematyce unijnej świadczy o wadze, jaką Izba przykładła do kwestii związanych z obecnością Polski w strukturach europejskich.

W ramach tego kierunku przyjęto następujące obszary kontroli:

Pozyskiwanie środków Unii Europejskiej oraz zarządzanie nimi – w badaniu tej problematyki zaplanowano 3 kontrole.

1. Podstawowymi celami ustanowienia regionalnych programów operacyjnych są: podnoszenie konkurencyjności regionów oraz promowanie zrównoważonego rozwoju. Ma się to odbywać przez tworzenie warunków do inwestowania na poziomie regionalnym i lokalnym. Przedmiotem kontroli *realizacji przez zarządy województw zadań instytucji zarządzającej dla regionalnych programów operacyjnych* będzie funkcjonowanie systemu zarządzania RPO, poprawność wdrażania programów, dostosowanie kadrowe i organizacyjne instytucji zarządzających do realizacji zadań, prawidłowość zarządzania i ewidencjonowania środków finansowych.

2. W perspektywie finansowej na lata 2007–2013 istnieje możliwość realizowania projektów indywidualnych o kluczowym znaczeniu dla rozwoju kraju, które w istotny sposób przyczyniają się do osiągnięcia zakładanych wskaźników rozwoju społeczno-gospodarczego. Nie podlegają one procedurze konkursowej, wskutek czego ich przygotowanie oraz wykonanie powinno przebiegać sprawnie i terminowo. Za ich wybór w ramach regionalnych programów operacyjnych odpowiada zarząd województwa. Warunkiem realizacji projektu indywidualnego jest umieszczenie go na liście indykatywnej. Mimo iż nowa perspektywa finansowa obowiązuje od 3 lat, listy takich projektów nadal podlegają zmianom, a ich wdrażanie znajduje się na etapie początkowym. Podejmując kontrolę *wyboru oraz realizacji indywidualnych projektów kluczowych w ramach regionalnych programów operacyjnych*, NIK zamierza ustalić przyczyny, z jakich nie zostały ostatecznie zamknięte indykatywne wykazy takich projektów oraz powody niskiego poziomu zaawansowania ich realizacji.

3. Od momentu akcesji do Unii Europejskiej Polska korzystała z pomocy finansowej dla sektora rybołówstwa. W okresie programowania na lata 2007–2013 nasz kraj będzie mógł otrzymać w ramach Europejskiego Funduszu Rybackiego środki w wysokości 734,1 mln euro. Podjęcie kontroli *realizacji programu operacyjnego „Zrównoważony rozwój sektora rybołówstwa i nadbrzeżnych obszarów rybackich 2007–2013” w zakresie restrukturyzacji floty rybackiej i rozwoju obszarów zależnych od rybactwa* w początkowej fazie pozwoli na usunięcie ewentualnych błędów związanych z wdrażaniem pomocy, a tym samym umożliwi efektywniejsze jej wykorzystanie w całym okresie programowania.

Obszar zagadnień określony jako **wykorzystanie dotacji unijnych dostępnych w ramach perspektywy finansowej 2007–2013** zawiera 2 tematy.

1. Na terenie całej Polski jest realizowany Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007–2013. Przedsięwzięcia związane ze wspieraniem przedsiębiorczości mają być wykonywane w ramach działań: różnicowanie w kierunku działalności nierolniczej oraz tworzenie i rozwój mikroprzedsiębiorstw. Ich

celem jest przygotowanie nowych, alternatywnych miejsc pracy na terenach rolniczych. Instytucją zarządzającą PROW jest Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi, a zadanie wdrażania tych działań powierzono Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa. Kontrola *działania Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w zakresie wspierania przedsiębiorczości i tworzenia pozarolniczych miejsc pracy* powinna dać odpowiedź na pytanie, jak wywiązuje się ona z tej powinności.

2. Wiele zadań objętych Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich wykonują samorządy województw. Koszt owych przedsięwzięć oszacowany został na blisko 5 mld euro, z czego około 80% mają stanowić środki unijne. Efektywność ich wykorzystania w dużym stopniu zależy od poprawnego wykonywania poszczególnych zadań i sprawności działania wyznaczonych do tego podmiotów. Przeprowadzenie w 2010 r. kontroli *realizacji Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007–2013 w zakresie działania „Odnowa i Rozwój Wsi”* umożliwi podjęcie działań eliminujących ewentualne nieprawidłowości w trakcie dalszej realizacji PROW.

W zakresie **realizacji polityki regionalnej i koordynacji instrumentów strukturalnych** zaplanowano 2 kontrole.

1. Po kontroli wykonania budżetu państwa w 2008 r. NIK oceniła jako nieskuteczną koordynację i zarządzanie programami operacyjnymi na lata 2007–2013. Stwierdzono znacznie niższy od zakładanego poziom zaawansowania tych programów, szczególnie 16 regionalnych programów operacyjnych, na które w 2008 r. wykorzystano zaledwie 0,2% alokacji unijnych funduszy strukturalnych. Uzasadnia to potrzebę podjęcia kontroli *działań koordynacyjnych ministra rozwoju regionalnego w zakresie realizacji programów operacyjnych NSRO 2007–2013* (Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia – przyp. red.).

2. Mimo rosnącej liczby ośrodków innowacji i przedsiębiorczości, nakłady na badania i rozwój w Polsce relatywnie spadają. Zachodzi zatem uzasadniona obawa, że tworzenie nowych ośrodków stanowi jedynie przejaw ambicji miejscowych środowisk i sposób na uzyskiwanie środków unijnych. Wszczęcie kontroli *funkcjonowania parków przemysłowych i ośrodków innowacji w województwie podlaskim* uzasadniają również doniesienia, że niektóre projekty, na przykład tworzenie klastrów technologicznych, nie przynoszą trwałych efektów.

*

Plan pracy NIK na 2010 r., oprócz kierunków kontroli i obszarów badań przyjętych na ten rok oraz kontroli zaplanowanych w ramach tych obszarów, zawiera zasady obowiązujące przy programowaniu wszystkich kontroli. Stanowią one, że przy opracowywaniu tematyki i metodyki kontroli, mając na uwadze jej cel i zakres, należy uwzględnić następujące aspekty, traktowane jako niezbędny element podejmowanych badań: wypełnianie obowiązków i realizacja praw związanych z członkostwem Polski w Unii Europejskiej, badanie obszarów zagrożonych występowaniem korupcji oraz analiza funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej.

Oprócz kontroli przeprowadzanych w ramach kierunku *Polska w Unii Europejskiej*, również w każdej z pozostałych kontroli – o ile zajdzie taka potrzeba – będzie badana prawidłowość wypełniania obowiązków i realizacji praw związanych z naszym członkostwem w UE.

Analizowanie ryzyka zaistnienia korupcji ma z kolei szczególne znaczenie w badaniu zagadnień znajdujących się na styku interesu publicznego i prywatnego, gdzie jest ono największe. Ponadto, w każdej kontroli przeprowadzanej w podmiocie zaliczanym do sektora publicznego jednym z podstawowych celów jest dokonanie analizy funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Obie te kwestie ujmowane są w rocznych planach pracy NIK od wielu lat. Od czasu wprowadzenia zasady, że planowanie długookresowe odbywa się z uwzględnieniem wyłonionych priorytetów (tj. od 2000 r.), priorytetem metodycznym stało się badanie zagrożeń korupcją, a w kolejnych trzyletnich cyklach również funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej. W badaniu tych zagadnień pomocne są specjalnie opracowane ramowe metodyki kontroli.

*oprac. Ewa Faber
Departament Strategii Kontrolnej NIK*



Elżbieta Jarzęcka-Siwik
Bogdan Skwarka

NOWELIZACJA USTAWY O NAJWYŻSZEJ IZBIE KONTROLI

W parlamencie dobiegł końca proces legislacyjny związany z nowelizacją ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli¹. Ustawą z 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli zajmie się teraz Trybunał Konstytucyjny, do którego Prezydent RP skierował wniosek o zbadanie zgodności niektórych jej przepisów z konstytucją².

Historia prac legislacyjnych

Przez ponad czternaście lat obowiązywania ustawy o NIK konieczne stało się dokonanie w niej różnych zmian. Nie wynikało to jednak z wadliwości przyjętych przez ustawę rozwiązań systemowych, ale głównie z uchwalenia 2 kwietnia 1997 r. nowej Konstytucji RP. Zmieniła ona bowiem w istotny sposób system prawa w naszym kraju. Niezbędne stało się więc dostosowanie niektórych przepisów ustawy o NIK do wymagań określonych w ustawie zasadniczej. Nie ulega wątpliwości, że wiele instytucji postępowania kontrolnego, dotyczących bezpośrednio praw i obowiązków innych podmiotów, zostało uregulowanych w aktach wykonawczych w postaci zarządzeń prezesa Najwyższej Izby Kontroli³.

¹ Ustawa z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (DzU z 2007 r., nr 231, poz. 1701, ze zm.) – zwana dalej ustawą o NIK.

² Wniosek do Trybunału Konstytucyjnego Prezydent RP złożył 15 lutego 2010 r. Jego treść jest dostępna pod adresem: <www.prezydent.pl/aktywnosc/ustawy/odeslane-do-tk/>.

³ Zarządzenie prezesa NIK z 1.03.1995 r. w sprawie postępowania kontrolnego (MP nr 17, poz. 211) oraz zarządzenie prezesa NIK z 15.05.1995 r. w sprawie należności świadków, biegłych i specjalistów w postępowaniu kontrolnym (MP nr 35, poz. 417).

Pozostaje to w kolizji z konstytucyjną zasadą, że zarządzenia, jako akty prawa wewnętrznego, nie mogą stanowić źródła praw i obowiązków obywateli – art. 87 i 93 Konstytucji RP, a także z art. 207 Konstytucji RP nakazujący, aby organizację oraz tryb działania Najwyższej Izby Kontroli określała ustawa. Zarządzenia mogą jedynie regulować wewnętrzne funkcjonowanie danej jednostki. Podobnie rzecz się przedstawia z uprawnieniami i obowiązkami pracowników NIK, które z kolei regulują zarządzenia marszałka Sejmu. Potrzebę zmian wymusił również postęp technologiczny związany z wprowadzaniem nowych technik i instrumentów kontroli. Przy okazji nowelizacji nie mogło też zabraknąć zmian wymuszonych przez wcześniejsze zmiany systemu prawnego, wprowadzone między innymi w ustawie o pracownikach urzędów państwowych, do której odwołuje się ustawa o NIK. Należało również zmienić nieliczne przepisy ustawy, które budzą trudności interpretacyjne.

Nad potrzebą zmian ustawy o NIK dyskutowano od dawna⁴. W dyskusję tę zaangażowanych zostało wielu pracowników Izby, a w jej wyniku opracowano w NIK kilka projektów zmian w ustawie, które zostały poddane szerokim konsultacjom nie tylko wśród pracowników, ale także ekspertów zewnętrznych. Wprawdzie od 1998 r. kilkakrotnie zmieniano przepisy ustawy o NIK, jednak nigdy proces legislacyjny nie zakończył się wypracowaniem kompleksowego projektu, który mógłby zostać przesłany do łaski marszałkowskiej. Najbardziej zaawansowane prace parlamentarne toczyły się w Sejmie V kadencji. Osiągnęły one duży stopień zaawansowania, ale nie zostały ukończone. Podkomisja powołana przez Komisję do spraw Kontroli Państwowej pracowała nad własnym projektem ustawy o zmianie ustawy o NIK i postanowiła przyjmować wszystkie zmiany do ustawy na zasadzie konsensusu. Zagadnienia, w których nie osiągnięto kompromisu pozostawiono do rozstrzygnięcia całej Komisji do spraw Kontroli Państwowej. Mimo że w wielu sprawach, szczególnie dotyczących dostosowania ustawy o NIK do konstytucji, osiągnięto porozumienie, Komisja nie zakończyła pracy. Jedną z podstawowych przyczyn była próba wprowadzenia do ustawy wielu kontrowersyjnych rozwiązań, które nie uzyskały poparcia wszystkich klubów parlamentarnych, na przykład wprowadzenie jednego dokumentu w miejsce protokołu kontroli i wystąpienia pokontrolnego czy kadencyjność dyrektorów. Można przyjąć z dużym prawdopodobieństwem, że ważne zmiany dotyczące dostosowania ustawy o NIK do konstytucji oraz spraw pracowniczych byłyby

⁴ Patrz E. Jarzęcka-Siwik: *O potrzebie nowelizacji przepisów regulujących postępowanie kontrolne w Najwyższej Izbie Kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 1/1997, s. 1-24; R. Padrak: *Problem zgodności z Konstytucją RP i ustawą o Najwyższej Izbie Kontroli zarządzenia prezesa NIK w sprawie postępowania kontrolnego*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2001, s. 8 i n.; J. Jasiński: *Można usprawnić czynności kontrolne nie zmieniając ustawy o NIK*, „Biuletyn Informacyjny”, NIK, nr 2/2002 r., s. 161-171.

uchwalone już w poprzedniej kadencji Sejmu, gdyby nie chciano wprowadzić jednocześnie owych kontrowersyjnych przepisów. Warto przypomnieć, że prace nad bardzo obszernym projektem zmian wypracowanych przez posłów w czasie V kadencji Sejmu zostały przerwane rozwiązaniem parlamentu.

W obecnej kadencji ciężar przygotowania kompleksowych zmian w ustawie o NIK spoczął na sejmowej podkomisji nadzwyczajnej do przygotowania komisyjnego projektu ustawy o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (zwaną dalej podkomisją). Podkomisja prowadziła prace w ekspresowym tempie. Pierwsze posiedzenie odbyło się 12 marca, zaś ostatnie 15 lipca 2008 r. (w sumie 17 posiedzeń). Bazą pracy podkomisji stały się niektóre rozwiązania przyjęte albo dyskutowane w czasie V kadencji Sejmu. Pracom legislacyjnym przyświecał nadrzędny cel dostosowania regulacji prawnych do przepisów konstytucyjnych. Jednocześnie wskazano na potrzebę skrócenia postępowania i uproszczenia procedury kontrolnej w taki sposób, aby była ona bardziej przejrzysta oraz przyjazna dla podmiotów kontrolowanych⁵. Zauważono również potrzebę uregulowania niektórych spraw pracowniczych, związanych zwłaszcza ze zmianami wprowadzonymi w innych ustawach, oraz szerszego wykorzystania przez rząd wniosków *de lege ferenda* formułowanych przez Izbę w wystąpieniach pokontrolnych i informacjach o wynikach kontroli⁶. Obok tych koniecznych zmian podkomisja na wstępie przyjęła tak zwany arkusz decyzyjny, w którym przesądziła o kierunkach zmian, w tym na przykład o połączeniu protokołu z wystąpieniem pokontrolnym, strukturze organizacyjnej z podziałem na departamenty i biura oraz o kadencyjności dyrektorów. Podkomisja nie przyjęła jednak stosowanej w poprzedniej kadencji metody wprowadzania zmian na zasadzie konsensusu wszystkich członków podkomisji.

Od początku w pracach legislacyjnych, zarówno w poprzedniej, jak i obecnej kadencji Sejmu, aktywnie uczestniczyli przedstawiciele NIK⁷. W Izbie przygotowano także kompleksową propozycję nowelizacji ustawy. Zyskały one pozytywną

⁵ Por. *Uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, druk sejmowy 1349, dostępny na stronie <www.sejm.gov.pl>.

⁶ Kwestia wykorzystania wniosków *de lege ferenda* była przedmiotem projektu zmian ustawy, autorstwa posła L. Dorna. Projekt został zgłoszony do łaski marszałkowskiej 26.10.2001 r., druk sejmowy 47. Komisja do spraw Kontroli Państwowej na posiedzeniu 13.03.2008 r. omawiała sprawę wykorzystania tych wniosków – „Biuletyn” 399/VI. Rezultatem był dezyderat nr 2 Komisji do prezesa Rady Ministrów w sprawie realizacji przez rząd wniosków *de lege ferenda* Najwyższej Izby Kontroli, z 23.03.2008 r., por. <www.sejm.gov.pl>.

⁷ Autorzy brali udział we wszystkich etapach procesu legislacyjnego w poprzedniej kadencji Sejmu wraz z ówczesnym prezesem NIK Mirosławem Sekułą i wiceprezesem Józefem Górnym, a w obecnej kadencji wraz z wiceprezesem Stanisławem Jarozsem.

opinię Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, która została wyrażona w uchwale z 19 lutego 2008 r.

Punktem wyjścia opracowania w Izbie propozycji zmian było twierdzenie, że obowiązująca ustawa o NIK spełniła swoją rolę jako akt normatywny regulujący organizację oraz tryb działania naczelnego organu kontroli państwowej w Polsce i dlatego wystarczająca będzie jej nowelizacja, a nie tworzenie zupełnie nowej ustawy. Konsultacje prowadzone wśród pracowników wykonujących i nadzorujących czynności kontrolne jednoznacznie wskazywały, że nie należy zmieniać sprawdzonego modelu kontroli i instytucji, na których wzorowano się przy tworzeniu ustaw i przepisów wykonawczych regulujących działalność innych organów kontroli i inspekcji w państwie, w tym na przykład ustawy z 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy⁸ oraz ustawy z 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie⁹. Projekt przygotowany przez NIK opierał procedurę kontrolną na dwóch dokumentach: protokole i wystąpieniu, aczkolwiek z pewnymi zmianami. Poza tym, uwzględniał zasady postępowania kontrolnego, szczegółowo opisane w „Podręczniku kontrolera”¹⁰ i odpowiadające standardom międzynarodowym. Zatem w opinii Izby, zgodnie z zasadą „lepsze jest wrogiem dobrego”, należało skupić się na szybkim wprowadzeniu koniecznych zmian, które poprawiłyby skuteczność badań kontrolnych.

Kontrowersyjne zmiany w ustawie o NIK

Sejm RP 24 września 2009 r. uchwalił ustawę o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli. Zawiera ona wiele korzystnych dla kontroli państwowej uregulowań, które dostosowują ją do przepisów konstytucji i innych ustaw, doprecyzowują postanowienia budzące problemy interpretacyjne i wprowadzają wiele nowoczesnych rozwiązań. Z drugiej jednak strony, w przyjętej przez Sejm RP nowelizacji znalazły się rozwiązania wprowadzone wbrew stanowisku NIK, rzutujące na funkcjonowanie naczelnego organu kontroli państwowej i budzące wątpliwości merytoryczne oraz powodujące wiele problemów praktycznych.

Należy przy tym dodać, że do ustawy uchwalonej przez Sejm Senat wprowadził poprawki. Senat podjął 22 października 2009 r. uchwałę, w której zaproponował do tekstu ustawy 10 poprawek. Najważniejsze dotyczą audytu zewnętrznego i polegają na sprecyzowaniu, że audyt nie może obejmować działalności kontrolnej NIK, a także skreślenia przepisu określającego status prawny wiceprezesów oraz przepisu ograniczającego udział pracowników NIK w obrocie

⁸ DzU nr 89, poz. 589.

⁹ DzU nr 31, poz. 206.

¹⁰ Patrz *Podręcznik Kontrolera*, publikowany na stronie <www.nik.gov.pl>.

cywilnoprawnym. Poprawki te zmierzają w dobrym kierunku i znalazły pozytywną rekomendację Komisji do spraw Kontroli Państwowej. 22 stycznia 2010 r. na 59. posiedzeniu Sejmu RP przyjęto 9 z 10 poprawek zgłoszonych przez Senat RP do ustawy nowelizującej ustawę o NIK. Sejm odrzucił poprawkę Senatu dotyczącą dookreślenia zakresu przedmiotowego audytu zewnętrznego. Tym samym pozostają wątpliwości co do konstytucyjności tej regulacji.

Oto niektóre z rozwiązań przyjętych mimo sprzeciwu Izby.

1. Sposób dokumentowania ustaleń kontroli

Posłowie zdecydowali o likwidacji dwóch dokumentów prezentujących wyniki kontroli, to jest protokołu kontroli, w którym przedstawiane są ustalenia faktyczne oraz wystąpienia pokontrolnego, zawierającego oceny, uwagi i wnioski dotyczące kontrolowanej działalności. Rezultatem prac legislacyjnych będzie sporządzanie jednego dokumentu, który stanowi swoiste połączenie protokołu i wystąpienia. Uzasadnieniem tego stanowiska było twierdzenie, iż „nowa formuła prezentowania wyników kontroli będzie bardziej czytelna dla jednostki kontrolowanej, ponieważ ustalenia faktyczne będą bezpośrednio powiązane z oceną, tworząc jednolity obraz kontrolowanej działalności”¹¹. W toku debaty na posiedzeniach najpierw podkomisji, a później Komisji do spraw Kontroli Państwowej podnoszono również argumenty, że kontrolowany jest często zaskakiwany treścią ocen zawartych w wystąpieniu w porównaniu z ustaleniami opisanymi w protokole. Wskazywano też, że nowe zasady sporządzania dokumentów kontrolnych i związane z tym zmiany dotyczące rozpatrywania zastrzeżeń usprawnią postępowanie kontrolne. Najwyższa Izba Kontroli, wychodząc naprzeciw postulatowi wyeliminowania owego elementu zaskoczenia zaproponowała rozwiązanie, zgodnie z którym już w protokole kontroli należałoby wprost wskazać stwierdzone naruszenia prawa i inne nieprawidłowości, przyczyny ich powstania oraz zakres i skutki, a nie – jak ma to miejsce teraz – opisywać kontrolowaną działalność bez odniesienia się do tego, co faktycznie stanowi nieprawidłowość. Propozycja ta nie znalazła jednak poparcia u rządzącej większości parlamentarnej.

Prezes Najwyższej Izby Kontroli przedstawił na posiedzeniach Komisji i Sejmu argumenty przeciw łączeniu protokołu i wystąpienia w jeden dokument. Zmiana, o której mowa, nie jest dobra ani dla kontrolowanego, ani kontrolującego. Nie wnosi żadnej nowej wartości i można przypuszczać, że takie proste, wręcz mechaniczne połączenie dokumentów prezentujących wyniki kontroli nie zagwarantuje większej czytelności ani przejrzystości sposobu ich prezentowania.

¹¹ *Uzasadnienie...*, op. cit., s. 4-5.

Przeciwnie, należy się obawiać dużych perturbacji w przebiegu kontroli i negatywnych skutków z punktu widzenia realizacji jej celu. Najistotniejsze jest chyba to, że kierownik jednostki kontrolowanej nie będzie miał możliwości zapoznania się i potwierdzenia dokonanych przez kontrolera ustaleń przed sformułowaniem oceny kontrolowanej działalności. Nie będzie więc mógł wpływać na zasadniczy etap postępowania kontrolnego, którym jest postępowanie dowodowe, to jest prostować czy też uzupełniać ustalenia. Trudno zatem mówić o korzyściach dla kontrolowanego, skoro ograniczając zasadę kontrydiktoryjności i obiektywizmu, zminimalizowano jego udział w postępowaniu. Obecnie kontrolowany, podpisując protokół kontroli, potwierdza kompletność ustaleń, a odmawiając podpisania może wnieść do niego swoje zastrzeżenia. Zastrzeżenia są źródłem wiedzy dla kontrolera. Dlatego wprowadzana zmiana oznacza pozbawienie kontrolującego ważnej ścieżki weryfikacji jego ustaleń. Rezultat nie jest trudny do przewidzenia, bo przecież można wykazać tylko istnienie faktów, zaś prawdziwość ocen nie nadaje się do udowodnienia. Zniekształcenie obrazu kontrolowanej działalności musi więc skutkować dokonaniem nieprawidłowych ocen. W postępowaniu kontrolnym, tak jak we wszystkich innych procedurach, podstawową sprawą jest dokonanie prawidłowych ustaleń. Reszta jest tylko naturalną ich konsekwencją.

Analizując rzecz historycznie, należy wskazać, że Izba ma w tym względzie swoje własne doświadczenia. Rodzaje dokumentów sporządzanych w wyniku kontroli NIK ukształtowała wieloletnia tradycja, sięgająca jeszcze okresu II Rzeczypospolitej, kiedy w toku postępowania kontrolnego sporządzano zarówno protokół, jak i wystąpienie pokontrolne.

Także z punktu widzenia systemowego brakuje uzasadnienia przyjętych zmian. Postępowania kontrolne prowadzone przez inne organy kontroli również są oparte na dwóch dokumentach kontrolnych. Można tu przywołać wspomniane wcześniej ustawy o Państwowej Inspekcji Pracy oraz o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, jak też inne przepisy, chociażby rozporządzenie Rady Ministrów z 29 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu przeprowadzania kontroli przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów¹².

Problemy związane ze sporządzaniem i podpisywaniem nowego wystąpienia pokontrolnego będą miały także wymiar czysto techniczny, zwłaszcza wtedy, gdy kontroler i dyrektor właściwej jednostki kontrolnej podpisujący ten dokument nie będą mogli osiągnąć konsensusu co do jego treści. Pojawia się tu problem odpowiedzialności za treść tego dokumentu. Nie ulega wątpliwości, że takie rozwiązanie w porównaniu z obecnie obowiązującym rozmywa tę odpowiedzialność i znacznie osłabia pozycję kontrolera, który zgodnie z aktualnie

¹² DzU nr 146, poz. 1414, ze zm.

obowiązującymi przepisami samodzielnie sporządza protokół, sygnując go swoim podpisem. Trzeba też podkreślić, że w wypadku wystąpień do naczelnych i centralnych organów państwa mają one być podpisywane jedynie przez prezesa lub wiceprezesa NIK.

2. Audyt zewnętrzny

Po przedstawieniu w stanowisku rządowym¹³ propozycji uzupełnienia nowelizacji ustawy o NIK przepisem wprowadzającym obowiązek przeprowadzania, co najmniej raz na 3 lata, audytu zewnętrznego, Komisja zdecydowała wprowadzić do projektu taką regulację. Przepis dotyczący audytu od początku budził wątpliwości w kontekście konstytucyjnej zasady niezależności NIK w wykonywaniu funkcji naczelnego organu kontroli państwowej. Chodziło o to, że zakres audytu umożliwiał wpływanie na proces kontrolny przez audytora zewnętrznego¹⁴. Dodany art. 7a ust. 2 pkt 3 stanowił, że zakres audytu zewnętrznego obejmuje także „ocenę gospodarności, celowości i rzetelności dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz udzielania zamówień publicznych, a także ocenę wykorzystania zasobów”. Wynikało stąd, że audyt nie miał sprowadzać się tylko do oceny gospodarki finansowej oraz wykonania budżetu NIK¹⁵. Definicja ustawowa nakazuje bowiem audytorowi ocenić między innymi celowość dokonywania wydatków i wykorzystania zasobów w sytuacji, gdy znaczna ich część jest angażowana właśnie w działalność kontrolną. Nie jest to audyt finansowy, lecz audyt wykonania zadań. Nie są przy tym doprecyzowane zasady, na podstawie których ma się on odbywać. Wystarczy wskazać, że audytor uzyska prawo wglądu do wszystkich dokumentów objętych tajemnicą kontrolerską, przy czym tylko prezes NIK jest uprawniony do zwolnienia pracownika Izby z tej tajemnicy. Audytorem może być firma prywatna, jeśli wygra przetarg. Tym samym zyska ona faktyczny dostęp do ustaleń kontroli najbardziej wrażliwych obszarów funkcjonowania państwa, na przykład w dziedzinie obronności. Poza tym, w przyjętej przez Sejm regulacji nie było miejsca na przedstawienie stanowiska przez prezesa NIK w odniesieniu do wyników audytu. Nie wiadomo, dlaczego ograniczono w ten sposób uprawnienia prezesa NIK jako kierownika podmiotu

¹³ Stanowisko rządu wobec komisyjnego projektu ustawy o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (druk nr 1349), < www.sejm.gov.pl >.

¹⁴ Zob. M. Stębelki: *Opinia prawna do projektu ustawy o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (druk nr 1349) – audyt zewnętrzny względem NIK* (BAS-WAUiP-487/09); G. Gołębiowski: *Opinia merytoryczna na temat zakresu działań audytu zewnętrznego i wewnętrznego dla potrzeb pracy nad projektem ustawy o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (druk nr 1349) – (BAS-WASiG-1005/09)*.

¹⁵ Patrz „Biuletyn KOP” nr 2296/VI, z 21.05.2009 r.

kontrolowanego. Uregulowanie audytu zewnętrznego budzi wątpliwości także w kontekście istniejącego art. 26 ust. 3 ustawy o NIK, dotyczącego kontroli wykonania budżetu NIK przypisanej Sejmowi. Przyjmując racjonalność ustawodawcy, należy uznać, że audyt zewnętrzny i kontrola budżetu różnią się zakresem przedmiotowym, a zatem audytem zewnętrznym musi być objęta cała działalność NIK, w tym działalność kontrolna. To zaś zagraża konstytucyjnej zasadzie niezależności naczelnego organu kontroli państwowej. O ile sama idea audytu finansowego dotyczącego wykonania przez NIK budżetu była przez Izbę aprobowana, to sposób jego uregulowania wzbudził sprzeciw kierownictwa NIK¹⁶. Należy dodać, że przyjęta poprawka Senatu daje prezesowi NIK prawo przedstawienia swego stanowiska do sprawozdania zawierającego wyniki audytu. Na jej podstawie, prezes NIK będzie miał prawo ustosunkowania się do ustaleń audytora w terminie 14 dni od zakończenia audytu. Wobec odrzucenia poprawki dotyczącej zakresu audytu – jak już wcześniej wspomniano – pozostają wątpliwości natury konstytucyjnej.

Trzeba zaznaczyć, że poprawka dotycząca „nieograniczonego” audytu pojawiła się już po zakończeniu prac podkomisji, jako poprawka rządowa. Najwyższa Izba Kontroli w trakcie prac w podkomisji nie oponowała przeciw rozszerzeniu kontroli finansowej Sejmu nad Izbą. Dlatego też w art. 26 ust. 3 dodano do przepisu stanowiącego o kontroli Sejmu w zakresie wykonania budżetu NIK, że tryb przeprowadzenia tej kontroli określi Regulamin Sejmu.

3. Wiceprezesi Najwyższej Izby Kontroli

O próbie wprowadzenia rozwiązań, co do których brakowało racjonalnych przesłanek, świadczy kwestia dotycząca sposobu uregulowania powoływania i odwoływania wiceprezesów Izby. Uchwalono przepisy ustalające sztywną liczbę 3 wiceprezesów, w miejsce bardziej elastycznej liczby: od 2 do 4. Jednocześnie, po wejściu w życie ustawy dotychczasowi wiceprezesi z mocy prawa mają stracić swoje stanowiska. Podczas trzeciego czytania w Sejmie nie przeszła propozycja Komisji, pozwalająca powołanie nowych wiceprezesów bez jakiegokolwiek wpływu prezesa NIK. Uchwalone zostały natomiast przepisy określające nowy status prawny wiceprezesów, łącznie z wprowadzeniem dla nich 5-letniej kadencji (art. 21a, 21b i 21c). Powoduje to, że prezes NIK nie ma możliwości wystąpienia do marszałka Sejmu o odwołanie wiceprezesa, jeżeli na przykład dalsza współpraca z nim stałaby się niemożliwa. Takie rozwiązanie praktycznie

¹⁶ Patrz wypowiedzi prezesa NIK w „Biuletynie KOP” nr 2739/VI, z 23.09.2009 r., < www.sejm.gov.pl >.

uniemożliwiłoby prezesowi racjonalne kierowanie Izbą, a także realizację dyspozycji art. 13 ustawy o NIK, stanowiącej, że to prezes kieruje Izbą i odpowiada przed Sejmem za jej działalność. Dobrze się stało, że przyjęto poprawkę Senatu dotyczącą wykreślenia tych kontrowersyjnych przepisów.

4. Kadencyjność na stanowiskach dyrektorów i wicedyrektorów jednostek organizacyjnych

Izba proponowała zachować bez zmian strukturę korpusu kontrolerskiego, ale wobec osób na stanowiskach dyrektorów i wicedyrektorów jednostek kontrolowanych wprowadzić dodatkowe elementy oceny kwalifikacyjnej. Wprowadzono jednak kadencyjność na tych stanowiskach, z zastosowaniem mechanizmu typowego dla świata polityki. Powstaje pytanie, jaki to będzie miało wpływ na niezależność kontrolerów zajmujących te stanowiska. Nie ulega wątpliwości, że stabilność sprawowania funkcji i pewność zatrudnienia dzięki mianowaniu sprzyja zachowaniu niezależności w postępowaniu kontrolnym. Chroni też przed potencjalnymi naciskami grup interesów¹⁷. Przy tej zmianie istotne jest, że obecnie istniejący stan rzeczy zostanie utrzymany do końca 2013 r., a następnie wszyscy pracownicy funkcyjni zostaną wybrani w postępowaniu konkursowym.

5. Aplikacja kontrolerska

Przepis ust. 6 w art. 68 ustawy o NIK obecnie daje podstawę prezesowi NIK, w uzasadnionych wypadkach, do mianowania pracownika na stanowisko kontrolerskie bez zachowania wymogu odbycia aplikacji kontrolerskiej. Możliwość skorzystania z tego rozwiązania jest istotna w odniesieniu do pracowników potrzebnych w Izbie ze względu na ich szczególne kwalifikacje. Nie ulega wątpliwości, że nawet przy obecnym rynku pracy niepewność zatrudnienia na umowę na czas określony, potrzebny do odbycia aplikacji kontrolerskiej, oraz trudy odbywania tej aplikacji mogą czynić ofertę pracy w NIK nieatrakcyjną dla tych osób. Uchwalając wykreślenie wspomnianego przepisu, Sejm zamierzał „podnieść rangę aplikacji kontrolerskiej i pozytywnie wpłynąć na przygotowanie kontrolerów do wykonywania niejednokrotnie bardzo złożonych zadań kontrolnych”¹⁸. Cel jest na pewno słuszny, ale taka jego realizacja raczej szkodzi Izbie, niż pomaga. Skreślenie art. 68 ust. 6 ustawy o NIK doprowadzi do ograniczenia napływu do Izby wysoko kwalifikowanych kadr (z tytułami na-

¹⁷ Patrz K. Żączkiewicz: *Marszałek Sejmu zdecyduje o wyborze władz NIK*, „Gazeta Prawna” z 13.07.2009 r.; G. Lipka: *Polityka wkracza do NIK*, „Nasz Dziennik” z 28.10.2008 r.

¹⁸ Patrz *Uzasadnienie...*, op. cit., s. 6-7.

ukowymi lub specjalizacjami zawodowymi, absolwentów KSAP), a tym samym do obniżenia poziomu merytorycznego Izby. Już teraz stosowany w praktyce wymóg ukończenia aplikacji powoduje brak zainteresowania pracą w NIK, a przeprowadzane nabory czy konkursy na niektóre stanowiska kontrolerskie pozostają nierozstrzygnięte.

6. Zmiana nazwy stanowiska

Ciekawa i raczej kontrowersyjna jest zmiana nazwy stanowiska z „doradca” na „radca” prezesa NIK. Zmieniono nazwę, ale faktycznie status prawny radców niczym nie różni się od obecnych doradców. Z „Uzasadnienia...” wynika, że jej celem było „uniknięcie wrażenia, że obecni doradcy prezesa NIK pełnią jedynie funkcje doradcze, a nie kontrolne oraz uniknięcie przyrównywania ich roli do doradców ministra w gabinetach politycznych ministrów”. Przy tym zmiana ta w żaden sposób nie modyfikuje kompetencji tych pracowników. Ta kategoria pracowników istnieje w korpusie kontrolerskim od wielu lat. Ich zadaniem jest nadzorować czynności kontrolne, zwłaszcza brać udział w kolegialnym rozpatrywaniu projektów najważniejszych dokumentów przedstawianych przez NIK organom władzy i opinii publicznej. Na tym tle powyższe uzasadnienie do ustawy dotyczące zmiany nazwy doradcy na radcę nie jest przekonujące.

7. Struktura organizacyjna

Nowelizacja wprowadzi do ustawy sztywną regulację wewnętrznej struktury organizacyjnej. Polega ona na ścisłym podziale zadań pomiędzy jednostkami organizacyjnymi na zadania kontrolne (departamenty i delegatury) i obsługi (biura). W departamentach zatrudniać się będzie pracowników na podstawie mianowania, zaś w biurach na podstawie umowy o pracę. W tych ostatnich nie będzie więc można ani zatrudniać, ani nawet delegować do nich kontrolerów. Mimo że intencją wnioskodawców było wyeliminowanie wypadków zatrudniania na stanowiskach kontrolerskich osób wykonujących faktycznie czynności administracyjne, to jednak uchwalone przez Sejm przepisy wprowadzą więcej szkód, niż porządku. Wbrew oczywistym zasadom zarządzania, zakładającym możliwość elastycznego tworzenia struktury wewnętrznej odpowiednio do potrzeb danej organizacji, wprowadzono rozwiązania znacznie usztywniające tę strukturę i w pewnym sensie ubezwłasnowolniające prezesa NIK. Sprawność działania Izby zależy właśnie od decyzji zarządzającego nią prezesa. Nieliczni pracownicy mianowani zatrudniani są w jednostkach odpowiedzialnych za obsługę Izby dlatego, że logistyka, za którą odpowiadają wspomniane departamenty, nie może

prawidłowo funkcjonować bez wiedzy o postępowaniu kontrolnym i zarządzaniu procesem kontroli. Przykładowo można wspomnieć o pracownikach zatrudnionych w komórce kontroli wewnętrznej, wspomagających proces kontrolny narzędziami informatycznymi, czy też opiniowaniem dokumentów pod kątem zachowania tajemnic ustawowych. W czasie kadencji poprzedniego prezesa NIK wielu pracowników obsługi zostało skierowanych na aplikację kontrolerską. Po zmianie stanu prawnego trzeba liczyć się z tym, że zmiana statusu tych pracowników może spowodować naturalny ich odpływ do jednostek kontrolnych, czego skutkiem będą zakłócenia w funkcjonowaniu Izby. Nie zostały uwzględnione postulaty NIK, aby o mianowaniu pracownika decydowały faktycznie wykonywane przez niego czynności kontrolne, nie zaś miejsce pracy w departamencie czy biurze. Powstanie bowiem następny problem – jaki status mają mieć na przykład sekretarki lub inni pracownicy departamentów (delegatur) niewykonyjący czynności kontrolnych.

8. Postępowanie odwoławcze

Zmiana trybu odwoławczego, określonego w art. 54-62 znowelizowanej ustawy, jest związana ze zmianą sposobu przedstawiania wyników kontroli. Wyeliminowanie obowiązku sporządzania protokołu kontroli spowoduje, że postępowanie odwoławcze będzie obejmować tylko zastrzeżenia składane do wystąpienia pokontrolnego. Uprawniony do wniesienia zastrzeżeń będzie tylko kierownik jednostki kontrolowanej (aktualnie uprawnienie to przysługuje każdemu podmiotowi, któremu przekazano wystąpienie pokontrolne, a więc także kierownikowi jednostki nadrzędnej i organom państwowym lub samorządowym). Ulega likwidacji dwustopniowy tryb rozpatrywania zastrzeżeń, to jest powoływanie w pierwszej instancji komisji odwoławczych na szczeblu departamentu lub delegatury. Znacznie, bo aż do 21 dni, wydłużono termin wniesienia zastrzeżeń.

Tryb procedowania i orzekania w postępowaniu odwoławczym został określony w ustawie, zatem spełniono warunek dostosowania go do wymagań konstytucyjnych. W praktyce pojawi się jednak wiele problemów z jego wdrożeniem, warto więc zwrócić uwagę na kilka kwestii.

Obecnie rozpatrywanie zastrzeżeń przez Kolegium NIK bądź komisję rozstrzygającą zależy od tego, kto podpisał wystąpienie (art. 61 ust. 2). Po zmianie stanu prawnego istotne będzie, kto podpisał zastrzeżenia. Podpisywanie wystąpień reguluje art. 53 ust. 3, 4 i 5. Należy zauważyć, że nowe regulacje uprawniają jedynie prezesa NIK do zastrzegania dla siebie podpisywania niektórych wystąpień albo upoważniania wiceprezesów do podpisywania wystąpień na

przykład do Prezydenta RP czy prezesa Rady Ministrów. Obecnie takie uprawnienie przysługuje również wiceprezesom w stosunku do wystąpień kierowanych przez dyrektorów na przykład do wojewodów¹⁹. Zmiana osłabia więc nadzór wiceprezesów nad jednostkami kontrolnymi. Może to skomplikować postępowanie, zwłaszcza w sytuacji konfliktu pomiędzy kontrolerem i jego dyrektorem – uprawnionymi do podpisania wystąpienia pokontrolnego.

Nie wiadomo jeszcze, jaki kształt będzie miała komisja rozstrzygająca. Sejm uchwalił, że w jej skład wejdą jedynie kontrolerzy pracujący w jednostce właściwej do spraw orzecznictwa. Sytuację może poprawić przyjęcie poprawki Senatu, dopuszczającej wyznaczenie do składu tej komisji także kontrolerów z innych jednostek kontrolnych. W innym wypadku zaistnieje konieczność powołania „superdepartamentu”, który przejmie wszystkie sprawy należące do obecnych komisji odwoławczych, rozstrzygających i obsługi Kolegium NIK. Wbrew zasadzie kolegialności, pozbawiłoby to inne jednostki kontrolne wpływu na ostateczny kształt prezentowanych wyników kontroli.

Liczbę członków i skład komisji rozstrzygającej ustali prezes NIK, przy czym jej członkiem może zostać każdy kontroler zatrudniony na stanowisku określonym w art. 66a, nie zaś – jak dotychczas – jedynie nadzorujący czynności kontrolne. Rozstrzygnięcie zastrzeżeń będzie odbywało się w trzysobowych zespołach, wyznaczanych przez dyrektora jednostki właściwej do spraw orzecznictwa. Należy podkreślić, że w zmianach całkowicie pominięto udział wiceprezesów w postępowaniu odwoławczym.

W nowelizacji przekazywanie wystąpienia pokontrolnego kierownikowi jednostki nadrzędnej lub właściwym organom państwowym bądź samorządowym zastąpiono pisemnym powiadomieniem o uwagach, ocenach i wnioskach – art. 62a. Podmioty, którym przesłano takie powiadomienie obowiązane będą, w terminie ustalonym przez NIK, nie krótszym jednak niż 14 dni, poinformować Izbę o związanych z tym działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

Zgodnie z treścią art. 61 ust. 1 obowiązującej ustawy, zastrzeżenia do wystąpienia dotyczą ocen, uwag i wniosków w nim zawartych. Wiadomo, że stan faktyczny opisywany był w protokole kontroli. Po wejściu w życie ustawy zmieniającej zastrzeżenia będą mogły dotyczyć wszystkiego, co się znajdzie w wystąpieniu, a więc także opisu stanu faktycznego.

Ustawa precyzuje przesłanki odmowy przyjęcia zastrzeżeń. Postanowienie w tej kwestii wydaje odpowiednio dyrektor właściwej jednostki kontrolnej albo prezes w zależności od tego, do kogo zastrzeżenia są kierowane. Na postanowienie dyrektora o odmowie przyjęcia zastrzeżeń przysługuje zażalenie do prezesa

¹⁹ Patrz § 47 ust. 3 zarządzenia Prezesa NIK z 1.03.1995 r. w sprawie postępowania kontrolnego.

NIK, który może je uwzględnić lub utrzymać w mocy zaskarżone postanowienie (art. 54. ust. 4 w związku z art. 64a). Należy dodać, że postanowienie prezesa NIK o odmowie przyjęcia zastrzeżeń adresowanych do Kolegium NIK jest ostateczne i nie służy na nie zażalenie. Jednocześnie nowelizacja zawiera uprawnienie do cofnięcia zastrzeżeń aż do chwili podjęcia uchwały w sprawie ich rozstrzygnięcia (art. 55).

Kilka istotnych zmian dotyczy obrad Kolegium NIK. Po pierwsze, wykreślono przepis, który zmuszał prowadzącego obrady prezesa Izby lub wiceprezesa do jawnego opowiedzenia się, czy jest za przyjęciem lub odrzuceniem zastrzeżeń, jeżeli w wyniku głosowania tajnego za i przeciw uchwale opowie się równa liczba członków Kolegium NIK. Po drugie, w art. 24 dodano ust. 5 w brzmieniu: „Kierownik jednostki kontrolowanej może na posiedzeniu Kolegium Najwyższej Izby Kontroli składać oświadczenia i wyjaśnienia dotyczące złożonych zastrzeżeń.”. Wynika z niego, że uprawnienie do składania oświadczeń lub wyjaśnień ma kierownik w rozumieniu art. 2a pkt 3, zaś ich forma nie została określona, zatem może być ustna lub pisemna.

Przy rozpatrywaniu zastrzeżeń Kolegium NIK albo zespół orzekający komisji rozstrzygającej będą dysponować dosyć ograniczoną inicjatywą dowodową. Oprócz wspomnianych wyżej oświadczeń lub wyjaśnień kierownika mogą przeprowadzić dowód z dokumentów. Nie będzie natomiast możliwości wykonania innych dodatkowych czynności dowodowych, jak to ma miejsce w aktualnym stanie prawnym – art. 56 ust. 3 ustawy o NIK.

9. Ograniczenie podmiotowych praw pracowników

Zmiana uchwalona przez Sejm w art. 75a zabraniała członkom kierownictwa NIK, kontrolerom oraz dyrektorom i wicedyrektorom biur pozostawania z podmiotami będącymi potencjalnymi jednostkami kontrolowanymi w stosunkach prawnych, na mocy których nabywaliby prawa na warunkach korzystniejszych niż powszechnie dostępne. Należy podkreślić, że chodziło tu o potencjalnych kontrolowanych, a więc podmioty, o których mowa w art. 2 ustawy o NIK, niezależnie od tego, czy kiedykolwiek byli lub będą kontrolowani. Zakaz nawiązywania takich stosunków prawnych dotyczyłby więc, z jednej strony, wymienionych wyżej pracowników tylko dlatego, że są zatrudnieni w NIK, a z drugiej praktycznie wszystkich przedsiębiorców, bo przecież NIK ma prawo do kontroli ich działalności. Nie wiadomo przy tym, co ustawodawca rozumiał przez pojęcie „warunków korzystniejszych niż powszechnie dostępne”. W rezultacie, naszym zdaniem, istniałoby duże prawdopodobieństwo formułowania zarzutu naruszenia ustawy w sytuacji, gdyby pracownik NIK chciał prowadzić indywidualne nego-

cjacie na przykład ze sprzedawcą samochodów kupując pojazd do prywatnego użytku lub operatorem telefonii komórkowej, który oferowałby pakiet usług dla stałego klienta. Innymi słowy, członkom kierownictwa NIK, kontrolerom oraz dyrektorom i wicedyrektorom biur jedynie z tytułu bycia pracownikiem NIK nie byłoby wolno uczestniczyć w obrocie cywilnym na takich samych prawach, jakie przysługują innym obywatelom, w tym parlamentarzystom, sędziom, prokuratorom. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że ta regulacja wprowadziłaby generalnie zakaz zawierania przez kontrolerów umów opartych na zindywidualizowanej ofercie. Nie jest przy tym istotne, czy kontroler powołałby się na fakt zatrudnienia w Izbie, czy też nie. W pierwszym wypadku nie byłoby przecież wątpliwości co do zachowania się niegodnego i związanych z tym konsekwencji prawnych.

Inicjatorem prowadzenia tej zmiany był rząd. W jego stanowisku czytamy: „W szczególności pracownicy Najwyższej Izby Kontroli nie powinni zawierać z jednostkami podlegającymi kontroli umów cywilnoprawnych na preferencyjnych warunkach, na mocy których nabywają prawa”²⁰. Uzasadnieniem wprowadzenia powyższej regulacji było zagwarantowanie bezstronności pracowników NIK przez wyeliminowanie możliwości uzyskiwania przez nich uprzywilejowanej sytuacji faktycznej lub prawnej z tytułu zatrudnienia w NIK. Może idea była szczytna, ale sposób zapisania tej normy fatalny. Dobrze się więc stało, że przyjęto poprawkę Senatu o wykreśleniu tego przepisu z ustawy nowelizującej ustawę o NIK.

Zmiany usprawniające postępowanie kontrolne

Przyjęta przez Sejm nowelizacja zawiera również wiele istotnych i potrzebnych zmian. Wprowadzenie ich w życie z pewnością usprawni proces kontrolny i pozwoli na kształtowanie jednolitej praktyki oraz wyeliminowanie istniejących obecnie wątpliwości interpretacyjnych. Uważamy, że warto wskazać kilka takich zmian, zaproponowanych przez Najwyższą Izbę Kontroli, których przyjęcie spotkało się z pełną aprobatą parlamentarzystów.

1. Definicja kierownika jednostki kontrolowanej

Najwięcej problemów w praktyce kontrolerskiej budziła kwestia reprezentowania podmiotu kontrolowanego. Problem sprowadzał się do odpowiedzi na pytania, komu służą uprawnienia kierownika jednostki kontrolowanej,

²⁰ Zob. *Stanowisko rządu...*, op. cit., s. 6.

a co zatem idzie, kto jest stroną postępowania kontrolnego oraz kto może w tym postępowaniu reprezentować kontrolowanego. Izba wyrażała pogląd, że instytucja pełnomocnika w postępowaniu kontrolnym nie występuje. Nie jest on osobą kompetentną do wykorzystania wyników kontroli w bieżącej działalności jednostki kontrolowanej. W noweli potwierdzono rezygnację z wprowadzenia instytucji pełnomocnika²¹, ale jednocześnie w definicji ustawowej, zawartej w art. 2a pkt 3, wskazano szeroki krąg osób uznawanych za kierownika jednostki kontrolowanej. Do tej kategorii należy bowiem osoba spełniająca łącznie dwie przesłanki, a mianowicie: zgodnie z przepisami określającymi ustrój jednostki jest odpowiedzialna za jej działalność oraz uprawniona do reprezentowania jednostki.

2. Upublicznianie wyników kontroli

Ustawa o NIK zawiera szczególną cezurę dla upubliczniania wyników kontroli. Stanowi ją – w myśl art. 10 – moment przekazania Sejmowi informacji o ustaleniach i sformułowanych na ich podstawie ocenach, uwagach i wnioskach odnoszących się do kontrolowanej działalności. Ograniczenie to powodowało, że wyniki jednostkowych kontroli nie mogły być przez NIK publikowane, chociaż faktycznie były już powszechnie znane ze względu na obowiązek zamieszczenia ich w Biuletynie Informacji Publicznej przez podmiot kontrolowany. Dlatego dobrze się stało, że w art. 10 zrezygnowano z tego ograniczenia.

3. Przygotowanie do kontroli

Tryb przygotowania do kontroli oraz rodzaj dokumentów wytwarzanych na poprzedzającym ją etapie i szczegółowo określających zakres oraz metodykę prowadzenia kontroli został ogólnikowo określony w regulacjach wewnętrznych NIK. Tymczasem, to właśnie ta wstępna faza, począwszy od zebrania i przeanalizowania danych dotyczących przedmiotu kontroli aż do zatwierdzenia programu lub tematyki kontroli, często decyduje o sprawnym przeprowadzeniu postępowania i w sposób znaczący ogranicza jego koszty. Możliwości uzyskania niezbędnych informacji do przygotowania kontroli są dość szerokie. Czasami jednak niezbędna jest współpraca z kontrolowanym. Nałożenie na niego obowiązku udostępnienia niezbędnych informacji jest możliwe, gdy przepis ustawy na to zezwala. Dotychczasowa regulacja, zawarta w art. 29 pkt 1 ustawy o NIK, nie jest wyczerpująca i przez to może budzić wątpliwości. Określenie w art. 28 ust. 2 ustawy o NIK, na czym polega przygotowanie kontroli i jakie dokumenty są

²¹ Patrz *Uzasadnienie...*, op. cit., s. 3.

wówczas sporządzane (art. 28a) wzmacnia pozycję kontrolera i daje mu właściwą legitymację do działania.

4. Akta kontroli

Pojęcie akt kontroli nie występuje w dotychczasowej ustawie o NIK. Nie są też określone ustawowe przesłanki odmowy dostępu do dokumentów wytworzonych w toku kontroli. Procedura kontrolna jest jedyną w systemie prawnym, w której brak ustawowej regulacji zasad i trybu zapoznawania się z dokumentami uzyskanymi lub wytworzonymi w związku z prowadzeniem czynności służbowych. Regulacja taka znajduje się w zarządzeniu prezesa NIK w sprawie postępowania kontrolnego, ale nie spełnia ona wymagań konstytucyjnych i nie rodzi skutków prawnych. Przepisy ustawy nowelizującej wypełniają tę lukę, wprowadzając art. 35a, w którym wskazano, jakie dokumenty włącza się do akt kontroli i komu przysługuje wgląd do nich. Potrzeba wprowadzenia tej regulacji jest związana z konstytucyjnym prawem do informacji, zawartym w art. 61 Konstytucji RP oraz przepisami ustawy z 8 października 2001 r. o dostępie do informacji publicznej²², stanowiącymi, że ograniczenie prawa do informacji obejmującego dostęp do dokumentów jest możliwe jedynie w ustawie. To właśnie ustawa o dostępie do informacji publicznej – w art. 1 ust. 2 – zawiera klauzulę subsydiarności i odsyła do przepisów innych ustaw, które mogą w sposób szczególny regulować zasady i tryb dostępu do informacji publicznych zawartych w aktach spraw prowadzonych przez organy władzy publicznej. Brak takich ograniczeń koliduje z obowiązkiem zachowania przez pracowników NIK tajemnicy kontrolerskiej. Słusznie podkreślono w uzasadnieniu projektowanych zmian, że „z punktu widzenia praktyki NIK, nieograniczony dostęp do akt kontroli powoduje dodatkowe utrudnienia w prowadzeniu kontroli zwłaszcza tam, gdzie groszem publicznym gospodarują podmioty prywatne. Nie wydaje się rozwiązaniem racjonalnym udostępnianie dokumentów kontrolującego osobom trzecim przed podjęciem ostatecznego rozstrzygnięcia w danej sprawie, ponieważ ocena działań podmiotu kontrolowanego może się zmienić na skutek wniesienia środków odwoławczych”²³.

5. Dostęp do informacji chronionych

Trudności spowodowane ograniczonym dostępem do informacji chronionych ustawowym sekretem czasem uniemożliwiały kontrolerom NIK wykonanie

²² DzU nr 112 poz. 1198, ze zm.

²³ Por. *Uzasadnienie...*, op. cit., s. 4.

przypisanych im zadań. Kontrolując przedsiębiorcę, należało uzyskać jego zgodę, aby móc zapoznać się z materiałami objętymi tajemnicą przedsiębiorstwa. W rezultacie to nie kontroler, lecz kontrolowany decydował o przebiegu czynności i zakresie badań kontrolnych. Podobnie rzecz się przedstawiała przy kontroli środków wydawanych w służbie zdrowia. Tajemnica lekarska i ochrona danych osobowych uniemożliwiały na przykład stwierdzenie, czy opłacone ze środków publicznych usługi medyczne w ogóle zostały wykonane. Przyjęta przez Sejm zmiana w art. 29 ust. 2, zgodnie z którą dostęp do wszelkich dokumentów i materiałów zawierających informacje stanowiące tajemnicę ustawowo chronioną może być wyłączony lub ograniczony jedynie na podstawie innych ustaw, spowoduje wyeliminowanie takich sytuacji w przyszłości. Ponadto, nie będzie już konieczności zabiegania o uwzględnienie NIK w katalogu podmiotów, którym przysługuje dostęp do nowo tworzonej tajemnicy ustawowej. Nie oznacza to oczywiście dowolności przy sięganiu po informacje chronione. Barię będzie przecież ustawowo określony zakres kompetencji kontrolnych, już istniejące ograniczenia w dostępie NIK do tajemnic oraz obowiązek zachowania tajemnicy ustawowej przez kontrolera.

6. Nowe środki dowodowe i instytucje postępowania

W art. 35b określony został jednolity sposób dokumentowania czynności dowodowych. Wprowadzono zasadę, że z przebiegu czynności dowodowej sporządzany jest protokół, jeżeli ustawa tak stanowi. Trzeba podkreślić, że w przepisach odnoszących się wprost do danego rodzaju czynności dowodowych doprecyzowano prawa i obowiązki osób biorących w nich udział. Jest to istotna zmiana merytoryczna i realizacja postulatu przeniesienia do ustawy regulacji zawartej w aktach wykonawczych. Ważnym novum jest również to, że rozszerzony został katalog środków dowodowych przez dodanie możliwości żądania udzielenia wyjaśnień od byłych pracowników jednostki kontrolowanej oraz uprawnienia do oględzin składników majątkowych niebędących własnością jednostki kontrolowanej lub znajdujących się poza nią.

Wyjaśnienia nie są zbyt skomplikowanym i chętnie stosowanym środkiem dowodowym. Na gruncie obowiązującego stanu prawnego kontroler – na podstawie art. 29 pkt 2 lit. e i art. 40 ust. 1 ustawy o NIK – ma prawo żądania udzielenia wyjaśnień od pracowników jednostki kontrolowanej. Może również zażądać ich udzielenia od pracowników jednostki nieobjętej kontrolą, jeżeli działalność tej jednostki pozostaje w związku z działalnością podmiotu kontrolowanego (art. 29 pkt 2 lit. f). Obecnie kontroler nie może dokonywać ustaleń na podstawie

wyjaśnień byłych pracowników jednostek kontrolowanych, co w sytuacji licznych zmian kadrowych jest dość istotnym utrudnieniem. Zasada kontrydiktoryjności wymaga, aby osobie ponoszącej odpowiedzialność za stwierdzone nieprawidłowości umożliwić przedstawienie swego stanowiska. Jeżeli taką osobą jest pracownik niebędący już w stosunku pracy z podmiotem kontrolowanym, nie można żądać, aby udzielił on ustnych lub pisemnych wyjaśnień co do okoliczności i przyczyn zaistniałego stanu. Nowelizacja zmieni ten stan rzeczy. W artykuł 29 ust. 1 pkt 2 lit e oraz art. 40 ust. 1 wprowadzono bowiem prawo odbierania wyjaśnień także od byłych pracowników jednostki kontrolowanej. Wyjaśnienia można będzie pobierać nie tylko od pracowników, a więc osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, ale także od osób, które wykonują lub wykonywały ją na podstawie innych umów, na przykład kontraktów menedżerskich czy umów cywilnoprawnych. Nie ulega wątpliwości, że byli pracownicy, a szczególnie poprzedni kierownicy jednostek kontrolowanych, są często z różnych względów zainteresowani wynikami kontroli. Zatem ich udział w czynnościach dowodowych powinien być jak najszerszy.

W artykuł 39 dodany został ustęp 2a, który zezwala kontrolerowi przeprowadzić oględziny obiektów i innych składników majątkowych nawet wtedy, gdy nie stanowią one własności jednostki kontrolowanej lub znajdują się poza tą jednostką. Ten środek dowodowy jest dozwolony tylko w zakresie niezbędnym do ustalenia stanu faktycznego. Jest to niezwykle potrzebna zmiana i z pewnością ten środek dowodowy będzie wykorzystywany na przykład przy kontrolach realizacji projektów budowlanych.

Ze względu na sposób regulacji instytucja sygnalizowania zaistnienia bezpośredniego niebezpieczeństwa dla życia lub zdrowia ludzkiego albo niepowetowanej szkody w mieniu (art. 51) budziła w praktyce wątpliwości dotyczące adresata informacji. Celem tej regulacji jest przede wszystkim to, aby natychmiast można było podjąć działania zapobiegawcze. Nasuwa się jednak pytanie, czy w swych działaniach kontroler może pominąć kierownika jednostki kontrolowanej i powiadomić bezpośrednio kierownika jednostki nadrzędnej lub właściwy organ. Wykładnia literalna nakazuje udzielić odpowiedzi negatywnej, ale to z kolei z punktu widzenia celowości prowadziłoby do absurdu w wypadku, gdy kierownik jednostki kontrolowanej z innych źródeł dowiedział się o istnieniu zagrożenia i zaniechał podjęcia jakichkolwiek działań lub obiektywnie nie są one wystarczające do osiągnięcia określonego celu albo gdy sam podejmuje działania powodujące stan zagrożenia. Nowa redakcja przepisów zlikwiduje te dylematy, ponieważ wybór adresata pozostawia kontrolerowi.

Trzeba podkreślić, że zgodnie ze zgłaszanymi wielokrotnie postulatami, nowelizacja wprowadzi możliwość prostowania oczywistych omyłek i błędów rachunkowych oraz wskaże sposób obliczania terminów procesowych.

7. Postępowanie dyscyplinarne

Nowy rozdział 4a zawiera określenie trybu i zasad postępowania dyscyplinarnego. Egzekwowanie odpowiedzialności dyscyplinarnej ma charakter represyjny i powinno być regulowane w ustawie, a nie w aktach wykonawczych²⁴. W odniesieniu do pracowników mianowanych w NIK materia ta jest nadal regulowana zarządzeniem marszałka Sejmu z 8 sierpnia 1995 r. w sprawie postępowania dyscyplinarnego w Najwyższej Izbie Kontroli²⁵. Nowym rozwiązaniem jest wprowadzenie do ustawy o NIK przepisu art. 97b, dotyczącego odpowiedzialności kontrolera za mniejszej wagi naruszenie obowiązków pracownika czy uchybienie godności stanowiska. W wypadku tego typu przewinień dyscyplinarnych przełożony będzie mógł szybko zareagować i wymierzyć pracownikowi karę upomnienia na piśmie, bez konieczności wszczynania i prowadzenia długotrwałego i sformalizowanego postępowania dyscyplinarnego.

Wnioski

O istocie nowelizacji decyduje wola wprowadzenia określonych zmian; powinny jednak służyć precyzyjnie zdefiniowanym celom. W odniesieniu do nowelizacji ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli zostały one zdefiniowane, problem w tym, że skala przyjętych zmian wykroczyła daleko poza te cele. Wprowadzenie przepisów, które jednocześnie będą wymuszać zmiany merytoryczne, kadrowe i organizacyjne może wywołać skutki odwrotne niż oczekiwane i przez to wyrządzić szkodę kontroli państwowej.

Oto kilka wniosków, które nasuwają się po analizie zmian w ustawie o NIK.

– Dostosowanie istniejącej regulacji do wymagań konstytucyjnych ma wymiar nie tylko formalny. Ustawowa regulacja niektórych kwestii z zakresu postępowania kontrolnego z pewnością usprawni kontrolę.

– Nowa formuła prezentowania wyników kontroli jest kontrowersyjna przez to, że nie zapewnia wystarczających gwarancji procesowych podmiotowi kontrolowanemu. Podstawowym problemem będzie weryfikacja ustaleń kontrolnych.

²⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8.12.1998 r., sygn. akt K 41/97.

²⁵ MP nr 40, poz. 474.

– Doprecyzowanie regulacji odnoszących się do praw i obowiązków pracowników NIK wyeliminuje część problemów pojawiających się w praktyce. Niemniej, podnoszenie poziomu pracy i fachowości pracowników merytorycznych przez wprowadzenie bezwzględneho nakazu odbycia aplikacji kontrolerskiej jest raczej wątpliwe, ponieważ ograniczy napływ do Izby kadry wysoko kwalifikowanej i z dodatkowymi uprawnieniami.

– Zmiany w sposobie nawiązywania stosunku pracy i zaprojektowane przez podkomisję obostrzenia dla kandydatów na wyższe stanowiska kontrolerskie utrudnią znacząco prowadzenie racjonalnej polityki kadrowej. Już w tej chwili obserwuje się, że konkursy na stanowiska kierownicze i doradców pozostają nierozstrzygnięte.

– Usztywnienie struktury organizacyjnej nie będzie obojętne dla zarządzania procesem kontrolnym, kadrami i majątkiem instytucji.

Wejście w życie ustawy z 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli zależy od tego, kiedy zostanie rozpoznany wniosek Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o zbadanie jej zgodności z ustawą zasadniczą, skierowany do Trybunału Konstytucyjnego na podstawie art. 122 ust. 3 Konstytucji RP. We wniosku Prezydent RP zarzucił niezgodność art. 1 pkt 7, dodającego do ustawy o NIK przepisy art. 7a-7d – z art. 2 i art. 202 konstytucji. Prezydent podkreślił, że wprowadzenie obowiązku przeprowadzania audytu zewnętrznego w NIK w żaden sposób nie może stanowić zagrożenia dla niezależności i samodzielności naczelnego organu kontroli państwowej. Tymczasem, definicja audytu zewnętrznego jest nieprecyzyjna i może obejmować również działalność kontrolną, a przez to zagrażać niezależności Izby. Brak precyzji zdefiniowania audytu zewnętrznego stanowi również naruszenie dyrektywy dostatecznej określoności unormowań prawnych, będącej pochodną zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 konstytucji. Takie same wątpliwości podnoszone były w toku prac legislacyjnych.

*dr Elżbieta Jarzęcka-Siwik – wicedyrektor
dr Bogdan Skwarka – dyrektor
Departamentu Prawnego i Orzecznictwa Kontrolnego NIK*

Elżbieta Chojna-Duch

**PRÓBA SYSTEMATYZACJI POJĘĆ I ZADAŃ
Z DZIEDZINY KONTROLI I AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
NA PODSTAWIE USTAWY O FINANSACH PUBLICZNYCH**

Pojęcia tradycyjne

W polskim systemie prawnoustrojowym, zgodnie z zasadą podziału władz w państwie, kierowanie (zarządzanie) i kontrola to funkcje, które powinny być realizowane przez odrębne organy.

W tradycyjnej polskiej literaturze kontrola rozumiana jest jako proces (działalność) polegający na porównaniu stanu obowiązującego (postulowanego, wyznaczonego) ze stanem faktycznym (wykonanym, rzeczywistym)¹.

Proces ten składa się z kolejnych czynności:

1) wyznaczenia stanu postulowanego (obowiązującego), określonego w planach, programach, standardach, założeniach politycznych, decyzjach, zasadach gospodarnego, sprawnego działania, obowiązujących wytycznych międzynarodowych organizacji zrzeszających instytucje audytu i kontrolne, a przede wszystkim – w prawie;

2) ustalenia stanu rzeczywistego (wykonania) – na podstawie faktycznych danych ujętych w systemach sprawozdawczych, rachunkowych, ewidencji, uzyskanych w wyniku obserwacji itd.;

3) porównania stanu obowiązującego z rzeczywistym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności;

¹ L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak: *Podstawy kontroli finansowej*, Warszawa 1981, por. także M. Wierzbowski, Z. Cieślak, J. Jagielski i inni: *Prawo administracyjne*, pod. red. M. Wierzbowskiego, Warszawa 2006, s. 93 i n.

4) wyjaśnienia przyczyn i skutków stwierdzonej niezgodności między stanem obowiązującym a stanem rzeczywistym.

W razie stwierdzenia niezgodności (rozbieżności) konieczne jest, oprócz wyjaśnienia przyczyn ewentualnego występowania różnic i podjęcia środków zaradczych, usunięcie uchybień oraz (bądź) zastosowanie sankcji. Jednak sama kontrola nie obejmuje czynności pokontrolnych, ani tym bardziej zarządzania, administrowania, kierownictwa. Czynności te mogą natomiast wypełniać pojęcie nadzoru. Jest ono szersze od pojęcia kontroli, zawiera bowiem, poza kontrolą, elementy podejmowania decyzji, ustalania wytycznych, zarówno przed, jak i po jej przeprowadzeniu.

Nadzór obejmuje więc, poza kontrolą, czynną ingerencję w działalność jednostki kontrolowanej, dokonywaną w ramach prawa; organ nadzorujący jest współodpowiedzialny za stan wykonany.

W wyniku kontroli organ nadzorujący (również kierowniczy) podejmuje działania władcze, zmierzające do usunięcia uchybień, mające na celu zapewnienie zgodności między stanem obowiązującym a rzeczywistym. Równocześnie ponosi współodpowiedzialność za funkcjonowanie organu nadzorowanego w zakresie nadzorowanego obszaru. Nie może jednak zastępować jednostek nadzorowanych w ich działalności.

W teorii i przepisach prawa, w języku praktyki i wyrażeniach potocznych pojawiają się pokrewne pojęcia, nie zawsze jednolicie rozumiane. Są to między innymi: rewizja (jako metoda kontroli oznaczającej kontrolę dokumentów), w tym rewizja finansowa (badanie i przeglądy sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów); inspekcja (rozumiana również jako metoda kontroli – dokonywanej na miejscu); badanie, rozumiane jako czynności mające na celu poznanie za pomocą analizy naukowej, ekonomicznej (powiązanej z metodą badania przez dokonywanie różnego rodzaju porównań); kontroling (celem tej kontroli jest opracowanie systemu wspierającego kadrę kierowniczą w zakresie optymalizacji zysku); wprowadzona niedawno w polskim prawie kontrola zarządcza (por. dalej), będąca bardziej kategorią dotyczącą procesów zarządzania (kierownictwa) w jednostce sektora finansów publicznych, niż kontroli w powyższym rozumieniu.

Formą kontroli jest również audyt zewnętrzny. Służy on przysporzeniu wartości dodanej jednostki, będącej przedmiotem audytu (usprawnieniu organizacji, zmniejszeniu kosztów, zwiększeniu wydajności pracy, zwiększeniu wartości aktywów, polepszeniu wyniku finansowego, lepszemu rozpoznaniu i ocenie ryzyka, rzetelności danych i dokumentów, a więc większej wiarygodności infor-

macji i zwiększeniu stopnia zaufania użytkowników do sprawozdań finansowych, itd.)² oraz bezpieczeństwu obrotu gospodarczego. Jest przeprowadzany w podmiotach prawa handlowego (jednostkach komercyjnych), głównie prywatnego, przez uprawniony podmiot zewnętrzny, zgodnie z zasadami prawa, działa na rzecz właściciela. Prowadzony jest również w podmiotach sektora finansów publicznych (funduszach, fundacjach, agencjach), jak i przede wszystkim w jednostkach państwowych niebędących jednostkami sektora finansów publicznych, na przykład państwowych bankach, przedsiębiorstwach, spółkach handlowych.

Należy dodać, że na podstawie nowej ustawy o finansach publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego, których liczba mieszkańców przekracza 150 tys., roczne sprawozdania finansowe będą podlegały badaniu przez biegłego rewidenta, a więc audytowi zewnętrznemu. Jest to rozszerzenie obowiązków kontrolnych tych jednostek w stosunku do obecnego zakresu.

Audyt zewnętrzny w tradycyjnym ujęciu określany jest jako proces sprawdzania rzetelności sprawozdań finansowych i rachunków księgowych za miniony okres pod względem zgodności z prawem i profesjonalnymi standardami. Z zasady jest formą kontroli zewnętrznej, której czynności koncentrują się także na rachunku ekonomicznym (wyniku finansowym), w odróżnieniu od audytu wewnętrznego – instytucji funkcjonującej wewnątrz badanej (kontrolowanej) struktury, której zakres przedmiotu kontroli jest szerszy, gdyż obejmuje „ogół działań” (por. dalej). Istotą bowiem tego rodzaju kontroli zewnętrznej jest niezależność od podmiotu kontrolowanego. Audyt zewnętrzny prowadzą biegli rewidenci oraz firmy audytorskie, nazywane w polskim prawie podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych, zatrudnieni okresowo na podstawie umowy cywilnoprawnej. Ich działalność regulowana jest przepisami ustawy z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym³, dyrektywami Unii Europejskiej, a także międzynarodowymi i krajowymi standardami oraz nadzorowana przez Komisję Nadzoru Audytowego – niezależny, publiczny organ powoływany przez ministra finansów.

Wyróżnia się wiele rodzajów kontroli, wyodrębnionych na podstawie różnych kryteriów:

- 1) ze względu na kryterium czasu, w którym dokonuje się kontroli, i stosunek czasu do stanu faktycznego – kontrola wstępna, następcza i bieżąca;
- 2) ze względu na sposób ustalania stanu rzeczywistego – kontrola faktyczna i dokumentalna;

² Por. szerzej M. Dobija: *Rachunkowość i controlling*, Warszawa 1992, s. 356 i n.

³ DzU nr 77, poz. 649.

3) ze względu na sposób badania dokumentów – kontrola formalna i kontrola merytoryczna;

4) ze względu na zakres przedmiotu kontroli – kontrola pełna i odcinkowa (lub problemowa);

5) ze względu na usytuowanie lub stosunek organu kontrolowanego i kontrolującego – kontrola zewnętrzna i wewnętrzna;

6) ze względu na rodzaj przedmiotu kontroli – kontrola merytoryczna procesów rzeczowych oraz kontrola finansowa.

Kontrola wewnętrzna (stanowiąca część organizacji jednostki podlegającej kontroli) oraz kontrola finansowa (specjalistyczna, której przedmiotem jest gospodarka finansowa) zaliczają się do rodzajów kontroli wykonywanych przez różnorodne organy kontrolne w każdym państwie. Konieczna jest zatem wzajemna koordynacja ich zadań, a zwłaszcza unikanie nakładania się kompetencji i dublowania czynności.

Szczególnym rodzajem kontroli jest kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych, którą ustawa o finansach publicznych z 2005 r. określała jako kontrolę dotyczącą operacji związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych, zaciąganiem zobowiązań finansowych, sposobem prowadzenia gospodarki finansowej oraz gospodarowania mieniem⁴.

Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. stosuje wiele określeń dotyczących kontroli finansowej, jednak nie posługuje się samym pojęciem kontroli finansowej czy kontroli wewnętrznej, ani nie definiuje i nie wyjaśnia zakresu znaczeniowego tych pojęć i pokrewnych⁵.

Są to różne, następujące określenia: „kontrola procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem” (art. 1); „kontrola gospodarki finansowej” (art. 34); „wstępna kontrola” dokonywana przez głównego księgowego „zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym...” (art. 54); „kontrola nad sektorem finansów publicznych” ministra finansów (art. 74); „bieżąca kontrola dochodów i wydatków” (art. 114); „kontrola wykonania zadania” przy udzielaniu celowej dotacji budżetowej (art. 150); „ogólna kontrola realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa...” ministra finansów (art. 174); „nadzór i kontrola nad całością gospodarki finansowej...” dysponentów części budżetowych (art. 175). Celowe byłoby ich uporządkowanie.

⁴ Szerzej na temat elementów tego pojęcia: E. Chojna-Duch: *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007, s. 58.

⁵ DzU nr 157, poz. 1240.

Ze względu na podmioty i przedmiot oraz organy kontroli zewnętrznej system ten wydaje się przejrzysty, choć obejmuje wiele rodzajów i podmiotów kontroli. Rodzajem tej kontroli jest w szczególności kontrola, w tym finansowa, wykonywana w Polsce między innymi przez Najwyższą Izbę Kontroli, regionalne izby obrachunkowe, ministra finansów i podporządkowane mu organy, Narodowy Bank Polski, a także Komisję Nadzoru Finansowego w stosunku do banków komercyjnych i innych instytucji finansowych, Komisję Papierów Wartościowych i Giełd oraz wprowadzoną w 2009 r., w związku z wymaganiami dyrektyw unijnych – Komisję Nadzoru Audytowego.

Ochronę interesów finansowych Wspólnot Europejskich zapewniają organy Komisji Europejskiej, Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO), Komisja Kontroli Budżetowej Parlamentu Europejskiego (COCOBU) oraz Europejski Urząd ds. Zwalczania Oszustw (OLAF). Istotną rolę odgrywa też nadzór Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Audyt wewnętrzny – ewolucja systemu prawnego

Audyt wewnętrzny wprowadzono do polskiego systemu prawnego ustawą z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, nowelizującą ustawę z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych. Jest to instytucja systemu zarządzania w sektorze publicznym, wspierająca ten system. Audyt wewnętrzny stosowany jest w jednostkach sektora finansów publicznych określanych w ustawie. Odpowiednio zmienione regulacje wprowadzała kolejno ustawa o finansach publicznych z 30 czerwca 2005 r., wraz ze zmianami dokonanymi w ustawie ją nowelizującej z 8 grudnia 2006 r., a następnie obowiązująca obecnie cytowana wyżej ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r.

Potrzeba wprowadzenia rozwiązań prawnych dotyczących audytu wewnętrznego uzasadniana była koniecznością wypełnienia zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską, wynikających z ustaleń traktatowych rozdziału 28 – „Kontrola finansowa”. Polska zobowiązała się do uregulowania prawnego problematyki wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w celu poprawy sprawności oraz przejrzystości i jawności funkcjonowania administracji publicznej, lepszego wykorzystania publicznych środków finansowych, w tym funduszy pochodzących z budżetu UE. Celem audytu wewnętrznego w dziedzinie finansów publicznych jest skuteczna ochrona interesów finansowych państw członkowskich i budżetu Unii Europejskiej, które mogą być naruszane między innymi przez niewłaściwe wykorzystanie środków funduszy strukturalnych i Funduszu

Spójności przez kraje członkowskie. Ochrona ta realizowana jest na podstawie zobowiązań *Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską* (TWE).

Traktat w art. 280 wprowadza następujące zasady gospodarowania środkami finansowymi budżetów Unii:

– wspólne działania państw na rzecz ochrony interesów finansowych UE i zakaz naruszania przepisów dotyczących tej sfery przez Radę Ministrów UE (zwaną Radą UE);

– asymilacja, zobowiązująca państwa do zwalczania czynów mających wpływ na interesy finansowe Wspólnoty w tym samym stopniu, w jakim zwalczają one czyny naruszające ich własne interesy finansowe;

– informowanie, zobowiązujące kraje członkowskie do corocznego przedstawiania organom UE informacji o działaniach podjętych w celu wykonania treści zobowiązań wynikających z postanowień TWE.

W tym celu zobligowano poszczególne państwa członkowskie do utworzenia systemu publicznej wewnętrznej kontroli finansowej (PWKF), obejmującej zarządzanie finansami i kontrolę w jednostkach publicznych, niezależny audyt wewnętrzny działający we wszystkich, określonych przez prawo instytucjach publicznych mających obowiązek ich utworzenia z zastosowaniem międzynarodowych standardów audytu, a także powołanie centralnego organu odpowiedzialnego za harmonizację i koordynację systemu audytu w kraju.

System audytu wewnętrznego nie podlega regulacjom wspólnotowym. W państwach Unii Europejskiej występują różne modele audytu i kontroli publicznej. Ich rozwiązania prawne są różnorodne, stosuje się odmienne zasady i procedury, określające zróżnicowane uprawnienia i obowiązki organów kontroli i audytu. Wielość rozwiązań powoduje potrzebę wymiany doświadczeń, koordynacji metod i przygotowania ujednoliconych procedur w formie standardów prowadzenia audytu kontroli oraz wykonania zadań przez audytorów. Zajmują się tym europejskie organizacje najwyższych i regionalnych zewnętrznych organów kontroli i audytu.

Pojęcie audytu wewnętrznego wywodzi się z pojęcia kontroli, ale jest szersze⁶. Audyt wewnętrzny – jako rodzaj działania, wymieniony w ustawie o finansach publicznych – jest rodzajem kontroli oraz działań o charakterze doradczym, wspierających kierownictwo jednostki sektora finansów publicznych. Można go

⁶ K. Winiarska: *Audyt wewnętrzny jako instrument zarządzania*, [w:] praca zbiorowa: *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości. Księga pamiątkowa wydana z okazji 60-lecia obecności prof. dr hab. Zbigniewa Messnera w Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach*, Katowice 2009, s. 445 i n.; por. także M. Anczakowski: *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo” nr 8/2008.

określić jako: ogół niezależnych (obiektywnych) czynności kontrolnych i doradczych podejmowanych systematycznie w toku procesu zarządzania jednostką, w wyniku których kierownik jednostki będącej przedmiotem audytu uzyskuje obiektywną wiedzę, tak zwane racjonalne zapewnienie, i ma możliwość oceny funkcjonowania jednostki w zakresie jej gospodarki, w tym finansowej oraz procedur kontrolnych. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. akcentuje, że audyt ma stanowić wsparcie ministra kierującego działem albo kierownika jednostki. Przedmiotem oceny przez audytora jest, według ustawy, kontrola zarządcza – na podstawie kryteriów „adekwatności, skuteczności i efektywności”. Właściwa kontrola gospodarki danej jednostki, która ma być podstawą skutecznego audytu wewnętrznego, wymaga nie tylko oceny operacji finansowych jednostki, lecz również badania całości procesów zarządzania i systemów kontroli, w tym podejmowania decyzji oraz oceny funkcjonujących w jednostce systemów kontroli wewnętrznej. Czynności doradcze audytora wewnętrznego obejmują także propozycje przedstawiane kierownikowi jednostki, mające na celu usprawnienie jej funkcjonowania – nowa ustawa nie przewiduje zaleceń.

W odróżnieniu od audytu wewnętrznego jako zespołu działań (czynności), może on być również rozpatrywany z punktu widzenia organizacyjnego, jako system podmiotów (struktura organizacyjna) audytorów wewnętrznych w kraju, podległy nadzorowi (koordynacji) ministra finansów. Pełni on tu rolę głównego koordynatora systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w Polsce.

Minister Finansów – jako organ administracji rządowej właściwy w sprawie koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – jest zobowiązany do określenia i upowszechnienia standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami, uregulowania szczegółowego sposobu i trybu planowania, przeprowadzania audytu i sprawozdań z jego wykonania, zwiększania jego skuteczności oraz współpracy zagranicznej w tym zakresie.

Standardy audytu wewnętrznego to jednolite zasady, wytyczne organizacji i działania, umożliwiające dokonanie obiektywnej, niezależnej oceny danej jednostki. Określają podstawowe wymagania i zalecenia dotyczące budowy, wdrażania i funkcjonowania systemu – stosowania jednolitych zasad, wartości i procedur audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Ich celem jest jak najwyższa jakość oraz ujednoczenie systemu audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Ponieważ służą utworzeniu struktur organizacyjnych, przygotowaniu wewnętrznych procedur, metod organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz ukształtowaniu systemu wymaganych cech i wartości zawodu audytora, wspomagają zarządzanie. Mają charakter ogólny. Opracowanie bardziej szczegółowych, konkretnych procedur, metod organizacji

i funkcjonowania audytu wewnętrznego w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych należy do kierownika danej jednostki; powinny być w nich uwzględnione specyficzne warunki prawne, finansowe, organizacyjne i kadrowe związane z jej działalnością.

Od strony merytorycznej standardy uwzględniają obowiązujący polski stan prawny oraz powszechnie uznane międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego, z wykorzystaniem doświadczeń we wprowadzaniu właściwych procedur audytu wewnętrznego w kraju i za granicą. W polskim systemie prawnym standardy i wytyczne w zakresie kontroli zarządczej i standardy audytu wewnętrznego nie są źródłem prawa, nie mieszczą się bowiem w konstytucyjnej hierarchii tych źródeł. Ich rola i charakter prawny nie zostały określone w przepisach prawa.

Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych z 2009 r., standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określa minister finansów i ogłasza w formie komunikatu w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Powinny być zgodne z „międzynarodowymi standardami”. W tej samej formie minister finansów określa i ogłasza szczegółowe wytyczne do kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

Również standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych są określane i ogłaszane przez ministra finansów. Muszą być zgodne z „powszechnie uznawanymi standardami” audytu wewnętrznego. Audytor wewnętrzny ma obowiązek kierowania się nimi. Aktualnie są to standardy opracowane przez Amerykański Instytut Audytorów Wewnętrznych, przetłumaczone na język polski.

Powstaje zatem wątpliwość, czy ustawa może pośrednio nadawać standardom moc wiążącą – wprowadzając delegację dla ministra finansów do ich określenia w formie komunikatu i ogłaszania w Dzienniku Urzędowym. Pojęcie „określanie” zdaje się wykraczać poza samą tylko publikację już sformułowanych standardów. Pojawia się pytanie, na ile delegacja dla ministra finansów jest zgodna z Konstytucją RP. Poszukując wyjaśnienia zarysowanych dylematów, można odnotować, że odwoływanie się przez ustawodawcę do standardów czy praktyk według kryterium ich powszechnego uznania, czy też międzynarodowego zasięgu – jest spowodowane procesami globalizacji stosunków społecznych i podejmowania rozwiązań stosowanych w niektórych państwach zachodnich. W Polsce standardy bywają często określane potocznie jako „miękkie prawo”, upowszechniające „dobre praktyki” – przy wieloznaczności tych pojęć. Nawet tak ogólna kwalifikacja również pozostawia wątpliwości co do charakteru standardów i wytycznych. Jednocześnie należy wskazać na pewną sprzeczność – na przykład nieprzestrzeganie obowiązków w zakresie standardów kontroli zarząd-

czej należy do ustawowych znamion niektórych naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

Ponadto przepisy ustawy o finansach publicznych cechuje niejednorodność wymagań odnośnie do standardów określanych przez ministra finansów. W jednym wypadku ma być to zgodność ze „standardami międzynarodowymi”, innym razem są to „standardy powszechnie uznane”. Wydaje się, że należałoby ujednolicić terminologię.

Pozycja audytora wewnętrznego, uregulowana w ustawie, jest specyficzna. Jest to na ogół pracownik jednostki kontrolowanej (audytor wewnętrzny), zatrudniony w danej jednostce, w tak zwanej jednoosobowej lub wieloosobowej komórce audytu, której kierownik podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki lub dyrektorowi generalnemu. W wypadku audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce działu administracji rządowej, jego stosunek pracy podlega jednak szczególnej ochronie. Rozwiązanie stosunku pracy nie może nastąpić bez zgody komitetu audytu (por. dalej). Obniżono obecnie rangę ochrony prawnej stosunku pracy, gdyż obejmuje ona tylko kierownika komórki audytu. Poprzednio dotyczyła wszystkich audytorów, również w „podsektorze samorządowym”, a rozwiązanie stosunku pracy wymagało zgody ministra finansów, zaś zmiana warunków pracy i płacy – jego opinii.

Audytor nie pełni funkcji nadzorczych, ani tym bardziej władczych; do jego obowiązków należy, po przeprowadzeniu kontroli, obiektywna analiza przyczyn i skutków rozbieżności, powiadomienie kierownika jednostki o rezultatach kontroli oraz działalność doradcza, konsultacyjna, wspomagająca procesy zarządzania w formie czynności pokontrolnych – raportów i wniosków usprawniających funkcjonowanie jednostki.

W tym celu audytor powinien ustalić w sposób rzetelny i obiektywny stan faktyczny gospodarki finansowej, określić oraz przeanalizować przyczyny i skutki stwierdzonych uchybień i rozbieżności ze stanem obowiązującym oraz przedstawić uwagi i wnioski w sprawie usunięcia uchybień. Czyni to w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu wewnętrznego, które jest przekazywane kierownikowi jednostki.

Nowością regulacji ustawowej z 2009 r. jest także możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce, o ile wielkość środków finansowych, którymi dysponują te jednostki nie przekracza 100 mln zł, a zatrudnienie pracowników nie przewyższa 200 osób. Limit ten liczony jest w skali roku kalendarzowego i planu finansowego: jednostek budżetowych uczelni publicznych, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, agencji wykonawczych oraz funduszy celowych. Dla jednostek samorządu tery-

torialnego ustawa wyraźnie określa „kwotę dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów ujętą w uchwale budżetowej”. Powstaje wówczas wątpliwość, czy tego rodzaju działanie nie będzie miało charakteru audytu zewnętrznego, gdyż istotą audytu wewnętrznego jest podległość audytora kierownikowi lub dyrektorowi generalnemu jednostki oraz stałe, systematyczne i kompleksowe monitorowanie procedur, badanie wydajności pracy, jakości zarządzania, w tym zarządzania ryzykiem, oraz rozliczanie odpowiedzialności pracowników. Z pewnością też jasność podziału na kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną zostanie zakłócona, ze wszystkimi prawnymi konsekwencjami, przy uznaniu obu form za alternatywne. Ponadto mogą pojawić się wątpliwości dotyczące kwalifikacji zewnętrznego usługodawcy, który powinien znać dobrze różnorodną działalność badanej jednostki, jej specyfikę nie tylko w zakresie gospodarki finansowej, jak również dotyczące właściwego określenia wysokości kosztów zlecenia takiego audytu (w stosunku do kosztów wynagrodzenia audytora wewnętrznego), przy założeniu ciągłości jego usług, czy wreszcie – wystarczającej możliwości dostępu do dokumentów wewnętrznych badanej jednostki (na przykład spraw pracowniczych).

Podstawowym celem powołania instytucji audytu wewnętrznego jest dążenie do wysokiej jakości funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych przez usprawnianie procesów zarządzania, stymulowanie stałego podnoszenia tej jakości, wydajności pracy przez wspieranie działań kierownictwa, w tym wzrostu efektywności, sprawności administracji publicznej, oszczędnego, efektywnego zarządzania (oraz kontroli zarządczej), a także obniżenia kosztów i czasu działania czy eliminacji marnotrawstwa.

Wspieranie kierownictwa dotyczy przede wszystkim identyfikacji i analizy grup ryzyka związanych z działalnością jednostki, wprowadzania metod i instrumentów jego oceny, określenia rodzaju ryzyka i skali zagrożenia, planowania procedur, wprowadzania działań służących jego zmniejszeniu, wskazania innych zagrożeń, nieprawidłowości czy nierzetelności w wykonywaniu zadań publicznych przez badaną jednostkę. Ważne jest również promowanie działań mających na celu usprawnienie zarządzania środkami publicznymi, gospodarowania majątkiem publicznym w administracji (zarządzie, własności) jednostki. Podstawowe zagadnienia w praktyce audytorów wewnętrznych w Polsce powinny dotyczyć procesu zarządzania, obiegu dokumentów, gospodarki mieniem, bezpieczeństwa informacyjnego, kształtowania polityki kadrowej i przestrzegania ustawy o rachunkowości oraz procedur zamówień publicznych, systemu kontroli wewnętrznej.

Zakres przedmiotowy i podmiotowy audytu wewnętrznego powinien być określony w ustawie. Prowadzony jest on w formie:

1) kontroli dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych, sprawozdań finansowych i sprawozdań z wykonania budżetu – jako audyt finansowy;

2) kontroli systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem – jako audyt legalności systemu gospodarowania środkami publicznymi i mieniem publicznym;

3) kontroli działalności jednostki między innymi z punktu widzenia kryterium gospodarności (w tym efektywności) – jako audyt efektywności zarządzania finansowego i kontroli;

4) kontroli (oceny) procedur wewnętrznych zastosowanych w jednostce, w tym procedur zarządzania, a także zgodności prowadzonej działalności z prawem i tymi procedurami.

Podstawowymi kryteriami oceny gospodarki finansowej jednostki poddanej audytowi, których wymaga prawo, są: legalność, gospodarność, celowość i rzetelność, wydajność, przejrzystość i skuteczność, a także przejrzystość i jawność.

Rodzaje podmiotów publicznych poddanych audytowi zostały określone w ustawie przez imienne ich wyszczególnienie. Są to obecnie: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby celne i izby skarbowe, NFZ, ZUS oraz KRUS. Uzupełniające jest kryterium limitu kwoty dochodów, wydatków oraz przychodów i kosztów/rozchodów innych jednostek sektora finansów publicznych, których przekroczenie powoduje objęcie obowiązkiem audytu. Kwoty, której przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych nie określa – jak do tej pory – rozporządzenie, lecz ustawa o finansach publicznych. Wynosi ona nadal 40 mln zł dochodów lub wydatków (albo przychodów i kosztów/rozchodów) w danym roku. Oznacza to konieczność wprowadzenia audytu wewnętrznego w części samorządów oraz w niektórych jednostkach budżetowych, funduszach celowych, agencjach wykonawczych, samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, na przykład w jednostkach wojskowych, komendach wojewódzkich policji, instytucjach kultury. O konieczności prowadzenia audytu wewnętrznego decyduje także minister lub kierownik jednostki. Zlecać go może też Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej oraz prezes Rady Ministrów.

Ustawa o finansach publicznych wprowadza nowy podmiot w strukturze audytu wewnętrznego – komitet audytu, powoływany przez ministra. Celem jego działalności, zgodnie z ustawą, jest „doradztwo świadczone na rzecz ministra kie-

rującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego”⁷.

Doradztwo powinno być poprzedzone wszechstronną kontrolą, nie tylko finansową, obejmującą „ogół działań”, które mieszczą się w zakresie kontroli zarządczej.

W skład komitetu audytu wchodzi nie mniej niż 3 członków. Do jego zadań, wedle ustawy, należy: wskazywanie istotnego ryzyka oraz wadliwości kontroli zarządczej i sposobów jej usprawnień, wyznaczanie priorytetów rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia, opracowywanie sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny jakości zarządzania w jednostce (kontroli zarządczej), „monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego”. Komitet audytu wyraża także zgodę na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego. Corocznie komitet audytu składa sprawozdanie z realizacji zadań w roku poprzednim właściwemu ministrowi oraz ministrowi finansów.

Powstała więc swego rodzaju hierarchiczna struktura kontroli:

- komitet audytu – monitorujący efektywność kontroli zarządczej i skuteczność pracy audytu wewnętrznego;
- audytor wewnętrzny oraz komórka audytu wewnętrznego, które dokonują systematycznej oceny kontroli zarządczej;
- kontrola zarządcza, jako wszechstronne działanie, polegające między innymi na ocenie i zapewnieniu zgodności działalności z prawem i procedurami wewnętrznymi.

Nad tymi strukturami w kraju nadzór pełni kolejny szczebel – minister finansów, w roli koordynatora kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego (jako oceniający audyt wewnętrzny) w jednostkach sektora finansów publicznych oraz jako regulator, określający w drodze rozporządzenia zasady działania komitetów audytu, mający na uwadze zapewnienie rzetelnej identyfikacji i oceny ryzyka, pracy audytu wewnętrznego w działach administracji rządowej oraz sprawne funkcjonowanie komitetów audytu.

Odrębnym podmiotem jest także kierujący działem minister, który określa i nadaje regulamin w tym dziale, na wniosek przewodniczącego komitetu audytu, oraz komórka audytu z jej kierownikiem, która wspiera komitet audytu.

⁷ Inna instytucja prawna o tej samej nazwie pojawia się także w ustawie z 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (DzU nr 77, poz. 649), jednak oznacza tu jednostkę nadzorczą, powoływaną w jednostkach zainteresowania publicznego przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną spośród swych członków.

Każdy minister pełni zarazem podwójną rolę – kieruje całym działem oraz samym urzędem. Szczególne uprawnienia ma ponadto Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, który może zlecić i dokonać oceny audytu wewnętrznego w zakresie środków unijnych.

Wielość organów w tej skomplikowanej strukturze może oznaczać nakładanie się zadań. Dlatego też konieczny staje się precyzyjny podział kompetencji i ich koordynacja między poszczególnymi jednostkami, aby nie dochodziło do dublowania zadań i w związku z tym słabszej efektywności działań.

Pojęcie kontroli zarządczej w nowym systemie finansów publicznych

Określenie prawne kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych wprowadziła ustawa o finansach publicznych z 2009 r., w miejsce pojęcia kontroli finansowej. Istota kontroli zarządczej nie jest sformułowana w ustawie jednoznacznie. Wprawdzie zamiast dotychczasowego wyliczenia obszarów objętych kontrolą finansową, przepisy zawierają *sui generis* ogólną definicję tej instytucji („kontrolę zarządczą stanowi...”), jednak jej treść wskazuje, że ustawowe pojęcie kontroli zarządczej odpowiada bardziej kierowaniu lub zarządzaniu niż tradycyjnie rozumianej kontroli.

Według ustawy, kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ustawa określa ponadto, że celem kontroli zarządczej jest zapewnienie jej zgodności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a także skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

Tradycyjnie ukształtowane pojęcie kontroli obejmuje zasadniczo porównywanie stanu istniejącego z postulowanym (wykonania z wyznaczeniami) oraz ustalanie przyczyn ewentualnych rozbieżności, co istotne – bez władczego ingerowania w działalność kontrolowanego podmiotu. Ustawowa definicja kontroli zarządczej znacznie wykracza poza te ramy. Wobec niezwykle ogólnego jej sformułowania („ogół działań”) staje się niejednoznaczna, co powoduje różnorodną interpretację w piśmiennictwie.

W literaturze przedmiotu „kontrola zarządcza” to kategoria dotycząca samego procesu zarządzania, łącząca elementy władztwa i stosownej odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych. Jest to także sprawowanie przez kierownika jednostki funkcji regulatora oraz wykonywanie zadań kierowniczych czy administratora. Pojęcie to wykracza poza klasyczne rozumienie kontroli w ję-

zyku polskim, odpowiada bardziej angielskiemu określeniu: *to control*. Oznacza więc „możliwość sprawowania kontroli nad odrębną jednostką prawną, [...] kierowania jej strategią, działalnością operacyjną i wyborem kadry zarządzającej”⁸, zawiera czynności z zakresu władztwa i nadzoru.

Jest to zarazem pojęcie stosowane w sektorze prywatnym, związane z działalnością podmiotów gospodarczych i funkcjami właściciela. Dlatego też, idąc dalej w swej definicji, Robert Patterson podkreślił, że „jest to prawo majątkowe, wynikające głównie (choć nie wyłącznie) z posiadania akcji uprawniających do głosowania”.

Jeszcze inaczej traktuje pojęcie kontroli zarządczej Cezary Kosikowski. Jest to, według niego, dotychczasowa kontrola finansowa z ustawy o finansach publicznych, która ma charakter kontroli wewnętrznej – obecnie w szerszym ujęciu⁹. Do takiego wniosku może doprowadzić też odwzorowanie w standardach kontroli zarządczej uprzednich standardów kontroli finansowej, zawartych w komunikacie ministra finansów. Poza tytułem nie zmieniła się bowiem ich treść.

Wydaje się jednak, że szerokie ujęcie kontroli zarządczej w ustawie, a następnie różnorodne zakreślenie jej celów, może też oznaczać połączenie obydwu funkcji: z zakresu zarządzania i kontroli w jednostce. Klasyczne rozdzielenie zarządzania i kontroli w nowym ujęciu ustawy traci zatem rację bytu.

Kontrola zarządcza (zarządzanie, kierowanie) ma być sprawowana, według ustawy, na dwóch szczeblach: jednostki sektora finansów publicznych oraz działu administracji rządowej. Zapewnienie „funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej” kontroli zarządczej należy zatem do obowiązków odpowiednio – kierownika jednostki, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego (wójta, burmistrza, prezydenta miasta), a także ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, nazywanego w ustawie „ministrem kierującym działem”. Przepisy deklarują zachowanie zasady niezawisłości sędziowskiej przez ministra sprawiedliwości.

Podobnie jak miało to miejsce w wypadku kontroli finansowej, minister finansów określa w formie komunikatu i ogłasza w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodne z międzynarodowymi standardami. Ponadto w ten sam sposób może ogłosić szczegółowe wytyczne do kontroli zarządczej dla tego sektora, a poszczególne ministrowie kierujący działami mogą określić w formie komunikatu i ogłosić w swoich dziennikach urzędowych szczegółowe wytyczne do kontroli zarządczej dla kierowanych przez nich działów administracji rządowej.

⁸ R. Patterson: *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości*, Warszawa, 2008, s.166 i n.

⁹ C. Kosikowski: *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” nr 12/2009.

Ustawa nakłada na ministra kierującego działem obowiązek sporządzenia, do końca listopada każdego roku, planu działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Nowością wprowadzoną ustawą o finansach publicznych z 2009 r. jest także wymóg określenia w planie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych, wraz ze wskazaniem podzadań służących ich osiągnięciu oraz mierników określających stopień ich realizacji i planowanych wartości.

Z wykonania planu minister kierujący działem sporządza do końca kwietnia każdego roku sprawozdanie. Ustawa wprowadza ponadto oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Złożenie go jest obowiązkowe. Jednocześnie minister może zobowiązać kierownika jednostki do sporządzania planu działalności na rok następny oraz sprawozdania z jego wykonania i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w kierowanej przez niego jednostce.

Obecna ustawa nie określa sankcji prawnych za złożenie oświadczenia niezgodnego ze stanem faktycznym czy też wiedzą składającego, chociaż projekt ustawy o finansach publicznych przewidywał odpowiedzialność z tego tytułu.

Plany działalności, jak również sprawozdania z ich wykonania oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej. Zadaniowy układ planu, połączony z obowiązkiem upublicznienia tych dokumentów, ma być przede wszystkim elementem kontroli społecznej i parlamentarnej.

Ustawa o finansach publicznych czyni ministra finansów odpowiedzialnym za realizację zadań w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Do najważniejszych z nich należą: upowszechnianie standardów, wydawanie wytycznych, współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz komitetami audytu wewnętrznego.

Przy wykonywaniu zadań kontroli zarządczej niezbędne jest wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej. Jest ona działem rachunkowości, który posługuje się danymi dotyczącymi operacji odbytych, pochodzącymi z różnych źródeł, i ma dostarczać kierownictwu jednostki informacji niezbędnych do zarządzania jednostką i podejmowania decyzji. Informacje te dotyczą zjawisk przeszłych, zgromadzonych danych finansowych i niefinansowych, pozwalających na tworzenie programów i planów oraz przyszłych kontroli efektywnego wykorzystania środków finansowych i zasobów, którymi dysponuje jednostka¹⁰.

Dane, o których mowa dostarczone są dzięki metodom rachunkowości finansowej i są zawarte w sprawozdaniach finansowych, w tym w rachunku kosztów oraz sprawozdaniu z przepływu środków pieniężnych. Uwzględniają zasady

¹⁰ G.K. Świdorska: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Warszawa 2002, s. 1-8.

rachunkowości oraz normy prawne – krajowe i Unii Europejskiej, a także Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Gromadzone dane są w procesie zarządzania przetwarzane i wykorzystywane przez kierownictwo jednostki oraz nadzorujące ją podmioty.

Podstawowe znaczenie w rachunkowości zarządczej ma rachunek kosztów, który w literaturze przedmiotu określany jest jako proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach w celu dokonywania ocen i podejmowania decyzji krótkookresowych i strategicznych. Gdy proces ten powtarzany jest regularnie, mówi się o systematycznym rachunku kosztów. Rachunek ten służy z kolei do przygotowania sprawozdania finansowego (sprawozdawczy rachunek kosztów) i dostarcza niezbędnych informacji do zarządzania organizacją (jednostką, podmiotem gospodarczym). Nieodzowny jest w procesie planowania działań oraz kontroli.

Przedstawiona ewolucja systemu prawnego dotyczącego pojęć, zakresu i zadań kontroli i zarządzania w sektorze publicznym, w tym kontroli finansowej, audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej, wskazuje na dużą ich zmienność. Wynika ona z potrzeby doskonalenia tego systemu, ale i konieczności dostosowania do regulacji europejskich i międzynarodowych. Globalizacja sfery gospodarki oraz zarządzania w sferze publicznej i regulujących ją stosunków prawnych jest bowiem prawidłowością nieuniknioną. Spowodowała ona również zacieranie się tradycyjnego podziału, występującego w polskim prawie i praktyce organów, instytucji kontroli i kierowania (zarządzania). To użyteczne w systemie podziału władz przeciwstawienie funkcji, przy obecnym, wprowadzanym do naszego porządku prawnego systemie anglosaskim, powoli traci swoje znaczenie. Aby możliwe było właściwe dostosowanie polskiego systemu i konstrukcji w nim zawartych, należy zapewnić porównywalność z tymi regulacjami. Jest ona możliwa tylko przy należytej jednoznaczności polskich rozwiązań prawnych. Ponieważ obecnie prawo nie zapewnia takiej jednoznaczności, użyteczny byłby dalszy proces jego porządkowania. Ustawa o finansach publicznych będzie zatem wymagała oceny w świetle praktyki następnych lat i doskonalenia konstrukcji prawnych w sferze kontroli i zarządzania w sektorze publicznym, a przede wszystkim koordynacji uprawnień i obowiązków poszczególnych organów.*

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch
Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego,
członek Rady Polityki Pieniężnej

* *Artykuł wyraża prywatne poglądy Autorki.*

Miłosz Anczakowski

AUDYT WEWNĘTRZNY – NOWE REGULACJE

Obowiązująca od 1 stycznia 2010 r. nowa ustawa o finansach publicznych, uchwalona przez Sejm 27 sierpnia 2009 r. (zwana dalej ustawą)¹, obejmuje zakresem również instytucję audytu wewnętrznego. W polskim systemie prawnym nie jest to instytucja nowa, ale podlega znaczącym zmianom. Dotyczą one zarówno samej koncepcji audytu wewnętrznego, jak i jego organizacji w sektorze finansów publicznych oraz zadań podmiotów zaangażowanych w działalność audytorską.

Audyt wewnętrzny został włączony do polskiego systemu prawa stosunkowo niedawno – przez nowelizację ustawy o finansach publicznych z 27 lipca 2001 r. Podobnie jak w wypadku wprowadzenia instytucji kontroli finansowej, był to warunek zamknięcia rozdziału „Kontrola finansowa” w ramach negocjacji akcyjnych².

Wprowadzenie audytu wynikało z przeświadczenia Komisji Europejskiej, że w Polsce nie było jednolitej struktury, która gwarantowałaby właściwą kontrolę wykorzystania środków pochodzących ze Wspólnoty³. Audyt wewnętrzny miał gwarantować prawidłowość mechanizmów sprawdzających i sterujących wydat-

¹ Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

² Ustawa z 27.07.2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU nr 102, poz. 1116).

³ E. Chojna-Duch: *Kontrola finansowa i audyt – implikacje ustawowe [w:] Kontrola i audyt w administracji publicznej – stan i perspektywy*, red. B.R. Kuc, L. Smolak, Warszawa 2003, s. 18 i n.; J. Jagielski: *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacji*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2003, s. 14. Zob. również M. Anczakowski: *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli wewnętrznej*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2006, s. 24 i n.

kowanie środków publicznych⁴. Był zdefiniowany jako ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje niezależną i obiektywną ocenę jej funkcjonowania w zakresie gospodarki finansowej⁵. W ustawie o finansach publicznych z 2005 r. audyt wewnętrzny został określony jako ogół działań obejmujący niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce oraz czynności doradcze⁶. Kolejne zmiany definicji audytu wewnętrznego nasuwały pytanie o charakter prawny tej instytucji, która stopniowo z typowo kontrolnej przeobrażała się w instytucję doradczą⁷.

Audyt wewnętrzny a kontrola zarządcza

Nowa ustawa w art. 272 stanowi, że audyt wewnętrzny jest niezależną i obiektywną działalnością, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. W ustawie proponuje się ściśle powiązanie audytu wewnętrznego z kontrolą zarządczą. Ocena dotyczy zwłaszcza adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Wymieniona tu kontrola zarządcza jest nowym terminem w administracji publicznej.

Kontrola zarządcza jako instytucja w polskim systemie prawa nie jest uregulowana; jako termin pojawia się incydentalnie⁸. Ustawodawca przyjął w art. 68 ustawy, że kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych jest ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ta definicja jest jednak nieprecyzyjna. Ustawodawca określił również otwarty katalog celów, jakie ma realizować kontrola zarządcza. Należy do nich zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem.

⁴ Zob. J. Jagielski, jw.

⁵ Art. 35 c ustawy z 27.07.2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych..., cytowanej w przyp. 2.

⁶ Art. 48 ustawy z 30.06.2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104, ze zm.).

⁷ Należy jednak zauważyć, że powyższe zmiany dokonywały się na poziomie ustawy, natomiast analiza aktów wykonawczych wykazywała niewielką różnicę w tym zakresie. Zob. szerzej M. Anczakowski: *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo” nr 8/2008.

⁸ Na przykład w rozporządzeniu ministra infrastruktury z 8.10.2004 r. w sprawie przyjęcia uzupełnienia Sektorowego Programu Operacyjnego Transport na lata 2004–2006 (DzU nr 235, poz. 2350), w którym znajduje się odniesienie do kontroli finansowej, zarządczej oraz audytu.

Wprowadzenie kontroli zarządczej zastąpiło powszechnie krytykowaną instytucję kontroli finansowej⁹. Nowy termin (kontrola zarządcza) oraz nowe obowiązki nałożone między innymi na kierownika jednostki wskazywałyby na nową jakość w funkcjonowaniu jednostek. Niestety, taki wniosek może się okazać tylko pozorny. W artykule 273 ustawy nałożono na ministra finansów obowiązek opublikowania standardów kontroli zarządczej. Projekt *Standardów*¹⁰ przedstawiony wraz z projektem ustawy, był tym samym dokumentem, który obowiązywał na podstawie ustawy o finansach publicznych z 2005 r. jako *Standardy kontroli finansowej* – zmieniona została tylko nazwa. Obecnie *Standardy* tylko nieznacznie odbiegają od projektu załączonego do projektu ustawy o finansach publicznych – zmiany polegają na usunięciu części standardów oraz innym ujęciu redakcyjnym poszczególnych ich nazw¹¹. Nie można więc oczekiwać znaczącej różnicy w ich stosowaniu. Pojawia się również pytanie, na ile było potrzebne przekształcenie terminu „kontrola finansowa” w termin „kontrola zarządcza”, skoro za tymi pojęciami idą te same treści. Takie sformułowanie przepisu pozwala wysnuć wniosek o pozornym wykorzystaniu instytucji kontroli finansowej w praktyce. Nasuwa także pytanie, czy wprowadzenie do ustawy kontroli zarządczej przyniesie korzyści dla sektora finansów publicznych.

Należy również zauważyć, że wprowadzenie niezdefiniowanego i nieprecyzyjnego terminu, jakim jest kontrola zarządcza, ma swoje skutki nie tylko w przepisach ustawy. Zgodnie z art. 65 pkt. 9 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, użyte w ustawie z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wyrazy „kontrola finansowa” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i przypadku wyrazami „kontrola zarządcza”. Zgodnie zatem z art. 5 ust. 2 tej ustawy, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dopuszczenie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych do uszczuplenia wpływów należnych Skarbowi Państwa, jednostce samorządu terytorialnego lub innej jednostce sektora finansów publicznych wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków

⁹ Należy zauważyć, że definicja kontroli zarządczej ma te same mankamenty, które miała definicja kontroli finansowej. Podobnie jak w wypadku kontroli finansowej, kontrolę zarządczą należy traktować jako zestawienie różnych zadań, bez zdefiniowania zagadnienia. Szerzej na temat wad terminu „kontrola finansowa” zob. E. Chojna-Duch: *Kontrola finansowa i audyt – implikacje ustawowe...*, op.cit., s. 18 i n.

¹⁰ Zał. do projektu ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181.

¹¹ W obecnie proponowanym projekcie *Standardów* usunięto np. w części A – „Środowisko wewnętrzne” standard „identyfikacja zadań wrażliwych”, zmieniono redakcyjnie część *Standardów* – „Mechanizmy kontroli”. W części tej usunięto również standard dot. dokumentowania i rejestrowania operacji finansowych, autoryzacji oraz rejestracji odstępstw. Zmniejszona została także liczba standardów dot. mechanizmów kontroli systemów informatycznych; ob.<http://www.mf.gov.pl/_files/_koordynacja_kontroli_finansowej_i_audytu_wewnetrznego/aktualnosci/projekt_2009_11_23_std_kz.pdf>.

w zakresie kontroli zarządczej. Powstaje więc sytuacja, która łączy nieprecyzyjny i niezdefiniowany termin kontroli zarządczej z odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Związek audytu wewnętrznego z kontrolą zarządczą znajduje odzwierciedlenie w obowiązkach ministra kierującego działem lub obowiązkach kierownika jednostki. Zgodnie z art. 70 ustawy, minister kierujący działem sporządza do końca kwietnia każdego roku sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w kierowanych przez niego działach administracji rządowej. Ponadto, minister kierujący działem może zobowiązać kierownika jednostki do sporządzania planu działalności dla niej na rok następny oraz sprawozdania z wykonania planu działalności i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok¹².

Można się spodziewać, że realizując powyższy obowiązek, ministrowie kierujący działami i zapewne kierownicy jednostek będą składać oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, przede wszystkim opierając się na opinii audytora wewnętrznego¹³. Problem stanowi to, że rzadko możliwe jest objęcie rocznym planem audytu wszystkich kluczowych zakresów działalności jednostki sektora finansów publicznych, a oświadczenie o kontroli zarządczej składane przez kierownika jednostki lub ministra ma dotyczyć wszystkich zakresów. Z oświadczeniem tego typu związany jest również następujący problem – minister lub kierownik jednostki musi zapewnić, że kontrola zarządcza jest adekwatna, skuteczna i efektywna (powyższe obowiązki dotyczą także wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego). Aby badać adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej, niezbędne jest określenie optymalnego modelu, do którego można by porównać kontrolę zarządczą w dziale lub jednostce sektora finansów publicznych¹⁴. Trudno raczej stwierdzić, że taką funkcję będą pełniły proponowane przez projektodawcę standardy kontroli zarządczej czy też wytyczne do ich stosowania (*per analogiam*, prawdopodobnie powtórzone zostaną wytyczne do stosowania standardów kontroli finansowej z niewielką redakcyjną korektą¹⁵).

¹² Należy zauważyć, że z niezłożeniem oświadczenia o kontroli zarządczej nie wiążą się żadne negatywne konsekwencje. Nałożenie normy prawnej bez konsekwencji za jej nieprzestrzeganie kwalifikuje instytucję składanego oświadczenia jako bezwartościową.

¹³ Wiele wątpliwości będzie budził obowiązek składania przez ministra zapewnienia o stanie kontroli zarządczej w podległym mu dziale.

¹⁴ Podobne problemy wynikają obecnie przy ocenie adekwatności, efektywności i skuteczności systemu zarządzania i kontroli. Minister Finansów, jako organ właściwy w zakresie koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, powinien określić takie kryteria oceny lub optymalny model systemu zarządzania i kontroli. Zob. szerzej M. Anczakowski: *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, op. cit.

¹⁵ Wytyczne w sprawie stosowania standardów kontroli finansowej, <www.mf.gov.pl>.

Rozważania w powyższym zakresie są o tyle istotne z punktu widzenia audytu wewnętrznego, że analizując definicję audytu można stwierdzić, że jest on zasadniczą instytucją, na podstawie której kierownik jednostki będzie składał oświadczenia o stosowaniu i przestrzeganiu zasad kontroli zarządczej.

Niezależność audytora wewnętrznego

Nowa ustawa zdecydowanie ogranicza niezależność organizacyjną audytora wewnętrznego. Jedną z gwarancji jego niezależności była ochrona stosunku pracy oraz warunków pracy i płacy w jednostkach sektora finansów publicznych, w których prowadzenie audytu jest obligatoryjne. Przepisy ustawy z 2005 r. o finansach publicznych zapewniały audytorowi niezależność, gdyż rozwiązanie z nim stosunku pracy wymagało zgody ministra finansów, natomiast zmiana warunków pracy i płacy – opinii ministra¹⁶. W nowej ustawie ochronie podlega tylko kierownik komórki audytu. Obniżono także rangę tej ochrony, gdyż zgodę na rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wydaje komitet audytu.

Taka zmiana w praktyce może skutkować częstą wymianą kadr w komórkach audytu lub wykreuje relację bezwzględnej podporządkowania audytora kierownikowi jednostki. Szczególnego znaczenia nabiera to w sytuacji, gdy ustalenia audytu wewnętrznego będą niekorzystne dla tego ostatniego. Należy przewidywać negatywne skutki dla audytora szczególnie wtedy, gdy nastąpi rozdzwięk pomiędzy oceną kontroli zarządczej dokonanej przez audytora a oświadczeniem o stanie kontroli zarządczej złożonym przez ministra lub innego kierownika jednostki. Przedstawione okoliczności wskazują, że należy ocenić przyjęte zmiany jako niekorzystne.

Usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego

Kolejną nowością jest możliwość przeprowadzania audytu przez zewnętrzne podmioty – usługodawców. Zgodnie z art. 278 ustawy, w niektórych jednostkach sektora finansów publicznych audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę za zgodą właściwego ministra kierującego działem¹⁷. Jednostki,

¹⁶ Art. 51 ust. 9 i 10 ustawy z 30.06.2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104, ze zm.)

¹⁷ Możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę ma dotyczyć państwowych jednostek budżetowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła 40 mln zł; uczelni publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 mln zł; samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 mln zł; agencji wyko-

których dotyczy ta regulacja, są ograniczone wielkością budżetu lub liczbą etatów w jednostce.

W jednostkach samorządu terytorialnego (JST) audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 mln zł. Usługodawcą może być osoba fizyczna, w tym prowadząca działalność gospodarczą, spółka cywilna, spółka jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna lub osoba prawna. Każdy z wymienionych podmiotów musi spełniać lub zatrudniać osoby spełniające warunki z art. 286 ustawy. Umowa zawarta z usługodawcą powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych. W umowie należy także określić sposób postępowania z dokumentami, również tymi w formie elektronicznej, wytworzonymi do celów prowadzenia audytu wewnętrznego, aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. Umowę z usługodawcą jednostka zawiera na okres co najmniej roku.

Dopuszczalność prowadzenia audytu przez usługodawcę nasuwa pytanie, czy przeprowadzanie audytu wewnętrznego przez podmiot zewnętrzny to audyt wewnętrzny, czy zewnętrzny.

Planowanie i sprawozdawczość

Znaczącą zmianą w nowej ustawie jest wydłużenie terminu przygotowania planu rocznego audytu wewnętrznego oraz skrócenie terminu przygotowania rocznego sprawozdania.

Zgodnie z art. 283 ust. 3 ustawy, do końca roku kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok. Do końca stycznia każdego roku kierownik komórki sporządza sprawozdanie z wykonania planu za rok poprzedni. Pierwszą okoliczność należy ocenić pozytywnie. Natomiast co do nowego terminu sprawozdania, nie jest to już takie oczywiste. Często ostatnie zadanie przewidziane w danym roku kończy się bowiem w styczniu roku następnego. W takich wypadkach czynności zadania audytowego oraz przygotowania rocznego sprawozdania będą się nakładać.

nawczych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 mln zł; państwowych funduszy celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 mln zł.

Komitety audytu

Wprowadzono również w ustawie tak zwane komitety audytu, powoływane zgodnie z art. 288 w drodze zarządzenia przez ministra kierującego działem. W ich skład wchodzi nie mniej niż 3 członków, w tym wskazana przez ministra osoba w randze sekretarza lub podsekretarza stanu jako przewodniczący komitetu oraz co najmniej 2 osoby niebędące pracownikami ministerstwa lub jednostek w dziale. Do zadań komitetów należy między innymi: sygnalizowanie istotnego ryzyka, słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień, wyznaczanie priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego, przegląd istotnych wyników audytu oraz monitorowanie ich wdrożenia.

Instytucja komitetu audytu nasuwa jednak pewne wątpliwości. W doktrynie przyjęto, że tego typu struktury, jak komitety audytu, mają charakter przede wszystkim nadzorczy¹⁸. W ich zadaniach określonych w ustawie dominują funkcje doradczo-informacyjne. Wątpliwości przywodzi również skuteczność wykonywanych zadań przez komitety audytu na poziomie działu. W ramach działań występują tak różne kategorie działalności i zadań sektora finansów publicznych, że ocena ryzyka wymaga tam zaangażowania wielu osób o specjalistycznej wiedzy, które powinny zajmować się analizami, a nie – tak jak to jest zapisane w ustawie – wykonywać czynności obsługi komitetu audytu przez komórki audytu w ministerstwie. Należy zwrócić uwagę na to, że głównym zadaniem komórek obsługujących komitety audytu jest przeprowadzanie audytu wewnętrznego w ministerstwie. Nałożenie na komórkę audytu obowiązku obsługi komitetu audytu będzie wymagało albo znaczącego zwiększenia ich stanu kadrowego, albo zdestabilizuje ich pracę ze względu na wielość obowiązków wynikających z obsługi komitetu¹⁹.

Wprowadzenie komitetów audytu może budzić również wątpliwości terminologiczne. Przepisy ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym stanowią, że w jednostkach zainteresowania publicznego działa komitet audytu, którego członkowie są powoływani przez radę nadzorczą lub komisję

¹⁸ K. Czerwiński: *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2005, s. 26 i n.

¹⁹ Obowiązki nałożone na komórki audytu będą tym bardziej znaczące, gdyż, jak stwierdził sam projektodawca, osoby wchodzące w skład komitetów audytu mają się w części składać z osób niezależnych, tj. niezwiązanych z jednostką, ani działem; zob. *Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych*, druk sejmowy nr 1181, s. 44. Stąd nasuwa się pytanie, na jakiej podstawie takie osoby mają doradzać ministrowi w zakresie efektywności i skuteczności kontroli zarządczej w kierowanym przez niego dziale, gdy wymaga to bezwzględnie specjalistycznej wiedzy. Gdzie takie osoby mają tę wiedzę uzyskać, skoro z założenia nie powinny być związane z jednostką, ani działem. Możliwym wyjściem są byli pracownicy jednostki w dziale lub pracownicy naukowcy.

rewizyjną spośród swoich członków²⁰. Użycie dokładnie tak samo brzmiącej nazwy w odniesieniu do zupełnie innej instytucji może być powodem nieporozumień i pomyłek.

Powyższe wątpliwości dotyczące nowej ustawy znajdują szczególne uzasadnienie w obecnej sytuacji, gdy zwraca się uwagę na oszczędności w administracji publicznej, ograniczenie biurokracji oraz przejrzystość systemu organizacji.*

Miłosz Anczakowski
kierownik Zespołu Audytorów Wewnętrznych
w Narodowym Funduszu Zdrowia

²⁰ Zob. art. 86 ustawy z 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (DzU nr 77, poz. 649).

* *Artykuł wyraża prywatne poglądy Autora.*

Józef Edmund Nowicki

„MAŁA” NOWELIZACJA PRAWA ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH

Obowiązująca od 22 grudnia 2009 r.¹ ustawa z 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – *Prawo zamówień publicznych* oraz ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych² (dalej w skrócie: nowelizacja), wprowadziła rozwiązania mające przede wszystkim zapewnić wyrównanie szans w ubieganiu się o zamówienia wykonawcom zatrudniającym osoby niepełnosprawne oraz szybszy zwrot wadium wszystkim wykonawcom, których oferta nie została wybrana jako najkorzystniejsza. Umożliwi im to odzyskanie pieniędzy i wykorzystanie ich w ubieganiu się o inne zamówienia publiczne. Ponadto ustawa ograniczyła zakaz zmiany umowy do istotnych zmian jej postanowień w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, oraz wprowadziła możliwość udzielania przez zamawiającego zaliczek na poczet wykonania zamówienia. W nowelizacji zrezygnowano również z pozostawiania zabezpieczenia należytego wykonania umowy na pokrycie roszczeń z tytułu gwarancji jakości.

Warunki udziału w postępowaniu

W wyniku nowelizacji został zmieniony art. 22 *Prawa zamówień publicznych*³ (dalej w skrócie: pzp) przez nadanie nowego brzmienia treści ust. 1 i 2 oraz dodanie ust. 3 i 4.

¹ Z wyjątkiem zmian dotyczących art. 38 pzp oraz art. 3 ust.2 nowelizacji, które weszły w życie 7 grudnia 2009 r.

² DzU z 2009 r., nr 206 , poz. 1591 .

³ Ustawa z 29.01.2004 r. – *Prawo zamówień publicznych* (DzU z 2007 r., nr 223, poz. 1655, ze zm.).

Zgodnie z nowym art. 22 ust. 1, o udzielenie zamówienia mogą ubiegać się wykonawcy, którzy spełniają warunki, dotyczące:

- 1) posiadania uprawnień do wykonywania określonej działalności lub czynności, jeżeli przepisy prawa nakładają obowiązek ich posiadania;
- 2) posiadania wiedzy i doświadczenia;
- 3) dysponowania odpowiednim potencjałem technicznym oraz osobami zdolnymi do wykonania zamówienia;
- 4) sytuacji ekonomicznej i finansowej.

Z artykułu 22 ust. 1 pzp został usunięty warunek niepodlegania wykonawcy wyłączeniu z postępowania, co oznacza, że brak lub istnienie okoliczności stanowiących podstawę wyłączenia z postępowania nie będzie ustalane podczas oceny spełniania warunków udziału w postępowaniu. Ponadto, zgodnie ze nowelizowanym art. 24 ust. 2 pkt 4 pzp, z postępowania o udzielenie zamówienia będą wykluczani również wykonawcy, którzy nie wykazali, że spełniają warunki udziału w postępowaniu.

Po nowelizacji przepis art. 22 ust. 1 pzp nadal będzie określał warunki udziału w postępowaniu w sposób ogólny i zawierał zwroty niedookreślone, a zamawiający, w sytuacji gdy nie zażąda dokumentów potwierdzających spełnianie warunków udziału, będzie obowiązany doprecyzować te warunki za pomocą ich opisu oraz opisu sposobu dokonywania ich oceny.

Zmiana treści art. 22 ust. 2 pzp („zamawiający nie może określać warunków udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję”) polega na tym, że obecnie zamawiający może zastrzec w ogłoszeniu o zamówieniu, że o udzielenie go mogą ubiegać się wyłącznie wykonawcy, u których ponad 50% zatrudnionych pracowników stanowią osoby niepełnosprawne w rozumieniu przepisów o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub właściwych przepisów państw członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Celem tej zmiany jest wdrożenie postanowień art. 28 dyrektywy 2004/17/WE⁴

⁴ Dyrektywa 2004/17/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 31.03.2004 r., koordynująca procedury udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych.

Art. 28 dyrektywy stanowi, że „zatrudnienie i praca stanowią kluczowe elementy gwarantujące wszystkim równe szanse i przyczyniające się do integracji społeczeństwa. W tym kontekście zakłady pracy chronionej oraz programy pracy chronionej skutecznie przyczyniają się do integracji lub reintegracji osób niepełnosprawnych na rynku pracy. Jednakże, zakłady takie mogą być niezdolne do uzyskania zamówień w normalnych warunkach konkurencji. W konsekwencji należy umożliwić państwom członkowskim zastrzeżenie prawa takich zakładów do udziału w procedurach udzielania zamówień lub zagwarantowania im realizacji zamówień w ramach programów pracy chronionej”.

oraz art. 19 dyrektywy 2004/18/WE⁵, dotyczących „zamówień zastrzeżonych”, które przekazują państwom członkowskim Unii Europejskiej kompetencję do zapewnienia w ustawodawstwie krajowym prawa udziału w procedurach udzielania zamówień publicznych zakładom pracy chronionej. Państwa UE mogą zastrzec je dla zakładów pracy chronionej (lub przewidzieć możliwość wykonywania takich zamówień w ramach programów pracy chronionej), w których większość zaangażowanych pracowników stanowią osoby niepełnosprawne, niemogące wykonywać pracy w normalnych warunkach ze względu na charakter lub stopień niepełnosprawności. Zakłady takie mogą jednak nie być zdolne do uzyskania zamówienia w normalnych warunkach konkurencji. Zatem zmiana art. 22 ust. 2 pzp jest wyrównaniem szans wykonawców zatrudniających osoby niepełnosprawne w ubieganiu się o zamówienia publiczne.

W Polsce problematyka zatrudniania osób niepełnosprawnych została uregulowana w ustawie z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych⁶. Pojęcie „osoby niepełnosprawnej” zdefiniowano natomiast w ustawie o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy⁷.

Nowa treść art. 22 ust. 2 pzp nie oznacza dopuszczalności określania warunków udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję. Wynika to z zawartej w art. 7 ust. 1 pzp zasady zachowania uczciwej konkurencji („Zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców”).

Zgodnie z tezą (zdanie czwarte) 43. preambuły do dyrektywy 2004/18/WE, jeżeli istnieją stosowne przepisy prawa krajowego, nieprzestrzeganie ustawodawstwa z zakresu ochrony środowiska lub też ustawodawstwa dotyczącego niezgodnych z prawem porozumień w ramach procedur udzielania zamówień publicznych, które stanowiło przedmiot ostatecznego orzeczenia sądu lub decyzji mającej równoważny skutek, może zostać uznane za wykroczenie przeciwko etyce zawodowej wykonawcy lub za poważne naruszenie. W celu jej wdrożenia, w art. 24 ust. 1 pkt 4-8 pzp rozszerzony został katalog przestępstw, których popełnienie stanowi podstawę wykluczenia wykonawcy z postępowania o przetęstwo przeciwko środowisku.

⁵ Dyrektywa 2004/18/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 31.03.2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi.

⁶ Ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (DzU z 2008 r., nr 14, poz. 92, ze zm.).

⁷ Ustawa z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (DzU z 2008 r., nr 69, poz. 415, ze zm.).

Warto zauważyć, że art. 4 pkt 1 ustawy z 7 maja 2009 r. o zmianie ustawy o spółdzielniach socjalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁸ wprowadził w art. 29 pzp możliwość określania w opisie przedmiotu zamówienia wymagań związanych z jego realizacją, dotyczących zatrudnienia osób: bezrobotnych lub młodocianych w celu przygotowania zawodowego, o których mowa w przepisach o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, niepełnosprawnych, o których mowa w przepisach o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz innych, o których mowa w przepisach o zatrudnieniu socjalnym lub we właściwych przepisach państw członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

W artykule 22 ust. 3 pzp wprowadzono obowiązek zamieszczenia opisu sposobu dokonania oceny spełniania warunków, o których mowa w art. 22 ust. 1 pzp, w ogłoszeniu o zamówieniu (w przetargu nieograniczonym, przetargu ograniczonym, negocjacjach z ogłoszeniem, dialogu konkurencyjnym, licytacji elektronicznej) lub w wypadku trybów, które nie wymagają publikacji ogłoszenia o zamówieniu, w zaproszeniu do negocjacji (w negocjacjach bez ogłoszenia, zamówieniu z wolnej ręki i zapytaniu o cenę).

Artykuł 22 ust. 4 pzp nakazuje natomiast, aby warunki, o których mowa w art. 22 ust. 1 pzp, były związane z przedmiotem zamówienia, a zawarte w nich wymagania proporcjonalne do niego. W praktyce oznacza to obowiązek opisanie warunków udziału w postępowaniu w taki sposób, aby umożliwić ubieganie się o udzielenie zamówienia wszystkim podmiotom, które będą w stanie wykonać je należycie.

Przykład

Nieprawidłowe jest żądanie od wykonawcy wykazu wykonanych co najmniej 10 robót budowlanych polegających na (...), każda o wartości co najmniej 400 tys. zł, w sytuacji gdy ustalona wartość zamówienia (robót budowlanych) wynosi 420 tys. zł, a tym samym uniemożliwienie złożenia oferty wykonawcom mającym doświadczenie potrzebne do wykonania zamówienia, ponieważ w okresie ostatnich pięciu lat wykonali od 5 do 7 robót budowlanych, każda o wartości od 300 tys. zł do 350 tys. zł, odpowiadających swoim rodzajem robotom budowlanym stanowiącym przedmiot zamówienia.

Ponieważ warunki udziału w postępowaniu wynikają z art. 22 ust. 1 pzp, a zamawiający konkretyzuje je na podstawie art. 22 ust. 3 i 4 pzp (po noweli-

⁸ DzU nr 91, poz. 742.

zacji), nowela wprowadziła obowiązek określania w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (art. 36 ust. 1 pkt 5 pzp), w ogłoszeniach (art. 41 pkt 7, art. 48 ust. 2 pkt 6 oraz art. 75 ust. 2 pkt 9 pzp) oraz w zaproszeniu do negocjacji (art. 63 ust. 1 pkt 5): „warunków udziału w postępowaniu oraz opisu sposobu dokonywania oceny spełniania tych warunków”. Przez pojęcie „opisu sposobu dokonywania oceny spełniania tych warunków” należy rozumieć warunki określone przez zamawiającego w ogłoszeniu lub zaproszeniu do negocjacji, związane z przedmiotem zamówienia oraz proporcjonalne do tego przedmiotu.

Moment potwierdzania spełnienia warunków udziału w postępowaniu

Nowelizacja wprowadziła przepisy precyzujące wskazanie momentu, w którym wykonawca potwierdza spełnianie warunków udziału w postępowaniu (art. 26 ust. 2a pzp) oraz stwarzające szersze możliwości potwierdzenia ich spełniania (art. 26 ust. 2b i 2c pzp). Wykonawca, na żądanie zamawiającego i w zakresie przez niego wskazanym, będzie zobowiązany wykazać odpowiednio, nie później niż w dniu składania wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu lub składania ofert, spełnienie warunków, o których mowa w art. 22 ust. 1 pzp, oraz brak podstaw do wykluczenia z powodu niespełniania warunków, o których stanowi art. 24 ust. 1 pzp. Będzie również mógł polegać na potencjale technicznym, osobach zdolnych do wykonania zamówienia lub zdolnościach finansowych innych podmiotów, niezależnie od charakteru prawnego łączących go z nimi stosunków. W takiej sytuacji wykonawca jest zobowiązany udowodnić zamawiającemu, że będzie dysponował zasobami niezbędnymi do realizacji zamówienia, przedstawiając w tym celu pisemne zobowiązanie tych podmiotów do oddania mu do dyspozycji owych zasobów na okres korzystania z nich przy wykonaniu zamówienia.

Wprowadzony do Prawa zamówień publicznych art. 26 ust. 2c wdraża art. 47 ust. 4 dyrektywy 2004/18/WE, zgodnie z którym instytucje zamawiające określają w ogłoszeniu o zamówieniu lub zaproszeniu do składania ofert, który lub które spośród dokumentów wymienionych w powyższym artykule dyrektywy (potwierdzających znajdowanie się wykonawcy w sytuacji ekonomicznej i finansowej zapewniającej wykonanie zamówienia) wybierają, ale również, jakie inne muszą zostać przedstawione, aby w wystarczający sposób potwierdzić spełnienie tego warunku. Jeżeli z uzasadnionej przyczyny wykonawca nie będzie mógł przedstawić wymaganych dokumentów dotyczących sytuacji finansowej i ekonomicznej, ma prawo przedłożyć inny dokument, który ją potwierdzi.

Wyjaśnianie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia

Zmianie ulegają zasady udzielania wyjaśnień treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Przed nowelizacją zamawiający był obowiązany niezwłocznie udzielić wyjaśnień, chyba że prośba w tej sprawie wpłynęła do niego na mniej niż 6 dni przed terminem składania ofert, a w wypadku przetargu ograniczonego oraz negocjacji z ogłoszeniem, jeżeli zachodzi pilna potrzeba udzielenia zamówienia – na mniej niż 4 dni przed tym terminem.

Po nowelizacji zamawiający jest obowiązany udzielić wyjaśnień niezwłocznie, jednak nie później niż w ciągu:

1) 6 dni przed upływem terminu składania ofert;

2) 4 dni przed upływem terminu składania ofert – w przetargu ograniczonym oraz negocjacjach z ogłoszeniem, jeżeli zachodzi pilna potrzeba udzielenia zamówienia;

3) 2 dni przed upływem terminu składania ofert

– jeżeli wartość zamówienia jest mniejsza niż kwoty określone w rozporządzeniu w sprawie kwot wartości zamówień oraz konkursów, od których jest uzależniony obowiązek przekazywania ogłoszeń Urzędowi Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich⁹;

– pod warunkiem, że wniosek o wyjaśnienie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia wpłynął do zamawiającego nie później niż do końca dnia, w którym upływa połowa wyznaczonego terminu składania ofert.

Jeśli wniosek o wyjaśnienie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia wpłynie po upływie terminu lub będzie dotyczył udzielonych wyjaśnień, zamawiający może udzielić wyjaśnień albo pozostawić wniosek bez rozpoznania. Przedłużenie terminu składania ofert nie będzie wpływało na bieg terminu złożenia wniosku o wyjaśnienie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Zmiana treści art. 38 jest zgodna z postanowieniem art. 39 ust. 2 oraz art. 40 ust. 4 dyrektywy 2004/18/WE.

Publikacja ogłoszenia o zamówieniu

Uchylony został art. 40 ust. 4 pzp, nakładający na zamawiającego obowiązek zamieszczenia ogłoszenia o zamówieniu również w dzienniku lub czasopiśmie o zasięgu ogólnopolskim, jeżeli wartość zamówienia na roboty budowlane była

⁹ Rozporządzenie prezesa Rady Ministrów z 19.12.2007 r. w sprawie kwot wartości zamówień oraz konkursów, od których jest uzależniony obowiązek przekazywania ogłoszeń Urzędowi Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich (DzU nr 741, poz. 1762).

równa lub przekraczała wyrażoną w złotych równowartość kwoty 20 mln euro, a na dostawy lub usługi – 10 mln euro. Jeżeli zamawiający zdecyduje się na opublikowanie ogłoszenia o zamówieniu również w inny sposób, niż zamieszczenie go w miejscu publicznie dostępnym w swojej siedzibie oraz na stronie internetowej, a także w Biuletynie Zamówień Publicznych oraz Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, ustawodawca wskazuje, że przede wszystkim miejscem publikacji powinien być dziennik lub czasopismo o zasięgu ogólnopolskim.

Zwrot wadium

Po nowelizacji zamawiający będzie obowiązany zwrócić wadium wszystkim wykonawcom niezwłocznie po wyborze oferty najkorzystniejszej lub unieważnieniu postępowania. Nie dotyczy to wykonawcy, którego oferta zostanie wybrana jako najkorzystniejsza oraz sytuacji opisanej w art. 46 ust. 4a pzp, gdy zamawiający zatrzymuje wadium wraz z odsetkami, jeżeli wykonawca w odpowiedzi na wezwanie nie złożył dokumentów, oświadczeń, lub pełnomocnictw, o których mowa w ustawie, chyba że udowodni, iż wynika to z przyczyn nieleżących po jego stronie. Artykuł 46 ust. 4a pzp dotyczy fizycznego braku oświadczenia o spełnieniu warunków udziału w postępowaniu lub dokumentu potwierdzającego ich spełnienie, a nie braku rozumianego jako złożenie dokumentu niepotwierdzającego spełnienie warunków udziału w postępowaniu. Odmienne rozumienie art. 46 ust. 4a pzp doprowadziłoby do sytuacji, w której przy każdej niejasności w dokumentach potwierdzających spełnienie warunków udziału w postępowaniu zamawiający mógłby zatrzymać wadium wraz z odsetkami. Artykuł 46 ust. 4a pzp odnosi się do wszystkich wykonawców, którzy nie złożyli wymaganego oświadczenia lub dokumentów bez względu na ich szansę na uzyskanie zamówienia. Zwrot wadium wszystkim wykonawcom niezwłocznie po wyborze oferty najkorzystniejszej lub unieważnieniu postępowania umożliwi im ubieganie się o inne zamówienia.

Przed wyborem oferty najkorzystniejszej lub unieważnieniem postępowania zamawiający będzie mógł zwrócić wadium niezwłocznie wyłącznie na wniosek wykonawcy, który wycofał ofertę przed upływem terminu składania ofert. Jeżeli w wyniku ostatecznego rozstrzygnięcia protestu została wybrana jako najkorzystniejsza oferta wykonawcy, któremu zwrócono wadium niezwłocznie po wyborze oferty najkorzystniejszej lub unieważnieniu postępowania, wykonawca ten na żądanie zamawiającego wnosi wadium w terminie określonym przez zamawiającego.

W związku ze zmianami w zasadach zwrotu wadium nowelizacja wprowadziła również zmiany w art. 85 ust. 4 pzp, zgodnie z którym przedłużenie terminu związania ofertą będzie dopuszczalne tylko z jednoczesnym przedłużeniem

okresu ważności wadium albo, jeżeli nie będzie to możliwe, z wniesieniem nowego wadium na przedłużony okres związania ofertą. Jeśli przedłużenie terminu związania ofertą będzie dokonywane po wyborze oferty najkorzystniejszej, obowiązek wniesienia nowego wadium lub jego przedłużenia dotyczy jedynie wykonawcy, którego oferta została wybrana jako najkorzystniejsza.

Zmiany w umowie

Obecnie, zgodnie z art. 144 ust. 1, *Prawo zamówień publicznych* zakazuje wprowadzenia do umowy w sprawie zamówienia publicznego zmian w stosunku do treści oferty, chyba że zamawiający przewidział możliwość dokonania takiej zmiany w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz określił warunki takiej zmiany. W celu zapewnienia sprawności postępowania oraz uwzględniając orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) w sprawie C-496/99 *Succhi di Frutta* oraz w sprawie C-454/06 *Pressetext Nachrichtenagentur*, nowelizacja ograniczyła zakaz zmiany umowy w prawie zamówienia publicznego do istotnych zmian postanowień zawartej umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, z wyjątkiem zmian, które zamawiający przewidział w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz gdy określił warunki takiej zmiany. Zgodnie z interpretacją ETS w pierwszej z wymienionych spraw, zmiany umowy należy uznać za istotne wówczas, gdy uwzględnienie ich w pierwotnym ogłoszeniu o zamówieniu pozwoliłoby wykonawcom przedstawić znacząco odmienną ofertę. W orzeczeniu dotyczącym *Pressetext Nachrichtenagentur* Trybunał uznał natomiast, że udzielenie nowego zamówienia stanowi zmianę postanowień umowy w sprawie zamówienia publicznego w czasie jego trwania, jeżeli w sposób istotny odbiega od postanowień pierwotnego zamówienia i w ten sposób może wskazywać na wolę ponownego negocjowania przez strony podstawowych ustaleń tego zamówienia.

Zmiana umowy w sprawie zamówienia publicznego może być zatem uznana za istotną, jeżeli wprowadza warunki, które gdyby zostały zamieszczone w ogłoszeniu o zamówieniu lub specyfikacji istotnych warunków zamówienia, umożliwiłyby ubieganie się o zamówienia innym wykonawcom niż ci, którzy zostali pierwotnie dopuszczeni do udziału w postępowaniu lub umożliwiłyby złożenie innej oferty niż ta, która została wybrana jako najkorzystniejsza. Zmiana zamówienia może zostać uznana za istotną również wówczas, gdy modyfikuje równowagę ekonomiczną umowy na korzyść usługodawcy w sposób, który nie był przewidziany w postanowieniach pierwotnego zamówienia.

Zabezpieczenie należytego wykonania umowy

Ze względu na często długi okres trwania gwarancji, a także w celu uwolnienia środków finansowych, które mogą być wykorzystane przez wykonawców na prowadzoną przez nich działalność, w nowelizacji zrezygnowano z pozostawiania zabezpieczenia należytego wykonania umowy na pokrycie roszczeń z tytułu gwarancji jakości (zmiana art. 151 ust. 2 i 3 pzp).

Wprowadzono rozwiązanie, zgodnie z którym zabezpieczenie będzie służyło wyłącznie pokryciu roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy. Uchylono również przepisy art. 147 ust. 3 i 4 pzp, dotyczące obowiązku wniesienia zabezpieczenia należytego wykonania umowy oraz możliwości odstąpienia od żądania wniesienia zabezpieczenia w sytuacjach, gdy mogłoby ono uniemożliwić udzielenie zamówienia lub spowodować znaczny wzrost cen ofert. Jest to podyktowane dążeniem do zmniejszania obciążeń wykonawców oraz przyznaniem zamawiającemu większej swobody ustalania warunków wykonywania zamówień w tym zakresie. Ponadto kwota pozostawiona na zabezpieczenie roszczeń z tytułu rękojmi za wady nie będzie mogła przekroczyć 30% wysokości zabezpieczenia i będzie zwracana nie później niż w 15. dniu po upływie okresu rękojmi za wady. Niezmienione pozostają natomiast wysokość zabezpieczenia należytego wykonania umowy oraz sposób jej ustalania, a także formy zabezpieczenia.

Udzielanie zaliczek na poczet wynagrodzenia wykonawcy zamówienia

Nowelizacja wprowadziła możliwość udzielania przez zamawiającego zaliczek na poczet wykonania zamówienia publicznego, jeżeli zostało to przewidziane w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia.

Możliwość udzielania tych zaliczek przez zamawiającego jest ograniczona następującymi warunkami:

- 1) zamówienie będzie finansowane z udziałem:
 - a) środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej;
 - b) niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
 - c) niepodlegających zwrotowi środków innych niż wymienione w lit. a i b, pochodzących ze źródeł zagranicznych;
- 2) lub przedmiotem zamówienia będą roboty budowlane.

Ograniczenie to nie będzie dotyczyło jednostek samorządu terytorialnego (JST), ich związków oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, dla których organem założycielskim lub nadzorującym jest JST. Zamawiający nie

będzie mógł udzielić zaliczki, jeżeli wykonawca zostanie wybrany w trybie negocjacji bez ogłoszenia lub z wolnej ręki. Jeżeli wykonawca wykaże, że wykonał zamówienie w zakresie wartości wcześniej udzielonych zaliczek, zamawiający będzie mógł udzielić kolejnej zaliczki. Udzielając zaliczek na poczet wykonania zamówienia, zamawiający może żądać od wykonawcy wniesienia zabezpieczenia zaliczki w jednej lub kilku formach przewidzianych w art. 148 ust. 1 i 2 pzp. Jeśli przewidywana wartość zaliczek przekroczy 20% wysokości wynagrodzenia wykonawcy, zamawiający jest obowiązany żądać wniesienia zabezpieczenia zaliczki. W takim wypadku musi określić w umowie formę lub formy zabezpieczenia zaliczki, wysokość zabezpieczenia, a także sposób jego wniesienia i zwrotu. Umowa może przewidywać ewentualność zmiany formy zabezpieczenia zaliczki w trakcie realizacji tej umowy. Ustawodawca nie określił wprawdzie, w jaki sposób powinna być dokonywana zmiana formy zabezpieczenia, jednak musi to nastąpić z zachowaniem ciągłości zabezpieczenia i bez zmniejszenia jego wysokości.

Ograniczenia przy udzielaniu zaliczek nie będą miały zastosowania do zamawiających wymienionych w art. 3 ust. 1 pkt 2-7 pzp (zamawiających sektorowych, podmiotów prawa publicznego oraz beneficjentów funduszy unijnych), którzy będą mogli ich udzielać na wszystkie rodzaje zamówień po przeprowadzeniu postępowań w trybach otwartych i negocjacyjnych, bez konieczności żądania zabezpieczenia oraz udzielania kolejnych zaliczek po wykazaniu przez wykonawcę, że zrealizował zamówienie w zakresie wartości poprzednio udzielonych zaliczek.

Opłata od skargi na orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej

Zgodnie z art. 34 ustawy z 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych¹⁰, od skargi na orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej będzie pobierana opłata stała w wysokości pięciokrotności wpisu wniesionego od odwołania w sprawie, której dotyczy skarga. Jeżeli skarga będzie dotyczyła czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego podjętych po otwarciu ofert, będzie pobierana opłata stosunkowa w wysokości 5% wartości przedmiotu zamówienia w postępowaniu, którego skarga dotyczy, jednak nie więcej niż 5 mln złotych.

Do postępowań o udzielenie zamówienia publicznego oraz konkursów wszczętych przed dniem wejścia w życie nowelizacji stosuje się przepisy dotychczasowe. Jeżeli specyfikacja istotnych warunków zamówienia nie została przekazana lub udostępniona wykonawcom przed dniem ogłoszenia nowelizacji,

¹⁰ DzU nr 167, poz. 1398, ze zm.

przepis art. 38 *Prawa zamówień publicznych* (wyjaśnianie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia) stosuje się w brzmieniu nadanym nowelizacją (art. 3 ust. 2 nowelizacji).

Do zmian umów w sprawach zamówień publicznych zawartych przed dniem wejścia w życie nowelizacji stosuje się przepisy dotychczasowe, z tym że do zmian umów zawartych od 24 października 2008 r. stosuje się art. 144 ust. 1 pzp w brzmieniu nadanym nowelizacją.

*

Zmiany wprowadzone nowelizacją – uzasadnione przede wszystkim aktualną sytuacją gospodarczą – należy uznać za korzystne zarówno dla zamawiających, jak i wykonawców. Chodzi między innymi o te dotyczące: zwrotu wadium wszystkim wykonawcom niezwłocznie po wyborze oferty najkorzystniejszej lub unieważnieniu postępowania, z wyjątkiem wykonawcy, którego oferta została wybrana jako najkorzystniejsza; zniesienia obowiązku zatrzymania zabezpieczenia należytego wykonania umowy w okresie gwarancji; możliwości udzielania zaliczek na poczet wykonania zamówienia.

Za uzasadnione, również ze względu na sytuację podmiotów zatrudniających osoby niepełnosprawne, trzeba uznać prawo ubiegania się o zamówienie publiczne wyłącznie wykonawców, u których ponad 50% pracowników stanowią osoby niepełnosprawne. Dotyczy to przede wszystkim zakładów pracy chronionej, które mogłyby nie być zdolne do uzyskania zamówienia w normalnych warunkach konkurencji. Należy przypomnieć, że w 2009 r. problematyka osób niepełnosprawnych została wprowadzona do *Prawa zamówień publicznych* ustawą o spółdzielniach socjalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹¹ (wprowadzenie w art. 29 pzp możliwości określania w opisie przedmiotu zamówienia wymagań związanych z jego realizacją, dotyczących zatrudnienia osób bezrobotnych lub młodocianych w celu przygotowania zawodowego).

Większej ochronie środowiska powinna sprzyjać sankcja wykluczenia z postępowania za nieprzestrzeganie ustawodawstwa z tej dziedziny.

Wykluczenie z postępowania obejmuje przestępstwa przeciwko środowisku, polegające między innymi na:

1) zanieczyszczeniu wody, powietrza lub ziemi substancją albo promieniowaniem jonizującym w takiej ilości lub postaci, że może to zagrozić życiu lub zdrowiu ludzi;

¹¹ DzU nr 91, poz. 742.

2) składowaniu, usuwaniu, przetwarzaniu, odzyskiwaniu, unieszkodliwianiu lub transporcie odpadów lub substancji w sposób zagrażający życiu lub zdrowiu ludzi;

3) przywożeniu z zagranicy substancji zagrażających środowisku, w tym odpadów niebezpiecznych;

4) przewożeniu, gromadzeniu, składowaniu, porzucaniu lub pozostawianiu bez właściwego zabezpieczenia materiału jądrowego albo innego źródła promieniowania jonizującego, jeżeli może to zagrażać życiu lub zdrowiu człowieka bądź spowodować zniszczenie w świecie roślinnym lub zwierzęcym w znacznych rozmiarach;

5) bezprawnym wznoszeniu nowego lub powiększaniu istniejącego obiektu budowlanego, a także prowadzeniu działalności gospodarczej zagrażającej środowisku na terenie objętym ochroną ze względów przyrodniczych lub krajobrazowych.

Zwiększeniu konkurencyjności postępowań przez umożliwienie dostępu do zamówień publicznych wielu wykonawcom będzie także sprzyjało umożliwienie im polegania na wiedzy i doświadczeniu, potencjale technicznym, osobach zdolnych do wykonania zamówienia oraz możliwościach finansowych innych podmiotów, niezależnie od charakteru prawnego łączących ich stosunków, w tym także przedstawienia innego dokumentu, który w wystarczający sposób potwierdzi spełnienie opisanego przez zamawiającego warunku dotyczącego sytuacji ekonomicznej i finansowej wykonawcy.

Usprawnieniu postępowania o udzielanie zamówienia publicznego powinno służyć nowe brzmienie art. 144 ust. 1 pzp, dotyczące zakresu dopuszczalnych zmian w zawartej umowie w sprawie zamówienia publicznego.

Korzystną z punktu widzenia interesu wykonawcy nowością jest zrezygnowanie z pozostawiania zabezpieczenia należytego wykonania umowy na pokrycie roszczeń z tytułu gwarancji jakości. Uwolnione środki finansowe będą mogły być wykorzystane przez wykonawców na prowadzoną przez nich działalność. Kwota pozostawiona na zabezpieczenie roszczeń z tytułu rękojmi będzie zwracana nie później niż w 15. dniu po upływie okresu rękojmi za wady, a nie gwarancji.

Dostęp do zamówień publicznych będzie miała większa liczba wykonawców, dzięki możliwości udzielania przez zamawiającego zaliczek na poczet wykonania zamówienia, szczególnie w wypadku zamówień na roboty budowlane oraz zamówień finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Zmiany w pzp wprowadza także ustawa z 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy – *Prawo zamówień publicznych* oraz niektórych innych ustaw¹² (dalej w skrócie: „duża” nowelizacja, która obowiązuje od 29 stycznia 2010 r.).

Podstawowym jej celem jest wdrożenie do prawa krajowego postanowień dyrektywy 2007/66/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 11 grudnia 2007 r., zmieniającej dyrektywę Rady 89/665/EWG i 92/13/EWG w zakresie poprawy skuteczności procedur odwoławczych w dziedzinie udzielania zamówień publicznych¹³. W „dużej” nowelizacji przede wszystkim rezygnuje się z protestu wnoszonego przez wykonawcę do zamawiającego – jako jednego z dotychczas obowiązujących środków ochrony prawnej. W miejsce protestu wprowadzona zostaje procedura poinformowania zamawiającego – w terminie przewidzianym na wniesienie odwołania – o niezgodnej z przepisami ustawy czynności podjętej przez niego lub zaniechaniu czynności, do której jest on zobowiązany na podstawie pzp, na co nie przysługuje odwołanie ze względu na wartość zamówienia.

Ponadto, do najważniejszych zmian wprowadzonych „dużą” nowelizacją należą:

1) określenie w rozporządzeniu wykazu usług o charakterze priorytetowym i niepriorytetowym, z uwzględnieniem postanowień dyrektywy 2004/18/WE oraz dyrektywy 2004/17/WE;

2) rezygnacja z zastosowania trybów: negocjacji bez ogłoszenia, zapytania o cenę oraz z wolnej ręki w postępowaniach o udzielenie zamówień, których przedmiotem są usługi niepriorytetowe;

3) możliwość zastosowania trybu negocjacji bez ogłoszenia lub trybu zamówienia z wolnej ręki także w innych uzasadnionych sytuacjach, zwłaszcza jeżeli zastosowanie innego trybu mogłoby skutkować co najmniej jedną z następujących okoliczności: naruszeniem zasad celowego, oszczędnego i efektywnego dokonywania wydatków; zasad dokonywania wydatków w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań; poniesieniem straty w mieniu publicznym; uniemożliwieniem terminowej realizacji zadań;

4) możliwość poinformowania o wszczęciu postępowania o udzielenie zamówienia znanych sobie wykonawców, którzy w ramach prowadzonej działalności świadczą dostawy, usługi lub roboty budowlane będące przedmiotem zamówienia;

5) możliwość zamieszczenia niezwłocznie po wyborze oferty najkorzystniejszej – w Biuletynie Zamówień Publicznych lub przekazaniu do Urzędu Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich ogłoszenia o zamiarze za-

¹² DzU nr 223, poz. 1778.

¹³ DzUrz UE L 335 z 20.12.2007 r., s. 31.

warcia umowy – w trybach negocjacji bez ogłoszenia i zamówienia z wolnej ręki;

6) określenie terminów zawierania umów w sprawach zamówień publicznych w zależności od trybu i wartości zamówienia;

7) wprowadzenie instytucji unieważnienia umowy (względnej nieważności umowy) w miejsce stwierdzenia nieważności umowy, w tym także możliwości żądania przez zamawiającego unieważnienia na podstawie art. 70⁵ *Kodeksu cywilnego*¹⁴;

8) możliwość nakładania przez Krajową Izbę Odwoławczą na zamawiającego kary finansowej, w wysokości do 10% wartości wynagrodzenia wykonawcy przewidzianego w zawartej umowie, w wypadku uwzględnienia odwołania.

Wykaz ustaw zmieniających w 2009 r. ustawę – *Prawo zamówień publicznych*:

- 1) ustawa z 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi¹⁵;
- 2) ustawa z 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej¹⁶;
- 3) ustawa z 2 kwietnia 2009 r. o zmianie ustawy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne, ustawy o Banku Gospodarstwa Krajowego oraz niektórych innych ustaw¹⁷;

¹⁴ Artykuł 70⁵ § 1. Organizator oraz uczestnik aukcji albo przetargu może żądać unieważnienia zawartej umowy, jeżeli strona tej umowy, inny uczestnik lub osoba działająca w porozumieniu z nimi wpłynęła na wynik aukcji albo przetargu w sposób sprzeczny z prawem lub dobrymi obyczajami. Jeżeli umowa została zawarta na cudzy rachunek, jej unieważnienia może żądać także ten, na czyj rachunek umowa została zawarta, lub dający zlecenie. Uprawnienie powyższe wygasa z upływem miesiąca od dnia, w którym uprawniony dowiedział się o istnieniu przyczyny unieważnienia, nie później jednak niż z upływem roku od dnia zawarcia umowy (§ 2).

¹⁵ DzU nr 19, poz. 101. Ustawa określa zasady i tryb zawierania umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi oraz środki ochrony prawnej. Celem ustawy jest stworzenie nowych możliwości wykonywania zadań publicznych przez zaangażowanie środków prywatnych oraz wykorzystanie potencjału prywatnych podmiotów. Ustawa określa także metody wyboru podmiotu prywatnego, który będzie wykonywał określone zadanie publiczne.

¹⁶ DzU nr 227, poz. 1505. Zasady powoływania prezesa Urzędu Zamówień Publicznych oraz zakres zadań wykonywanych przez niego, wynikających z pzp.

¹⁷ DzU nr 65, poz. 545. Między innymi zwolnienie z obowiązku stosowania pzp w przypadku zamówień Banku Gospodarstwa Krajowego:

1) związanych z realizacją zadań dotyczących obsługi funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego na podstawie odrębnych ustaw oraz realizacją programów rządowych, w części dotyczącej:

a) prowadzenia rachunków bankowych, przeprowadzania bankowych rozliczeń pieniężnych i działalności na rynku międzybankowym;

b) pozyskiwania środków finansowych dla zapewnienia płynności finansowej, finansowania działalności obsługiwanych funduszy i programów oraz refinansowania akcji kredytowej;

2) związanych z operacjami na rynku międzybankowym dotyczących zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz płynnością budżetu państwa.

4) ustawa z 7 maja 2009 r. o zmianie ustawy o spółdzielniach socjalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁸;

5) ustawa z 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – *Prawo zamówień publicznych* oraz ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych¹⁹.

Józef Edmund Nowicki
ekspert (biegły) i członek The Association of Certified Fraud Examiners
oraz ACFE Polska, specjalizujący się w problematyce zamówień publicznych



¹⁸ DzU nr 91, poz. 742. Wprowadzenie w art. 29 pzp możliwości określania w opisie przedmiotu zamówienia wymagań związanych z realizacją zamówienia, dotyczących zatrudnienia osób bezrobotnych lub młodocianych w celu przygotowania zawodowego.

¹⁹ DzU nr 206, poz. 1591.

USTALENIA NIEKTÓRYCH KONTROLI

Maksymilian Michał Tuz

FUNKCJONOWANIE ZAKŁADÓW POPRAWCZYCH I SCHRONISK DLA NIELETNICH

Kontrola funkcjonowania zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich została podjęta w 2009 r. z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli. Objęto nią 26 jednostek, w tym: Ministerstwo Sprawiedliwości, dwa okręgowe zespoły nadzoru pedagogicznego (OZNP), 11 zakładów poprawczych, 7 schronisk dla nieletnich oraz 5 zakładów poprawczych i schronisk, tj. 66% tych placówek funkcjonujących w Polsce. Badania dotyczyły lat 2007–2009 (I kwartał), a ich celem była ocena realizacji przez dyrektorów zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich oraz kierowników OZNP zadań związanych z resocjalizacją przez edukację i wychowanie, a także działań ministra sprawiedliwości w zakresie tworzenia warunków do wykonywania tych zadań i sprawowania nadzoru. Kontrola została zaplanowana w ramach obszaru badań „Państwo sprawne i przyjazne obywatelowi”, w następstwie licznych krytycznych publikacji w środkach masowego przekazu o funkcjonowaniu tych placówek, a zwłaszcza brutalizacji zachowań nieletnich, w tym również na terenie zakładów poprawczych i schronisk. Trzeba zaznaczyć, że problematyka i specyfika funkcjonowania zakładów dla nieletnich jest bardzo złożona, bowiem placówki te łączą kilka funkcji: opiekuńczą, wychowawczą o specyficznym charakterze resocjalizacyjnym, dydaktyczną oraz rewalidacyjną i terapeutyczną.

Zakład poprawczy jest najsurowszym środkiem, jaki może być zastosowany wobec nieletnich, a decyzja o jego podjęciu zapada, gdy wcześniejsze działania wychowawcze nie przyniosły zmian w postawie i zachowaniu nieletniego, a wysoki stopień demoralizacji pozwala przypuszczać, że łagodniejsze środki nie odniosą zamierzonych skutków. Decyzję o zastosowaniu tego środka wydaje sąd

rodzinny. Do zakładów poprawczych kieruje się nieletnich w wieku 13–17 lat; mogą oni tam przebywać do 21 roku życia, jeżeli po ukończeniu 17 lat nie została wobec nich orzeczona kara w postaci osadzenia w zakładzie karnym¹.

Głównym zadaniem zakładów poprawczych jest resocjalizacja nieletnich, zakładająca zmianę ich postaw w kierunku społecznie pożądanym, zapewnienie prawidłowego rozwoju osobowości, kształtowanie pozytywnych zainteresowań i motywacji oraz zaakceptowanie odpowiedniego systemu wartości i przestrzeganie ustalonych zasad współżycia. Placówki te zapewniają nauczanie ogólnokształcące i zawodowe, zajęcia kulturalno-oświatowe i sportowe, rozwijanie aktywności społecznej, wdrożenie do użytecznej pracy, a także dostęp do świadczeń zdrowotnych.

Schroniska dla nieletnich pełnią funkcję diagnostyczną, resocjalizacyjną i zapobiegawczą (stanowią zabezpieczenie prawidłowego toku postępowania sądowego) oraz podejmują działania wychowawcze ukierunkowane na rozpoczęcie procesu resocjalizacji. W schronisku można umieścić nieletniego, jeżeli zostaną ujawnione okoliczności przemawiające za umieszczeniem go w zakładzie poprawczym, a zachodzi uzasadniona obawa ukrywania się przez niego, zatarcia śladów czynu karalnego bądź nie można ustalić jego tożsamości. Do schronisk kieruje się nieletnich w wieku 13–21 lat, podejrzanych o dokonanie czynu karalnego, a ponadto gdy okoliczności i charakter czynu, stopień demoralizacji i nieskuteczność dotychczasowych środków wychowawczych przemawiają za przyszłym umieszczeniem w zakładzie poprawczym.

Minister sprawiedliwości do końca 2008 r. prowadził 35 zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich (chłopców i dziewcząt) oraz sprawował nad nimi zwierzchni nadzór. Działają one na podstawie przepisów ustawy z 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich², ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty³ oraz rozporządzenia ministra sprawiedliwości z 17 października 2001 r. w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich⁴. Ponadto, w związku z zatrudnianiem w tych placówkach znacznej liczby pracowników pedagogicznych (nauczycieli), zastosowanie mają również przepisy ustawy z 26 stycznia 1982 r. – *Karta nauczyciela*⁵.

¹ Stosownie do art. 1 § 1 ustawy z 26.10.1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (DzU z 2002 r., nr 11, poz. 109, ze zm.), nieletnim jest osoba zdemoralizowana, która nie ukończyła lat 18, osoba która dopuściła się czynu karalnego po ukończeniu 13 lat, ale przed ukończeniem lat 17 oraz osoba, względem której zostały orzeczone środki wychowawcze lub poprawcze, nie dłużej niż do ukończenia lat 21.

² DzU z 2002 r., nr 11, poz. 109, ze zm.

³ DzU z 2004 r., nr 256, poz. 2572, ze zm.

⁴ DzU nr 124, poz. 1359, ze zm.

⁵ DzU z 2006 r., nr 97, poz. 674, ze zm.

Organizacja, koszty i efekty działalności placówek

Podstawową strukturę tych ośrodków stanowiły: internat, szkoła albo szkoły, warsztaty szkolne, zespół diagnostyczny lub diagnostyczno-korekcyjny oraz inne, w zależności od potrzeb. Wychowankowie mieli do dyspozycji 250 kół zainteresowań, do których uczęszczało w badanym okresie ogółem 2250 osób; 30 pracowni komputerowych; 3 baseny pływackie i 16 sal gimnastycznych.

Zakłady poprawcze zatrudniały relatywnie znaczną liczbę pracowników – średnio 73 osoby, a schroniska dla nieletnich – 68 osób (nauczyciele, pedagodzy, psychologzy, pracownicy administracji i obsługi oraz ochrony). Na jednego wychowanka przypadał średnio 1 pracownik⁶. Ponaddwukrotnie wyższy wskaźnik odnotowano w zakładach poprawczych zamkniętych i o wzmożonym rygorze wychowawczym – średnio 2 lub więcej pracowników na jednego podopiecznego.

Wydatki związane z utrzymaniem zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich w skali kraju wyniosły: w 2007 r. – 90,2 mln zł, w 2008 r. – 100,1 mln zł, w 2009 r. zaplanowano 103,3 mln zł (o ponad 3% więcej niż w 2008 r.); były one zróżnicowane w zależności od typu placówki. Najdroższe w utrzymaniu okazały się zakłady poprawcze zamknięte i o wzmożonym rygorze wychowawczym, w których liczba wychowanków w grupie wynosiła 8, a w oddziale szkolnym 4. Na przykład, w Zakładzie Poprawczym w Nowem miesięczny koszt utrzymania nieletniego wyniósł 18,3 tys. zł, a w Trzemesznie 15,2 tys. zł. W wypadku schronisk najwyższe koszty ponosiły placówki o charakterze interwencyjnym, na przykład w Dominowie – 15,2 tys. zł, w Łańcucie – 12,3 tys. zł, oraz niektóre schroniska o charakterze zwykłym: w Szczecinie – 12,3 tys. zł, w Pobiedziskach – 11,5 tys. zł, w Stawiszynie – 10,3 tys. zł. Relatywnie niższe koszty odnotowano w zakładach poprawczych otwartych i półotwartych oraz w schroniskach dla nieletnich, gdzie koszty te kształtowały się średnio od 3,4 tys. zł do 8,6 tys. zł.

Wysokie koszty utrzymania nieletnich w zakładach poprawczych nie znajdowały pełnego odzwierciedlenia w efektach działalności resocjalizacyjnej. W okresie objętym kontrolą placówki te opuściło 632 wychowanków. Z danych Krajowego Rejestru Sądowego za okres od lipca 2001 r. do 31 grudnia 2008 r. wynika, że w 14 spośród 16 skontrolowanych zakładów poprawczych na ogólną liczbę 1700 zwolnionych z nich wychowanków 981 (58%) ponownie powróciło na drogę przestępstwa. W grupie tej: 198 osób karę odbyło, 268 nadal ją odbywało, 5 poszukiwano listem gończym w sprawie karnej, 490 warunkowo zawieszono wykonanie kary, a w stosunku do 20 orzeczono bezwzględnie karę pozbawienia

⁶ Wskaźnik liczby zatrudnionych ogółem w danej placówce do liczby wychowanków.

wolności, lecz osoby te nie odbyły i nie odbywają kary. Połowa ankietowanych przez NIK wychowanków kontrolowanych zakładów poprawczych stwierdziła, że „pobyt w zakładzie nie pomógł im w starcie do samodzielnego życia”⁷.

Warunki pobytu w zakładach dla nieletnich

Podobnie jak w latach wcześniejszych, pod koniec 2008 r. w zakładach poprawczych dla chłopców i schroniskach dla nieletnich dziewcząt liczba przebywających tam wychowanków była większa niż liczba miejsc.

Tabela 1

Rodzaj placówki	Wykorzystanie miejsc na 31 grudnia 2008 r.			
	Limit miejsc		Stan ewidencyjny	
	chłopcy	dziewczęta	chłopcy	dziewczęta
Zakłady poprawcze	1181	110	1211	147
Schroniska dla nieletnich	606	40	422	44

Źródło: Według danych Ministerstwa Sprawiedliwości.

Również w grupach wychowawczych i oddziałach szkolnych obowiązujące limity miejsc znacznie były przekraczane; dotyczyło to połowy skontrolowanych zakładów i utrudniało zapewnienie właściwej opieki wszystkim wychowankom.

Istotnym problemem organizacyjnym w tych ośrodkach jest niedobór nauczycieli mających kwalifikacje do nauczania poszczególnych przedmiotów. Według danych zawartych w Systemie Informacji Oświatowej (SIO) na 30 września 2008 r., spośród 1123 zatrudnionych nauczycieli 395 (35%) nie miało odpowiednich kwalifikacji zawodowych. Potwierdzają to także wyniki przeprowadzonej kontroli.

Specyfika pracy omawianych placówek wymaga w szczególnych sytuacjach użycia środków przymusu bezpośredniego wobec wychowanków, co określa wydane w tej sprawie rozporządzenie Rady Ministrów⁸, jednak nie wszędzie

⁷ Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła badania ankietowe wśród wszystkich wychowanków zakładów poprawczych, którzy w latach 2007–2008 opuścili te placówki. Objęto nimi 632 osoby; odpowiedzi na pytania udzieliło 117 osób, tj. 19% ogółu badanych.

⁸ Rozporządzenie w sprawie szczegółowych warunków i sposobu użycia środków przymusu bezpośredniego wobec nieletnich umieszczonych w zakładach poprawczych, schroniskach dla nieletnich, młodzieżowych ośrodkach wychowawczych i młodzieżowych ośrodkach socjoterapii (DzU z 2005 r., nr 25, poz. 203).

stosowano się do zawartych w nim postanowień. W 30% objętych kontrolą zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich nie utworzono izb izolacyjnych, a w 13% ich wyposażenie nie odpowiadało warunkom określonym w § 5 wymienionego rozporządzenia⁹. Brak takich miejsc uniemożliwia odseparowanie wymagających tego podopiecznych, co negatywnie wpływa na całą grupę.

Badania kontrolne wykazały aż w 75% zakładów nierzetelne prowadzenie dokumentacji w części dotyczącej: pobytu nieletnich w tych placówkach (kart wyposażenia wychowanków, ksiąg ewidencji przepustek i urlopów, ksiąg ewidencji ucieczek, niesporządzania protokołów o zastosowaniu środków przymusu bezpośredniego) oraz przebiegu nauczania (dzienników lekcyjnych, arkuszy ocen, protokołów z posiedzeń rady pedagogicznej), co wykluczało możliwość ustalenia, którzy uczniowie pozytywnie zaliczyli dany semestr nauki i otrzymali promocję do następnej klasy, a zatem jak postępuje ich proces edukacji i resocjalizacji. Działania te naruszały dyspozycje zawarte w § 1-11 załącznika nr 2 do rozporządzenia ministra sprawiedliwości w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich oraz § 12 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 1 lutego 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu użycia środków przymusu bezpośredniego wobec nieletnich umieszczonych w zakładach poprawczych, schroniskach dla nieletnich, młodzieżowych ośrodkach wychowawczych i młodzieżowych ośrodkach socjoterapii¹⁰.

Zdarzały się także jednostki (29%), w których nie dostosowano regulaminu i planu rozwoju placówki do rozporządzenia ministra sprawiedliwości w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich. Na przykład regulamin Zakładu Poprawczego w Szubinie opracowano na podstawie nieobowiązującego zarządzenia ministra sprawiedliwości w sprawie utworzenia schronisk dla nieletnich i zakładów poprawczych oraz określenia ich rodzajów i limitów miejsc¹¹, a w zakresie regulacji zawartych w planie rozwoju placówki nie przedstawiono zasad udzielania wychowankom i ich rodzicom pomocy psychologiczno-pedagogicznej oraz psychiatrycznej (§ 12 ust. 3 rozporządzenia w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich), co ułatwiałoby realizację takich działań.

⁹ Zgodnie z § 5 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia, umieszczenie nieletniego w izbie izolacyjnej polega na odosobnieniu w pomieszczeniu dźwiękochłonnym, ogrzanym i oświetlonym, którego wyposażenie stanowią przymocowane do podłogi: stół, krzesło i łóżko. Pomieszczenie to powinno być urządzone w sposób uniemożliwiający dokonanie przez nieletniego samouszkodzenia.

¹⁰ DzU nr 25, poz. 203.

¹¹ Zarządzenie utraciło moc 1.09.2004 r. (DzUrz Ministra Sprawiedliwości z 2001 r., nr 2, poz. 12 oraz z 2002 r., nr 5, poz. 19).

Kierowanie do zakładów dla nieletnich

W przypadku nieletnich kierowanych na wniosek sądu rodzinnego do zakładów poprawczych przeprowadzenie procedury z tym związanej należy do ministra sprawiedliwości, zaś kierowanych do schronisk dla nieletnich – do okręgowych zespołów nadzoru pedagogicznego. Sądy rodzinne, występując z wnioskiem o wystawienie skierowania do zakładu poprawczego, nie zawsze przysyłały wymagany komplet dokumentacji, a ponadto przetrzymywały wnioski z prawomocnym postanowieniem o wytypowanie zakładu poprawczego (w 2007 r. zwłoka ta wynosiła od 2 do 6 miesięcy, a w 2008 r. do 14 miesięcy). Na 2119 wniosków o wydanie skierowania do odpowiedniego zakładu poprawczego, które wpłynęły w badanym okresie do Ministerstwa Sprawiedliwości, 930 (tj. 44%) było niekompletnych. Brakowało w nich informacji dotyczących nieletniego – na przykład opinii rodzinnego ośrodka diagnostyczno-konsultacyjnego oraz schroniska dla nieletnich (359 wniosków, tj. w 16,9%) lub też poprawnych danych osobowych w wyrokach i postanowieniach (217 wniosków, tj. 10,2%). Odnotowano też wypadki braku wyroku (postanowienia) sądu czy podpisów sędziów na dokumentach oraz braku orzeczenia właściwej poradni psychologiczno-pedagogicznej o potrzebie kształcenia specjalnego osób upośledzonych umysłowo. W ośmiu wypadkach sądy rodzinne wydały postanowienia o umieszczeniu w zakładzie dla nieletnich w składzie orzekającym niezgodnym z art. 50 ustawy o postępowaniu z nieletnimi. Podejmowane przez ministra sprawiedliwości czynności nadzorcze, zmierzające do wyeliminowania takich sytuacji, nie poprawiły w istotny sposób działania sądów. Opóźniało ono podjęcie resocjalizacji.

Przestrzeganie zasad pobytu w zakładach poprawczych i schroniskach

Jako środek dyscyplinujący wychowanków, w 13 placówkach (57%) stosowano umieszczanie ich w izbie przejściowej. Naruszało to regułę nr 70 Narodów Zjednoczonych, dotyczącą ochrony nieletnich pozbawionych wolności (rezolucja nr 45/113 Zgromadzenia Ogólnego). Działaniu takiemu sprzyjały nieprecyzyjne zapisy § 44 ust. 2 pkt 4 i 5 rozporządzenia w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich, które zezwalały na umieszczenie nieletniego w izbie w celu „utrzymania bezpieczeństwa i porządku w zakładzie i zapobiegania agresji lub dezorganizacji życia w zakładzie”. Tak sformułowany przepis dawał dyrekcjom placówek możliwość umieszczenia w izbie przejściowej zamiennie ze stosowaniem środków przymusu bezpośredniego i umieszczeniem w izbie izolacyjnej, które wymaga podjęcia ściśle określonych procedur. W co trzecim zakładzie dla nieletnich ewidencję osób umieszczonych w izbie przejściowej

prowadzono nierzetelnie, co było sprzeczne z przepisami § 7 załącznika nr 2 do rozporządzenia w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich. Nieprawidłowości polegały głównie na braku dokumentacji związanej z tym faktem, tj. w aktach osobowych nieletniego nie odnotowywano, że pobyt taki miał miejsce lub jakie były jego przyczyny.

Badania kontrolne wykazały ponadto, że w 10 placówkach (29%) przetrzymywano wychowanków w izbach przejściowych przez ponad 14 dni, to jest dłużej niż pozwala na to wymienione wyżej rozporządzenie.

Dyrektorzy wszystkich skontrolowanych zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich nierzetelnie dokumentowali pobyt wychowanków w swoich placówkach w części dotyczącej m.in. zastosowanych wobec nich nagród, przestrzegania obowiązku sporządzania planów oraz sprawozdań z ich pobytu na urloпах, informowania właściwych sądów rodzinnych oraz rodziców lub prawnych opiekunów o hospitalizacji lub medycznej interwencji specjalistycznej. Są to informacje istotne dla oceny postępów procesu ponownego usamodzielnienia.

Poważnym problemem, zakłócającym ciągłość przebiegu procesu resocjalizacji nieletnich, są tak zwane wydarzenia (sytuacje) nadzwyczajne¹², mogące w skrajnym wypadku stwarzać zagrożenie zdrowia, a nawet życia wychowanka lub pracownika¹³. W latach 2007–2008 takie sytuacje wystąpiły w 32 placówkach (91% ogółu placówek w kraju). Według danych Ministerstwa Sprawiedliwości, w 2007 r. w 29 (83%) placówkach odnotowano 86 takich zdarzeń, zaś w 2008 r. było ich 80 w 28 (80%) placówkach. Skalę tego problemu przedstawia rysunek 1.

Stosowanie nagród i środków dyscyplinarnych wobec wychowanków odbywało się niekiedy z naruszeniem obowiązujących w tym zakresie przepisów¹⁴. W siedmiu placówkach (30%) nie zasięgnięto przed zastosowaniem środka dyscyplinarnego opinii zespołu korekcyjno-diagnostycznego, nie sporządzano pisemnej decyzji o jego wprowadzeniu lub brakowało potwierdzenia przez nieletniego własnoręcznym podpisem faktu jego zastosowania. W odniesieniu do udzielonych nagród również brakuje pisemnych decyzji w tej sprawie lub własnoręcznego podpisu wychowanka potwierdzającego przyznanie mu nagrody. Ponadto

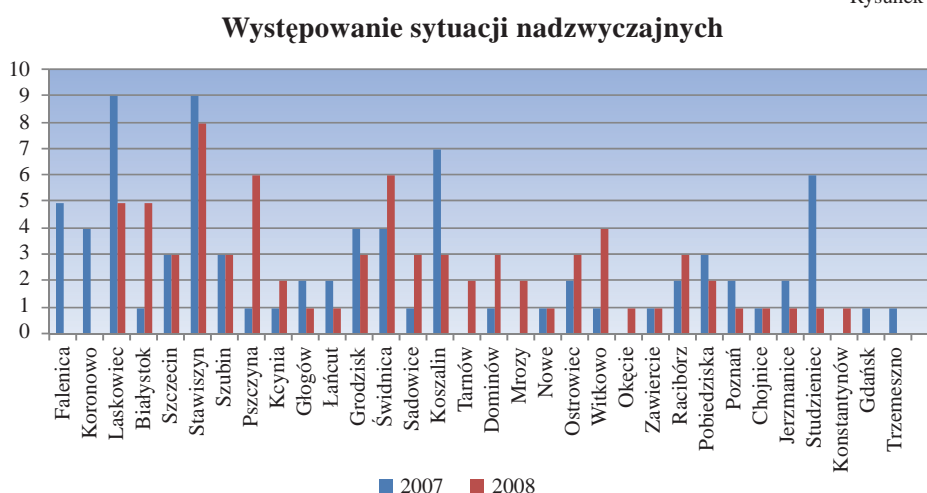
¹² Należy przez nie rozumieć zdarzenia, które spowodowały zagrożenie lub naruszenie bezpieczeństwa zakładu lub schroniska, zagrożenie zdrowia lub życia nieletniego lub pracownika, lub naruszenie prawa – ścigane z urzędu – albo stan, w którym istnieje takie zagrożenie.

¹³ Do wydarzeń tych zalicza się przede wszystkim: ucieczki zbiorowe i indywidualne wychowanków, groźne przejawy agresji wobec personelu i współwychowanków, samouszkodzenia, próby samobójcze oraz zagrożenia zewnętrzne ze strony środowisk kryminogennych.

¹⁴ § 71 ust. 2 § 72 ust. 1-3 rozporządzenia ministra sprawiedliwości w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich.

w jednym z zakładów sześciu nieletnim udzielono nagrody w postaci warunkowego zwolnienia, bez uprzedniego uzyskania opinii w tej sprawie Rady Zakładu¹⁵.

Rysunek 1



Źródło: Według danych Ministerstwa Sprawiedliwości.

Wyплаты tak zwanego kieszonkowego dla wychowanków powinny odbywać się na podstawie regulaminu. W 10 zakładach poprawczych i schroniskach (44%) stwierdzono jednak nieprawidłowości, polegające na niedostosowaniu tego regulaminu do obowiązujących przepisów prawnych¹⁶. W konsekwencji decyzje dyrektorów o wielkości wypłat podejmowano uznaniowo i nie były one udokumentowane trudną sytuacją materialną wychowanków. Ponadto nierzetelnie ewidencjonowano rozchody tych środków.

Każdy zakład poprawczy zobowiązany jest do prowadzenia resocjalizacji wychowanka zgodnie z indywidualnym planem, opracowanym przez pedagoga przy współdziałaniu podopiecznego, psychologa i innych pracowników zakładu. Powinien być sukcesywnie modyfikowany, zależnie od przebiegu procesu resocjalizacji. Badanie indywidualnych planów w 11 spośród 16 skontrolowanych zakładów poprawczych (69%) wykazało, że nie zawierały one rzetelnej diagnozy resocjalizacyjnej nieletniego ani kryteriów i ocen przebiegu tego procesu. Były opracowane pobieżnie, nie ujmowano w nich wszystkich sfer rozwoju psychofizycznego,

¹⁵ Obowiązek taki wynika z § 71 ust. 2 ww. rozporządzenia ministra sprawiedliwości.

¹⁶ § 62 i § 88 ww. rozporządzenia ministra sprawiedliwości.

nie charakteryzowano zmian zachodzących w rozwoju podopiecznych podczas pobytu w placówce, nie brano pod uwagę wskazówek wynikających z opinii psychologiczno-pedagogicznych. Opracowane formy programu nie obejmowały też permanentnych działań opiekuńczych, wychowawczych oraz resocjalizacyjnych. Bez tego trudno prowadzić skuteczną resocjalizację i odpowiadać na indywidualne potrzeby wychowanków w tym zakresie.

Nadzór ministra sprawiedliwości nad placówkami i sądami rodzinnymi

Minister sprawiedliwości w latach 2007–2008 nie określił kierunków sprawowania nadzoru administracyjnego i pedagogicznego oraz zadań z nim związanych, ani sposobów ich realizacji; nie podjął też działań mających na celu badanie skuteczności nadzoru. Nie zostały przeprowadzone w pełnym zakresie planowane wizytacje, lustracje i kontrole zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich (w 2007 r. wykonanie wyniosło 67%, a w 2008 r. – 75%). Nie zostały określone główne kierunki sprawowania przez OZNP nadzoru nad działalnością tych placówek oraz nie dokonywano kontroli zespołów. Zastrzeżenia NIK dotyczyły również braku skutecznego nadzoru administracyjnego nad działalnością sądów rodzinnych, o czym już wcześniej wspomniano.

Ocena funkcjonowania systemu

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła funkcjonowanie systemu resocjalizacji w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich, niezależnie od tego, że osobom przebywającym w tych placówkach stworzono dobre lub bardzo dobre warunki pobytu i przygotowania do ponownego funkcjonowania w społeczeństwie. Placówki te nie wykonywały jednak wszystkich powierzonych zadań lub realizowały je z naruszeniem przepisów prawnych¹⁷.

Brakowało zwłaszcza stosownych regulacji prawnych oraz przystosowania ośrodków do realizacji powierzonych im zadań, gdyż nie wykonywały one znacznej części obowiązków lub czyniły to niezgodnie z przepisami prawa. Stwierdzone nieprawidłowości w zasadniczy sposób zarówno utrudniały, jak

¹⁷ Spośród 23 placówek, w wystąpieniach pokontrolnych NIK zaledwie jedna jednostka otrzymała ocenę pozytywną (Zakład Poprawczy i Schronisko dla Nieletnich w Konstancynie Łódzkiej), 17 jednostek – pozytywną, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, a 5 – negatywną (schroniska dla nieletnich w Stawiszynie i Szczecinie oraz zakłady poprawcze w Poznaniu, Trzemesznie i Witkowie). Ocenę negatywną stosownie w razie stwierdzenia istotnych nieprawidłowości, tj. działań niecelowych, nielegalnych, niegospodarnych i nierzetelnych, w tym ograniczających w sposób zasadniczy kontrolowaną działalność ze względu na kontekst zagadnień objętych kontrolą.

i ograniczały proces resocjalizacji¹⁸ wychowanków. Trzeba zaznaczyć, że właściwe podstawy prawne stanowią fundament tego procesu. Powstały, co prawda, specjalne placówki dla osób, wobec których zastosowano środek poprawczy, określono ich podstawowe zadania, przeznaczenie oraz zasady organizacji pracy i pobytu w nich nieletnich, zatrudniono wykwalifikowaną kadrę i zapewniono podstawową opiekę lekarską, lecz nadal system ten zawiera luki. Nie określono na przykład zasad: zapewnienia bezpieczeństwa w tych placówkach (systemu ochrony, w tym środków techniczno-ochronnych i osobowych oraz obowiązków pracowników ochrony); współpracy z instytucjami powołanymi do udzielania pomocy w usamodzielnianiu się wychowanków; udzielania pomocy psychologicznej i pedagogicznej oraz sprawowania opieki następczej; przeprowadzania okresowych analiz i ocen wykonania zadań przez placówki, a zwłaszcza efektów resocjalizacji, mierzonych także liczbą wychowanków powracających na drogę przestępstwa.

Negatywna ocena Izby dotyczyła również nadzoru sprawowanego przez ministra sprawiedliwości nad zakładami dla nieletnich, okręgowymi zespołami nadzoru pedagogicznego oraz sądami rodzinnymi.

Pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, dobrze oceniono tworzenie przez ministra warunków do funkcjonowania zakładów poprawczych i schronisk przez zapewnienie tym placówkom środków finansowych oraz podjęcie działań związanych ze zmianą przepisów prawnych, a także przyjęcie projektów dotyczących usprawnienia ich pracy – w ramach priorytetu I Programu Operacyjnego „Kapitał ludzki” na lata 2007–2013.

Na potrzebę dokonania pogłębionej diagnozy oraz opracowania spójnego systemu resocjalizacji osób przebywających w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich wskazywali eksperci (naukowcy i praktycy) biorący udział w zorganizowanych przez Najwyższą Izbę Kontroli panelach ekspertów. Opowiedzieli się oni za: odejściem od dotychczasowej klasyfikacji zakładów poprawczych (opartej na deficytach określonych zaburzeń, według określonej kategorii czynów) na rzecz tworzenia placówek według możliwości rozwojowych (potencjałów) wychowanków; stworzeniem warunków do uczestniczenia nieletnich w procesie dydaktycznym również poza placówką (większe otwarcie na środowisko); całkowitym zaniechaniem prowadzenia zajęć dydaktycznych w klasach łączonych; wprowadzeniem – wzorem innych krajów – tak zwanych

¹⁸ Resocjalizacja to skorygowana socjalizacja osób wadliwie przystosowanych, a jego istota odbywa się pod wpływem celowych oddziaływań wychowawców za pomocą do tego dobranych metod i środków oddziaływania w danym otoczeniu. L. Pytka: *Pedagogika resocjalizacyjna. Wybrane zagadnienia teoretyczne, diagnostyczne i metodyczne*, Wyd. Akademii Pedagogiki Specjalnej, Warszawa 2000.

nauczycieli wspierających; przywróceniem możliwości przenoszenia uczniów do klas programowo wyższych w trakcie trwania roku szkolnego, bez konieczności uzyskania w tym celu opinii poradni psychologiczno-pedagogicznej; obniżeniem wymagań edukacyjnych dla tej grupy wychowanków; opracowaniem systemowych rozwiązań (katalogu niezbędnych działań) w zakresie odpowiednich form opieki następczej, w tym wspierających nieletnich po opuszczeniu placówki; zapewnieniem kształcenia zawodowego, atrakcyjnego na rynku pracy.

Efekty działań Izby

W wyniku przeprowadzonej kontroli Najwyższa Izba Kontroli skierowała do ministra sprawiedliwości 13 wniosków. Dotyczyły one: potrzeby opracowania i wdrożenia systemu opieki następczej nad byłymi wychowankami zakładów dla nieletnich; dokonywania analizy skuteczności procesu dydaktycznego i resocjalizacyjnego przez monitorowanie losów wychowanków; opracowania zasad określania limitu miejsc w tych placówkach; celu i zasad sprawowania nadzoru pedagogicznego nad nimi; zapewnienia prawidłowej realizacji procesu adaptacji nieletnich w środowisku oraz modelu współpracy zakładów poprawczych i schronisk z instytucjami powołanymi do udzielania pomocy w usamodzielnieniu się wychowanków; opracowania zasad bezpieczeństwa nieletnich (środków techniczno-ochronnych i osobowych oraz zasad pracy pracowników ochrony); określenia wymagań dla kandydatów na dyrektora zakładu/schroniska; zdefiniowania pojęcia „wydarzenia nadzwyczajne”; określenia zasad udzielania pomocy psychologicznej i pedagogicznej (innych specjalistów) oraz sposobów dokumentowania tej działalności; dopuszczenia do udziału w procesie resocjalizacji nieletnich – w szerszym niż dotychczas zakresie – stowarzyszeń i innych organizacji społecznych; zapewnienia skutecznego nadzoru nad sądami rodzinnymi, OZNP, zakładami poprawczymi i schroniskami dla nieletnich.

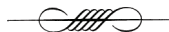
Do dyrektorów skontrolowanych zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich skierowano sześć wniosków. Objęły one następujące zagadnienia: konieczność dostosowania organizacji pracy tych placówek do wymagań określonych w rozporządzeniu ministra sprawiedliwości w sprawie funkcjonowania zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich; zaniechanie przedłużania pobytu w schroniskach wychowanków przenoszonych do zakładów poprawczych oraz zwalniania do domów rodzinnych poza termin określony w prawomocnych orzeczeniach sądu i nakazach zwolnienia z zakładu/schroniska; zapewnienie przestrzegania zasad pobytu nieletnich w zakładach poprawczych i schroniskach oraz rzetelnego dokumentowania faktów z tym związanych; zapewnienie prawidłowego realizowania funkcji nadzorczych dyrektora zakładu/schroniska

i dokumentowania tej działalności; wyeliminowanie z praktyki przypadków izolowania nieletnich w izbach przejściowych z tak zwanych „względów wychowawczych”.

Minister sprawiedliwości uznał wyniki kontroli NIK. W odniesieniu do przedstawionych braków w sferze prawnej oraz w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości zmienił – rozporządzeniem z 20 lipca 2009 r.¹⁹ – rozporządzenie z 17 października 2001 r. w sprawie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich²⁰. Zasadnicza część nowych przepisów weszła w życie 14 sierpnia 2009 r., natomiast postanowienia dotyczące zapewnienia środków bezpieczeństwa zaczną obowiązywać od 1 lipca 2010 r., z przewidzianym dwuletnim okresem na dostosowanie stanu zabezpieczeń zakładów dla nieletnich do standardów określonych w tym rozporządzeniu. Jednocześnie kontynuowane są prace nad nową ustawą o postępowaniu w sprawach nieletnich.

Nadal pozostają do realizacji wnioski odnoszące się do sprawowania opieki następczej nad wychowankami oraz do określenia zasad współpracy zakładów poprawczych i schronisk z instytucjami powołanymi do udzielania pomocy w usamodzielnieniu się wychowanków. W ocenie NIK, zagadnienie to wymaga współdziałania co najmniej kilku ministerstw. Wydaje się, że wiodącymi powinny być resorty: sprawiedliwości, pracy i zabezpieczenia społecznego oraz edukacji narodowej.

*Maksymilian Michał Tuz
Departament Nauki, Oświaty
i Dziedzictwa Narodowego NIK*



¹⁹ DzU z 2009 r., nr 119, poz. 996.

²⁰ DzU z 2001 r., nr 124, poz. 1359.

RELACJE, POLEMIKI

Sławomir Czarnow

RACHUNKOWOŚĆ A EWIDENCJONOWANIE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH Zagadnienia wybrane

Rachunkowość to proces identyfikowania, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznych o jednostkach gospodarczych. Jej podstawową funkcją jest dostarczanie danych, głównie finansowych, służących do podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych i oceny sytuacji jednostek gospodarczych. Użytkownikami tych informacji są zarówno podmioty wewnętrzne (właściciele i pracownicy jednostki decydujący o jej przyszłości, czyli kadra zarządzająca), jak i zewnętrzne, uprawnione do wglądu w dane finansowe (organy skarbowe, kontroli i ścigania, organy nadzorujące, wymiar sprawiedliwości, w pewnym zakresie także osoby prywatne). W związku z tym rozróżnia się rachunkowość zarządczą, prowadzoną na wewnętrzne potrzeby jednostki na zasadach ustalanych przez jej kierownictwo, oraz finansową, na potrzeby osób z zewnątrz, ściśle reglamentowaną i określoną przepisami. Rachunkowość to pojęcie, ulegające zmianom ze względu na dostosowywanie jej do potrzeb użytkowników oraz postępujący rozwój gospodarczy i technologiczny¹.

Rachunkowość finansowa, której dotyczy artykuł (dalej: rachunkowość), powinna dawać wierny i jasny obraz zdarzeń gospodarczych oraz sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, ale służy też ustalaniu dochodu lub straty do celów podatkowych, jak też nadwyżki lub deficytu budżetowego, po korektach

¹ Zob. np. A. Helin: *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, CH Beck Warszawa 2005, s. XXVI–XVIII.

i uzupełnieniach wymaganych prawem podatkowym i finansowym. Wykonanie obowiązków z zakresu rachunkowości leży więc zarówno w interesie prywatnym, to jest właściciela jednostki i jej kadry zarządzającej, jak i w publicznym, czyli osób z zewnątrz, uprawnionych do wglądu w księgi rachunkowe i dokumenty z zakresu gospodarki finansowej.

Zbiory rachunkowe (dokumentacja zasad rachunkowości, księgi, dowody księgowość, dokumenty inwentaryzacyjne i sprawozdania finansowe) udostępnia się osobom trzecim w zasadzie jedynie na podstawie zgody kierownika jednostki (art. 75 ustawy o rachunkowości²). W sektorze publicznym są one jednak podstawą do generowania danych finansowych o dochodach i wydatkach publicznych oraz długu, majątku i pomocy publicznej, podawanych do wiadomości publicznej zgodnie z ustawami o finansach publicznych³ i o dostępie do informacji publicznej⁴. Również zasada jawności działania władz publicznych i gospodarowania majątkiem publicznym, wyrażona w art. 61 Konstytucji RP, przemawiałaby raczej za publicznym dostępem do zbiorów rachunkowych sektora publicznego, z wyjątkiem danych ustawowo chronionych ze względu na tajemnicę lub dobra osobiste. Niemniej, w jednostkach sektora finansów publicznych jawne są jedynie umowy realizowane ze środków publicznych oraz sprawozdania dotyczące finansów i działalności tych jednostek, a jednostki samorządu terytorialnego (JST) udostępniają ponadto radnym także dowody księgowość i dokumenty inwentaryzacyjne (art. 31 ust. 1 pkt 6 i 9 i art. 35 ustawy o finansach; art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. a, pkt 8 i ust. 5 ustawy z 2005 r.).

Podmioty stosujące ustawę, z uwzględnieniem sektora finansów publicznych

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości, ustawę tę stosują mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu w Rzeczypospolitej Polskiej:

1) osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego (pkt 1);

2) spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne oraz kapitałowe, w tym będące w organizacji, a także spółki jawne i cywilne, których choć jeden wspólnik nie jest osobą fizyczną (pkt 1);

² Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223).

³ Ustawa z 30.06.2005 r. (DzU nr 249, poz. 2104, ze zm.) – dalej w skrócie: ustawa z 2005 r.; od 1.01.2010 r. zastąpiona ustawą z 27.08.2009 r. (DzU nr 157, poz. 1240) – dalej w skrócie: ustawa o finansach lub ustawa z 2009 r. Zob. art. 12-15 ustawy z 2005 r. i art. 33-37 ustawy z 2009 r.

⁴ Ustawa z 6.09.2001 r. (DzU nr 112, poz. 1198, ze zm.). Zob. art. 6 ust. 1 pkt 3 lit. a-d i pkt 5 lit. a-c.

3) osoby fizyczne, spółki partnerskie oraz spółki cywilne i jawne osób fizycznych, a także (od 16 lipca 2009 r.) spółdzielnie socjalne spełniające kryterium przychodu, określone w art. 2 ust. 1 pkt 2 tej ustawy (pkt 2);

4) jednostki organizacyjne działające na podstawie *Prawa bankowego*, *Prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi*, przepisów o funduszach inwestycyjnych, o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej lub o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (pkt 3);

5) gminy, powiaty, województwa i ich związki, a także państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe i ich gospodarstwa pomocnicze, zakłady budżetowe, fundusze celowe niemające osobowości prawnej (pkt 4);

6) jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (pkt 5);

7) osoby zagraniczne oraz oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej (pkt 6);

8) inne jednostki, otrzymujące na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów JST lub z funduszy celowych (pkt 7).

Bliższego omówienia wymaga sytuacja spółdzielni socjalnych, osób fizycznych, a także spółek partnerskich oraz spółek cywilnych i jawnych osób fizycznych, które stosują ustawę o rachunkowości tylko po spełnieniu warunków określonych w art. 2 ust. 1 pkt 2 i 7 (spółki z udziałem osoby prawnej lub spółki handlowej stosują ustawę niezależnie od ich spełnienia). Warunki te dotyczą: kryterium przychodu (pkt 2) i kryterium środków publicznych (pkt 7).

Kryterium przychodu (art. 2 ust. 1 pkt 2) jest spełnione, jeśli przychody netto tych jednostek ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych – a więc nie z całej działalności, tylko z operacji gospodarczych i kapitałowych (finansowych) – za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość 1,2 mln euro. W latach 2008–2010 próg ten, w przeliczeniu na złote, zwiększył się o 68%, zatem coraz mniej małych jednostek ma obowiązek prowadzenia ksiąg⁵. Zarazem odmienne unormowanie zawiera art. 24a ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶, który stanowi, że osoby fizyczne, spółki partnerskie oraz spółki cywilne i jawne osób fizycznych prowadzą księgi

⁵ Kwotę tę przelicza się na złote według średniego kursu euro, ustalonego przez NBP na 30 września roku poprzedzającego rok obrotowy. W 2008 r. do 20 sierpnia obowiązywał próg w wysokości 0,8 mln euro, wynoszący 3 mln 22 tys. zł, a po tej dacie – próg w wysokości 1,2 mln zł, wynoszący 4 mln 533 tys. zł (przy kursie 1 euro = 3,7775 zł). Próg 1,2 mln euro w 2009 r. wyniósł 4 mln 89 tys. 960 zł (przy kursie 1 euro = 3,4083 zł), a w 2010 r. – 5 mln 67 tys. 120 zł (przy kursie 1 euro = 4,2226 zł).

⁶ Ustawa z 26.07.1991 r. (DzU z 2000 r., nr 14, poz. 176, ze zm.) – dalej w skrócie: ustawa PIT.

rachunkowe, jeśli osiągnęły przychody w rozumieniu art. 14 ustawy o PIT w kwocie 1,2 mln euro⁷. Są to praktycznie wszelkie przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust.1 pkt 3 ustawy o PIT), także związane z umorzeniem zobowiązań. Oznacza to, że próg przychodów określony ustawą o PIT obejmuje nie tylko przychody ze sprzedaży towarów i produktów oraz z operacji finansowych, zaliczane do progu z ustawy o rachunkowości, lecz także pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne (trudne do przewidzenia, powstałe poza normalną działalnością), wskazane w art. 3 ust. 1 pkt 32 i 33 ustawy o rachunkowości, nieobjęte tym progiem.

Zatem podmiot, który nie przekroczył progu przychodów określonego w ustawie o rachunkowości, może jednak przekroczyć próg ustalony w ustawie o PIT. Wówczas powinien założyć i prowadzić księgi rachunkowe, choć nie osiągnął progu przychodów wskazanego w ustawie o rachunkowości⁸. Zarazem, co istotne, przekroczenie progu określonego w ustawie o PIT nie rodzi obowiązku stosowania ustawy o rachunkowości w pełnym zakresie, a jedynie obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Pozostałe obowiązki wymienione w ustawie o rachunkowości nie obciążają podatnika prowadzącego księgi na podstawie ustawy o PIT. Nie musi on więc przyjmować na piśmie zasad (polityki) rachunkowości, przeprowadzać inwentaryzacji oraz wyceny aktywów i pasywów, ustalać wyniku finansowego, sporządzać sprawozdań finansowych oraz gromadzić i przechowywać dowodów księgowych stosownie do przepisów ustawy o rachunkowości. Podatnik podlega w tym zakresie odpowiednim przepisom podatkowym (na przykład dotyczącym remanentu, ustalania dochodu lub straty podatkowej, gromadzenia i przechowywania dowodów finansowych).

Z kryterium środków publicznych (art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości) mamy do czynienia wówczas, jeśli dana jednostka (spółdzielnia socjalna, osoba fizyczna, spółka cywilna i jawna osób fizycznych oraz spółka partnerska, niespełniająca kryterium przychodu) otrzymuje na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów JST lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym zostały one przyznane. Ustawa

⁷ Przekroczenie tego progu powoduje także utratę statusu małego podatnika w podatku PIT i w podatku od towarów i usług, dającego prawo do kwartalnego rozliczenia podatków metodą kasową. Niemniej próg 1,2 mln euro, wprowadzony w art. 2 pkt 25 lit. a ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535) liczy się inaczej niż w ustawie o PIT i ustawie o rachunkowości – obejmuje on także podatek VAT.

⁸ Tak np. interpretacje podatkowe (pisma) naczelników urzędów skarbowych: w Łasku z 21.12.2005 r., znak US-I-415/23/2005, System Informacji Prawnej Lex – Lex Omega, wersja 6 (dalej: Lex), pisma urzędowe nr 5798 i w Wyszku z 27.12.2005 r., znak 1443/PD/41/415/735/23/05, Lex, pisma urzędowe nr 5885.

o finansach stosuje inną terminologię i wyróżnia: subwencje (otrzymują je tylko JST), dotacje (celowe, podmiotowe i przedmiotowe), dopłaty, a także pierwsze wyposażenie w środki.

Wydaje się, że przez dotacje na realizację zadań zleconych należy rozumieć dotacje celowe, udzielane:

a) z budżetu państwa na dofinansowanie lub finansowanie ustawowo określonych zadań, w tym z zakresu mecenatu państwa nad kulturą, realizowanych przez jednostki inne niż JST, oraz zadań zleconych do realizacji organizacjom pozarządowym, w tym podmiotom wymienionym w art. 3 ust. 3 ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁹ (art. 127 ust. 1 pkt 1 lit. b i e ustawy z 2009 r.; art. 106 ust. 2 pkt 1 lit. b i d ustawy z 2005 r.);

b) z budżetów samorządów podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych i nie działającym w celu osiągnięcia zysku na cele publiczne związane z realizacją zadań JST:

– organizacjom pożytku publicznego – zgodnie z ustawą o wolontariacie, to jest po konkursie przeprowadzonym według przepisów tej ustawy oraz na podstawie oferty i umowy według wzoru ustalonego rozporządzeniem ministra pracy i polityki społecznej¹⁰;

– innym podmiotom spoza sektora finansów publicznych – po przeprowadzeniu postępowania w trybie określonym uchwałą organu stanowiącego JST i zawarciu umowy zgodnie z wymaganiami ustawy o finansach (art. 221 ust. 1-4 ustawy z 2009 r. i art. 176 ust. 1-3 ustawy z 2005 r.);

c) ze środków funduszy celowych (art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości dotyczy jedynie wymienionych funduszy) oraz państwowych i samorządowych osób prawnych, utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, a także (od 2010 r.) ze środków agencji wykonawczych, przeznaczonych na finansowanie lub dofinansowanie zadań realizowanych przez JST i inne podmioty (art. 127 ust. 2 pkt 3 ustawy z 2009 r. i art. 107 pkt 2 ustawy z 2005 r.). Przeznaczenie tych dotacji oraz podmioty, które je otrzymują, określone są w odrębnych ustawach, normujących ustrój i zadania powołanych funduszy celowych i osób prawnych.

Należy zauważyć, że jednostka prowadząca rachunkowość ze względu na otrzymane środki publiczne lub przekroczony próg przychodu, może zarazem podlegać uproszczonym zasadom rachunkowości, przewidzianym dla podmio-

⁹ Ustawa z 24.04.2003 r. (DzU nr 96, poz. 873, ze zm.) – dalej w skrócie: ustawa o wolontariacie.

¹⁰ Rozporządzenie z 27.12.2005 r. w sprawie wzoru oferty realizacji zadania publicznego, ramowego wzoru umowy o wykonanie zadania publicznego i wzoru sprawozdania z wykonania tego zadania (DzU nr 264, poz. 2207).

tów niekomercyjnych, niebędących spółkami handlowymi lub dla partii politycznych (art. 80 ust. 3 powyższej ustawy oraz przepisy rozporządzeń ministra finansów z 15 listopada 2001 r.¹¹ lub z 23 stycznia 2003 r.¹²).

Specyficzna jest sytuacja jednostek sektora finansów publicznych, w których – ze względu na wymagania gospodarki budżetowej – obowiązują szczególne zasady rachunkowości. Sektor ten tworzą zróżnicowane podmioty, enumerowane w art. 9 ustawy o finansach. Część podmiotów, zaliczanych do tego sektora przez art. 4 ust. 1 ustawy z 2005 r., podlega likwidacji lub przekształceniu na podstawie ustawy – *Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych*¹³.

Jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych to:

1) Organy władzy publicznej i administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały.

2) Jednostki i zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych. Dotychczasowe gospodarstwa pomocnicze oraz państwowe zakłady budżetowe podlegają likwidacji do 31 grudnia 2010 r., z tym że gospodarstwa pomocnicze mogą być w tym terminie przekształcone w instytucje gospodarki budżetowej. Samorządowe zakłady budżetowe natomiast będą mogły od 2011 r. prowadzić działalność jedynie w zakresie określonym w art. 14 pkt 1-9 ustawy o finansach, obejmującym wybrane zadania własne samorządu terytorialnego. Zakłady budżetowe prowadzące działalność w innym zakresie podlegają likwidacji do końca 2010 r. (art. 87 i art. 116 *Przepisów wprowadzających*).

3) Państwowe fundusze celowe, będące rachunkami bankowymi, na których gromadzi się wyodrębnione środki finansowe o szczególnym przeznaczeniu i zasadach wydatkowania. Część dotychczasowych samorządowych funduszy celowych, niemających osobowości prawnej (gruntów rolnych oraz gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym), podlega likwidacji do 31 grudnia 2010 r., zaś PFRON – państwowy fundusz celowy z osobowością prawną – zostanie z dniem 1 stycznia 2012 r. przekształcony w państwowy fundusz celowy w formie rachunku bankowego (art. 90 i 98 *Przepisów*). Pozostałe istniejące fundusze tracą status celowych i będą funkcjonować na podstawie dotychczasowych przepisów ustrojowych (na przykład fundusze ochrony środowiska i gospodar-

¹¹ W sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (DzU nr 137, poz. 1539). Paragraf 1 zalicza do tych jednostek np.: stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, organizacje dobroczynności i opieki społecznej oraz przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, nieprowadzące działalności gospodarczej. Zgodnie z § 1 ust. 2, kościelne osoby prawne stosują zasady określone w wewnętrznych przepisach kościelnych.

¹² W sprawie zasad prowadzenia rachunkowości przez partię polityczną (DzU nr 11, poz. 118).

¹³ Ustawa z 27.08.2009 r. (DzU nr 157, poz. 1241) – dalej w skrócie: *Przepisy wprowadzające*.

ki wodnej). Potrzebna jest jednak nowelizacja przepisów, które wprost określają jako celowe fundusze tracące status celowych.

4) Osoby prawne wykonujące zadania publiczne:

- gminy, powiaty i samorządy województw oraz ich związki;
- uczelnie publiczne, jak również (do 1 stycznia 2010 r.) jednostki badawczo-rozwojowe;
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej i Narodowy Fundusz Zdrowia;
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe;
- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- od 2010 r. – agencje wykonawcze tworzone na podstawie odrębnej ustawy i instytucje gospodarki budżetowej tworzone przez ministrów lub szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów (za zgodą Rady Ministrów) lub przez kierowników instytucji państwowych, określonych w art. 139 ust. 2 ustawy o finansach, podlegające wpisowi do KRS (art. 18-22 i art. 23-28 tej ustawy). Agencjami wykonawczymi stanie się od 1 stycznia 2012 r. Narodowe Centrum Badań i Rozwoju oraz 7 spośród 11 istniejących agencji państwowych (art. 92 *Przepisów wprowadzających*);
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego oraz (od 2010 r.) jednostek badawczo-rozwojowych. Do tej grupy osób prawnych należałoby też od 2010 r. zaliczyć niepodlegające przekształceniu czy likwidacji agencje państwowe (na przykład Polską Agencję Żeglugi Powietrznej) i fundusze celowe (na przykład narodowy i wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej).

5) Zakład Ubezpieczeń Społecznych (osoba prawna) i Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (bez osobowości prawnej) oraz zarządzane przez nie fundusze. Część z nich ma osobowość prawną lub status funduszu celowego, a ZUS lub KRUS jest ich organem.

Nie zawsze jednostka sektora finansów publicznych jest jednostką stosującą ustawę o rachunkowości. Generalnie, ustawę tę stosują jednostki organizacyjne, które są albo podmiotem prawa – czyli dysponentem (podmiotem) praw i obowiązków, albo działają w imieniu tego podmiotu i w ramach jego osobowości prawnej (*stationes fisci* i *stationes municipii*). Jednostki sektora finansów publicznych to nie tylko jednostki organizacyjne (podmioty prawa), ale też organy, czyli osoby (grupy osób) uprawnione i obowiązane do działania w imieniu podmiotu lub na jego rzecz.

Co ważne, nie wszystkie jednostki państwowe i samorządowe zaliczają się do sektora finansów publicznych. Nie należy do niego, na przykład, Skarb Państwa. Sektor ten tworzą, wskazane w ustawie o finansach, podmioty reprezentujące państwo w sferze dominium (państwowe jednostki i zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze, a także niektóre agencje, wykonujące powierniczo uprawnienia Skarbu Państwa) oraz w sferze imperium (organy władzy publicznej i administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały). Inne jednostki państwowe nie stanowią sektora finansów publicznych, choćby działały w imieniu Skarbu Państwa (na przykład PGL Lasy Państwowe) lub były własnością państwa (na przykład przedsiębiorstwa państwowe lub jednoosobowe spółki Skarbu Państwa). Dotyczy to też jednostek utworzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, na przykład fundacji czy spółek handlowych.

Podmioty prywatne otrzymujące środki publiczne nie należą do sektora finansów publicznych. Są natomiast obowiązane stosować ustawę o rachunkowości, jeśli otrzymują dotacje celowe z budżetu państwa, budżetów JST lub z funduszy celowych, oraz odrębnie ewidencjonować dotacje celowe od dysponentów części budżetu i środków zagranicznych.

Obowiązki z zakresu rachunkowości, w tym dotyczące finansów publicznych

Jednostki stosujące ustawę o rachunkowości, w tym jednostki sektora finansów publicznych, są obciążone obowiązkami określonymi w art. 4 ust. 3 tej ustawy, obejmującymi:

- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych – ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- sporządzanie sprawozdań finansowych oraz badanie ich w wybranych dużych jednostkach przez biegłych rewidentów (banki, ubezpieczyciele, fundusze inwestycyjne i emerytalne, spółki akcyjne i pozostałe jednostki, spełniające w ciągu roku 2 spośród 3 warunków: zatrudnienie co najmniej 50 osób, aktywa bilansu co najmniej 2 mln euro lub przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz z operacji finansowych co najmniej 4 mln euro).

Co istotne, każda jednostka, także sektora finansów publicznych, prowadzi rachunkowość we własnym zakresie. Jednostka zwierzchnia nie powinna zatem prowadzić rachunkowości jednostek podległych w ich zastępstwie. Nieprawidłowością jest występująca czasem sytuacja, że jednostki gminne – przeważnie jednostki budżetowe (zwykle ośrodki pomocy społecznej), a także instytucje kultury, muzea i biblioteki, będące odrębnymi osobami prawnymi – nie prowadzą odrębnych ksiąg, nie przyjęły zasad rachunkowości, a nawet głównego księgowego, zaś ich wydatki i dochody ujmowane są w księgach urzędu gminy. Brak ksiąg w jednostkach gminnych wiąże się wówczas z tym, że to urząd gminy realizuje dochody i wydatki tej jednostki (z własnego rachunku bankowego), za kontrasygnatą skarbnika gminy. Sytuacja ta jest w istocie zaprzeczeniem funkcji rachunkowości, która powinna dostarczać wiedzy o stanie jednostki nie tylko organom zwierzchnim czy nadzorującym (tzw. aspekt publiczny rachunkowości), ale przede wszystkim kierownictwu, które kieruje jednostką i za nią odpowiada (tzw. aspekt prywatny). W gminnych jednostkach budżetowych sprawa ta może mieć mniejszą wagę, gdyż działają one w ramach osobowości prawnej gminy, prowadzącej ich rachunkowość. Jednak w instytucjach kultury sytuacja taka oznacza w praktyce, że ich odrębna osobowość prawna staje się fikcją. Utrzymywanie ich odrębnej osobowości prawnej jest kwestionowane, gdyż w praktyce nie uczestniczą one „w relacjach gospodarczych z innymi podmiotami” i nie są „w stanie prowadzić samodzielnej gospodarki w ramach posiadanych środków”. Wiele z nich „mogłoby sprawniej funkcjonować” w formie jednostki budżetowej¹⁴.

Za wykonanie obowiązków z zakresu rachunkowości odpowiada kierownik jednostki, w tym z racji nadzoru. Może on określoną ich część, z wyjątkiem odpowiedzialności za przeprowadzenie spisu z natury, powierzyć innej osobie – za jej zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności powinno być stwierdzone w formie pisemnej (art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Za spełnienie wymagań przewidzianych w tej ustawie przez sprawozdanie finansowe oraz z działalności jednostki odpowiadają także – od 2008 r. – członkowie rady nadzorczej lub organu nadzorującego (art. 4a ust. 1 tej ustawy).

Natomiast kierownik jednostki sektora finansów publicznych obowiązany jest powierzyć głównemu księgowemu obowiązki i odpowiedzialność w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki, dyspozycji środkami pieniężnymi, wstępnej

¹⁴ Cytaty z: A. Bieniaszewska, G. Czarnocki: *Realizowanie zadań w dziedzinie kultury za pośrednictwem instytucji kultury w aspekcie wyników kontroli RIO* [w:] „Finanse Komunalne” nr 10/2008, s. 64. Zob. też R. Kaleta: *Przestrzeganie przepisów ustawy o rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego – wnioski z kontroli* [w:] „Finanse komunalne” nr 1-2/2009, s. 119-127. Przypadki nieprowadzenia ksiąg rachunkowych w instytucjach kultury i w gminnych jednostkach budżetowych ujawniają także kontrole NIK.

kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących tych operacji. Przepisy o głównym księgowym jednostki stosuje się odpowiednio do głównego księgowego budżetu państwa, części budżetowej i budżetu JST (skarbnika) – art. 54 ust. 1 i 7 ustawy o finansach; art. 45 ust. 1 i 7 ustawy z 2005 r. Kierownik może też powierzyć pracownikom jednostki inne obowiązki z zakresu gospodarki finansowej, a ich przyjęcie powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki. Powierzenie takie nie zmienia jednak faktu, że to kierownik jednostki odpowiada za „całość gospodarki finansowej” (art. 53 ust. 1-2 ustawy o finansach; art. 44 ust. 1-2 ustawy z 2005 r.). Pojęcie gospodarki finansowej jest znacznie szersze niż rachunkowość, która jest tylko jednym z jej elementów. Obowiązki z zakresu gospodarki finansowej regulują, oprócz ustawy o rachunkowości, głównie przepisy o finansach publicznych i przepisy podatkowe, jak też właściwe dla danego typu jednostek przepisy ustrojowe. Należy zaznaczyć, że brak wykonania niektórych obowiązków z zakresu rachunkowości stanowi przestępstwo lub naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Dopuszczenie – wbrew przepisom ustawy – do nieprowadzenia ksiąg rachunkowych lub prowadzenia ich niezgodnie z przepisami ustawy albo podawania w nich nierzetelnych danych jest przestępstwem z art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Z reguły będzie to także przestępstwo karne skarbowe z art. 60 § 1-2 *Kodeksu karnego skarbowego*¹⁵ (nieprowadzenie księgi lub nieprzechowywanie jej we właściwym miejscu) lub z art. 61 § 1 i § 3 k.k.s. (prowadzenie księgi nierzetelnie lub wadliwie, to jest wbrew przepisom prawa). Niesporządzenie lub sporządzenie sprawozdania finansowego niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarciu w nim nierzetelnych danych stanowi przestępstwo z art. 77 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Odpowiedzialność karną ponosi z zasady kierownik jednostki, a inne osoby jedynie wtedy, gdy wyraźnie przekazał im określone obowiązki. Odpowiedzialność karno-skarbowa obejmuje nawet osoby, którym w żaden sposób nie powierzono obowiązków z zakresu rachunkowości. Ponosi ją bowiem ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej (art. 9 § 3 k.k.s.).

W jednostkach sektora finansów publicznych natomiast brak przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo jej przeprowadzenie lub rozliczenie w sposób niezgodny z ustawą o rachunkowości stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁶.

¹⁵ Ustawa z 10.09.1999 r. (DzU z 2007 r., nr 111, poz. 765, ze zm.) – dalej: k.k.s.

¹⁶ Z art. 18 pkt 1 ustawy z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (DzU z 2005 r., nr 14, poz. 114, ze zm.).

Zgodnie z art. 40 ustawy o finansach, jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości (ust. 1), z uwzględnieniem szczególnych zasad rachunkowości, dotyczących (ust. 3): 1) ewidencji wykonania budżetu, w tym zadaniowego; 2) ewidencji aktywów trwałych (do 2010 r. – majątku trwałego) Skarbu Państwa i JST; 3) wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów; 4) sporządzania sprawozdań finansowych i ich odbiorców (dawniej art. 17 ust. 2 ustawy z 2005 r.). Zasady te uwzględnia się w planach kont tych jednostek, opracowywanych w sferze budżetowej na podstawie wzorcowych planów kont wraz z ich opisami, stosownie do § 11-13 i załączników nr 1-2 rozporządzenia ministra finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych¹⁷.

Podstawowe różnice między rachunkowością tak zwaną ogólną a rachunkowością sektora finansów publicznych dotyczą trzech głównych zagadnień.

Po pierwsze, zasada memoriału zastąpiona została zasadą kasowości (art. 40 ust. 2 ustawy o finansach i art. 17 ust. 1 ustawy z 2005 r.).

Po drugie, jednostki sfery budżetowej w okresie od 24 sierpnia 2006 r. do 14 maja 2008 r. zwolnione były z obowiązku dokonywania odpisów aktualizujących należności z tytułu dochodów i wydatków budżetowych (§ 7 ust. 1 rozporządzenia MF z 28 lipca 2006 r. przed nowelizacją z 15 kwietnia 2008 r.). Zwolnienie to budziło wątpliwości, gdyż wprowadzone zostało nie ustawą, lecz rozporządzeniem wydanym na podstawie delegacji ustawowej, upoważniającej ministra finansów do określenia szczególnych zasad rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, z uwzględnieniem wymagań wynikających z przepisów o rachunkowości, nie zaś do zwolnienia z tych obowiązków (art. 17 ust. 2 i ust. 3 ustawy o finansach z 2005 r.). Po zmianie rozporządzenia, obowiązującej od 14 maja 2008 r., wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości (§ 7 ust. 3), z nieznacznymi modyfikacjami określonymi w § 7 ust. 4-7.

Po trzecie, sporządzanie sprawozdań finansowych normuje § 14-20 i załącznik nr 4 rozporządzenia MF z 28 lipca 2006 r., nie zaś ustawa o rachunkowości (jej art. 80 ust. 1 zwalnia sektor finansów publicznych z tego obowiązku). Sprawozdania te aż do 2010 r. nie podlegały badaniu biegłych rewidentów, ani zatwierdzaniu przez organ nadzorujący, a obowiązek ich sporządzania wynikał jedynie z rozporządzeń ministra finansów, przy czym dotyczył budżetu państwa

¹⁷ DzU nr 142, poz. 1020, ze zm. Rozporządzenie to (dalej w skrócie: rozporządzenie MF z 28 lipca 2006 r.) zachowuje moc do czasu wejścia w życie rozporządzenia wydanego na podstawie ustawy o finansach z 2009 r., nie później jednak niż do 31.12.2010 r. (art. 119 ust. 1 Przepisów wprowadzających).

i budżetów samorządów, nie zaś osób prawnych: Skarbu Państwa i JST. Dopiero od 2010 r. ustawa o finansach wprowadziła wymóg, aby zarząd przedstawił organowi stanowiącemu JST roczne sprawozdanie finansowe JST (nie budżetu JST), do 31 maja roku następującego po roku budżetowym. Organ ten rozpatruje je i zatwierdza do 30 czerwca, łącznie ze sprawozdaniem z wykonania budżetu, po ich rozpatrzeniu przez komisję rewizyjną (art. 270-271).

W jednostkach samorządu terytorialnego obejmujących ponad 150 tys. mieszkańców sprawozdanie finansowe podlega także badaniu biegłego rewidenta (art. 268). Sprawozdanie finansowe oraz z wykonania budżetu, łącznie z opiniami biegłego rewidenta i regionalnej izby obrachunkowej (RIO), informacją o stanie mienia JST i stanowiskiem komisji rewizyjnej, stanowią podstawę udzielenia zarządowi absolutorium przez organ wykonawczy (art. 271 ust. 1). Tym samym obowiązki z zakresu rachunkowości stały się kryterium oceny pracy zarządu (wójta), równorzędnym z obowiązkami budżetowymi, co wypada ocenić pozytywnie. Niemniej zasady sporządzania sprawozdań finansowych przez *stationes fisci* pozostały bez zmian. Należy zauważyć, że konsekwencją unormowania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych nie ustawą, lecz rozporządzeniem, była depenalizacja nieprawidłowości w ich sporządzaniu (nie stanowią one nawet naruszenia dyscypliny finansów publicznych), gdyż art. 77 pkt 2 ustawy o rachunkowości stosuje się jedynie do sprawozdań wymaganych ustawą¹⁸. Od 2010 r. brak lub nierzetelność sprawozdań finansowych JST jest już przestępstwem, choć sporządzenie sprawozdania niezgodnie z rozporządzeniem nadal nie podlega karze.

Nieściśle sformułowany jest § 3 rozporządzenia MF z 28 lipca 2006 r., który stanowi, że rachunkowość prowadzą – zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad szczególnych określonych w tym rozporządzeniu – jednostki i zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze oraz budżet państwa i budżety JST. Przepis ten błędnie sugeruje istnienie dwóch odrębnych rachunkowości, prowadzonych przez budżet oraz przez wykonującą go jednostkę organizacyjną. Tymczasem, budżet nie jest ani jednostką sektora finansów publicznych, ani jednostką obowiązującą do stosowania ustawy o rachunkowości, nie stanowi nawet masy majątkowej czy środków finansowych. Jest to jedynie roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów państwa lub danej JST, wyrażony w ustawie lub uchwale organu stanowiącego JST (art. 109 ust. 1-4 i art. 221 ust. 1-3 ustawy o finansach; art. 95 ust. 1-3 i art. 165 ust. 1-3 ustawy z 2005 r.). Obowiązek stosowania i prowadzenia rachunkowości budżetowej (ewidencji

¹⁸ Zob. np. postanowienie SN z 11.02.2004 r., znak IV KK 410/03 (Lex nr 84465), dotyczące dawnego art. 77 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

wykonania budżetu) obciąża więc jednostkę sektora finansów publicznych, wykonującą budżet jako podstawę gospodarki finansowej w roku budżetowym. Obecnie art. 40 ust. 1 ustawy o finansach prawidłowo rozróżnia rachunkowość jednostki wykonującej budżet od ewidencji budżetowej, stanowiącej rodzaj odrębnej ewidencji celowej. W istocie księgi rachunkowe jednostek sfery budżetowej pełnią podwójną funkcję i powinny uwzględniać wymagania zarówno ustawy o rachunkowości, jak i przepisów o finansach publicznych.

Dotyczy to zwłaszcza sektora państwowego, gdyż Skarb Państwa jest zwolniony z prowadzenia rachunkowości, a obowiązek ten obciąża jednostki państwowe (*stationes fisci*), działające w ramach jego osobowości prawnej. W istocie jednak rachunkowość *stationes fisci* nie pełni swej funkcji i sprowadza się do ewidencji budżetowej. Stworzenie odrębnej rachunkowości Skarbu Państwa, nawet przy uznaniu takiej potrzeby, byłoby bardzo skomplikowane i wymagało odrębnych zasad, innych niż w ustawie o rachunkowości.

Podobnie, rachunkowość JST to w istocie księgi rachunkowe ich jednostek podległych (z wiodącą rolą ksiąg urzędów gmin, starostw i urzędów marszałkowskich), choć JST obowiązane są prowadzić rachunkowość także jako osoby prawne. Niemniej, wdrożenie tego obowiązku bez wprowadzenia obligatoryjnego sporządzania sprawozdań finansowych JST jako osoby prawnej, zatwierdzanych przez organ stanowiący, wydaje się problematyczne. Dopiero ustawa o finansach, wprowadzając wymienione sprawozdania (do 2010 r. istniały jedynie sprawozdania finansowe budżetu i jednostek organizacyjnych JST, niezatwierdzane przez organ stanowiący) stworzyła warunki umożliwiające prawidłowe funkcjonowanie rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego jako osób prawnych.

Księgi rachunkowe a odrębne ewidencje celowe lub księgowo

Przez księgi rachunkowe rozumie się, stosownie do art. 13-19 ustawy o rachunkowości: zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą: 1) dziennik; 2) księga główna; 3) księgi pomocnicze; 4) zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych; 5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz). Każda jednostka stosująca tę ustawę powinna ponadto dysponować polityką (zasadami) rachunkowości, ustaloną przez kierownika jednostki w formie pisemnej, w której określa się między innymi sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, obejmujący co najmniej: a) zakładowy plan kont i wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych i ich powiązania z kontami księgi głównej; b) wykaz ksiąg rachunkowych lub tworzących je zbiorów danych

na komputerowych nośnikach danych; c) opis systemu przetwarzania danych lub systemu informatycznego, jeśli księgi prowadzone są komputerowo (art. 10 ust. 1 pkt 3), a także system ochrony danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych i ksiąg rachunkowych (art. 10 ust. 1 pkt 4).

Wiele ustaw przewiduje także ewidencję szczególną, pozabilansową, prowadzoną dla celów innych niż rachunkowość, jak na przykład: ewidencja pracownicza¹⁹, ewidencja zasobów nieruchomości Skarbu Państwa i JST²⁰, zbiorcza ewidencja majątku Skarbu Państwa²¹, księga udziałów i księga akcyjna²². Odrębne ewidencje wprowadzają też przepisy podatkowe, na przykład art. 109 ustawy o podatku od towarów i usług²³ (ewidencja VAT) oraz przepisy o finansach publicznych (wspomniana ewidencja wykonania budżetu). Te odrębne ewidencje czasem mogą pokrywać się z księgami rachunkowymi, wówczas zasadne byłoby ujęcie ich w wykazie ksiąg rachunkowych, zawartym w polityce rachunkowości.

Jednostki sektora finansów publicznych występują czasem jako podatnicy, co nakłada na nie dodatkowe obowiązki ewidencyjno-księgowe i finansowe o charakterze podatkowym. Zgodnie na przykład z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, „nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”. Przepis ten rodzi wątpliwości dotyczące zarówno zakresu przedmiotowego, jak i podmiotowego opodatkowania, który został w nim określony odmiennie niż w pozostałych przepisach ustawy. Uznano w nim organy władzy publicznej i obsługujące je urzędy za podatników jedynie z tytułu czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych. Jednak opodatkowanie VAT-em nie zależy od zawarcia takiej umowy, ani od zachowania jakichkolwiek formalności (art. 5 ust. 2 ustawy o VAT), ponadto dotyczy także tak zwanego obrotu wewnętrznego (przekazania towarów na potrzeby własne lub pracowników/wspólników – art. 7 ust. 2). Zgodnie zaś z art. 15 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne i fizyczne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (ust. 1), zaś

¹⁹ Art. 298¹ ustawy z 26.06.1974 r. – *Kodeks pracy* (DzU z 1998 r., nr 21, poz. 94, ze zm.), dalej: k.p., i rozporządzenie wykonawcze ministra pracy i polityki socjalnej z 28.05.1996 r. (DzU nr 62, poz. 286, ze zm.).

²⁰ Art. 23 ust. 1, art. 25 ust. 2 i art. 25b i 25d ustawy z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (DzU z 2004 r., nr 261, poz. 2603, ze zm.).

²¹ Art. 2 pkt 3 ustawy z 8.08.1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (DzU nr 106, poz. 493, ze zm.).

²² Art. 188 i 341-342 ustawy z 15.09.2000 r. – *Kodeks spółek handlowych* (DzU nr 94, poz. 1037, ze zm.).

²³ Ustawa z 11.03.2004 r. (DzU nr 54, poz. 535, ze zm.) – dalej w skrócie: ustawa o VAT.

jednostki składowe danej osoby prawnej, z wyjątkiem organizacji pożytku publicznego, nie mogą być odrębnymi podatnikami (ust. 3b).

W odniesieniu do Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego powstaje zatem pytanie – kto jest podatnikiem obowiązany prowadzić ewidencję podatkową, ująć podatek w księgach rachunkowych i uiścić go: osoba prawna, czy jednostka organizacyjna (urząd)? W orzecznictwie sądowym utrwalił się pogląd, że podatnikiem jest gmina, a nie urząd gminy²⁴. Sądy uznają bowiem, że gmina spełnia definicję podatnika, określoną w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy, a art. 15 ust. 6 jedynie zawęża zakres przedmiotowy jej opodatkowania. Urząd gminy zaś, jako jednostka powołana jedynie do obsługi organów gminy, nie mieści się w pojęciu podatnika. Pogląd ten wydaje się trafny także wobec powiatów i województw (dotychczas orzecznictwo nie wypowiedziało się w tym względzie).

Ze względów praktyczno-technicznych trudno natomiast przyjąć, aby podatnikiem był Skarb Państwa jako osoba prawna. Sprawy tej nie rozstrzyga również judykatura. Niemniej wydaje się, że Skarb Państwa jako taki – inaczej niż JST – nie jest w stanie wykonać obowiązków podatnika. W odróżnieniu od JST, nie prowadzi bowiem ksiąg rachunkowych, nie posiada organów i nie jest jednostką sektora finansów publicznych. Ponadto jednostki samorządu terytorialnego płacą podatek z własnego budżetu, podczas gdy zobowiązanie podatkowe Skarbu Państwa obciąża budżet państwa po stronie wydatków, a zarazem jest dochodem tego budżetu. Nie sposób przyjąć, aby podatnik był zarazem wierzycielem podatkowym. Dlatego wydaje się, że w wypadku Skarbu Państwa przepis art. 15 ust. 6 ustawy o VAT należy rozumieć dosłownie i za podatnika uznać właściwy organ państwa i obsługujący go urząd (*statio fisci*), bo tylko on może wykonać obowiązki podatkowe za Skarb Państwa.

Jedną z odrębnych ewidencji celowych jest też ewidencja księgową, obejmująca środki otrzymane z dotacji celowej udzielonej przez dysponentów części budżetowej (a więc jedynie z budżetu państwa) i ze środków zagranicznych, w tym pochodzących z Unii Europejskiej, oraz wydatki dokonywane z tych dotacji, określona w ustawie o finansach (art. 152 ust. 1 ustawy z 2009 r. i art. 132 ust. 1 ustawy z 2005 r.). Ustawa o finansach nie określa natomiast zasad prowadzenia ewidencji, a bez tego przydatność ewidencji będzie niewielka (każdy może prowadzić ją w inny sposób). W praktyce jedynie zasada podwójnego opisu, stosowana w rachunkowości, pozwala kontrolować stan finansów.

²⁴ Tak np. wyrok NSA z 4.12.2008 r., znak I FSK 1148/07 („Wspólnota” nr 1/27/2009); wyroki WSA we Wrocławiu z 22.03.2007 r., znak I SA/Wr 825/06 (niepubl.) i z 5.03.2009 r., znak I SA/Wr 1045/08 (Lex 491808).

Zarazem, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości, jednostka wykonuje obowiązki przewidziane tą ustawą, w tym prowadzi księgi rachunkowe od początku roku, w którym otrzymała przyznaną jej dotację celową (nie tylko z budżetu państwa, ale też z budżetu JST lub z funduszu celowego). Ewidencja księgową nie zastępuje jednak ksiąg rachunkowych, z tego zwłaszcza względu, że obowiązek stosowania ustawy o rachunkowości, w tym prowadzenia ksiąg, dotyczy całości środków i majątku jednostki, a nie tylko środków z dotacji. Choć ewidencja nie musi wchodzić w skład ksiąg, w praktyce będzie się z nimi pokrywać. Wydaje się więc, że tworzenie odrębnej ewidencji w jednostce prowadzącej księgi rachunkowe jest zbędne. Księgi powinny po prostu odpowiadać zarówno wymaganiom ustawy o rachunkowości, jak i ustawy o finansach. Są one prowadzone w systemie informatycznym (obecnie jest to regułą), co pozwala bez trudu wygenerować dane o dotacjach.

Dla podmiotów zobowiązanych do stosowania rachunkowości jedynie z tytułu otrzymanej dotacji istotne jest ponadto pytanie, czy należy stosować ustawę o rachunkowości, w tym założyć księgi za rok, w którym dotację przyznano także wówczas, gdy otrzymano ją w roku następnym oraz kiedy można księgi zamknąć – z chwilą otrzymania całej dotacji, czy z chwilą jej pełnego wykorzystania (ustawa tego nie precyzuje). Zgodnie z ustawą o finansach, przyznanie dotacji celowej jest jedynie ofertą, której beneficjent może nie przyjąć. Dopiero zawarcie umowy (udzielenie dotacji) między dawcą dotacji a beneficjentem – na zasadach określonych w ustawie (art. 151 ustawy z 2009 r. i art. 131 ustawy z 2005 r.) – rodzi po stronie dawcy obowiązek przekazania dotacji.

Istotnym problemem jest to, że środki publiczne przekazane podmiotom prywatnym, które nie prowadzą rachunkowości (głównie osoby fizyczne i spółki osobowe z wyłącznym udziałem osób fizycznych, niespełniające kryterium przychodów), w formie innej niż dotacja celowa, nie są praktycznie w żaden sposób ewidencjonowane. Nie ma obowiązku prowadzenia dla nich ksiąg rachunkowych, ani nawet ewidencji z mocy ustawy o finansach. Przeważa też pogląd, że środków tych nie ujmuje się w księdze podatkowej, choć otrzymane przez przedsiębiorców dotacje i subwencje są przychodem z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT. Niemniej, dotacje w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów JST (art. 21 ust. 1 pkt 29), są wolne od podatku dochodowego, a wydatków i kosztów sfinansowanych z tych dotacji nie uznaje się za koszty uzyskania przychodu (art. 23 ust. 1 pkt 56). W tej sytuacji przychody i koszty związane z dotacjami z budżetu państwa lub JST (nie dotyczy to dotacji z innych środków, na przykład funduszy celowych) nie mają w istocie wpływu na wysokość dochodu

(straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku, czyli wielkości, których ustaleniu służy księga podatkowa (art. 24a ust. 1 ustawy o PIT).

Ponadto, przepisy normujące obowiązki osób fizycznych i spółek osobowych osób fizycznych w zakresie prowadzenia ksiąg, rozproszone po kilku ustawach (o rachunkowości, o finansach, o PIT), są zbyt skomplikowane i niespójne. Prawidłowa ich wykładnia wymaga fachowej wiedzy finansowej, a praktyka ich stosowania nie jest jednolita. Obowiązek prowadzenia ksiąg zależy od charakteru dotacji: dotacje przedmiotowe lub podmiotowe nie są ewidencjonowane, a dotacje celowe z budżetu państwa, z budżetu JST lub z funduszy celowych – są, ale na różnych zasadach. W praktyce nawet urzędy skarbowe mają problem z prawidłowym zakwalifikowaniem na przykład dotacji oświatowej²⁵, stanowiącej dotację podmiotową (tak trafnie np. uchwała nr 19/08 RIO we Wrocławiu z 6 lutego 2008 r., znak OwSS 2008/2/56, Lex nr 369951)²⁶.

Stopień komplikacji przepisów i związana z tym konieczność zatrudnienia fachowej obsługi księgowej powoduje, że część małych jednostek (przykładowo organizacje pozarządowe) nie ewidencjonuje otrzymanych środków publicznych. Utrudnia to kontrolę prawidłowości wykorzystania środków publicznych przekazanych podmiotom prywatnym, kłóci się też z zasadą jawności finansów publicznych (sposób ich wykorzystania nie jest przejrzysty).

Obecne uregulowanie sposobu ewidencjonowania środków publicznych otrzymanych przez jednostki prywatne jest wadliwe i wymaga zmiany. Wydaje się, że małe jednostki typu *non profit* lub *not for profit* dysponujące środkami publicznymi należałoby zwolnić z obowiązku stosowania w pełni ustawy o rachunkowości. Wystarczyłoby, aby ten obowiązek obejmował jedynie prowadzenie ksiąg rachunkowych i to tylko w zakresie potrzebnym do prawidłowego rozliczenia sposobu wykorzystania otrzymanych środków publicznych (w tym także dotacji podmiotowej lub przedmiotowej). Nie ma potrzeby, aby księgi obejmowały cały majątek podmiotu. W razie wprowadzenia tego obowiązku byłoby już zbędne prowadzenie odrębnej ewidencji księgowej, uregulowanej ustawą o finansach, i powinna być ona zniesiona.

Sławomir Czarnow
Delegatura Najwyższej Izby Kontroli w Białymstoku

²⁵ Zob. art. 90 ustawy z 7.09.1991 r. o systemie oświaty (DzU z 2004 r., nr 256, poz. 2572, ze zm.).

²⁶ Na przykład naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa Bielany 22.02.2006 r. uznał ją, w interpretacji podatkowej nr 1432/IPDG2/415/428/94/12/06 (Lex 16704), błędnie za dotację celową i wywiódł stąd obowiązek założenia ksiąg rachunkowych na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości.

WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA

Jacek Mazur

ZAGROŻENIA NIEZALEŻNOŚCI NAJWYŻSZYCH ORGANÓW KONTROLI

W ostatnich latach w kilku państwach Europy wystąpiły sytuacje, w których powstało – lub mogło powstać – zagrożenie niezależności najwyższych organów kontroli (NOK)¹. Wzrost liczby tych zdarzeń spowodował, że z inicjatywy prezesa NIK Jacka Jezierskiego problem został rozpatrzony na zebraniu Komitetu Kontaktowego szefów NOK Unii Europejskiej (w Budapeszcie, 30 listopada – 1 grudnia 2009 r.). W dyskusji zabrali głos prezesi i inni przedstawiciele NOK: Hiszpanii, Austrii, Czech, Słowacji, Bułgarii, Danii, Wielkiej Brytanii, Holandii, Francji, Słowenii, Polski oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego.

Bułgaria: próba przejścia siedziby najwyższego organu kontroli

Zgromadzenie Narodowe Bułgarii przyjęło w kwietniu 2008 r. ustawę o zmianie i uzupełnieniu ustawy o leśnictwie. W jej postanowieniach końcowych zawarto przepis² zobowiązujący rząd do przekazania Państwowej Agencji Leśnictwa budynku, w którym mieszczą się biura Izby Obrachunkowej (dalej: Izba).

¹ Zalecane elementy niezależności najwyższych organów kontroli zostały bliżej określone w dokumentach Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI): *Deklaracji z Limy w sprawie zasad kontroli finansów publicznych z 1977 r.* (przekład [w:] „Kontrola Państwowa” nr 2/1992) oraz *Deklaracji z Meksyku w sprawie niezależności NOK z 2007 r.* (przekład [w:] „Kontrola Państwowa” nr 6/2009). Zob. E. Miękina: *Działania INTOSAI na rzecz podkreślenia znaczenia niezależności najwyższych organów kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2009.

² „Art. 92 ust. 2. W ciągu trzech miesięcy od wejścia w życie niniejszej ustawy Rada Ministrów wyda właściwe rozporządzenia dla przekazania Państwowej Agencji Leśnictwa, w ramach własności pań-

Przepis ów został wprowadzony w końcowym stadium prac nad ustawą – na wniosek jednego z posłów, bez konsultacji z Izbą czy innymi organami państwa.

Prokurator Generalny wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o uchylenie tego przepisu, powołując się na naruszenie kilku postanowień konstytucji, między innymi art. 8 (ustanawiającego zasadę podziału władz) i art. 106 (określającego funkcje Rady Ministrów)³. Trybunał podzielił tę argumentację, stwierdzając że: „Zgromadzenie Narodowe nie może przejąć funkcji zarządczych powierzonych Radzie Ministrów, dotyczących gospodarowania mieniem państwowym w zakresie przydzielania, cofania i przeniesienia prawa użytkowania majątku. Przejęcie uprawnień, które na mocy konstytucji zostały przekazane władzy wykonawczej, zakłóca równowagę władz, co stoi w sprzeczności z zasadą podziału władzy przyjętą w art. 8 konstytucji. [...] Izba Obrachunkowa jest organem powołanym na mocy konstytucji. Status tego typu organów nie może być zagrożony, a ich funkcjonowanie zakłócanie przez dowolnie podejmowane decyzje o zaborze użytkowanych przez nie budynków, bez których nie są one w stanie wykonywać swoich zadań. [...] Jednostronne wydawanie aktów administracyjnych w zakresie zarządzania majątkiem państwowym prowadzi do naruszenia konstytucyjnego statusu innych organów państwa oraz osłabienia ich autorytetu. Bezpośrednią tego konsekwencją mogą być trudności czy nawet praktyczna niemożność funkcjonowania instytucji państwowych. Aby uniknąć wystąpienia tego rodzaju skutków, które są konstytucyjnie niedopuszczalne, konieczne jest, aby akty w tych sprawach wydawane były jedynie po osiągnięciu porozumienia pomiędzy stronami [...]”, jednak w rozpatrywanej sytuacji „takiego porozumienia nie osiągnięto, ani też go nie szukano”. Uwzględniając powyższe, Trybunał Konstytucyjny orzeczeniem z 8 lipca 2008 r. uchylił zaskarżony przepis ustawy⁴.

Czechy: nacisk partii politycznych

Konstytucja Republiki Czeskiej stanowi, że „Najwyższy Urząd Kontrolny jest organem niezawisłym” (art. 97 ust. 1)⁵. Oznacza to, że nie podlega ani wła-

stwowej, ośmiopiętrowego budynku administracyjnego zlokalizowanego w Sofii, w dzielnicy Vazrazhdane, przy ulicy Antim I, określonego szczegółowo w akcie nr 00440/18.11.1997, wydanym przez Gubernatora Sofii”.

³ Konstytucja Bułgarii z 12.07.1991 r., [w:] *Bułgaria. Konstytucja Republiki Bułgarii uchwalona 12 lipca 1991 r.*, pod red. R. Chruściaka, Warszawa 1993.

⁴ *Решение № 4 от 8 юли 2008 г. по конституционно дело № 4 от 2008 г.* (ДВ, бр. 63 от 15.07.2008 г.), <<http://www.constcourt.bg/Pages/Document/Default.aspx?ID=993>>.

⁵ *Konstytucja Republiki Czeskiej*, tłum. i wstęp M. Kruk, Warszawa 1994.

dzy ustawodawczej (parlamentowi), ani wykonawczej (rządowi)⁶. Obecny prezes Najwyższego Urzędu Kontrolnego (dalej: NUK) został mianowany przez prezydenta Czech na wniosek Izby Poselskiej (niższej izby parlamentu) w listopadzie 2005 r. W okresie 9-letniej kadencji jest on praktycznie nieusuwalny: zgodnie z ustawą jego mandat wygasa na podstawie prawomocnego wyroku sądu, orzekającego pozbawienie lub ograniczenie zdolności do czynności prawnych albo też skazującego za popełnienie przestępstwa; ponadto może zostać odwołany przez prezydenta Republiki na wniosek Izby Poselskiej, lecz tylko w razie zaprzestania pełnienia funkcji przez okres dłuższy niż 6 miesięcy lub na podstawie prawomocnego orzeczenia izby dyscyplinarnej NUK, w którym zawarto wniosek o odwołanie z funkcji⁷. Jednak niektórzy członkowie obecnego parlamentu stosują polityczną presję, aby prezes NUK sam podał się do dymisji⁸. Oto przykłady:

– Coroczne sprawozdanie z wykonania budżetu NUK podlega audytowi przez wynajętą firmę (§ 33 ust. 3 ustawy), wybraną przez Urząd z zastosowaniem przepisów o zamówieniach publicznych. Kolegium NUK zaaprobowało w marcu 2009 r. sprawozdanie za 2008 r., zarazem krytycznie oceniając niektóre aspekty gospodarowania majątkiem (między innymi sposób wykorzystania służbowych mieszkań i samochodów). Mimo pozytywnej opinii audytorskiej, Komisja Kontroli Izby Poselskiej odrzuciła to sprawozdanie i zwróciła się o dokonanie dodatkowej kontroli na podstawie § 33 ust. 2 ustawy, zgodnie z którym „wykonanie budżetu NUK kontroluje Izba Poselska lub powołany w tym celu jej organ”. Izba Poselska upoważniła Komisję Kontroli⁹, ta zaś uchwaliła przeprowadzenie kontroli gospodarowania majątkiem NUK w latach 2005–2009 przez firmę wyłonioną w przetargu¹⁰. Dopiero później dostrzeżono, że w tym wypadku firma audytorska może wystąpić tylko w roli eksperta, a nie samodzielnego kontrolera. W związku z tym Komisja zmieniła wcześniejszą uchwałę i wyznaczyła sześciu posłów do

⁶ L. Volenik: *Najvyšší Úřad Kontrolní Republiky České*, „Kontrola Państwowa” nr 1/1997.

⁷ § 10 ustawy nr 166/1993 o Najvyšším Úřadzie Kontrolním (przekład M. Niezgodka-Medek), [w:] *Prawne podstawy działania najwyższych organów kontroli w Czechach, Polsce, Słowacji i na Węgrzech. Seminarium w Golawicach w dniach 19-22 kwietnia 1994 r.*, pod red. J. Mazura, s. 35-77.

⁸ Informacje prasowe: *Sněp RYQD FKFH RYQ GQRXW1 . Ō WŕHŌ YHGRX NRP XQVW*, „Aktuálně” z 8.07.2008 r.; *6Yp YeURN GR PpGt QH VYeWp YIN JDOŕl 1 . Ō 3 RVQDFL KR Y JYDŌ D' RGWRXS*, „Domáci.iHNed” z 2.12.2009 r.; *Některŕ SRVQDFLGRSRUXŔŌŕpIRYL1 . Ō UHJUQDFL, ČT24*, 2.12.2009 r.; *RKQDO 3 RŌMFNŕ WDN WVDQRP HJXM1 . Ō*, „České noviny” z 24.01.2010 r.

⁹ *8 VQFHŌ 3 RVQDFNŕ VŔŕmovny z 59. schůze 12. června 2009 k pověřŌ RU i QX 3 RVQDF Nŕ VŔŕmovny kontrolou hospodařŌ 1 HMŕ ŕŕKR NŔMRŔKR ŕřadu s majetkem státu, včetně prostředkŕ VVŔKR URJSRŔW NDSBRŌ ± 1 HMŕ ŕŕ NŔMRŔ ŕřad, ve smyslu § 33 odst. 2 zákona č. 166/1993 Sb., R 1 HMŕ ŕŕP NŔMRŔP ŕřadu.*

¹⁰ *8 VQFHŌ NŔMRŔKR YeERUX JH VFKŕze dne 24. června 2009 ke kontrole hospodařŕ 1 HMŕ ŕŕKR NŔMRŔKR ŕřadu s majetkem státu, včetně prostředkŕ VVŔKR URJSRŔtu kapitoly 381 – 1 HMŕ ŕŕ NŔMRŔ ŕřad.*

prowadzenia kontroli¹¹. Po ich przybyciu do siedziby Urzędu 8 grudnia 2009 r., prezes NUK oświadczył, że kontrola niezawisłego organu państwa może nastąpić jedynie w ramach ustawowo określonej procedury, a zatem rozpocznie się po uchwaleniu i wejściu w życie odpowiedniej ustawy¹². Izba Poselska sprawę rozpatrzyła na plenarnym posiedzeniu 11 grudnia, nie przyjmując tych argumentów do wiadomości. Izba „wyraziła niepokój z powodu sytuacji w NUK”, wezwała prezesa NUK do „natychmiastowego umożliwienia kontroli” oraz upoważniła swego przewodniczącego do wystąpienia z wnioskiem o pociągnięcie prezesa do odpowiedzialności karnej w związku z podejrzeniem popełnienia czynów, które naruszają dobre imię, niezawisłość i bezstronność NUK¹³.

– Grupa posłów zgłosiła w listopadzie 2009 r. projekt zmiany konstytucji, zawierający między innymi propozycję skreślenia przepisu o niezawisłości NUK, co otwierałoby drogę do podporządkowania go parlamentowi. Inny nowy przepis konstytucji miałby prowadzić do zmiany obecnego przepisu ustawy, który umożliwia mianowanie członków NUK tylko na wniosek jego prezesa¹⁴.

– Zgodnie z § 11 ust. 1 ustawy, działalność kontrolną prowadzi 15 członków NUK, którzy kierują lub bezpośrednio wykonują kontrole oraz opracowują wnioski pokontrolne. W ostatnich latach niektóre stanowiska członków pozostawały nieobsadzone, jednak propozycje prezesa NUK, aby mianować kontrolerów czy innych kandydatów z doświadczeniem zawodowym, były odrzucane przez Izbę Poselską. Równocześnie prezesowi zarzucono dezorganizację instytucji, ponieważ nie zgłasza właściwych kandydatów, proponowanych przez partie polityczne z grona obecnych lub byłych członków parlamentu. Pod naporem tych głosów prezes NUK zmienił postępowanie: od września do grudnia 2009 r. na jego wniosek Izba Poselska mianowała członkami NUK trzech posłów obecnej kadencji, zaś w styczniu 2010 r. przedłożył kandydaturę kolejnego posła¹⁵.

¹¹ 8 VĚŘMĚJ NĚMŮŮ KR YĚ ERUX JH VFKůze dne 2. řtMĚJ NHNĚMŮŮ KR KRSRĚĚFĚJ 1 HM Y ěěĚ KR NĚMŮŮ KR ~řadu s majetkem státu včetně prostředků VVĚĚ KR URJSRĚVĚ NĚSĚRĚ ± 1 HM ěěĚ NĚMŮŮ ~řad.

¹² Tiskové prohlášení týkající se zahájení tzv. kontroly na NKÚ (i dalsze materiały na ten temat na stronie NUK: <http://www.nku.cz/cz/media/dokumenty-hospodareni-nku.htm>).

¹³ 8 VĚŘMĚJ 3 RVĚĚFĚFĚ VĚmovy z 66. schůze 11. prosince 2009 k součĚVĚ VĚĚĚĚĚĚ 1 HM ěěĚ P NĚMŮŮ P ~řadu.

¹⁴ SnĚP RYQ VĚN ± 1 i YUK SRVĚĚFĚ Jaroslava Fialy, Marka Bendy, Bohuslava Sobotky, Zdeňka JiěĚĚ KR DĚĚĚFK QĚYĚ Q ~VĚYQ KR Ji NRQĚ NĚĚĚP VHP ěQ ~VĚYQ Ji NRQĚĚMĚP Q URQĚ LDĚ ě. 1/1993 Sb., Ústava ĚĚMĚP UFSXĚĚNĚ YHJĚQ SRJĚMĚFK ~VĚYQFK Ji NRQĚ.

¹⁵ Informacje prasowe: 9IFĚSHJĚĚMP 1. Ě EXĚMĚFĚĚ ĚĚĚP RNĚĚW DĚĚ „Aktuálně” z 8.11.2008 r.; ' RKĚĚĚĚYUKMĚGR YĚĚĚ 1. Ě SRVĚĚFĚ. XIX D6ĚKRĚĚ, „Ěeské noviny” z 15.07.2009 r.; Dohnal navr- KĚMĚGR YĚĚĚ 1. Ě SRVĚĚFĚ5 HMĚĚĚĚ „Ěeské noviny” z 14.01.2010 r.; / XNĚMĚQ PĚVĚY NĚMŮŮ P ~řadě VĚRĚĚĚU 2' 6 DĚSSD, „ĚDNES” z 20.01.2010 r.

Dania: zarzut stronniczości w formułowaniu ustaleń kontroli

Urząd Kontroli Państwowej Danii (dalej: Urząd) cieszy się uznaniem za wysoką jakość działania. W sierpniu 2006 r. międzynarodowy zespół dokonujący przeglądu partnerskiego ocenił, iż „zalecenia i przepisy wewnętrzne Urzędu dotyczące praktyki kontrolnej są ogólnie zgodne ze standardami międzynarodowymi, a działalność Urzędu jest z nimi spójna”¹⁶. Jednak latem 2009 r. bezstronność, obiektywność i wysokie standardy pracy Urzędu zostały publicznie zakwestionowane.

W czerwcu 2009 r. Parlamentarna Komisja Kontroli Państwowej (dalej: Komisja) ogłosiła sprawozdanie Urzędu¹⁷ na temat jakości, kosztów i dostępności leczenia w prywatnych szpitalach. Jednym z celów kontroli było zbadanie, czy organy administracji – Ministerstwo Zdrowia i władze regionalne – zwracały

¹⁶ *Peer Review Report: National Audit Office of Denmark*, Oslo 2006, <http://www.rigsrevisionen.dk/media%28267,1033%29/Peer_review.pdf>. Zob. L. Marcinkowski: *Przegląd Partnerski Urzędu Kontroli Państwowej Danii*, „Kontrola Państwowa” nr 1/2007.

¹⁷ Komisja ma zasadnicze znaczenie dla funkcjonowania Urzędu. Jej głównym zadaniem jest sprawdzenie rocznego sprawozdania o rachunkach państwa dla upewnienia się, czy zostały w nim ujęte wszystkie dochody państwa i czy nie dokonano jakiegokolwiek wydatku poza przewidzianymi w ustawie budżetowej bądź w innej ustawie upoważniającej; na tej podstawie formułowany jest wniosek w kwestii absolutorium dla rządu. Komisja powinna także upewnić się, że sprawozdanie zostało sporządzone prawidłowo i że transakcje, o których w nim mowa, są zgodne z upoważnieniami budżetowymi, ustawami, innymi aktami oraz zwyczajami, jak też ocenić, czy instytucje, o których mowa w sprawozdaniu, działały gospodarnie. Ponadto Komisja ma kompetencje dotyczące działalności Kontrolera Państwowego, m.in. rozpatruje i ocenia:

- sprawozdania z wyników kontroli oraz postanawia o ich publikacji i przekazaniu parlamentowi;
- roczne sprawozdanie z działalności Kontrolera Państwowego;
- projekt budżetu oraz propozycję liczby etatów Urzędu.

Przedkładanie i rozpatrywanie sprawozdań z kontroli przebiega następująco (w dużym uproszczeniu):

– Urząd nie ma uprawnień władczych. Postępowanie kontrolne kończy się spotkaniem zespołu kontrolnego z kierownictwem jednostki kontrolowanej, na którym omawia się główne spostrzeżenia; następnie Urząd wystosowuje pismo z wnioskami do kierownika jednostki. Dąży się do naprawienia słabości ujawnionych podczas kontroli i tylko gdy nie przynosi to skutku, przedstawia sprawę właściwemu ministrowi. Na tym szczeblu wnioski z kontroli zostają na ogół uzgodnione, zaś przy braku porozumienia – odnotowuje się rozbieżne poglądy.

– Jeżeli Kontroler Państwowy jest zdania, że wyniki kontroli z uwagi na ich znaczenie powinny zostać przedstawione parlamentowi, opracowuje się sprawozdanie.

– Sprawozdanie (obejmujące tylko fakty) przekazuje się właściwemu ministrowi. Następnie (nie wcześniej niż po 4 tygodniach) Kontroler Państwowy przedkłada Komisji to samo sprawozdanie wraz z propozycjami wniosków. Komisja rozpatruje sprawozdanie i załącza swoje uwagi (często przyjmuje bez uwag lub są one niewielkie), a następnie rozstrzyga o jego publikacji oraz przekazaniu parlamentowi i ministrowi. Minister obowiązany jest zająć stanowisko w ciągu czterech miesięcy, informując o działaniach na rzecz poprawy sytuacji. Oświadczenie ministra, opatrzone dodatkowymi uwagami Kontrolera Państwowego, zostaje włączone do końcowego sprawozdania Komisji dla parlamentu. Zob. J. Mazur: *Urząd Kontroli Państwowej Danii*, „Kontrola Państwowa” nr 3/1998.

uwagę na ceny i jakość usług tych placówek. W wyniku kontroli Urząd ustalił, że usługi te można było nabyć taniej, gdyby wymienione organy prowadziły przetargi (wyjaśnienia, że było mało ofert uznano za niewystarczające)¹⁸.

Ponieważ dotychczasowy minister zdrowia został w kwietniu 2009 r. premierem, media poświęciły sprawie wiele uwagi, traktując ustalenia kontroli jako krytykę nowego rządu. Sprawozdanie uznano za dokument stronniczy i nieobiektywny, choć nie było zastrzeżeń co do trybu czy metod kontroli. Po raz pierwszy w swej historii Urząd został oskarżony o uprawianie polityki. Zamieszanie wokół sprawozdania doprowadziło też do podziału wśród członków Komisji, którzy nie byli w stanie uzgodnić stanowiska (do tej pory Komisja podejmowała uchwały w sposób apolityczny, niemal zawsze jednomyślnie)¹⁹.

Zgodnie z przyjętą polityką, zasadniczo Urząd nie współpracuje bezpośrednio z mediami; to Komisja przedstawia publicznie wyniki kontroli i kontaktuje się ze środkami przekazu. Konsekwentnie, Urząd nie uczestniczył w opisanym wyżej zamieszaniu. W nielicznych rozmowach z dziennikarzami jego pracownicy nie dodali do sprawozdania z kontroli ani jednego zdania komentarza.

W grudniu 2009 r. Urząd przekazał Komisji sprawozdanie z kontroli sprawdzającej. Tym razem wnioski – te same jak poprzednio – zostały przyjęte do wiadomości przez organy administracji.

Francja: nałożenie niekonstytucyjnego obowiązku

Trybunał Obrachunkowy Francji (dalej: Trybunał) jest instytucją o dwoistym charakterze: jest najwyższym organem kontroli, prowadzącym kontrolę finansową i kontrolę wykonania zadań administracji centralnej, przedsiębiorstw publicznych, skarbu państwa oraz wykorzystania środków publicznych przez jednostki prywatne. Równocześnie działa jako wyższy sąd administracyjny w sprawach finansowych, który orzeka w sprawach prawidłowości rozliczeń, dochodów i wydatków budżetowych oraz wykonania budżetu. Funkcja sądowa Trybunału,

¹⁸ *Extract from the report to the Public Accounts Committee on price, quality and access to treatment on private hospitals* <<http://www.rigsrevisionen.dk/media%281193,1033%29/15-2008.pdf>>.

¹⁹ Komisja jest instytucją niezależną, nie podlega parlamentowi ani rządowi. Jej członkowie wybierani są przez parlament na cztery lata i w tym okresie nie mogą zostać odwołani; ich kadencja nie zależy też ani od kadencji parlamentu, ani wyniku wyborów. Zwykle są oni aktualnymi członkami parlamentu (albo byli nimi uprzednio) i są wybierani proporcjonalnie do układu sił politycznych w parlamencie, z partii reprezentujących zarówno rząd, jak i opozycję. Mimo „partyjnego pochodzenia”, ich działalność jest apolityczna.

Relacjonowana historia podważyła obiektywizm Komisji, zwłaszcza że w styczniu 2010 r. prasa ujawniła e-mail z czerwca 2009 r., w którym sekretariat premiera zwrócił się do bliskich mu politycznie członków Komisji o głosowanie przeciw sprawozdaniu Urzędu.

nawet gdy obejmuje tylko małą część jego działalności, daje podstawę wysokiego statusu instytucji oraz jej członków, zapewniając im nieusuwalność, niezawisłość w orzekaniu, swobodę w planowaniu pracy i określaniu jej metod, dostęp do dokumentów.

Jako sąd, Trybunał samodzielnie ustala program działania. Każda z izb Trybunału określa kontrole potrzebne do rozliczenia księgowych oraz do oceny zarządzania finansowego i kontroli wykonania zadań w swoim obszarze; na podstawie propozycji izb zostaje opracowany roczny program Trybunału. Równocześnie konstytucja nakłada na Trybunał zadanie służenia pomocą parlamentowi w kontroli działalności rządu²⁰. Jedną z jej form jest wykonywanie kontroli zleconych przez komisje do spraw finansów każdej z izb parlamentu²¹.

W dążeniu do zwiększenia wpływu parlamentu na działalność Trybunału doszło do próby ograniczenia jego samodzielności: w ustawie organicznej w sprawie ustaw finansowych (*Loi organique relative aux lois de finances*), przyjętej przez parlament w czerwcu 2001 r., zawarto przepis zobowiązujący Trybunał do przedkładania projektu rocznego programu kontroli komisjom do spraw finansów każdej z izb parlamentu w celu wyrażenia o nim opinii (ówczesny art. 58 pkt 1). Rada Konstytucyjna, decyzją z 25 lipca 2001 r., uznała ów przepis za niezgodny z konstytucją, stwierdzając że według art. 64 konstytucji oraz zgodnie z ustawodawstwem i utrwaloną linią orzecznictwa Rady – sądy są niezależne, co wiąże się ze szczególnym charakterem ich zadań, na które nie może wpływać parlament ani rząd²². Orzeczenie z mocy samego prawa skutkowało tym, że wspomniany przepis nie wszedł w życie²³. Pozostałe punkty art. 58 (określające tryb wspomaganie parlamentu przez Trybunał) Rada uznała za zgodne z konsty-

²⁰ Art. 47-2 konstytucji Francji z 4.10.1958 r. (po zmianach w lipcu 2008 r.) stanowi: „Trybunał Obrachunkowy służy pomocą parlamentowi w kontroli działalności rządu. Trybunał służy pomocą parlamentowi i rządowi w kontroli wykonania ustaw finansowych i stosowania ustaw dotyczących finansowania ubezpieczeń społecznych oraz w ewaluacji polityk publicznych”. Aktualny skonsolidowany tekst konstytucji dostępny jest m.in. na stronie internetowej Zgromadzenia Narodowego: <<http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp>>.

²¹ Według art. L 132-4 *Kodeksu sądownictwa finansowego*, „Trybunał Obrachunkowy prowadzi kontrole na wniosek komisji ds. finansów i komisji śledczych izb parlamentu w zakresie zarządzania instytucjami podlegającymi jego kontroli, a także instytucji i przedsiębiorstw, które kontroluje na podstawie art. art. L. 133-1 i L. 133-2”. Zob. też P. Joxe: *Trybunał Obrachunkowy a parlament we Francji*, „Kontrola Państwowa” nr 5/1996.

²² *pFLMRQ Of* & *GX MLQW* (punkty 104-107); <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2001/2001-448-dc/decision-n-001-448-dc-du-25-juillet-2001.504.html>>.

²³ Zgodnie z art. 46 ust. 5 konstytucji, „Ustawy organiczne mogą być promulgowane tylko po stwierdzeniu przez Radę Konstytucyjną ich zgodności z Konstytucją”; *Konstytucja V Republiki Francuskiej*, przekł. i oprac. Z. Jarosz, Warszawa 1997.

tucją, ale pod warunkiem interpretowania ich w kontekście konstytucyjnej zasady podziału i równowagi władz.

*

Przedstawione informacje i opinie umożliwiają określenie następujących obszarów zagrożeń niezależności najwyższych organów kontroli:

1) podejmowanie inicjatyw politycznych (rządowych) zmierzających do istotnych zmian w ustawach dotyczących NOK, wprowadzanych bez konsultacji z NOK czy ekspertyz niezależnych specjalistów, albo – gdy konsultacje miały miejsce – przy całkowitym pominięciu stanowiska NOK, bez uwzględnienia oczywistych argumentów;

2) dokonywanie zmian w przepisach prawa, wprowadzających (ewentualnie ułatwiających) zależność kierownictwa NOK od wpływów politycznych;

3) wprowadzanie nieograniczonego „audytu zewnętrznego” całej działalności NOK (z prawem np. oceny wyboru tematów, metod czy kosztów kontroli);

4) odrzucanie przez parlament wniosków prezesa NOK w sprawie wyboru (mianowania) członków NOK z powodów pozaustawowych albo też uzależnianie uzyskania zgody od przedstawienia kandydatur spośród polityków konkretnej partii;

5) niedokonywanie przez parlament wyboru prezesa NOK (długotrwały wakat);

6) w ramach walki politycznej ataki mediów popierających jedną z partii, które prowadzą do osłabienia autorytetu NOK;

7) dyskredytowanie NOK przez zarzucanie mu stronnictwa (kwestionowanie jego apolityczności);

8) próby wpływania na wyniki kontroli NOK;

9) odrzucanie (negowanie) przez parlament (oraz inne organy) wyników kontroli NOK;

10) zgłaszanie przez parlament (lub inne organy) bardzo dużej liczby wniosków o przeprowadzenie kontroli przez NOK (zarówno wniosków o charakterze prawnie wiążącym, jak i innych), co ogranicza możliwość prowadzenia innych kontroli;

11) zmniejszenie budżetu NOK z zaznaczeniem, że odjęto środki na konkretne cele (zadania) uprzednio planowane przez naczelny organ kontroli;

12) narzucanie NOK nowych zadań bez przyznania dodatkowych środków.

Dyskusja na forum Komitetu Kontaktowego

Oprócz przedstawienia informacji o wypadkach naruszeń, w dyskusji podniesiono, że w konstytucjach poszczególnych państw są postanowienia mówiące o niezależności NOK, ale treść podstawowych dokumentów, w których została określona zasada niezależności (*Deklaracji z Limy* i *Deklaracji z Meksyku*) nie jest znana parlamentom i rządów tych państw. Bez codziennych działań propagujących owe postanowienia pozostaną puste. Warto zatem rozważyć przyjęcie przez Komitet Kontaktowy oświadczenia „promującego” niezależność NOK.

Przedstawiono starania Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) na rzecz uwzględnienia kwestii niezależności NOK w prawie międzynarodowym. Punktem wyjścia była uchwała Zgromadzenia Ogólnego ONZ z marca 2006 r., wzywająca do zwiększenia skuteczności działań ONZ w zakresie administracji publicznej i rozwoju²⁴ oraz uchwała Rady Gospodarczo-Społecznej z lipca 2006 r., podkreślająca znaczenie dobrego zarządzania oraz przejrzystej i rozliczalnej administracji publicznej²⁵. Kolejne działania były związane właśnie z Radą, bowiem INTOSAI ma w niej status obserwatora. Wstępnie postulat zawarcia zasady niezależności NOK w dokumencie ONZ przedstawiono na roboczym spotkaniu z członkami Rady w lipcu 2008 r.; został on formalnie zgłoszony w piśmie do sekretarza generalnego ONZ w marcu 2009 r. Sekretarz generalny INTOSAI zwrócił się w maju 2009 r. do NOK o poparcie tych starań i w wielu krajach przyniosło to rezultaty²⁶. Po dyskusji na temat roli NOK na zebraniu komisji ekspertów ds. administracji publicznej Rady Gospodarczo-Społecznej w kwietniu 2009 r.²⁷, szczególne znaczenie będzie miało zebranie tej komisji w kwietniu 2010 r., na którym być może zostanie podjęta

²⁴ UN General Assembly – Resolution 60/34 of 17 March 2006 on public administration and development;

<<http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N05/489/58/PDF/N0548958.pdf?OpenElement>>.

²⁵ UN ECOSOC Res 2006/47 of 28 July 2006 – Report of the Committee of Experts on Public Administration on its fifth session and dates, venue and provisional agenda for the sixth session of the Committee; <<http://www.un.org/docs/ecosoc/documents/2006/resolutions/Resolution%202006-47.pdf>>.

²⁶ Prezes NIK poinformował ministra spraw zagranicznych RP o inicjatywie INTOSAI w sprawie uwzględnienia w dokumencie ONZ postanowień o niezależności NOK oraz wyraził dla niej poparcie, a także podkreślił znaczenie poinformowania o niej przedstawicieli RP w ONZ (pismo z 16.07.2009 r. – z kopią do przewodniczącego sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej). W odpowiedzi (z 14.09.2009 r.) minister Radosław Sikorski podzielił stanowisko, że niezależność organów kontroli finansów publicznych ma zasadnicze znaczenie dla przejrzystości działań administracji publicznej i wzmocnienia mechanizmów demokratycznych. MSZ dołoży starań, aby zagadnienie to znalazło należyte odzwierciedlenie w pracach delegacji polskiej w ramach odpowiednich komitetów Zgromadzenia Ogólnego ONZ i grup roboczych.

²⁷ E. Miękina: *Działania INTOSAI...*, op. cit..

uchwała zalecająca Radzie promowanie niezależności NOK i ewentualne przekazanie sprawy Zgromadzeniu Ogólnemu ONZ.

Podsumowując obrady Komitetu Kontaktowego w sprawie zagrożenia niezależności NOK, prezes Najwyższej Izby Kontroli Jacek Jeziński podkreślił znaczenie otrzymanych informacji, a równocześnie potrzebę podjęcia działań na rzecz uzyskania poparcia dla zasad *Deklaracji z Limy* i *Deklaracji z Meksyku* przez krajowe parlamenty i rządy. Będzie temu sprzyjała rekomendacja obu deklaracji w dokumencie przyjętym przez właściwy organ ONZ. Warto też podjąć działania na forum Unii Europejskiej, co proponuje się w projekcie „Oświadczenia” przedłożonym przez prezesa ETO.

„Oświadczenie” zostało jednomyślnie przyjęte przez szefów NOK państw Unii Europejskiej oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego. Poniżej zamieszczamy jego treść:

Oświadczenie w sprawie niezależności najwyższych organów kontroli

Szefowie najwyższych organów kontroli państw członkowskich Unii Europejskiej oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego na dorocznym zebraniu w 2009 r. uzgodnili, co następuje:

- uwzględniając, że Traktat lizboński wchodzi w życie z dniem dzisiejszym;
- biorąc pod uwagę, że Traktat lizboński potwierdził status Europejskiego Trybunału Obrachunkowego jako w pełni niezależnej instytucji wspólnotowej odpowiedzialnej za kontrole unijne (art. 13 Traktatu o Unii Europejskiej oraz art. 285 i 287 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską);
- zauważając z zadowoleniem, że jest to w pełni zgodne z Deklaracją INTOSAI z Meksyku o niezależności najwyższych organów kontroli;
- zwracając uwagę, że istnienie niezależnych najwyższych organów kontroli w państwach członkowskich było i jest częścią dorobku wspólnotowego przyjętego wraz z przystąpieniem do Unii Europejskiej;

– wspierając inicjatywy INTOSAI oraz EUROSAI promujące niezależność najwyższych organów kontroli:

– wzywają instytucje Unii Europejskiej oraz parlamenty państw członkowskich do podjęcia wszelkich możliwych działań zmierzających do zapewnienia niezależnego funkcjonowania najwyższych organów kontroli zgodnego z Deklaracjami z Limy i Meksyku oraz Traktatem lizbońskim;

– zwracają się do przewodniczącego zebrania o przekazanie niniejszego oświadczenia przewodniczącym Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji Europejskiej oraz sekretarzom generalnym EUROSAI i INTOSAI.

Budapeszt, 1 grudnia 2009 r.

dr Jacek Mazur
doradca prezesa NIK

Najwyższa Izba Kontroli na piętnastej konferencji państw – stron „konwencji klimatycznej”

Piętnasta Konferencja Stron Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie Zmian Klimatu (*15th Conference of the Parties – COP 15*) odbyła się w Kopenhadze, w dniach 7-18 grudnia 2009 r. Konferencja, najwyższe forum Konwencji, organizowana jest przez ONZ corocznie (COP 14 odbyła się w Poznaniu), w celu dokonania przeglądu realizacji postanowień Konwencji i związanych z nią instrumentów prawnych oraz podjęcia decyzji służących ich efektywnemu wprowadzaniu w życie.

W konferencji uczestniczyło około 15 tysięcy osób ze 192 krajów, w tym głowy państw i szefowie rządów 119 krajów – stron Konwencji, przedstawiciele organizacji gospodarczych, instytucji naukowych, finansowych, organizacji rządowych i pozarządowych. Wzięli w niej udział również przedstawiciele Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (*International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*), reprezentowanej przez delegacje NOK Brazylii, Cypru, Danii, Estonii, Norwegii i Polski – członków Grupy Roboczej INTOSAI ds. Kontroli Środowiska. Delegatami Najwyższej Izby Kontroli byli Alicja Gruszecka i Tomasz Nowakowski z Departamentu Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzennego.

Sesja INTOSAI dotyczyła: organizacji, celu i zakresu działania INTOSAI, podręcznika INTOSAI „Jak przeprowadzać międzynarodowe kontrole w sprawie zmian klimatu” oraz wyników kontroli EUROSAI (jednej z grup regionalnych INTOSAI) w sprawie zmian klimatu.

Pierwsze dwa zagadnienia przedstawił Tonis Saar, sekretarz generalny Grupy Roboczej INTOSAI ds. Kontroli Środowiska z Narodowego Urzędu Kontroli Estonii, trzecie – autorka niniejszego opracowania Alicja Gruszecka, koordynator kontroli EUROSAI z ramienia NIK. Zaprezentowała cel i zakres kontroli, jej uczestników, harmonogram współpracy oraz ważniejsze wyniki.

Kontrolę EUROSAI w sprawie zmian klimatu przeprowadziło równolegle 10 najwyższych organów kontroli – członków Grupy Roboczej EUROSAI ds. Kontroli Środowiska, na podstawie uzgodnionego ramowego programu. Najwyższa Izba Kontroli była jej koordynatorem. „Wspólny raport końcowy z kontroli EUROSAI w sprawie zmian klimatu” został podpisany przez współpracujące strony w listopadzie 2009 r. i wydany w pierwszych dniach grudnia.

Delegacja NIK przedłożyła go przybyłym na sesję INTOSAI, a za pośrednictwem przedstawicieli tej organizacji trafił on do wszystkich uczestników Konferencji.

*oprac. dr inż. Alicja Gruszecka
Departament Środowiska, Rolnictwa
i Zagospodarowania Przestrzennego NIK*



Fot. Marek Brzeziński, NIK

Uczestnicy seminarium, w pierwszym rzędzie szefowie NOK, które zorganizowały spotkanie: Jacek Jezierski – prezes NIK i Henrik Otbo – audytor generalny Urzędu Kontroli Państwowej Danii (siódmy i szósty od prawej).

SEMINARIUM NA TEMAT MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW NAJWYŻSZYCH ORGANÓW KONTROLI Inicjatywa szkoleniowa NIK – przewodniczącego Zarządu EUROSAI

Najwyższa Izba Kontroli – przewodniczący Zarządu Europejskiej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli EUROSAI¹ oraz duński Rigsrevisionen, który przewodzi Komisji INTOSAI ds. Standardów Zawodowych², zorganizowały w Warszawie jesienią 2009 r. seminarium na temat międzynarodowych standar-

¹ Ang. *European Organisation of Supreme Audit Institutions*. Więcej patrz: <www.euroesai.org> oraz A. Kukula: *EUROSAI – Europejska Organizacja Najwyższych Organów Kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 2/2008.

² Ang. *INTOSAI Professional Standards Committee (PSC)*, powołana do życia zgodnie z *Planem strategicznym INTOSAI na lata 2005–2010*, przyjętym na XVIII Kongresie INTOSAI w Budapeszcie w 2007 r., opracowuje wspólne ramy dla wszystkich standardów i wytycznych INTOSAI, a także promuje ich stosowanie przez najwyższe organy kontroli. Wszystkie standardy zamieszczone są na specjalnie do tego utworzonej stronie: <www.issai.org>.

dów najwyższych organów kontroli pt. *Raising Awareness of International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*³.

Seminarium było skierowane do wszystkich członków EUROSAI, jednej z siedmiu grup regionalnych INTOSAI⁴, a zwłaszcza wyższej kadry kierowniczej najwyższych organów kontroli (NOK) – wiceprezesów i dyrektorów departamentów kontrolnych. Najwyższą Izbę Kontroli reprezentowali: Jacek Jezierski – prezes NIK i przewodniczący Zarządu EUROSAI; Jacek Kościelniak – wiceprezes; Paweł Banaś i Jacek Mazur – doradcy prezesa; Bożena Sułkowska i Elżbieta Matuszewska – doradcy w Departamencie Strategii Kontrolnej.

W spotkaniu uczestniczyło 49 osób z 26 europejskich NOK⁵, a także z NOK Brazylii jako przedstawiciela podkomisji INTOSAI ds. kontroli wykonania zadań i zarazem członka OLACEFS – organizacji zrzeszającej najwyższe organy kontroli z krajów Ameryki Łacińskiej i Karaibów⁶, oraz z NOK Królestwa Bahrajnu – przedstawiciela Arabskiej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli ARABOSAI⁷, który przybył jako obserwator.

Referat na temat znaczenia standardów INTOSAI z perspektywy EUROSAI wygłosił prezes Jacek Jezierski, a z punktu widzenia Komisji INTOSAI ds. Standardów Zawodowych – Henrik Otbo, Audytor Generalny duńskiego Rigsrevisionen. O strukturze standardów i ich znaczeniu dla NOK, a także o standardach dotyczących konkretnych rodzajów kontroli wypowiedzieli się przedstawiciele: Inicjatywy INTOSAI ds. Rozwoju (IDI), Komisji INTOSAI ds. Standardów Zawodowych, grupy ds. przejrzystości i rozliczalności, podkomisji: ds. wytycznych do audytu finansowego, kontroli zgodności, kontroli wykonania zadań, standardów kontroli wewnętrznej, a także Grupy Roboczej INTOSAI ds. Kontroli Środowiska⁸. Doświadczenia w stosowaniu standardów w poszczególnych krajach zreferowali przedstawiciele: NIK (Paweł Banaś – doradca prezesa), NOK Finlandii oraz Bośni i Hercegowiny.

³ Seminarium odbyło się 28-29 października 2009 r. Program, lista uczestników, prezentacje i sprawozdanie (w jęz. angielskim) dostępne są na stronie <www.eurosai2008.pl> .

⁴ Ang. *International Organisation of Supreme Audit Institutions* – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli. Więcej patrz: <www.intosai.org>.

⁵ Austria, Belgia, Bośnia i Hercegowina, Bułgaria, Chorwacja, Estonia, Federacja Rosyjska, Europejski Trybunał Obrachunkowy, Finlandia, Gruzja, Hiszpania, Holandia, Islandia, Macedonia, Malta, Niemcy, Norwegia, Polska, Republika Czeska, Republika Słowacka, Serbia, Szwajcaria, Szwecja, Turcja, Węgry, Włochy.

⁶ Ang. *Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions*.

⁷ Ang. *Arab Organization of Supreme Audit Institutions*.

⁸ Więcej na temat struktury organizacyjnej INTOSAI patrz: E. Miękina: *INTOSAI – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 2/2008.

Spotkanie warszawskie miało trzy podstawowe cele. Pierwszy – to upowszechnienie wśród europejskich NOK struktury i założeń międzynarodowych standardów najwyższych organów kontroli (w skrócie nazywanych ISSAI od angielskiej nazwy: *International Standards of Supreme Audit Institutions*), a także wytycznych dobrego zarządzania (tzw. *INTOSAI Guidelines on Good Governance*) dla administracji publicznej. Tematykę tę przybliżyły uczestnikom wykłady plenarne, które odbyły się pierwszego dnia.

Drugim celem seminarium było umożliwienie europejskim NOK wymiany doświadczeń we wdrażaniu i stosowaniu standardów, czemu służyły warsztaty w drugim dniu spotkania. Ich tematyka objęła cztery rodzaje kontroli: finansową, zgodności, wykonania zadań i środowiska. Uczestnicy mogli wybrać dwa tematy, zatem dyskusje odbywały się w małych grupach.

Wzajemne dzielenie się doświadczeniami pozwoliło osiągnąć trzeci cel seminarium – uzyskanie istotnych informacji o potrzebach NOK związanych ze standardami i ich wdrażaniem. Ułatwią one Komisji INTOSAI ds. Standardów Zawodowych monitorowanie stosowania standardów w poszczególnych krajach, a wiedza ta umożliwi przewodniczącemu EUROSAI inicjowanie konkretnych działań wspierających w tym procesie najwyższe organy kontroli będące członkami organizacji.

Seminarium miało istotne znaczenie z punktu widzenia polskiej prezydencji w EUROSAI również dlatego, że jego założenia były zbieżne z postanowieniami *Strategii szkoleniowej EUROSAI na lata 2008–2011*⁹. Spełniło bowiem wszystkie trzy priorytety zawarte w *Strategii*, dotyczące szkoleń, wymiany wiedzy i informacji, a także rozwoju instytucjonalnego¹⁰ oraz udowodniło, że ten ostatni priorytet może również być skutecznie realizowany przez współpracę z INTOSAI i wykorzystanie dorobku metodycznego tej organizacji. Najwyższa Izba Kontroli, jako przewodniczący Zarządu EUROSAI – wybrany na trzyletnią kadencję na VII Kongresie EUROSAI w Krakowie w 2008 r. – przywiązuje ogromną wagę do realizacji zakładanych celów.

W tym kontekście, seminarium było istotnym przykładem synergii między INTOSAI a jej europejską grupą regionalną. Jako działanie pilotażowe, kształtujące model szkolenia, może stać się w przyszłości inspiracją dla pozostałych grup regionalnych. O tym, że jest to realne założenie, świadczy obecność przedstawicieli ARABOSAI w charakterze obserwatorów.

⁹ Realizacja tej strategii jest jednym z celów obecnej prezydencji EUROSAI.

¹⁰ Więcej na temat *Strategii szkoleniowej EUROSAI na lata 2008–2011* zob. E. Miękina: *Strategia szkoleniowa EUROSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2008.

Pełniąc funkcję przewodniczącego Zarządu EUROSAI, NIK zmierza do lepszego wykorzystania w Europie dotychczasowego dorobku metodycznego INTOSAI. Wzmocnienie współpracy z tą organizacją jest także jednym z celów polskiej prezydencji.

Intencją Najwyższej Izby Kontroli – organizatora seminarium – było zapewnienie członkom EUROSAI odpowiednich narzędzi, technik i wiedzy, niezbędnych do wdrożenia standardów i wytycznych INTOSAI w poszczególnych krajach, które z kolei mogą się przyczynić do ulepszenia działań europejskich najwyższych organów kontroli i wzmocnienia ich w wypełnianiu funkcji kontrolnej.

Warto zaznaczyć, że EUROSAI to najbardziej różnorodna organizacja spośród wszystkich grup regionalnych INTOSAI, zrzeszająca organy kontroli o różnych modelach funkcjonowania, zakresach zadań i potrzebach. Organizatorzy stanęli przed niełatwym zadaniem opracowania tematyki szkolenia, która okazałaby się przydatna z punktu widzenia każdego europejskiego NOK. Odpowiednie wyważenie teorii (sesje plenarne) i praktyki (warsztaty w grupach) pozwoliło skonstruować program seminarium tak, aby sprostał on temu wyzwaniu, zgodnie z mottem INTOSAI *Experiencia mutua omnibus prodest*¹¹.

oprac. Ewa Miękina
Wydział Współpracy z Zagranicą
Departament Organizacyjny NIK

*

¹¹ „Wzajemne doświadczenia przynoszą korzyść wszystkim”.

Maria Sieklucka

**PODSTAWY PRAWNE DZIAŁALNOŚCI
IZBY OBRACHUNKOWEJ UKRAINY
W ŚWIETLE POSTANOWIEŃ DEKLARACJI Z LIMY**

Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli finansów publicznych (dalej w skrócie: *Deklaracja*) uznawana jest za podstawę działalności Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Jej przyjęcie w 1977 r. było podsumowaniem 24-letniej działalności tej organizacji na rzecz rozwoju kontroli finansów publicznych. Zawarte w *Deklaracji* zalecenia, sformułowane w wyniku współpracy i wymiany doświadczeń członków INTOSAI, są aktualne do dziś, a jej szczególne znaczenie polega na tym, że jest to pierwszy dokument, w którym zdefiniowano pojęcie niezależności najwyższego organu kontroli (NOK), jako istotnego i zasadniczego elementu efektywnego wykonywania kontroli finansów publicznych. W *Deklaracji* uzasadniono konieczność zagwarantowania niezależności NOK oraz określono warunki jej osiągnięcia. Sformułowano także pożądane relacje najwyższych organów kontroli z innymi organami państwowymi, wskazano obszar działania i zakres kompetencji oraz zwrócono uwagę na istotę ich międzynarodowej współpracy. Zapisane w *Deklaracji* wytyczne odnoszące się do niezależności funkcjonalnej, organizacyjnej i finansowej NOK stanowią gwarancję właściwego wypełnienia przez nie mandatu. *Deklaracja* nie ma charakteru obowiązującego, ale zawarte w niej zalecenia wyznaczają uznany w świecie poziom jakości przeprowadzania kontroli oraz statusu naczelnych organów kontroli i tym samym mają kluczowe znaczenie dla ich wiarygodności.

Celem niniejszego opracowania jest analiza podstaw prawnych działalności Izby Obrachunkowej Ukrainy (dalej w skrócie: Izby), to jest konstytucji Ukrainy – uchwalonej 28 czerwca 1996 r. oraz ustawy o Izbie Obrachunkowej z 11 lipca

1996 r.¹ (dalej w skrócie: ustawy) w zakresie realizacji postulowanej w *Deklaracji* gwarancji niezależności organizacyjnej, funkcjonalnej i finansowej najwyższego organu kontroli oraz jego uprawnień kontrolnych.

Do przeprowadzenia powyższej analizy i przybliżenia statusu, struktury organizacyjnej oraz kompetencji Izby skłania jej aktywność w organizacjach międzynarodowych, a także ożywiona współpraca z Najwyższą Izbą Kontroli.

Stosownie do wynikającego z ustawy² prawa do ustanowienia kontaktów z NOK innych krajów oraz organizacjami międzynarodowymi, Izba już w 1998 r. została członkiem INTOSAI, a w 1999 r. przystąpiła do Europejskiej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (EUROSAI) i aktywnie uczestniczy w pracach grup roboczych oraz komisji zarówno EUROSAI, jak i INTOSAI (na przykład Grupy Roboczej ds. Kontroli Środowiska, Grupy Roboczej ds. IT – technologii informacyjnej, Komitetu ds. Standardów Zawodowych, przewodniczy Grupie Roboczej ds. Kontroli Funduszy na rzecz Klęsk Żywiolowych oraz Katastrof). Izba jest również członkiem Rady Przewodniczących NOK Wspólnoty Niepodległych Państw – międzynarodowej organizacji powołanej w celu współpracy i wymiany doświadczeń w zakresie kontroli państwowej na terenie postsowieckim. Dodatkowo, na podstawie porozumień o współpracy, Izba utrzymuje kontakty bilateralne z kilkunastoma NOK krajów Europy i Azji. Porozumienia o współpracy przewidują między innymi: konsultacje, wymianę doświadczeń w sprawach metodyki, standardów i procedur kontroli oraz szkolenia profesjonalne i rozwój kwalifikacji personelu³.

Efektem współpracy Izby Obrachunkowej Ukrainy oraz Najwyższej Izby Kontroli, prowadzonej na podstawie umowy z 1 września 1998 r., są między innymi cztery kontrole równoległe, zakończone podpisaniem wspólnych raportów. Kontrole te dotyczyły: przejść granicznych, zabezpieczeń przeciwpowodziowych na wspólnej granicy, przemieszczania odpadów przez granice Ukrainy, Słowacji i Polski w latach 2004–2007 (1 połowa) w kontekście konwencji bażylejskiej oraz ochrony przed zanieczyszczeniami wód zlewni Bugu (w kontroli uczestniczył również NOK Białorusi). Ponadto, w czerwcu 2008 r., podczas VII Kongresu EUROSAI, NIK oraz Izba podpisały list intencyjny, w którym

¹ Sąd Konstytucyjny Ukrainy, orzeczeniem z 23.12.1997 r., uchylił kilka zapisów ustawy ze względu na brak ich zgodności z konstytucją (zmiany dot. zapisów art. 2 – Zadania Izby Obrachunkowej, art. 23 – Kontrola finansowania programów krajowych, art. 30 – Wnioski końcowe i propozycje Izby Obrachunkowej, art. 37 – Gwarancje statusu prawnego urzędników Izby Obrachunkowej). Rada Najwyższa Ukrainy dokonała 14.01.1998 r. nowelizacji ustawy z 11.07.1996 r.

² Art. 6 pkt 12 ustawy.

³ <www.ac-rada.gov.ua>

uzgodniły opracowanie i przyjęcie programu współpracy w zakresie przeprowadzenia w latach 2008–2011 kontroli równoległej dotyczącej przygotowania Polski i Ukrainy do organizacji Finałowego Turnieju Mistrzostw Europy w Piłce Nożnej UEFA EURO 2012. Szczegóły uregulowano w podpisanym przez przedstawicieli obydwu organów kontroli, 28 listopada 2008 r. w Kijowie, *Wspólnym stanowisku w sprawie współpracy*⁴. Kontrola przygotowań do organizacji EURO 2012 będzie pierwszą w historii Izby Obrachunkowej (a także NIK) zaplanowaną na tak długi okres i tak wielowątkową – obejmuje stan przygotowań w dziewięciu obszarach strategicznych wskazanych przez UEFA, prawne i finansowe warunki organizacji turnieju, w tym przeprowadzenie niezbędnych zmian legislacyjnych i zapewnienie środków finansowych, a także ustanowienie skutecznego nadzoru nad pracami przygotowawczymi.

Międzynarodowa współpraca i wymiana doświadczeń NOK jest zalecana w *Deklaracji* jako „skuteczny środek wspomagania najwyższych instytucji kontrolnych w wypełnianiu ich zadań”⁵.

Warto zwrócić uwagę, że Izba funkcjonuje w systemie organów państwowych Ukrainy od 1997 r. Do czasu rozpoczęcia przez nią działalności, doraźną (niesystematyczną) kontrolę sprawowały komisje parlamentarne, zwłaszcza stała Komisja Finansów Publicznych oraz wewnętrzne organy kontroli władzy wykonawczej. Zinstytucjonalizowanie kontroli przez powołanie organu niezależnego od władzy wykonawczej, powiązanego bezpośrednio z parlamentem i wyposażonego w odpowiednie kompetencje, uznano za niezbędne w procesie tworzenia zasad ustroju państwowego oraz transformacji gospodarczej Ukrainy⁶.

Regulacja konstytucyjna

Regulacje dotyczące Izby Obrachunkowej Ukrainy zostały ujęte w rozdziale konstytucji, poświęconym zadaniom i kompetencjom Rady Najwyższej (parlament Ukrainy). Ograniczają się one jednak tylko do stwierdzenia, że Izba kontroluje w imieniu parlamentu dochody i wydatki budżetu państwowego⁷ oraz

⁴ *Wspólne stanowisko w sprawie współpracy w zakresie przeprowadzenia kontroli równoległej, dotyczącej przygotowania Polski i Ukrainy do przeprowadzenia Finałowego Turnieju Mistrzostw Europy w Piłce Nożnej UEFA EURO 2012.*

⁵ Art. 15 ust. 1 *Deklaracji*.

⁶ Por. A. Sylwestrzak: *Izba Obrachunkowa Ukrainy*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2000, s. 109-110; *Materiały z seminarium dla kontrolerów z najwyższych organów kontroli Białorusi, Litwy, Federacji Rosyjskiej, Ukrainy i Polski*, 20-25.03.2006 r., Najwyższa Izba Kontroli, s. 155-156.

⁷ Tłumaczenie zgodne z wyciągiem z konstytucji zamieszczonym na stronie internetowej Izby. Pierwotny zapis konstytucyjny nadawał Izbie wyłącznie prawo kontroli wydatków. W wyniku zmiany art. 98 konstytucji, zatwierdzonej przez Radę Najwyższą 8.12.2004 r., kompetencja kontrolna Izby została

wymienienia wśród uprawnień Rady Najwyższej prawa powoływania i odwołania przewodniczącego i innych członków Izby⁸.

Deklaracja postuluje natomiast, by konstytucja określała tryb powołania najwyższego organu kontroli, jego stosunki z parlamentem (w tym upoważnienie i/lub zobowiązanie do przedkładania sprawozdań z działalności), stopień niezależności organizacyjnej i funkcjonalnej (postulowana jest ochrona przed jakąkolwiek ingerencją w niezależność i uprawnienia kontrolne), gwarantowała niezależność jego członków, której nie może ograniczać procedura odwoławcza, oraz regulowała zasadnicze uprawnienia kontrolne⁹.

Wskazane w *Deklaracji* gwarancje niezależności zostały określone w ustawie, która stanowi, że Izba Obrachunkowa jest „niezależnym organem kontrolnym parlamentu, kierującym się w swojej działalności konstytucją i ustawami oraz wykonującym swoje kompetencje i pełnomocnictwa zgodnie ze statutem określonym w ustawie”¹⁰. Wśród gwarancji zabezpieczenia działalności Izby ustawa, obok niezależności i legalności, wymienia gwarancję statusu prawnego jej pracowników, a także materialne i socjalne ich zabezpieczenie oraz środki finansowe na działalność Izby¹¹. W ustawie zostały również szczegółowo uregulowane relacje z parlamentem, w tym obowiązek sprawozdawczy¹².

Istotne jest, że Izba nie jest jedynym organem, któremu konstytucja nadała uprawnienia kontrolne. Mają je również: Rada Narodowego Banku Ukrainy (przeprowadza kontrolę wykonania polityki pieniężno-kredytowej), Pełnomocnik Rady Najwyższej Ukrainy ds. Praw Człowieka (kontrola przestrzegania konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela), Rada Bezpieczeństwa Narodowego i Obrony Ukrainy (koordynuje i kontroluje działania organów władzy wykonawczej w sferze bezpieczeństwa narodowego i obrony), a także Rada Najwyższa, która przyjmuje i wnosi zmiany do budżetu państwowego, kontroluje jego wykonanie, podejmuje uchwałę w sprawie sprawozdania z wykonania budżetu oraz sprawuje kontrolę działalności Gabinetu Ministrów¹³. Kompetencje kontrolne Rady Najwyższej są zatem najistotniejsze z punktu widzenia

poszerzona o kontrolę dochodów i wykorzystania środków budżetu państwowego Ukrainy. W publikacji: E. Toczek: *Konstytucja Ukrainy*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1999, treść art. 98 brzmi następująco: Izba Obrachunkowa kontroluje w imieniu Rady Najwyższej Ukrainy wykorzystanie środków z budżetu państwowego Ukrainy.

⁸ Art. 85 pkt 16 konstytucji.

⁹ Art. 5, art. 6 ust. 1-2, art. 7, art. 8, art. 16, art. 18 *Deklaracji*.

¹⁰ Art. 36 ustawy.

¹¹ Art. 36-40 ustawy.

¹² Art. 32-35 ustawy.

¹³ Art. 85 pkt 4, art. 85 ust. 13.

działalności Izby. Konstytucja nie określa zasad współpracy, wymiany informacji i zależności pomiędzy poszczególnymi organami mającymi uprawnienia kontrolne, wskazuje jedynie na zależność Izby Obrachunkowej od Rady Najwyższej.

Relacje z parlamentem

Konstytucyjny zapis o wykonywaniu przez Izbę kontroli w imieniu parlamentu, poszerzony w ustawie o stwierdzenie, że „Izba Obrachunkowa jest organem kontroli utworzonym przez Radę Najwyższą, podporządkowanym i odpowiedzialnym przed Radą oraz działającym niezależnie od innych organów państwowych”¹⁴ wskazuje na ustrojowe podporządkowanie i bezpośrednią podległość Izby parlamentowi. Oznacza także nadanie Izbie statusu pełnomocnika parlamentu w wykonywaniu przez niego funkcji kontrolnej i jest wyrazem niezależności NOK Ukrainy od władzy wykonawczej.

W świetle szczegółowych przepisów ustawy, „Rada Najwyższa kieruje działalnością Izby Obrachunkowej”, a wzajemne relacje opierają się na zasadzie „sprawozdawczości i uprawnienia parlamentu do kontroli Izby, jej Kolegium oraz pracowników w zakresie przestrzegania przez nich prawa przy wykonywaniu pełnomocnictw określonych w art. 7 ustawy oraz zadań wykonywanych przez Izbę stosownie do ustawodawstwa Ukrainy”¹⁵.

Wyrazem podporządkowania Izby parlamentowi jest okresowe zlecenie przez parlament (jednak nie rzadziej niż dwa razy do roku) odpowiedniej jego komisji analizy wyników działalności kontrolnej Izby oraz wykonania przez nią zleceń parlamentu, przekazanych w ciągu roku¹⁶.

Ustawa nakłada na Izbę obowiązek przedłożenia parlamentowi do 1 grudnia każdego roku pisemnego sprawozdania z wykonania zleceń parlamentu, przeprowadzonych kontroli oraz wykorzystania środków na jej działalność. Sprawozdanie jest następnie zatwierdzane przez parlament i zamieszczane w publikacjach parlamentarnych¹⁷. Dodatkowo Izba przedstawia mu kwartalne sprawozdanie z wykonania budżetu, w którym prezentuje informacje o dochodach i wydatkach w porównaniu ze wskaźnikami zawartymi w ustawie budżetowej oraz wskaźnikami w danym kwartale poprzedniego roku (terminy i formę sprawozdawczości wszystkich centralnych i lokalnych organów władzy wykonawczej, przedsiębiorstw, urzędów i organizacji określa Gabinet Ministrów, na wniosek przewodniczącego Izby)¹⁸.

¹⁴ Art. 1 ustawy.

¹⁵ Art. 32 ustawy.

¹⁶ Art. 33 ustawy.

¹⁷ Art. 35 ustawy.

¹⁸ Art. 22 – Kontrola wykonania budżetu państwowego Ukrainy.

Izba zobowiązana jest do zamieszczenia w planie pracy wniosków parlamentu popartych przez nie mniej niż jedną trzecią jego konstytucyjnego składu i przedłożonych zgodnie z Regulaminem Rady Najwyższej¹⁹. Natomiast poza-planowe kontrole przeprowadzane są na podstawie decyzji Kolegium Izby, podejmowanej w następstwie uchwały lub zleceń Rady Najwyższej, wniosków komisji parlamentarnych i interpelacji poselskich²⁰.

Zgodnie z ustawą, Izba współpracuje z komisjami parlamentarnymi, które na podstawie sprawozdań i informacji o wynikach kontroli przygotowują propozycje doskonalenia prawa, rozwoju systemu budżetowego i finansowo-kredytowego oraz formułują wnioski w związku z wykryciem odchyleń i naruszeń w obszarach objętych kompetencją Izby (propozycje te są następnie przedkładać parlamentowi w celu rozpatrzenia)²¹.

Ustawa przyznaje Izbie prawo przedkładania parlamentowi propozycji doskonalenia prawa²² i równocześnie zobowiązuje ją do wydawania, na zlecenie Rady Najwyższej, opinii i sporządzania wniosków do projektu budżetu, kierunków polityki budżetowo-finansowej, monetarno-kredytowej i projektów aktów prawnych w powyższym zakresie, a także opinii i wniosków do projektów krajowych programów celowych finansowanych w całości lub częściowo ze środków budżetowych, w tym projektów programów Gabinetu Ministrów oraz projektów umów międzynarodowych, które powodują obciążenie finansowe państwa. Przygotowywane przez Izbę opinie i wnioski nie mogą zawierać politycznej oceny decyzji parlamentu i organów władzy wykonawczej²³.

Występowanie Izby Obrachunkowej Ukrainy w charakterze eksperta nie zostaje w sprzeczności z treścią *Deklaracji*²⁴.

Wybór przewodniczącego, pozostałych członków Izby oraz ich status

W skład Izby, zgodnie z ustawą, wchodzi: przewodniczący oraz członkowie, którymi są: pierwszy zastępca przewodniczącego, zastępca przewodniczącego, główni kontrolerzy i sekretarz²⁵.

Wybór przewodniczącego i pozostałych członków przeprowadzany jest z zaangażowaniem wyłącznie władzy ustawodawczej, co zostało zagwarantowa-

¹⁹ W odniesieniu do propozycji i wniosków prezydenta i Gabinetu Ministrów Izba zobowiązana jest jedynie do ich rozpatrzenia.

²⁰ Art. 15 ustawy.

²¹ Art. 34 ustawy.

²² Art. 30 ustawy.

²³ Art. 27 ustawy.

²⁴ Art. 12 *Deklaracji*.

²⁵ Art. 8 ustawy.

ne konstytucyjnie. Szczegółowe regulacje dotyczące procedury kompletowania składu Izby określa ustawa.

Przewodniczący jest wybierany przez parlament w głosowaniu tajnym, po przedłożeniu kandydatury przez przewodniczącego Rady Najwyższej, na okres siedmiu lat, z możliwością wyboru na kolejną kadencję, pod warunkiem poparcia jego kandydatury większością głosów konstytucyjnego składu parlamentu. Na wniosek przewodniczącego Izby, Rada Najwyższa w takim samym trybie i również na siedmioletnią kadencję wybiera pozostałych członków Izby.

Przewodniczący oraz pozostali członkowie muszą być obywatelami Ukrainy i mieć doświadczenie zawodowe w administracji publicznej, kontroli publicznej, ekonomii, finansach bądź prawie. W odniesieniu do przewodniczącego preferowane jest wykształcenie ekonomiczne lub prawnicze. Ustawa nie wskazuje natomiast oczekiwanego kierunku wykształcenia pozostałych członków oraz innych pracowników Izby.

Przewodniczącego Izby oraz jej członków obejmuje zakaz łączenia stanowiska z członkostwem w parlamencie, rządzie, prowadzenia działalności gospodarczej, zajmowania innego stanowiska, z wyjątkiem pracy wykładowcy, prowadzenia badań naukowych oraz „innej aktywności twórczej”²⁶. Ustawa nie reguluje wprost kwestii rezygnacji z członkostwa w partii politycznej jako gwarancji apolityczności Izby.

Postulowana w *Deklaracji* konstytucyjna gwarancja niezależności zawodowej przewodniczącego i pozostałych członków najwyższego organu kontroli została ujęta w ustawie. Istotnym elementem zabezpieczenia statusu prawnego jest objęcie immunitetem, w wyniku czego wyłącznie Prokurator Generalny może wszcząć przeciwko nim postępowanie karne. Ustawa, gwarantując niezależność zawodową członkom Kolegium, równocześnie wymienia sytuacje, w których na wniosek przewodniczącego Rady Najwyższej mogą zostać zdymisjonowani przed upływem kadencji. Są to: naruszenie prawa lub nadużycie urzędu (jeśli parlament tak zdecyduje), złożenie rezygnacji ze stanowiska, długotrwała choroba utrudniająca wykonywanie obowiązków (poświadczona przez instytucję służby zdrowia), osiągnięcie wieku 65 lat. Decyzja parlamentu w sprawie dymisji w związku z wystąpieniem jednej z tych okoliczności wymaga większości głosów jego konstytucyjnego składu.

Ważnym elementem prawnych gwarancji pracowników jest karalność wszelkich prób wpływania na nich oraz na osoby działające z polecenia Izby, w tym uniemożliwianie wykonania obowiązków, próby wymuszenia podjęcia decyzji

²⁶ Art. 10 ustawy.

niezgodnych z prawem, znieważanie oraz szerzenie nieprawdziwych informacji na ich temat²⁷.

Pracowników Izby obowiązują przepisy ustawy „o służbie państwowej”. Ich płaca podstawowa jest o 30% wyższa od płacy urzędników państwowych. Przewodniczącemu Izby oraz pozostałym członkom przysługuje dodatek funkcyjny w wysokości 70% wynagrodzenia zasadniczego. Pracownicy Izby są objęci opieką medyczną, usługami sanatoryjnymi, świadczeniami socjalno-transportowymi w takim samym zakresie jak personel parlamentu²⁸.

Kolegium Izby Obrachunkowej

Zgodnie z ustawą, przewodniczący Izby wraz z pierwszym zastępcą, zastępcą, głównymi kontrolerami – dyrektorami departamentów oraz sekretarzem tworzą Kolegium, które rozstrzyga kwestie organizacyjne, z zakresu planowania pracy Izby, rozwoju metodologii kontroli i audytu, przygotowania sprawozdań i informacji o wynikach kontroli, które są przedkładane parlamentowi i jego komisjom, oraz materiały kontrolne wymagające kolegiального podjęcia decyzji. Kolegium może również rozstrzygać wszelkie kwestie, które zgodnie z art. 2 (zadania Izby Obrachunkowej) i 6 (funkcje Izby Obrachunkowej) ustawy znajdują się w zakresie kompetencji Izby.

Posiedzenia Kolegium odbywają się zgodnie z Regulaminem Izby²⁹, w obecności nie mniej niż dwóch trzecich jego składu. Kolegium podejmuje decyzje większością głosów w formie decyzji i wniosków, które podpisuje przewodniczący Izby i sekretarz.

Członkowi Kolegium przysługuje prawo odwołania się do parlamentu lub jego komisji od decyzji podjętej przez Kolegium w drodze pisemnego uzasadnienia stanowiska³⁰.

Decyzje i wnioski zatwierdzone przez Kolegium są przesyłane do organów władzy wykonawczej oraz kierownictw przedsiębiorstw, urzędów, organizacji, banków i instytucji kredytowych poddanych kontroli, w celu podjęcia przez nie działań i środków zmierzających do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, naprawienia szkód w majątku państwowym, pociągnięcia do odpowiedzialności winnych złamania prawa i niegospodarnej działalności. Ustawa, nakładając na

²⁷ Art. 37 ustawy.

²⁸ Art. 39 ustawy.

²⁹ Zgodnie z art. 17 ustawy, wewnętrzne zagadnienia dotyczące organizacji i działalności Izby, wymagania wobec pracowników, regulamin pracy i inne zagadnienia z zakresu organizacji pracy zostały określone w Regulaminie Izby Obrachunkowej, który jest zatwierdzany przez przewodniczącego Izby.

³⁰ Art. 9, art. 28 ustawy.

wymienione podmioty obowiązek powiadomienia Kolegium o podjętych środkach w określonym terminie (nie dłuższym niż 15 dni), spełnia dyspozycję art. 11 *Deklaracji*, zgodnie z którym jednostki kontrolowane mają obowiązek ustosunkowania się do ustaleń kontroli i poinformowania o tym najwyższego organu kontroli.

W sytuacji wykazania w trakcie kontroli wypadków przywłaszczenia środków (pieniężnych lub materialnych), korupcji i innych nadużyć, Izba (na podstawie decyzji Kolegium) zobowiązana jest do natychmiastowego poinformowania organów ochrony prawa i parlamentu³¹.

Zadania przewodniczącego Izby i pozostałych członków Kolegium

Do zadań przewodniczącego Izby, w świetle ustawy, należy w szczególności: zarządzanie jej działalnością, organizowanie pracy zgodnie z Regulaminem, przedkładanie parlamentowi sprawozdań z działalności, reprezentowanie Izby w parlamencie (przysługuje mu prawo udziału w obradach parlamentarnych, posiedzeniach komisji sejmowych, w tym specjalnych i innych, których przedmiotem obrad są sprawy dotyczące Izby), organach władzy wykonawczej oraz za granicą. Przewodniczący kieruje się konstytucją, ustawą oraz innymi aktami prawnymi Ukrainy. W zakresie swoich kompetencji niezależnie rozstrzyga kwestie dotyczące działalności kontrolnej, mianowania pracowników oraz zatrudnienia specjalistów o odpowiednich kompetencjach.

Pierwszy zastępca przewodniczącego w razie nieobecności przewodniczącego wykonuje jego obowiązki, z upoważnienia reprezentuje Izbę w parlamencie, komisjach sejmowych, centralnych organach władzy wykonawczej oraz za granicą.

Zastępca przewodniczącego oraz główni kontrolerzy – dyrektorzy departamentów wykonują swoje obowiązki stosownie do zatwierdzonego przez Kolegium planu pracy departamentów oraz Regulaminu³².

Sekretarz zabezpiecza funkcjonowanie Izby, koordynuje jej działalność z działalnością innych organów kontrolnych, kieruje personelem, a także spoczywa na nim odpowiedzialność za sprawy organizacyjne, informacyjne i inne, mające na celu wsparcie działalności Izby³³.

Główni kontrolerzy – dyrektorzy departamentów kierują ich pracą zgodnie z zatwierdzonymi przez Kolegium kierunkami działalności Izby i jej ustawowymi funkcjami. Samodzielnie rozstrzygają i ponoszą całkowitą odpowiedzialność za organizację i wyniki pracy podległych im departamentów. Ustawa przewiduje

³¹ Art. 29 ustawy.

³² Art. 10 ustawy.

³³ Art. 12 ustawy.

możliwość zdymisjonowania głównych kontrolerów przed upływem kadencji (z wyjątkiem rezygnacji ze stanowiska, osiągnięcia wieku emerytalnego), na wniosek Kolegium, przyjęty większością głosów konstytucyjnego składu parlamentu, w sytuacji niezadowolającego wykonywania przez nich obowiązków, złamania prawa, nadużycia stanowiska. Głównym kontrolerom przysługuje prawo udziału w posiedzeniach komisji parlamentarnych, kierownictwach centralnych organów władzy wykonawczej oraz innych organów państwowych, jak również samorządów lokalnych³⁴.

Prawa i obowiązki pracowników Izby Obrachunkowej

Ustawa gwarantuje pracownikom Izby prawo zapoznawania się z dokumentami dotyczącymi działalności finansowo-gospodarczej kontrolowanych podmiotów, żądania od kierowników jednostek kontrolowanych niezbędnych informacji, danych statystycznych, sprawozdań finansowo-rachunkowych, ustnych i pisemnych wyjaśnień w zakresie przedmiotu kontroli, a także przyznaje im nieograniczone prawo dostępu do pomieszczeń jednostek kontrolowanych oraz innych obiektów, zabezpieczania pomieszczeń kasowych, służbowych, archiwów i magazynów³⁵. Równocześnie ustawa wprowadza obowiązek wykorzystywania przedłożonych kontrolującym dokumentów i materiałów wyłącznie na potrzeby kontroli oraz obowiązek zachowania tajemnicy służbowej, pod rygorem sankcji prawnych³⁶.

Żądania pracowników Izby w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych są wiążące dla wszystkich organów władzy państwowej, przedsiębiorstw, instytucji i organizacji, niezależnie od formy własności i podporządkowania. Kierownicy i inni urzędnicy jednostek kontrolowanych są zobowiązani do stworzenia właściwych warunków pracy kontrolerom, zapewnienia technicznego wsparcia i przedłożenia żądanej dokumentacji³⁷.

Pracownicy oraz inne osoby zaangażowane przez Izbę w proces kontrolny ponoszą odpowiedzialność prawną za naruszenie tajemnicy państwowej i innej, za niewiarygodność wyników kontroli, które są przedkładane organom państwowym lub podawane do wiadomości publicznej³⁸.

Powyższe gwarancje pracowników Izby są zgodne z zaleceniami *Deklaracji*³⁹.

³⁴ Art. 11 ustawy.

³⁵ Art. 12 ustawy.

³⁶ Art. 19, art. 20 ustawy.

³⁷ Art. 13 ustawy.

³⁸ Art. 14 ustawy.

³⁹ Art. 10 *Deklaracji*.

Finansowanie działalności Izby Obrachunkowej

Środki na działalność Izby, zgodnie z art. 38 ustawy, przydzielane są bezpośrednio z budżetu państwowego; ich wysokość jest corocznie określana przez parlament i przyznawana w ramach odrębnej części budżetu. Tym samym Izba spełnia określony w art. 7 *Deklaracji* postulat niezależności finansowej, polegającej na otrzymywaniu przez najwyższy organ kontroli środków niezbędnych do realizacji jego zadań i upoważnieniu do bezpośredniego występowania o nie do organu państwowego decydującego o budżecie krajowym oraz dysponowania przyznanymi pieniędzmi w ramach wyodrębnionej części.

Działalność kontrolna

W świetle przepisów ustawy, Izba wykonuje czynności kontrolne niezależnie od innych organów państwowych, zgodnie z zasadami legalności, planowania, obiektywizmu, niezależności oraz transparentności⁴⁰.

Kompetencja kontrolna Izby obejmuje: aparat administracyjny parlamentu, organy władzy wykonawczej, Narodowy Bank Ukrainy, Antymonopolowy Komitet Ukrainy, Fundusz Własności Państwowej oraz inne organy państwowe i urzędy. Izbie przysługuje również prawo kontroli: lokalnej administracji państwowej, organów samorządu terytorialnego, przedsiębiorstw, urzędów, organizacji, banków, instytucji kredytowych, gospodarczych, ubezpieczeniowych i finansowych, w tym ich związków, stowarzyszeń i zrzeszeń, niezależnie od formy własności, a także stowarzyszeń społecznych, pozarządowych funduszy, oraz pozarządowych niekomercyjnych organizacji publicznych, w części ich działalności dotyczącej wykorzystania środków z budżetu państwowego Ukrainy⁴¹.

Istotnym uprawnieniem Izby, nadanym ustawowo, jest możliwość żądania od organów kontroli centralnych urzędów państwowych i innych organów kontroli państwowej (w tym kontroli wewnętrznej i audytu) udostępniania informacji o przeprowadzonych przez nie kontrolach i rewizjach⁴². Jeśli kontrola znajduje się w zakresie kompetencji zarówno Izby Obrachunkowej, jak i innego organu kontroli – przeprowadzana jest wspólnie, a za wiarygodność jej wyników odpowiada pracownicy Izby⁴³.

⁴⁰ Art. 1, art. 3 ustawy.

⁴¹ Art. 16 ustawy.

⁴² Ustawa wyróżnia dwa rodzaje działalności kontrolnej: kontrole i rewizje, wskazując, że mają one na celu przede wszystkim potwierdzenie prawdziwości rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz terminowości i rzetelności wzajemnych rozliczeń jednostki kontrolowanej z budżetem Ukrainy.

⁴³ Art. 26 ustawy.

Ustawa postuluje, by głównym celem kontroli sprawowanej przez Izbę była ocena: terminowości wykonania budżetu państwa; funduszy celowych (w zakresie ich wielkości, struktury i przeznaczenia); powstania i spłaty wewnętrznego i zagranicznego zadłużenia; finansowania krajowych programów: ekonomicznego, naukowo-technicznego, społecznego, krajowo-kulturowego rozwoju i ochrony środowiska; legalności udzielonych innym krajom i organizacjom międzynarodowym pożyczek oraz innych form wsparcia ekonomicznego, a także legalności i terminowości przesunięć środków budżetowych i pozabudżetowych funduszy Narodowego Banku Ukrainy oraz innych banków⁴⁴.

Zgodnie z ustawą, Izbie przysługuje prawo kontroli stosowania ustaw i uchwał parlamentarnych, wykonania budżetu państwa i finansowania programów krajowych w części dotyczącej wykorzystania środków budżetowych, a także wydatkowania przez centralne organy władzy wykonawczej środków funduszy celowych, pozabudżetowych funduszy (na zlecenie komisji parlamentarnych) i przedkładania parlamentowi wniosków w sprawie ograniczenia wydatków w tym zakresie. Kompetencja Izby obejmuje również kontrolę wydajności zarządzania środkami publicznymi przez Skarb Państwa, legalności i terminowości ich przesunięć, w tym środków funduszy celowych w Banku Narodowym oraz innych bankach i instytucjach kredytowych. Izba może udzielać konsultacji organom i urzędnikom (wybranych lub wskazanym przez parlament) w kwestiach dotyczących wydawania środków budżetowych i opracowuje dla ministra finansów propozycje pozyskiwania nowych źródeł wpływów do budżetu państwa. Kompetencja kontrolna Izby obejmuje także inwestycyjną działalność organów władzy wykonawczej, realizację decyzji parlamentarnych w sprawach pożyczek i wsparcia ekonomicznego udzielonych innym krajom oraz organizacjom międzynarodowym. Ustawowe funkcje Izby obejmują też przygotowywanie wstępnych analiz (przed rozpatrzeniem na posiedzeniach komisji parlamentarnych) sprawozdań Antymonopolowego Komitetu Ukrainy, Funduszu Własności Państwowej oraz urzędników (wybranych lub wskazanych przez parlament), dotyczących skutecznego zarządzania własnością państwową. Ustawa przewiduje również przeprowadzanie przez Izbę, na zlecenie parlamentu, kontroli wydatków poniesionych na działalność parlamentu, organów wspierających prezydenta Ukrainy oraz Gabinet Ministrów, jak też wydatków urzędów państwowych i organizacji działających za granicą a finansowanych z budżetu państwowego⁴⁵.

W związku z prawem wykonywania przez Izbę tych funkcji i zadań, jest ona upoważniona do przesyłania wyników przeprowadzonych kontroli do Gabinetu

⁴⁴ Art. 2 ustawy.

⁴⁵ Art. 6 ustawy.

Ministrów, organów władzy wykonawczej, Narodowego Banku Ukrainy, Państwowego Funduszu Własności, przedsiębiorstw, urzędów i organizacji w celu podjęcia przez nie odpowiednich środków, przekazywania petycji do parlamentu, prezydenta oraz organów władzy wykonawczej, aby pociągnięto do odpowiedzialności urzędników winnych naruszeń prawa, które spowodowały szkody materialne państwa, a także do przedkładania organom ochrony prawa i parlamentowi dokumentacji potwierdzającej wykrycie w trakcie kontroli wypadków przywłaszczenia pieniędzy, wartości materialnych oraz innych nadużyć. Izba ma również prawo włączania (na podstawie umowy) do dokonywanych przez nią kontroli – specjalistów i ekspertów innych urzędów i organizacji oraz pracowników organów kontroli państwowej, urzędów skarbowych, organów ochrony prawa.

W ustawie został szczegółowo opisany tryb przeprowadzania kontroli wykonania budżetu państwa, finansowania krajowych programów, wykorzystania kredytów i pożyczek udzielonych Ukrainie przez inne kraje, banki i międzynarodowe organizacje finansowe, a także działalności systemu bankowego⁴⁶ oraz tryb przeprowadzania kontroli i rewizji⁴⁷.

Uregulowanie w konstytucji zasadniczych kwestii dotyczących uprawnień kontrolnych Izby i szczegółowe wymienienie ich w ustawie spełnia zalecenia *Deklaracji* w tym zakresie⁴⁸.

Odmienne natomiast niż postuluje *Deklaracja* – to jest w ustawie, a nie w konstytucji – umieszczono gwarancje niezależności organizacyjnej i funkcjonalnej Izby oraz statusu prawnego jej członków. Niemniej jednak, przedstawiona analiza potwierdza zastosowanie w podstawowych aktach prawnych regulujących działalność Izby Obrachunkowej Ukrainy zaleceń zawartych w *Deklaracji*.

Maria Sieklucka

Departament Nauki, Oświaty i Dziedzictwa Narodowego NIK

⁴⁶ Uprawnienia kontrolne Izby obejmują kontrolę działalności Narodowego Banku Ukrainy, jego oddziałów oraz banków i instytucji kredytowych upoważnionych do obsługi budżetu państwa. Na podstawie wyników kontroli Izba przedkłada parlamentowi wnioski i propozycje w zakresie zabezpieczenia stabilności waluty, a także informację o działalności Narodowego Banku dotyczący obsługi zadłużenia państwowego Ukrainy. Izba corocznie przeprowadza także kontrolę środków poniesionych na działalność Narodowego Banku i przedkłada parlamentowi informację na ten temat.

⁴⁷ Kontrole i rewizje służą potwierdzeniu prawdziwości rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz terminowości i rzetelności wzajemnych rozliczeń jednostki kontrolowanej z budżetem Ukrainy.

⁴⁸ Art. 18 ust. 1

Z ŻYCIA NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI



Fot. Krzysztof Andrzejewski, NIK

91. ROCZNICA UTWORZENIA NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

Doroczne uroczystości związane z rocznicą ustanowienia Najwyższej Izby Kontroli odbyły się 8 lutego 2010 r. w Warszawie. Z tej okazji kierownictwo (na zdjęciu) oraz przedstawiciele pracowników NIK złożyli kwiaty pod pomnikami Naczelnika Państwa Marszałka Józefa Piłsudskiego oraz Prezydenta Ministrów Ignacego Jana Paderewskiego, których podpisy widnieją na dekreście z 7 lutego 1919 r., powołującym do życia Najwyższą Izbę Kontroli Państwa.

Zgodnie ze zwyczajem, uczestnicy obchodów udali się następnie na warszawskie Powązki, gdzie na grobie pierwszego prezesa NIKP – Józefa Higersbergera złożono wiązkę kwiatów. Prezes Jacek Jezierski przypomniał o jego wielkich zasługach dla Izby, a także ważnej działalności kolejnych szefów naczelnego organu kontroli państwowej.

Tradycyjnie obchody zakończyła Msza Święta w kościele św. Aleksandra na placu Trzech Krzyży, odprawiona w intencji obecnych i byłych pracowników NIK.

red.

SYGNAŁY O KSIĄŻKACH

Rafał Padrak: **Sprzedaż nieruchomości samorządowych i Skarbu Państwa na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami**, Wydawnictwo PRESSCOM, Wrocław 2010, s. 156.

Jest to studium prawnicze, poświęcone zasadom i procedurom sprzedaży nieruchomości stanowiących własność publiczną. Na podstawie przepisów autor przedstawił przebieg postępowania w tego rodzaju transakcjach, poczynając od przygotowań, aż do ich finalizacji (ogólne zasady sprzedaży nieruchomości należących do SP i JST, czynności poprzedzające sprzedaż, przetarg, rokowania po drugim przetargu, bezprzetargowa sprzedaż nieruchomości publicznych, zawarcie umowy sprzedaży oraz związane z nią obowiązki informacyjne). Oprócz wartości merytorycznych, praca ma także walory edukacyjne, może stanowić pomoc dla urzędników różnych szczebli administracji publicznej zajmujących się tymi kwestiami.

Paweł Fajgielski: **Kontrola i audyt przetwarzania danych osobowych**, Wydawnictwo PRESSCOM, Wrocław 2010, s. 262.

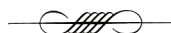
Przetwarzanie danych osobowych należy do zagadnień budzących zarówno liczne wątpliwości prawne, jak i emocje. Wiąże się nie tylko z realnym zagrożeniem poufności, integralności i prawdziwości przetwarzanych danych, lecz także z negatywną atmosferą budowaną wokół tej kwestii. Publikacja jest próbą wszechstronnego przedstawienia form oraz metod kontroli i audytu problematyki związanej z gromadzeniem i ochroną danych osobowych.

Jacek Janowski: **Administracja elektroniczna. Kształtowanie się informatycznego prawa administracyjnego i elektronicznego postępowania administracyjnego w Polsce**, MUNICIPIUM, Warszawa 2009, s. 574.

Budowanie społeczeństwa informacyjnego powoduje konieczność uzupełnienia niektórych dziedzin funkcjonowania państwa o tak zwaną administrację informatyczną. Coraz więcej informacji można bowiem uzyskać za pośrednictwem wymiany elektronicznej. Publikacja przedstawia kształtowanie się modelu elektronicznej administracji, teoretyczne koncepcje e-biurokracji, e-urzędu czy wręcz e-rządu. Autor poruszył też prawne aspekty powstawania e-administracji – kwestie informatycznego prawa administracyjnego oraz elektronicznego postępowania administracyjnego i dostępu do informacji publicznej.

Porada-Rachoń Małgorzata: **Restrukturyzacja przedsiębiorstw w procesie adaptacji do współczesnego otoczenia. Perspektywa międzynarodowa**, Wydawnictwo DIFIN, Warszawa 2009, s. 212.

Naturalnym kontekstem działalności współczesnych przedsiębiorstw są procesy globalizacyjne, integracyjne oraz gwałtownie zmieniające się warunki gospodarcze, polityczne i społeczne. Przedsiębiorca, aby sprawnie funkcjonować, musi rozumieć i przewidywać skutki tych okoliczności oraz nieustannie dostosowywać swoją firmę do wymagań rynku. Podstawowym instrumentem przystosowania jest szeroko pojęta restrukturyzacja, która w obecnych realiach ekonomicznych staje się w dobrze działających firmach procesem niemal permanentnym. Celem autorki było przedstawienie restrukturyzacji jako podstawy zarządzania przedsiębiorstwem w obliczu zmiennych uwarunkowań rynkowych. Opisała kontekst prowadzenia działalności gospodarczej, istotę zjawisk kryzysowych w przedsiębiorstwie, znaczenie wybranych instrumentów zarządzania firmą w czasie zmian. Zajęła się też różnymi aspektami restrukturyzacji, uzupełniając opis przykładami związanych z nią procesów w znanych polskich i zagranicznych przedsiębiorstwach.



Szanowni Prenumeratorzy !

Koszt zaprenumerowania „Kontroli Państwowej” na 2010 r. nie zmienił się i wynosi 72 zł (w tym VAT – stawka 0%) za 1 komplet, czyli 6 zeszytów.

Uprzejmie prosimy o wpłacanie na nasze konto należności za prenumeratę na 2010 r. oraz o jednoczesne wysłanie zamówienia do redakcji z podaniem numeru NIP i upoważnieniem do wystawienia faktury bez Państwa podpisu. Dopiero po wpłynięciu przelewu redakcja wystawi fakturę VAT z potwierdzeniem otrzymania tej wpłaty.

Terminy przyjmowania prenumeraty na 2010 r.:
I kwartał 2010 r.

Konto NIK :
NBP O/O Warszawa nr 14 1010 1010 0036 8122 3100 0000
Najwyższa Izba Kontroli,
Prenumerata „Kontroli Państwowej” na 2010 r.

SPIS TREŚCI

Plan pracy Najwyższej Izby Kontroli na 2010 rok – oprac. Ewa Faber ...	3
Elżbieta Jarzęcka-Siwik, Bogdan Skwarka – Nowelizacja ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli	27
Elżbieta Chojna-Duch – Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych	47
Miłosz Anczakowski – Audyt wewnętrzny – nowe regulacje	63
Józef E. Nowicki – „Mała” nowelizacja Prawa zamówień publicznych ...	71

USTALENIA NIEKTÓRYCH KONTROLI

Maksymilian M. Tuz – Funkcjonowanie zakładów poprawczych i schronisk dla nieletnich	86
--	-----------

RELACJE, POLEMIKI

Sławomir Czarnow – Rachunkowość a ewidencjonowanie środków publicznych. Zagadnienia wybrane	98
--	-----------

WSPÓLPRACA MIĘDZYNARODOWA

Jacek Mazur – Zagrożenia niezależności najwyższych organów kontroli	115
--	------------

Najwyższa Izba Kontroli na piętnastej konferencji państw - stron „konwencji klimatycznej” – oprac. Alicja Gruszecka 126

Seminarium na temat międzynarodowych standardów najwyższych organów kontroli. Inicjatywa szkoleniowa NIK – przewodniczącego Zarządu EUROSAI – oprac. Ewa Miękina 128

*

Maria Sieklucka – Podstawy prawne działalności Izby Obrachunkowej Ukrainy w świetle postanowień deklaracji z Limy 132

Z ŻYCIA NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

91. rocznica utworzenia Najwyższej Izby Kontroli 145

Sygnaly o książkach 146

Informacja dla Prenumeratorów 148

CONTENTS

2010 Supreme Audit Office (NIK) Workplan – prep. by Ewa Faber	3
--	---

*The article presents 2010 Polish Supreme Audit Office (NIK) Workplan adopted in November 2009 by the NIK Council to cover 96 state budget execution audits and 88 other thematic audits (among those 61 coordinated audits). 2010 Workplan also lists 15 audits initiated in 2009. Year 2010 is the second consecutive year for the NIK to continue under 2009–2011 priorities set forth by the NIK Council in the following wording: **towards an efficient and citizen – friendly state; towards an efficient state in public resources management, and Poland in the EU**. Based on the results of the analysis of possible occurrence of irregularities in particular areas of state functioning, some areas of study have only recently been modified. Analysis results reflect viewpoints shared by Directors of particular NIK audit departments and representation offices (obliged to analyze occurrence of threats in the problem areas within the respective units' material and geographical remits), by advisors to President of the NIK (as experts in particular fields), by citizens (based on the grievances and suggestions they send in to the NIK), and by public administration organs (based on the audit topics proposed for inclusion to the Workplan by the Sejm, i.e., the Lower Chamber of the Polish Parliament, the Senate, President of the Republic of Poland, President of the Council of Ministers, and the Ombudsman). At the plan construction stage recommendations towards making an economic, efficient, and effective use of available resources were also taken into account.*

Elżbieta Jarzęcka-Siwik, Bogdan Skwarka – The Amended NIK Act	27
--	----

*The Polish Parliament amended **the NIK Act**. President of the Republic of Poland, however, referred the amended Act to the Constitutional Tri-*

bunal for study and consideration of certain clauses' compliance with the Constitution. Beside many amendments designed, i. e., to make audit proceedings more efficient, regulate certain employee matters, and open way for a broader adoption by the Government of de lege ferenda recommendations presented by the NIK in management letters and publications on audit findings, the legislator also introduced some solutions which might have an adverse effect on NIK functioning. President found it unconstitutional for the Act to be amended with the articles on external audit, and stated that those might become the source of threats to the independence and self-reliance of the supreme organ of state audit. Despite of the NIK exclusive subordination to the Parliament, the articles in question commit the Speaker of the Sejm to interfere with the NIK auditing activity by way of commissioning out independent entities in order to carry out external audits of the NIK within the deadlines decided by the Speaker. The very term of external audit was not sufficiently clarified either, which contradicted the Directive on providing sufficient definitions in legal regulations, derived from the principle of the democratic state of the law.

Elżbieta Chojna-Duch – **An Attempt at Systemizing Internal Audit Related Notions and Tasks Based on the Public Finances' Act** 47

*Since January 2010 a new **Public Finances' Act** has been binding in Poland. The solutions contained therein, i. e., related to internal audit, have encouraged the author as a Monetary Policy Council (short in Polish, the RPP) member and a recent Vce-Minister of Finance, to review and systemize the notions and tasks related to internal control and internal audit. The author presents the evolution of the legal system, showing how it affected the related notions, scopes and tasks of public sector management and audit, including financial controls, internal audit, and management controls. The author concludes by way of assessing the solutions recently applied in the discussed field.*

Miłosz Anczakowski – **Internal Audit: New Regulations** 63

In the Polish legal system internal audit is not a new institution, but undergoes meaningful changes. These affect not only the very concept of internal audit, or its structures in the public finances' sector, but also the

*tasks pursued by the entities involved in the auditing activity. Under the amended **Public Finances' Act** internal audit has become strongly tied to management controls. The author presents the newly adopted solutions to assess them.*

Józef Edmund Nowicki – **The Amended Public Procurement Law** 71

*The law amending both **the Public Procurement Act** and **the Act on Costs of Court Proceedings in Civil Cases**, in force since 22 December 2009, has introduced solutions primarily aimed at opening equal bidding chances before contractors employing disabled persons, and at providing quick guarantee refunds to all those whose bids would not be selected as best, thus enabling bidders to collect their money quickly for use it in applying for other public procurements. The article broadly discusses particular clauses of the Act.*

THE SETTLEMENTS OF SOME CONTROLS

Maksymilian Michał Tuz – **Functioning of Juvenile Detention Homes and Shelters** 86

In 2009 the NIK initiated an audit of the functioning of juvenile detention homes and shelters. 66% of units, along with Ministry of Justice and two district teams for pedagogic supervision (in Polish, the OZPN) were covered by the audit. The aim of the study was to present assessments of performance by Directors and managers of the studied units of tasks related to resocializing youth by education and breeding, as well as of actions pursued by Minister of Justice towards creating favorable conditions for and supervising the performance of the said tasks. The audit was planned in consequence of numerous critical publications by the media covering the functioning of similar centers, and in particular highlighting increasing rudeness of teen-age behaviors, also to be observed in juvenile detention homes and shelters.

RELATIONS, POLEMICS

Sławomir Czarnow – Accounting and Recording Public Resources – Selected Problems	98
---	----

Accounting is the process of identifying, measuring, and passing economic data on economic entities. One type of accounting is management accounting run to serve internal needs of an entity in accordance with the rules established by the entity's management; another type is financial accounting – the focus of the article – run to meet external entities' needs in the ways strictly defined and limited by virtue of the respective legal regulations. Accounting files in the public sector (or documentation) provide the bases for generating data for publication on public incomes and expenditures, indebtedness, property, and public aid. Hence the importance of gaining familiarity with accountancy – related problems by the institutions in charge of supervising and exercising control over public resources' spending.

INTERNATIONAL COOPERATION

Jacek Mazur – Threats to the SAIs' Independence	115
--	-----

In order to correctly pursue their activity, an auditing entity must remain objective, i.e., independent from the auditees, and free from other influence. In recent years in a few European countries, however, situations have occurred, threatening or possibly threatening the SAIs' independence. Growing numbers of similar incidents accounted for the problem being considered at the Meeting of the Contact Committee of the Heads of the EU SAIs, held in Budapest on 30 November and 1 December, 2009, where the relevant joint declaration was adopted. The article presents main areas in which threats to the SAIs' independence tend to occur, as well as specific examples of situations which took place in Bulgaria (attempted takeover of the SAI's headquarters), the Czech Republic (pressure from political parties), Denmark (ill-grounded criticism for alleged one – sidedness in phrasing audit findings), and France (imposition of a non – Constitutional task).

The NIK at XV Conference of States – Parties to the Climatic Convention – prep. by Alicja Gruszecka 126

XV Conference of Parties to UN Framework Convention on Climate Change (COP 14) was held in Copenhagen between 7 and 18 December, 2009. The Conference constitutes the supreme forum of the Convention, and as such it is held by the UN on an annual basis (COP XIV took place in Poznań) in order to review the implementation of the Convention provisions and related legal instruments, as well as to make decisions towards their effective implementation. At the INTOSAI session held under the Conference NIK representatives introduced participants to the findings of the EUROSAI audit on climate change coordinated by the NIK.

Seminar on the SAIs' International Standards – prep. by Ewa Miękina 128

*In autumn 2009 in Warsaw two SAIs – the NIK presiding over the EUROSAI Governing Board and the Danish Rigsrevisionen presiding over the INTOSAI Professional Standards Committee – held a seminar on international standards followed by the SAIs; it was titled **Rising Awareness of International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)**. The seminar provided an example of synergy between the INTOSAI and her European regional group. This pilot initiative, designed to shape the model of training, may in future become a source of inspiration for other regional groups.*

*

Maria Sieklucka – Legal Bases of the Activity Pursued by the Accounting Chamber of Ukraine in the Light of the Lima Declaration 132

The Lima Declaration on the rules of public finances' auditing is recognized as the basis of INTOSAI activity. It defines the notion of the SAI's independence, proves the necessity to have it guaranteed, and defines the conditions necessary to attain it. The Declaration is not automatically binding, but the recommendations contained herein define the standards for audit quality and the SAI status recognized on a world scale, which is decisive for its key importance for the SAIs' reliability. The aim of the article

is to present an analysis of the legal bases of the activities pursued by the Accounting Chamber of Ukraine in terms of the implementation of the guarantees of the SAI's structural, functional, and financial independence and the SAI's audit authorizations, as requested by the Declaration. The attempt at performing a similar analysis and presenting the Accounting Chamber's competences is encouraged by the Chamber's activity in international organizations, as well as by her animated cooperation with the NIK.

FROM THE LIFE OF THE POLISH SUPREME AUDIT OFFICE (NIK)

91st Anniversary of Founding the NIK	145
Notes About New Books	146
Information for Subscribers	148

KOMITET REDAKCYJNY:

Zbigniew Cieślak, Jacek Jagielski, Adam Lipowski, Teresa Liszcz,
Jacek Mazur, Małgorzata Niezgódka-Medek,
Marzena Repetowska-Nyc (redaktor naczelna),
Czesława Rudzka-Lorentz, Janusz Witkowski, Marek Zająkała.

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Adres redakcji: Najwyższa Izba Kontroli, 02-056 Warszawa, ul. Filtrowa 57, Telefon: centrala NIK: (022) 444-5000; redaktor naczelna Marzena Repetowska-Nyc, p. 5011, tel. (022) 444-5311; redaktor Joanna Kulicka, p. 5013, tel. (022) 444-5401; redaktor Barbara Odolińska, p. 5012, tel. (022) 444-5781.

Prenumerata: tel. (022) 444-5781, (022) 444-5401.

Skład i łamanie: Joanna Zakrzewska.

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 14 1010 1010 0036 8122 3100 0000, Najwyższa Izba Kontroli.

Nakład 1000 egz. Papier xerox 80 g.

Druk okładek: AGAT Studio Graficzne Jerzy Burski, Warszawa.

Oddano do druku w lutym 2010 r.

Druk i oprawa: Poligrafia NIK.

