NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

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

WARSZAWA

ROCZNIK L — NUMER SPECJALNY (2) — GRUDZIEŃ 2005 R.

ISSN 0452–5027

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

SPECJALNE POSIEDZENIE KOLEGIUM NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI, POŚWIĘCONE JAWNOŚCI I PRZEJRZYSTOŚCI FINANSÓW PUBLICZNYCH

W siedzibie Najwyższej Izby Kontroli 30 listopada 2005 r. odbyło się kolejne, drugie w tym roku seminaryjne posiedzenie Kolegium NIK, tym razem na temat: „Jawność i przejrzystość finansów publicznych".

Przygotowano pięć referatów. Uczestnikami posiedzenia – poza członkami Kolegium NIK – byli zainteresowani problematyką, specjalnie zaproszeni goście z Sejmu, urzędów centralnych, uczelni i instytutów naukowych. W Kolegium udział wzięli również dyrektorzy departamentów i delegatur oraz doradcy prezesa NIK.

Prezes Najwyższej Izby Kontroli Mirosław Sekuła:

Otwieram posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli. Witam osoby, które na dzisiejsze seminaryjne posiedzenie Kolegium przygotowały referaty i wystąpienia. Witam serdecznie Pana profesora Cezarego Kosikowskiego – kierownika Katedry Prawa Gospodarczego Publicznego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, Pana doktora Ryszarda Zelwiańskiego – dyrektora Zespołu Prawa Gospodarczego, Danin Publicznych i Ochrony Praw Konsumenta w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich, Pana doktora Wojciecha Misiąga – doradcę prezesa Najwyższej Izby Kontroli, Pana doktora Adama Niedzielskiego – doradcę ekonomicznego

w Departamencie Budżetu i Finansów w Najwyższej Izbie Kontroli. Chciałbym serdecznie przywitać przybyłych na dzisiejsze posiedzenie gości. Pana marszałka Sejmu reprezentuje Pan minister Lech Czapla – zastępca szefa Kancelarii Sejmu RP. Witam Panią posłankę Teresę Piotrowską – przewodniczącą sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej, Pana posła Romana Czepe – zastępcę przewodniczącej sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej, witam serdecznie Panią minister Elżbietę Suchocką-Roguską – sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, która dodatkowo na dzisiejszym spotkaniu reprezentuje premiera Kazimierza Marcinkiewicza. Serdecznie witam Pana ministra Augustyna Kubika – głównego inspektora audytu wewnętrznego, który reprezentuje Panią minister finansów Teresę Lubińską. Witam Panią profesor Hannę Sochacką-Krysiak – kierownika Katedry Ekonomiki i Finansów Samorządu Terytorialnego Szkoły Głównej Handlowej i dziękuję Pani za obecność. Witam Pana Bogdana Cybulskiego – przewodniczącego Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, Pana Janusza Doleckiego – wiceprezesa Urzędu Zamówień Publicznych i Pana Leszka Kąska – przedstawiciela Banku Światowego w Polsce. Od dłuższego czasu mamy przyjemność na naszych seminariach gościć przedstawicieli tego banku i cieszę się z tej współpracy. Chciałbym również serdecznie przywitać dyrektorów departamentów i delegatur Najwyższej Izby Kontroli, doradców prezesa NIK oraz wszystkich przybyłych na dzisiejsze seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, którego tematem jest jawność i przejrzystość finansów publicznych.

Przechodzimy zatem do referatów. Serdecznie zapraszam Pana profesora Cezarego Kosikowskiego o wygłoszenie pierwszego referatu.

Prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski
Kierownik Katedry Prawa Gospodarczego Publicznego
Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

PRAWNE ASPEKTY REALIZACJI ZASAD JAWNOŚCI I PRZEJRZYSTOŚCI FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. Doktrynalne rozumienie zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych jest podobne zarówno w literaturze **ekonomicznej, jak i w nauce prawa.**

W pierwszym wypadku jawność finansów publicznych jest rozumiana jako „swobodny dostęp obywatela do informacji o działalności państwa w wymiarze finansowym. Pojęcie przejrzystości finansów publicznych oznacza zaś sytuację, w której: 1) reguły gospodarowania środkami publicznymi są jasno sprecyzowane; 2) system gromadzenia, przetwarzania i udostępniania danych o stanie finansów publicznych pozwala na uzyskanie pełnego, rzetelnego i zrozumiałego obrazu sytuacji finansowej państwa i poszczególnych segmentów sektora publicznego oraz wpływu funkcjonowania sektora publicznego na całą gospodarkę. [...] Kluczową kwestią jest zapewnienie przejrzystości sektora publicznego. Gdy brak jest przejrzystości finansów publicznych, to domaganie się ich jawności staje się w zasadzie bezprzedmiotowe”[1].

W literaturze **prawniczej** głosi się, że jawność finansów publicznych może mieć charakter formalny i materialny[2]. W pierwszym znaczeniu jawność oznacza jedynie różne możliwości poznania toku niektórych prac związanych z zarządzaniem finansami publicznymi oraz danych liczbowych dotyczących finansów publicznych. Natomiast jawność gospodarowania środkami publicznymi w znaczeniu materialnym oznacza możliwość poznania i zrozumienia pełnego obrazu rzeczywistości w zakresie

[1] W. Misiąg, A. Niedzielski: *Jawność i przejrzystość finansów publicznych w Polsce w świetle standardów Międzynarodowego Funduszu Walutowego*, Raport wydany przez Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, nr 29/2001, s. 5.

[2] C. Kosikowski: *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 61 i nast.

finansów publicznych dzięki stosowaniu jednolitych reguł klasyfikacji dochodów i wydatków publicznych, zasad rachunkowości i planów kont oraz jednolitej sprawozdawczości. Możliwość ta istnieje więc, gdy finanse publiczne są ukazywane publiczności w sposób jasny, szczegółowy, prawdziwy i zrozumiały.

2. Historycznie rzecz biorąc, jawność i przejrzystość finansów publicznych wyłoniły się stosunkowo późno jako rezultat odejścia od zasady utrzymywania w tajemnicy polityki finansowej panującego i stanu finansów państwa. Jeszcze w XVIII w. w Niemczech ujawnianie danych dotyczących wydatków i dochodów państwa podlegało karze za zdradę tajemnicy państwowej.

We Francji kardynał Richelieu, który przez 49 lat zawiadywał finansami państwa, tajność finansów publicznych wyjaśniał następująco: publiczną działalność finansową można porównać do nerwów ludzkich, które są głęboko ukryte i nie mogą być wystawiane na widok publiczny. W 1764 r. wprowadzono we Francji zakaz druku, sprzedaży i kolportowania dzieł i projektów dotyczących reformy finansów lub ich administracji. Uważany za protoplastę współczesnego urzędu ministra finansów francuski generalny kontroler finansów J. Colbert (1661–1683) wypowiedział zdanie znamienne dla jawności i przejrzystości finansów publicznych: „Finanse powinny być zrozumiałe dla wszystkich, lecz znane tylko nielicznym". Nie może więc dziwić to, że tajność finansów publicznych niektórzy ministrowie finansów zabierali ze sobą do grobu (np. 13 ministrów finansów we Francji zginęło w niewyjaśnionych okolicznościach, a ciała 6 z nich nie zostały nigdy odnalezione). Gdy więc w 1781 r. Necker ogłosił sprawozdanie o stanie dochodów i wydatków skarbu, to mimo wielu ułomności tego dokumentu, uchodziło ono za akt niemalże rewolucyjny.

Przejawów jawności finansów publicznych upatruje się niekiedy w praktyce sporządzania pewnych zestawień (sprawozdań) z wykorzystania danin publicznych. Stanowiły one też formę parlamentarnej kontroli działalności finansowej panującego (króla). Prowadziły również do powstawania różnego rodzaju urzędów kontroli finansów publicznych. Znacznie później doszło do utrwalenia się stałej praktyki opracowywania i uchwalania budżetu państwa oraz jego ogłaszania (dopiero w XIX w.). Już wtedy w budżecie nie ujawniano jednak wszystkich rodzajów wydatków oraz tworzono poza nim tzw. tajne fundusze dyspozycyjne. Jeśli więc jawność finansów publicznych wiązać z budżetem państwa, to jest to instytucja stosunkowo młoda. Znacznie wcześniej można doszukiwać się genezy zasady przejrzystości finansów publicznych, ponieważ prace nad techniką klasyfikowania dochodów i wydatków budżetowych były we Francji prowadzone jeszcze w XVII w.

Na przełomie XIX i XX w., pod wpływem haseł liberalizmu i demokratyzacji życia publicznego, doszło do upodmiotowienia społeczeństwa. Miejsce dotychczasowych relacji: poddany – panujący zajął układ: obywatel – państwo (reprezentowane przez jego konstytucyjne organy). Umowa społeczna, potwierdzona przepisami

ówczesnych konstytucji państwowych, wyrażała prawa i wolności oraz obowiązki obywateli, a także gwarancje ochrony prawnej przed ich naruszaniem przez państwo i jego funkcjonariuszy. Na organy władzy publicznej nałożono zaś uprawnienia i obowiązki związane z prowadzeniem publicznej działalności finansowej opierającej się na budżecie państwa. Wtedy też jawność i przejrzystość budżetu państwa uzyskały rangę zasad ustrojowych.

3. Do chwili obecnej ludzkość nie zrezygnowała z instytucji budżetu państwa. Wzbogaciła się natomiast o budżety jednostek samorządu terytorialnego. Publiczna działalność finansowa jest jednak **współcześnie** prowadzona nie tylko na podstawie budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, lecz także pozabudżetowych funduszy celowych oraz przez działalność tzw. jednostek sektora finansów publicznych, które środkami publicznymi finansują część zadań państwa i samorządu terytorialnego. Publiczna działalność finansowa jest więc organizowana, planowana, zarządzana i kontrolowana w ramach sektora finansów publicznych. Co więcej, dla państw członkowskich Unii Europejskiej dotychczasowa działalność finansowa poszerza się o finanse UE, co tworzy nową jakościowo sytuację dla sektora finansów publicznych. **Miejsce zasad publicznej działalności finansowej zajmują zasady organizacji i funkcjonowania sektora finansów publicznych, a także zasady obowiązujące w tym zakresie w Unii Europejskiej.** Przemieszczenie to dotyczy również jawności i przejrzystości finansów publicznych. Zasady te otrzymują nowe znaczenie, ponieważ inna jest funkcja w sektorze finansów publicznych. Problem tkwi jednak w tym, czy zmianę tę dostrzega również prawodawca.

Genezę i ewolucję zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych przedstawić więc można jako marsz od tajności polityki finansowej panującego poprzez ograniczoną jawność i przejrzystość budżetu państwa aż do jawności i przejrzystości sektora finansów publicznych w skali jednego państwa lub grupy państw powiązanych węzłami członkostwa w Unii Europejskiej.

4. Jawność i przejrzystość finansów publicznych spełniają liczne **funkcje**. Część z nich ma charakter **polityczny**, ponieważ **wiąże się ze sposobem sprawowania władzy publicznej w dziedzinie finansów.**

Środki publiczne w większości pochodzą od obywateli. Państwo powinno więc ujawnić, jaki jest udział obywateli w tworzeniu dochodów publicznych, a także i to, na finansowanie jakich wydatków dochody te są wystarczające. Dla obywateli, a zwłaszcza dla ich postawy w zakresie ponoszenia ciężarów publicznych, nie jest obojętne to, w jaki sposób jest rozłożony ciężar danin publicznych oraz w jaki sposób państwo gospodaruje wpływami z tego tytułu.

Obywatele chcą także wiedzieć, ile kosztuje ich utrzymanie państwa i jego aparatu oraz w jaki sposób są dzielone wydatki publiczne dotyczące także innych celów

(konsumpcja zbiorowa i indywidualna). Społeczeństwo pragnie również wiedzieć, czy aparat władzy publicznej potrafi planować, organizować, zarządzać i kontrolować gospodarowanie środkami publicznymi**. Jawność i przejrzystość finansów publicznych staje się zatem narzędziem oceny systemu sprawowania władzy publicznej**. Ocena ta jest zaś potrzebna, ponieważ to społeczeństwo dokonuje bezpośredniego lub pośredniego wyboru władz publicznych.

Jawność i przejrzystość finansów publicznych ma także **znaczenie wychowawcze**. Władzy publicznej nakazuje postępowanie uczciwe i profesjonalne oraz zgodne z interesem społecznym. Natomiast społeczeństwu pozwala na zwiększenie zainteresowania życiem publicznym i uczestnictwem w nim.

Jawność i przejrzystość finansów publicznych **jest konieczna także dla rozwoju badań naukowych oraz dla dydaktyki.** Brak wiarygodnych danych o stanie finansów państwa uniemożliwia dokonywanie trafnych ocen, analiz i diagnoz oraz podejmowanie reform społecznych i gospodarczych. Nie sprzyja rozwojowi nauki finansów publicznych i prawa finansowego oraz dydaktyce tych przedmiotów. Nie pozwala także na ocenę finansów danego państwa w skali międzynarodowej.

5. Zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych mogą być traktowane dwojako: jako **postulaty** teorii pod adresem praktyki finansowej bądź też jako obowiązujące normy prawne. W pierwszym znaczeniu postulaty jawności i przejrzystości finansów publicznych pojawiły się dość późno i odnosiły się do budżetu państwa oraz do sprawozdań z jego wykonania. Jest charakterystyczne, że w podręcznikach skarbowości postulaty te zaczęto dostrzegać w Polsce dopiero w latach trzydziestych XX w. (np. Z. Stahl w 1934 r., R. Rybarski w 1935 r.). W późniejszym czasie nauka finansów publicznych i prawa finansowego odnosiła postulat jawności i przejrzystości przede wszystkim do instytucji budżetu. Taka sytuacja ma zresztą miejsce nadal, a jedynie w nielicznych pracach wymienia się zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych.

6. W znaczeniu **normatywnym** zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych mogą być wyrażone wprost w przepisach konstytucji lub w ustawach zwykłych bądź też można je wyprowadzić z tych przepisów. Ta druga sytuacja ma miejsce częściej, zwłaszcza gdy idzie o przepisy konstytucyjne.

W **Konstytucji** RP z 1997 r., mimo iż poświęca ona odrębny rozdział finansom publicznym, nie wyrażono wprost zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych. Wyjątkiem jest przepis art.11 ust. 2, który stanowi, że finansowanie partii politycznych jest jawne. Można zatem co najwyżej wywodzić te zasady z przepisów dotyczących Rzeczypospolitej jako demokratycznego państwa prawnego (art. 2), a także z tych przepisów rozdziału X Konstytucji, które przewidują obowiązek

regulowania finansów publicznych w drodze ustawy oraz określają zakres i formy autoryzacji i kontroli ustawy budżetowej.

Natomiast w **ustawach zwykłych** spotkać można zarówno regulacje o charakterze *lex generalis* (np. ustawa o dostępie do informacji publicznej, ustawa o statystyce publicznej, ustawa o rachunkowości, ustawa o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, ustawa – Prawo prasowe, ustawa o nadzorowaniu pomocy publicznej itd.), jak i regulacje, które dotycząc jawności i przejrzystości finansów publicznych mają charakter *lex specialis* (np. ustawa o finansach publicznych).

Odrębne miejsce przypada również regulacjom zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych w aktach prawa **międzynarodowego** (np. klasyfikacja wydatków budżetowych Rady Gospodarczej i Społecznej ONZ, standardy MFW) oraz prawa Unii Europejskiej (np. przepisy TWE oraz dyrektywy organów WE).

7. Normatywne ujęcie zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych nie może ograniczać się jedynie do deklaracji władzy publicznej, iż finanse publiczne są jawne i przejrzyste. Dla osiągnięcia celów stawianych przed tym zasadami konieczne jest bowiem przyjęcie pewnych rozwiązań instytucjonalnych, gwarantujących wprowadzenie tych zasad do praktyki oraz prawidłowe ich funkcjonowanie. Brak takich rozwiązań może uniemożliwiać przestrzeganie owych zasad i tworzyć jedynie pozory ich występowania. Ważne jest zatem, aby regulacje prawne dotyczące zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych zawierały w sposób jednoznaczny takie **ustalenia**, jak te: **1) czego dotyczy i na kim spoczywa obowiązek zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych; 2) w jaki sposób obowiązek ten ma być wykonywany (formy prawne realizacji); 3) kto i w jaki sposób jest uprawniony do żądania jawności i przejrzystości finansów publicznych; 4) jakie są formy odpowiedzialności za niewykonywanie lub nieprawidłowe wykonywanie obowiązku, o którym mowa w pkt 1 i 2.**

8. Przejrzystość finansów publicznych zapewnić mogą w szczególności:

1) czytelne (zrozumiałe) i funkcjonalne zasady klasyfikowania dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów publicznych w budżecie oraz w planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych;

2) jednolite zasady rachunkowości i plany kont odnoszące się do gospodarki środkami publicznymi;

3) jednolite zasady prowadzenia sprawozdawczości w dziedzinie finansów publicznych.

Zapewnienie przejrzystości finansów publicznych wymaga, aby wymienione wyżej reguły były określone pod względem prawnym, a więc aby stały się przedmiotem uprawnień i obowiązków prawnych oraz odpowiedzialności za ich realizację.

9. W prawie polskim istnieją regulacje zasad, które mają zapewniać przejrzystość finansów publicznych. Tkwią one w przepisach ustawy o finansach publicznych (art. 16-18 oraz inne) i w przepisach aktów wykonawczych do tej ustawy. Natomiast pod względem merytorycznym ich ocena wypada różnie. O ile klasyfikacja dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów publicznych jest jednolita (por. art. 16 ustawy o finansach publicznych), o tyle **klasyfikacja budżetowa budzić może już poważne wątpliwości.**

Budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego nie są przejrzyste. Nie są to bowiem budżety zadań i programów. Budżet państwa jest przede wszystkim budżetem dysponentów części budżetowych. Nie można więc wprost wyczytać w nim, jakie są główne dochody i wydatki budżetu państwa. Podział klasyfikacji budżetowej na części jest przy tym niejednokrotnie odległy od klasyfikacji działów administracji rządowej. Jeśli na podstawie lektury ustawy budżetowej oraz uchwał budżetowych jednostek samorządu terytorialnego nie można w ogóle (lub z wielkim trudem) ustalić podstawowych danych o gospodarce środkami publicznymi, to trudno uznać, że zasada przejrzystości finansów publicznych jest realizowana. Zastrzeżenia nie dotyczą przy tym ograniczenia szczegółowości budżetu do pewnych tylko podziałek klasyfikacji budżetowej, lecz braku czytelności budżetu, w tym także podziału ustawy (uchwały) budżetowej na część artykułową i załączniki.

Jednolite zasady rachunkowości i plany kont (por. art. 17 ustawy o finansach publicznych) dotyczą tylko części podmiotów zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych (jednostek i zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych), natomiast pozostałe podmioty stosują odrębne zasady rachunkowości i posługują się odrębnymi planami kont. **Czyni to niemożliwym porównanie, a przez to także czytelność, gospodarowania środkami publicznymi w obrębie sektora finansów publicznych.**

Sprawozdawczość jednostek sektora finansów publicznych również z założenia (por. art. 18 ustawy o finansach publicznych) **nie jest jednolita**. Niesłusznie też zwana jest w odniesieniu do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych „sprawozdawczością budżetową".

Biorąc pod uwagę analizę stanu obowiązujących regulacji prawnych trzeba stwierdzić, że **nie służą one realizacji zasady przejrzystości finansów publicznych w Polsce**. Wciąż są też odległe od wzorca wynikającego ze standardów stosowanych w Unii Europejskiej (por. ESA '95).

10. W prawie polskim zasadę **jawności** finansów publicznych wyrażono po raz pierwszy wprost w ustawie o finansach publicznych z 1998 r. Potem natomiast nawiązywano do tej zasady także w innych ustawach, zwłaszcza zaś w ustawach regulujących gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego.

Pozostanie tajemnicą ustawodawcy, dlaczego formułę art. 11 ustawy o finansach publicznych z 1998 r.: **„Finanse publiczne są jawne"** zamienił w art. 12 ustawy o finansach publicznych z 2005 r. na formułę: **„Gospodarka środkami publicznymi jest jawna"**?

Obydwie ustawy definiują pojęcie finansów publicznych (art. 6 ustawy z 1998 r. i art. 3 ustawy z 2005 r.) i pojęcie środków publicznych (art. 4 ustawy z 1998 r. i art. 5 ustawy z 2005 r.). Żadna z ustaw nie zawiera natomiast definicji „gospodarki środkami publicznymi". Nie ulega jednak wątpliwości, że pojęcie to jest węższe od pojęcia finansów publicznych, chociażby przez to, iż w pojęciu gospodarowania środkami publicznymi nie mieści się ich gromadzenie oraz stan posiadania. Czy można uznać, iż są to okoliczności, których jawność nie dotyczy, skoro to od ich stanu zależy w dużej mierze finansowanie wydatków publicznych? W moim przekonaniu, zawężenie jawności do gospodarki środkami publicznymi stanowi istotny błąd ustawodawcy. **Jawność finansów publicznych dotyczy bowiem wszystkich procesów, które składają się na miano finansów publicznych i które zostały wymienione w art. 3 pkt 1-8 ustawy o finansach publicznych z 2005 r.**

11. Ustalenie, czego na podstawie obowiązujących w Polsce przepisów prawnych dotyczy obowiązek prawny zapewnienia jawności finansów publicznych, może prowadzić do mylnego wniosku, że **jawność gospodarowania środkami publicznymi ogranicza się do procesów ich wydatkowania**. Tymczasem w pojęciu wydatkowania mieszczą się także takie zjawiska, które ustawa o finansach publicznych wymienia jako odrębne, tj. finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne i zarządzanie długiem publicznym oraz zarządzanie środkami publicznymi. Jeśli zważyć na potrzebę jawności stanu środków publicznych, a zwłaszcza na konieczność przewidywania zapotrzebowania na te środki i planowania (wieloletniego i rocznego) ich gromadzenia oraz podziału w całym sektorze finansów publicznych i w jego poszczególnych fragmentach, to ograniczenie jawności do wydatkowania środków publicznych nie jest słuszne. Dlatego też, opierając się na innych przepisach ustawy o finansach publicznych (np. art. 12 ust. 3 i 4, art. 13-15) należy przyjąć, że **sformułowanie zasady jawności zawarte w art. 12 ust. 1 jest wyjątkowo niezręczne i prawdopodobnie niezamierzone, gdy idzie o ograniczenie zakresu przedmiotowego jawności finansów publicznych.**

12. Problem tkwi jednak w tym, że tych niezręczności legislacyjnych dotyczących konstrukcji zasady jawności finansów publicznych jest w ustawie o finansach publicznych znacznie więcej. Nie można przecież przyjąć, że jawność gospodarowania środkami publicznymi nie **obejmuje ogółu danych dotyczących gromadzenia, stanu posiadania i wydatkowania wszelkich środków publicznych i wszyst-**

kich podmiotów zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych. Dane te tkwią w różnych dokumentach, wśród których znajdują się: ustawa budżetowa z załącznikami, uchwały budżetowe jednostek samorządu terytorialnego, plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych, sprawozdania budżetowe i ich oceny (np. dotyczące wyników kontroli przeprowadzonych przez NIK i Sejm oraz przez regionalne izby obrachunkowe i organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego).

Danych tych, jeśli nie stanowią tajemnicy państwowej w rozumieniu ustawy z 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych, **nie można traktować selektywnie, tzn. odnosić tylko do pewnych rodzajów wydatków wymienionych w art. 12-15 ustawy o finansach publicznych, z pominięciem pozostałych wydatków i rozchodów oraz dochodów i przychodów.** Tymczasem w ustawie o finansach publicznych jest inaczej i to właśnie może stać się przyczyną niezamierzonego ograniczania jawności finansów publicznych w praktyce.

Nieporozumieniem jest także uznawanie za przejaw jawności finansów publicznych podawania do publicznej wiadomości przez jednostki sektora finansów publicznych danych wymienionych w art. 12 ust. 3 pkt 4 lit. a-c ustawy o finansach publicznych. Dane, które mają być jawne, nie mają wiele wspólnego z finansami publicznymi.

13. Pod względem **podmiotowym** obowiązek prawny dotyczący jawności finansów publicznych należy traktować szeroko, odnosząc go do **każdego, kto gospodaruje środkami publicznymi.** Mając zaś na uwadze to, że gospodarowanie środkami publicznymi dla jednych podmiotów oznacza szeroko rozumiane zarządzanie środkami publicznymi, dla innych zaś finansowanie z tych środków zadań publicznych, prawne określenie obowiązku jawności finansów publicznych musi uwzględniać odmienność ról przypisanych podmiotom zarządzającym i podmiotom gospodarującym środkami publicznymi. W konsekwencji **inaczej trzeba określić zakres obowiązków podmiotów czynnych (zarządzających środkami publicznymi) i podmiotów biernych (finansujących zadania publiczne ze środków publicznych).**

Pod względem legislacyjnym nie jest konieczne, a czasami jest wręcz niecelowe, formułowanie katalogu obowiązków w zakresie jawności finansów publicznych dotyczących różnych podmiotów w jednej ustawie (np. w ustawie o finansach publicznych), skoro przepisy innych ustaw regulują obowiązki związane z ogłaszaniem aktów normatywnych (w tym ustawy budżetowej, sprawozdania z wykonania budżetu państwa i udzielenia rządowi absolutorium, uchwał budżetowych jednostek samorządu terytorialnego oraz ich sprawozdań budżetowych). Bardziej **wskazane jest natomiast odróżnianie obowiązków podmiotów czynnych i podmiotów biernych, ponieważ one z natury rzeczy są różne. Wymogu tego nie spełniają**

tymczasem przepisy art. 12 ustawy o finansach publicznych, gdzie w sposób selektywny i chyba przypadkowy wymienia się obowiązki różnych podmiotów.

14. Istotnym elementem prawnej konstrukcji jawności finansów publicznych jest określenie w przepisach prawnych **wymaganych i dopuszczalnych sposobów oraz form realizacji tej zasady.**

Jawność finansów publicznych można zapewnić na różne sposoby, a zwłaszcza przez:

1) podawanie do publicznej wiadomości wszelkich danych i informacji związanych z gromadzeniem, posiadaniem i wydatkowaniem środków publicznych, o ile nie stanowią one informacji niejawnych;

2) publiczne wyjaśnianie celów i środków zamierzonej i prowadzonej polityki finansowej państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, a także uzasadnienie podejmowanych w tym zakresie decyzji prawotwórczych;

3) publiczne składanie sprawozdań z gospodarki środkami publicznymi oraz wynikających z nich wniosków;

4) zapewnienie zainteresowanym dostępu do wszelkiego rodzaju opracowań i materiałów zawierających informacje o gospodarce środkami publicznymi, o ile nie są objęte tajemnicą państwową lub służbową.

Każdemu z wymienionych wyżej sposobów zapewnienia jawności finansów publicznych mogą towarzyszyć różne formy realizacji. Tak więc:

Ad 1) Podawanie do publicznej wiadomości informacji może być realizowane m.in. przez:

– ogłaszanie takich dokumentów, jak: ustawa budżetowa i uchwały budżetowe jednostek samorządu terytorialnego, raporty, programy itp. dotyczące poszczególnych fragmentów publicznej działalności finansowej (np. bilans sektora finansów publicznych, strategia zarządzania długiem publicznym, przepływy finansowe z budżetem Unii Europejskiej itp.);

– opracowywanie i publikację statystyki publicznej w dziedzinie finansów publicznych (roczniki i inne materiały Głównego Urzędu Statystycznego).

Praktyka polska wskazuje tymczasem, że ogłoszeniu podlega tylko znikoma część takich dokumentów. Więcej niż skromna jest też statystyka GUS w zakresie finansów publicznych.

Ad 2) Publiczne wyjaśnianie polityki finansowej może mieć miejsce przez:

– jawność debat parlamentarnych oraz debat budżetowych w organach stanowiących jednostek samorządu terytorialnego;

– wystąpienia publiczne (radiowe, telewizyjne, prasowe itp.) przedstawicieli władzy publicznej (premiera, ministra finansów, przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego).

Z formalnego punktu widzenia wymienione formy jawności występują w praktyce polskiej, przynajmniej w zakresie wymienionym w pierwszym tiret. Gorzej jest z realizacją tych, które wymienione są w tiret drugim.

Ad 3) Publiczne składanie sprawozdań wymaga, aby wszelkie sprawozdania z gospodarki środkami publicznymi oraz dotyczące tych sprawozdań oceny i materiały kontrolne (np. Najwyższej Izby Kontroli i regionalnych izb obrachunkowych) były dostępne dla zainteresowanych, a najlepiej publikowane w dzienniku urzędowym. Jawność wymaga również poznania wniosków, jakie wyciągnięto ze złożonych i ocenionych sprawozdań (co zmieniono lub poprawiono, kto poniósł odpowiedzialność za nieprawidłowości itp.).

Praktyka nie wskazuje na jawność, a zwłaszcza dostępność publiczną sprawozdań, o których mowa wyżej.

Ad 4) Wśród materiałów i opracowań zawierających informacje i dane liczbowe o gospodarce środkami publicznymi powinny znajdować się m.in.:

– zatwierdzone plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych;

– sprawozdania z wykonania planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych;

– materiały i sprawozdania z przeprowadzonych kontroli finansowych i audytu wewnętrznego;

– sprawozdania z działalności komisji orzekających w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych;

– założenia polityki pieniężnej oraz sprawozdania z ich wykonania (Rady Polityki Pieniężnej);

– sprawozdania z działalności Najwyższej Izby Kontroli i Narodowego Banku Polskiego.

W praktyce polskiej jawność wymienionych dokumentów nie jest pełna.

Przepisy art. 12-15 ustawy o finansach publicznych selektywnie wskazują na sposoby i formy realizacji jawności gospodarowania środkami publicznymi. Przez to też w gruncie rzeczy nie czynią zadość stawianym oczekiwaniom. W praktyce jest jeszcze gorzej.

15. Aby przestrzeganie zasady jawności finansów publicznych nie było fikcją, konieczne jest również uregulowanie prawne kwestii **podmiotów uprawnionych do dostępu do informacji publicznej w zakresie finansów publicznych oraz sposobów realizacji ich uprawnień.**

W odniesieniu do pierwszej kwestii, w ustawie o finansach publicznych wymienia się tylko jedną grupę uprawnionych do dostępu do pewnych dokumentów i informacji (patrz art. 12 ust. 3 pkt 5 – radni). Nie wymienia się natomiast innych grup uprawnionych, co pozwala przyjąć, że są nimi wszyscy zainteresowani. Taka interpretacja jest zgodna z art. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej, na mocy

którego – **każdemu przysługuje, z zastrzeżeniem ograniczeń przewidzianych w ustawie o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych, prawo dostępu do informacji publicznej. Od osoby wykonującej to prawo nie wolno żądać wykazania interesu prawnego lub faktycznego.**

Zgodnie z przepisami ustawy o dostępie do informacji publicznej, udostępnianie informacji publicznych następuje w drodze: 1) ogłaszania informacji publicznych, w tym dokumentów urzędowych, w Biuletynie Informacji Publicznej; 2) udostępniania na wniosek bądź też w drodze wyłożenia lub wywieszenia w miejscach ogólnie dostępnych bądź przez zainstalowanie w takich miejscach.

Ustawa przewiduje także administracyjny tryb postępowania dotyczący odmowy udostępnienia informacji publicznej, jeśli jej udostępnienia żądano na podstawie złożonego wniosku. Zakłada również wydanie w tej sprawie decyzji administracyjnej, od której służy odwołanie bądź też złożenie wniosku o ponowne rozpatrzenie wniosku. Po wyczerpaniu tych środków możliwe jest uruchomienie postępowania przed sądem administracyjnym. Natomiast podmiotowi, któremu odmówiono prawa dostępu do informacji publicznej ze względu na wyłączenie jej jawności z powołaniem się na ochronę danych osobowych, prawo do prywatności oraz tajemnice inna niż państwowa, służbowa, skarbowa lub statystyczna, przysługuje prawo wniesienia powództwa do sądu powszechnego o udostępnienie takiej informacji.

16. Problem odpowiedzialności podmiotów obowiązanych do przestrzegania jawności i przejrzystości finansów publicznych nie ma odrębnych rozwiązań, od tych, które dotyczą odpowiedzialności za zarządzanie finansami publicznymi i gospodarowanie środkami publicznymi. Przypomnijmy, że jest to odpowiedzialność zróżnicowana ze względu na podmioty oraz zakres ich kompetencji, a także ze względu na dobór sankcji. W odniesieniu do podmiotów zarządzających finansami publicznymi wchodzi w grę przede wszystkim odpowiedzialność ustrojowa i służbowa. Natomiast w odniesieniu do podmiotów gospodarujących środkami publicznymi jest to przede wszystkim odpowiedzialność służbowa (dyscyplinarna).

Wnioski końcowe

Prawo polskie (Konstytucja RP, ustawa o finansach publicznych) wadliwie odnosi się do zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych, ponieważ nie traktuje ich jako zasad konstytucyjnych oraz nie określa w pełni zakresu przedmiotowego i podmiotowego obowiązków z nich wynikających, jak i form ich realizacji. Nie służy przez to praktyce.

W praktyce polskiej przestrzeganie zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych ma dalece niepełny wymiar oraz powierzchowny (częściowy) charak-

ter. Nie można więc twierdzić, że w praktyce polskie finanse publiczne są jawne i przejrzyste.

Jawność i przejrzystość finansów w Polsce wymaga nowych regulacji prawnych, które rozwiną szczegółowo postanowienia zawarte w ustawie o dostępie do informacji publicznej, odnosząc się do sektora finansów publicznych, nie zaś tylko do budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Regulacje te powinny uwzględniać standardy międzynarodowe i unijne. Nowe regulacje powinny znaleźć się w ustawie o finansach publicznych, ale inaczej i znacznie szerzej niż obecnie.

Doc. dr Ryszard Zelwiański
Dyrektor Zespołu Prawa Gospodarczego,
Danin Publicznych i Ochrony Praw Konsumenta
w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich

PRZEJRZYSTOŚĆ PRAWA PODATKOWEGO JAKO REALIZACJA ZASADY ZAUFANIA OBYWATELI DO PAŃSTWA I PRAWA

1. Pojęcie finansów publicznych jest przez różnych autorów przedstawiane w różny sposób. Dla jednych oznacza przede wszystkim zasoby pieniężne gromadzone i wydatkowane przez państwo i samorząd terytorialny, dla innych to fragment stosunków społecznych dotyczących gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, jeszcze inni utożsamiają finanse publiczne z działem prawa regulującego prawa i obowiązki w zakresie gromadzenia i wydatkowania publicznych środków pieniężnych[1].

Finanse publiczne obejmują dochody publiczne i wydatki publiczne. Dochody publiczne to w szczególności podatki, opłaty i cła (w art. 217 Konstytucji RP określone jako daniny). Podatek stanowi kategorię ekonomiczną i jednocześnie jest pojęciem i instytucją prawnofinansową. Prawo finansowe określa zarówno samo pojęcie podatku, jak i jego miejsce wśród innych dochodów publicznych oraz elementy podatku[2].

Przyjmuje się, że jako pierwszy usystematyzował zasady podatkowe Adam Smith (1723–1790), który w swoim dziele „Dociekania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów" sformułował cztery zasady: równość, pewność, taniość i dogodność.

---

[1] Por. C. Kosikowski: *Finanse publiczne,* zbiór wykładów wygłoszonych w Wyższej Szkole Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego w Warszawie w 2003 r.; por. także T. Dębowska-Romanowska: *Istota i treść władztwa finansowego. Samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, wyd. TK 1999, s. 345 i dalsze.

[2] Por. W. Wójtowicz, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, praca zbiorowa, wyd. 2002 r., s. 119.

Zasady te mają także i dzisiaj istotne znaczenie w systemach podatkowych. Z kolei Adolf Wagner zasady podatkowe podzielił na cztery grupy: zasady sprawiedliwości (powszechność i równość), zasady gospodarcze (nienaruszalność majątku), zasady fiskalne (wydajność i elastyczność) i zasady techniczne.

Systemy podatkowe państw totalitarnych w niniejszym wystąpieniu pomijam.

Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych[3] stanowi obowiązek realizowania zasady jawności w sposób wskazany w art. 11. Przejrzystość finansów publicznych prof. Cezary Kosikowski określa jako „rozwinięcie wymogów jawności"[4]. Nowa ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (jeszcze nie opublikowana) obowiązek zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych wysuwa na pierwsze miejsce (art. 1 pkt 1), nadając im szczególną rangę (art. 12).

Jawność i przejrzystość wyraża się także w dostępie do informacji o finansach publicznych, co reguluje ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej[5].

W komentarzach do ustawy o finansach publicznych, a także w podręcznikach z zakresu finansów publicznych oraz prawa podatkowego zasadzie „przejrzystości" – o której stanowi art. 11 ustawy (obecnie art. 12) – poświęca się nie zawsze dostatecznie wiele miejsca, choć „przejrzystość" w znaczeniu materialnym oznacza możność poznania i zrozumienia obowiązujących regulacji prawnych, a zrozumienie, które jest podstawą prawidłowego wykonywania prawa, jest możliwe jedynie wówczas, gdy przepis prawa jest sformułowany w sposób przejrzysty (jasny), szczegółowy i zrozumiały.

W państwach Unii do oceny stopnia przejrzystości finansów publicznych stosuje się międzynarodowe standardy zawarte w dokumentach Międzynarodowego Funduszu Walutowego, na podstawie których powstały standardy przejrzystości fiskalnej określone przez OECD. Podziela się przy tym pogląd, że jawność i przejrzystość finansów publicznych jest jednym z filarów systemu demokratycznego.

Problematyką „przejrzystości prawa", w tym prawa finansowego, a w szczególności przejrzystością prawa podatkowego zajęła się nauka o tworzeniu prawa oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w toku badania zgodności z Konstytucją RP znacznej liczby aktów prawnych regulujących nakładanie danin publicznych, a także orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (przykładowo uchwała z 12 marca 2001 r., sygn. OPS 14/00) o zasadach przyzwoitej legislacji.

2. Jak trafnie zauważa prof. R. Mastalski, „prawo podatkowe reguluje ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy państwem a jednostkami, co bez wątpienia daje podstawę do zaliczenia ich do stosunków społecznych

---

[3] T.j. DzU z 2003 r., nr 15, poz. 148, ze zm.

[4] Por. C. Kosikowski: *Prawo finansowe. Część ogólna*, wyd. 2003 r., s. 44.

[5] DzU nr 112, poz. 1198, ze zm.

w sferze finansów publicznych. Polityka legislacyjna w prawie podatkowym jest niewątpliwie częścią polityki finansowej państwa i w tej mierze występują daleko idące związki pomiędzy prawem podatkowym a innymi systemami prawa finansowego.

Finanse publiczne spełniają obecnie trzy podstawowe funkcje – alokacyjną, dystrybucyjną i stabilizacyjną. Oczywiste jest, że dla realizacji tych funkcji wykorzystywane są również podatki. Ustalając i realizując politykę finansową organy państwa posługują się podatkami łącznie z innymi instrumentami tej polityki, dobierając je w zależności od założonego celu oraz sposobu jego realizacji. Bliskie są zwłaszcza powiązania w tym względzie pomiędzy polityką podatkową i polityką budżetową. Wysokość środków pieniężnych niezbędna do zaspokajania potrzeb publicznych poprzez budżet wpływa bowiem w znacznej mierze na kierunki polityki podatkowej. Istotne w tej mierze jest również, czy potrzeby zbiorowe zaspokajane są bezpośrednio przez budżet, czy też system ulg i zwolnień podatkowych. Można bowiem na przykład wydatki państwa na cele wyższej użyteczności publicznej finansować albo przez dotacje celowe z budżetu, albo też wykorzystując do tego celu instytucję ulg lub zwolnień podatkowych"[6].

To, że prawo podatkowe charakteryzuje się swoistą techniką prawną, dość daleko odbiegającą od techniki stosowanej przy tworzeniu innych norm prawnych, nie zwalnia ani projektodawców tych przepisów (chodzi przede wszystkim o ministra finansów), ani też ustawodawcy od tworzenia prawa przejrzystego. Przejrzystość ma szczególne znaczenie właśnie dla prawa podatkowego.

Nie powinno więc budzić wątpliwości to, że prawo regulujące daniny publiczne i stanowiące podstawę dochodów publicznych powinno charakteryzować się nie tylko jawnością (być powszechnie dostępne), ale w szczególności przejrzystością uregulowań. Zasada jawności i przejrzystości powinna przyświecać zarówno sejmowi ustawodawczemu przy uchwalaniu ustaw podatkowych, jak i ministrowi finansów przedstawiającemu projekty ustaw i wydającemu rozporządzenia z upoważnienia ustawy, regulujące materię podatkową. Nie stoi temu na przeszkodzie zasada tajemnicy skarbowej, obejmuje ona bowiem – w zasadzie – przychody i wydatki podatnika oraz tajemnice produkcji i obrotu ujawniane w czasie zeznań podatkowych i kontroli podatkowej.

Gdy jednak analizujemy problem „przejrzystości prawa podatkowego" dostrzegamy, iż zasada ta w polskim prawie podatkowym jest lekceważona. Narusza to elementy demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP).

---

[6] Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 2001 r., s. 23.

3. Przez pojęcie „przejrzystości" rozumie się w szczególności: „jasność, wyrazistość i zrozumiałość", a także „przezroczystość i ażurowość", „łatwość do odgadnięcia, odczytania czy zrozumienia"[7]. Są to cechy, których w obowiązującym polskim prawie podatkowym dopatrzeć się trudno. I nie tylko z powodu stopnia trudności samego przedmiotu. Niedopuszczalne poczynania legislacyjne spowodowały, że obowiązujące prawo podatkowe stało się dla podatników – w znacznym zakresie – nieczytelne.

Wedle diagnozy prof. R. Mastalskiego, „W prawie podatkowym kształtowanym od początków lat 90. przez różnorodne czynniki faktyczne, społeczne i ekonomiczne trudno znaleźć myśl przewodnią łączącą podatki w uporządkowaną całość, co powoduje, że funkcjonuje swoisty konglomerat podatkowy, a nie system podatkowy"[8]. Nie jest to pierwsza i jedyna tego rodzaju opinia.

Polskie prawo podatkowe przybrało rozmiary monstrualne. Zmiany poszczególnych ustaw stanowiących daniny publiczne były – z reguły – dokonywane przy uchwalaniu kolejnego budżetu państwa (tzw. ustawy okołobudżetowe) jako poszukiwanie dodatkowych dochodów państwa. Do tego dodać należy różne zmiany wprowadzane z inicjatywy poszczególnych posłów, reprezentujących różnorodne grupy interesów wyborców.

Dostosowywanie polskiego prawa podatkowego do wymagań prawa unijnego odbywało się zbyt często na zasadzie „uzupełnień" bądź „wstawek", a nie zmian systemowych.

Stałe „reperowanie" ustaw podatkowych, coraz większe ich rozbudowywanie i uszczegółowianie, żonglowanie ulgami podatkowymi w poszukiwaniu wpływów do budżetu – przy jednoczesnej nieudolności legislacyjnej i nieliczeniu się z zasadami tworzenia prawa, a także nieprzestrzeganie wymagań wzorców konstytucyjnych zawartych w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP spowodowało, że przepisów obowiązującego aktualnie prawa podatkowego nie jest w stanie pojąć przeciętny podatnik[9].

Już w 1994 r. prof. Apoloniusz Kostecki przestrzegał, że polskie ustawodawstwo podatkowe stanowi przedmiot ciągłego eksperymentowania, co prowadzi do destabilizacji zarówno jego przepisów, jak i sytuacji ekonomicznej jego adresatów.

---

[7] Por. *Słownik języka polskiego*, pod red. prof. W. Kopalińskiego.

[8] Por. R. Mastalski: *Reformy prawa podatkowego nie da się uniknąć*, „Rzeczpospolita" z 11.03.2005 r., nr 59; wcześniej: *Podstawowe założenia reformy polskiego systemu podatkowego,* „Przegląd Podatkowy" 2003 r., z. 3; por. także: I. Lipowicz: *Legislator w dżungli przepisów*, rozmowa, „Rzeczpospolita" z 22/23.10.2005 r.; A. Zoll: *Trzeba oczyścić prawo*, rozmowa, „Rzeczpospolita" z 10/11.11.2005 r.; K. Bochenek: *Twórzmy prawo jasne i zrozumiałe*, „Rzeczpospolita" z 3.11.2005 r. i inni.

[9] Na ten temat por. R. Zelwiański: *O potrzebie przeprowadzenia reformy prawa podatkowego,* [w:] Księga jubileuszowa Jerzego Świątkiewicza, Warszawa 2005, s. 166 i dalsze.

Przyczyn nadmiernej zmienności polskiego prawa podatkowego należy doszukiwać się w zbyt dużym wpływie na jego kształt określonych, często doraźnych orientacji politycznych, w tendencjach do zbyt kazuistycznego ujmowania ustawowych przepisów podatkowych, w nadmiernym fiskalizmie powodowanym „potrzebami budżetu", w nieprzewidywaniu skutków wprowadzanych rozwiązań, a także w braku dbałości o odpowiednią precyzję sformułowań pierwotnych aktów normatywnych, co w konsekwencji powoduje potrzebę ich korekty, dyktowaną źle rozumianym postulatem „doskonalenia" prawa podatkowego, które właśnie w wyniku zbyt często dokonywanych zmian ulega swoistej erozji i staje się niezrozumiałe. Wymienione przyczyny potęgują się w wypadku nadużywania w parlamencie trybu pilnego w pracach nad ustawami podatkowymi. Także prof. Bogumił Brzeziński w 1999 r. trafnie wskazywał, iż polskie prawo podatkowe trapione jest przypadłością zwaną w medycynie *elephantiasis* i innymi; jak dotąd nie wypracowano terapii, a nawet nie postawiono diagnozy powstałej sytuacji. Prawo to zdaje się łączyć negatywne cechy różnych modeli legislacji podatkowej, tj. dużą szczegółowość ze stosunkowo niskim stopniem pewności sytuacji adresata norm prawnych[10].

Nie ma potrzeby dowodzić, że prawo niezrozumiałe dla obywatela i stwarzające stan niepewności nie może być „przejrzyste" – zarówno w semantycznym, jak i ustawowym znaczeniu.

Podatek, a więc i proces legislacyjny wiąże się stale z polityką. Jak trafnie pisał prof. Andrzej Gomułowicz, „podatek jest politycznym problemem władzy, a decyzja rozłożenia ciężarów podatkowych trafia z reguły do rąk aktualnej większości politycznej w parlamencie"[11]. Ale prędzej czy później polityk zaczyna pracować nad stworzeniem systemu jakiego oczekuje elektorat, choćby ten system miał być złudą finansową. Tak więc za sprawą polityka system podatkowy staje się coraz bardziej skomplikowany, co powoduje, iż korzyść z niego odnoszą tylko niektórzy, dobrze zorientowani w problematyce skutecznego „omijania podatków"[12]. Takiemu prawu należy przeciwstawić się z całą mocą. Prawo jest bowiem nadrzędne nad polityką.

Niech mi więc wolno będzie przypomnieć fragment uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 lutego 1992 r. (sygn. K. 14/91): „W państwie prawnym prawo jest zjawiskiem w dużym stopniu autonomicznym względem państwa jako organizacji urzeczywistniającej określone zadania polityczne i nie powinno ono służyć urzeczywistnianiu celów politycznych czy gospodarczych w sposób, który może zdeprecjonować rolę prawa i jego społeczną akceptację. Posługiwanie się

[10] Por. A. Kostecki: *Opinia w sprawie zmian niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku od osób prawnych*, Kraków 22.10.1994 r., na prawach rękopisu; por. także B. Brzeziński: *O idei upraszczania prawa podatkowego*, [w:] Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, op. cit., s. 342-343.

[11] Por. A. Gomułowicz: *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, op. cit., s. 369 i dalsze.

[12] Por. A. Gomułowicz, op. cit.

prawem jako instrumentem realizacji celów gospodarczych, w tym w sytuacjach trudności gospodarczych, wymaga przestrzegania obowiązujących, konstytucyjnych zasad tworzenia prawa".

Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest – jak zauważa w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny – w swoisty sposób „zrównoważona" istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności zasad przyzwoitej legislacji. Zasady te stanowią realizację ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa (art. 2 Konstytucji RP).

4. Nie może budzić wątpliwości, że naruszenie zasad przyzwoitej legislacji pozostaje w dysharmonii z zasadą zaufania obywatela do państwa, zasadą sprawiedliwości społecznej i nierealizowaniem zasad przejrzystości i pewności prawa. Nieprzestrzeganie tych zasad narusza zasady ładu publicznego[13].

Prawo podatkowe, które wywołuje stale rozbieżne interpretacje urzędników skarbowych i które nie może być wykonywane bez stałych interpretacji jego przepisów dokonywanych przez ministra finansów oraz – w indywidualnych sprawach – przez urzędy i izby skarbowe, w trybie art. 14 §1-3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa i obecnie także art. 10 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej[14] – jest prawem nieprzejrzystym. Jest więc prawem złym i wymaga zmiany.

Wprowadzenie wydawania interpretacji przepisów zawartych w ustawach podatkowych przez organy administracji podatkowej, ogłoszone jako „sukces" na drodze do jednolitości orzecznictwa podatkowego, pokazuje jednocześnie w jakim stopniu przepisy prawa podatkowego są niejasne i w związku z tym niejednolicie rozumiane przez podatników i przez urzędników skarbowych. Przepis ustawy stanowiący, że „udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego [...] następuje w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie" (art. 14a §4 Ordynacji) – jest dziwolągiem procesowym[15].

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r. (sygn. akt K. 4/03) Trybunał stwierdził, że od początku funkcjonowania instytucji „interpretacji prawa podatkowego" nie może ona być zaliczana ani do kategorii źródeł prawa, ani też uznawana za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Wykładnia urzędowa nie może być też podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli ani innych podmiotów prawa. Wykładnia urzędowa pozostająca poza systemem źródeł prawa powszechnie obowiązującego nie mieści się też w systemie źródeł prawa wewnętrznego, o jakim mowa w art. 93 Konstytucji. Izby i urzędy skarbowe to nie „jednostki

[13] M.in. wyrok TK z 5.10.1999 r., sygn. U.4/99.

[14] T.j. DzU z 2005 r., nr 8, poz. 60, z dalszymi zmianami wprowadzonymi niemal natychmiast po ogłoszeniu jednolitego tekstu tej ustawy oraz DzU nr 173, poz. 1807, ze zm.

[15] Por. R. Zelwiański: *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo" 2005 r.

organizacyjne podległe ministrowi" w zakresie postępowania podatkowego i czynności sprawdzających. Przede wszystkim jednak wykładnia ta nie może być traktowana tak jak prawo. Poglądy powyższe, sformułowane jeszcze pod rządami art. 14 Ordynacji podatkowej w jego poprzednim brzmieniu, zachowują pełną aktualność także w odniesieniu do zaskarżonego art. 14 §2 tej ustawy.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, kwestionowana regulacja Ordynacji podatkowej, także przy uwzględnieniu jej „normatywnego otoczenia", nasuwa istotne zastrzeżenia co do zachowania wskazanych wyżej wymagań. Przede wszystkim wątpliwości budzić musi rzeczywisty zakres i charakter jej oddziaływania normatywnego na adresatów przepisów prawnopodatkowych. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, oddziaływanie to jeszcze bardziej uwidacznia się przy uwzględnieniu treści art. 14 §3 Ordynacji podatkowej. Przepis ten, stanowiąc rozwinięcie gwarancyjnej roli samej instytucji ujednolicania linii orzeczniczej organów podatkowych, świadczy jednoznacznie, iż interpretacje ministra finansów są jednym z elementów normatywnej podstawy rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników. Normatywne oddziaływanie treści interpretacji nie ogranicza się jedynie do sfery wewnętrznej, o której mowa w art. 93 ust. 1 Konstytucji. Przeciwnie, interpretacja ta kształtować może treść decyzji oddziałujących bezpośrednio na prawa podatnika.

Wprowadzony system interpretacji „rozgrzesza" nieprzejrzystość prawa podatkowego, jednocześnie komplikując je jeszcze bardziej. Przejrzystość, jasność i czytelność prawa zostaje bowiem uzależniona od interpretacji przepisu dokonanej przez organ skarbowy.

Interpretacje, o których mowa powodują, że organ odwoławczy w postępowaniu podatkowym traci swobodę orzekania, interpretacja jest bowiem „powszechnie obowiązująca".

Gdyby jednak organ skarbowy wydał błędną interpretację zobowiązania podatkowego, to podatnik za okres „obowiązywania" tej interpretacji nie byłby zobowiązany – w myśl art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – do ponoszenia ciężaru podatkowego, co jest oczywiście błędne. O obowiązku podatkowym stanowi ustawa, a nie jej interpretacja. Treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., omawiającego krytycznie instytucję interpretacji prawa podatkowego, która wprawdzie podatnika „nie wiąże", ale która „wiąże organy podatkowe" została przez ministra finansów, jako projektodawcę, i przez Sejm RP – zlekceważona w opracowanej przez resort nowelizacji Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o działalności gospodarczej[16].

[16] Por. C. Kosikowski: *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej – komentarz*. Autor pisze: „Art. 10 ust. 1 i 3 jest zbędny, natomiast art. 10 ust. 2 jest wadliwy [...]. Zdaniem Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów, wyrażonym w opiniach z 19.12.2003 r. i 29.11.2004 r., przepis art. 10 pozostaje w jaskrawej sprzeczności z konstytucyjnymi podstawami opodatkowania, w szczególności zaś z wynikającymi z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Tylko ustawa, nie zaś urzędowa interpretacja, może kształtować obciążenia podatkowe".

5. Przeciętny polski podatnik nie zdaje sobie sprawy z mnogości aktów prawnych stanowiących prawo daninowe.

Komputerowe systemy prawne typu „Lex-Omega" czy „Legalis" wyliczają kilkaset aktów prawnych opublikowanych w Dzienniku Ustaw i Monitorze Polskim zawierających przepisy z zakresu prawa podatkowego.

Aktualne prawo daninowe to przede wszystkim 12 ustaw określających publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenia pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych, ustawa – Prawo celne oraz 2 ustawy określające postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające, a także prawa i obowiązki podatników, płatników i inkasentów tudzież uprawnienia i obowiązki pracowników organów podatkowych i uprawnienia pracowników kontroli skarbowej (łącznie z uprawnieniami do stosowania środków i metod operacyjnych).

Dodać do tego należy wiążące dyrektywy Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej[17], różne dalsze akty ustawowe regulujące obowiązki podatnika oraz rozporządzenia ministra finansów w sprawie wykonywania poszczególnych ustaw podatkowych (przykładowo rozporządzenie ministra finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług[18], zawierające 42 rozbudowane paragrafy uzupełniające regulację ustawową, a sama ustawa ma 176 artykułów).

Niemal każda z tzw. ustaw podatkowych zawiera od kilku do kilkunastu upoważnień dla regulacji podustawowej. Upoważnienia te najczęściej nie spełniają wymagań wzorca art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (zdanie drugie) stanowiącego, że upoważnienie powinno określać „zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu". Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego głosi jednoznacznie, że nie mogą to być wytyczne ogólne mogące mieć zastosowanie do każdego upoważnienia ustawowego.

Mimo niebudzącego wątpliwości wzorca konstytucyjnego, ustawodawca treść wytycznych dotyczących aktu podustawowego (dotyczy np. art. 41 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług) określa następująco: „Uwzględniając:

- specyfikę obrotu niektórymi towarami i świadczeniami,
- przebieg realizacji budżetu państwa,
- przepisy Wspólnoty Europejskiej".

Są to „wytyczne", które mogą być zastosowane do upoważnienia ustawowego w każdej niemal materii. W ten sposób minister właściwy do spraw finansów publicznych otrzymuje upoważnienie do regulacji podatków „według swojej oceny". Wyłączność ustawowa przewidziana w art. 217 Konstytucji RP staje się fikcją.

---

[17] Dotyczy w szczególności I Dyrektywy VAT (67/227EEC), VI Dyrektywy VAT (77/388/EEC), VIII Dyrektywy VAT /79/1072/EEC) oraz XIII Dyrektywy VAT (86/560EEC).

[18] DzU nr 98, poz. 970, ze zm.

6. Treść ustaw podatkowych w swojej większości jest zaprzeczeniem zasad poprawnej legislacji. Dziesiątki razy nowelizowane (np. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych już po opublikowaniu jednolitego tekstu w 2000 r. była 55 razy poprawiana w mniejszym lub większym zakresie; ustawa o podatku od towarów i usług – 35 razy itd.) – stały się nieczytelne. Niemal każda zmiana powodowała, że ich tekst stawał się obszerniejszy. Zjawisko to prof. S. Wronkowska określiła jako „lawinę nowelizacji", pisząc jednocześnie, że „podstawą dobrej legislacji jest poczucie odpowiedzialności tych, którzy prawo tworzą, jeśli ich wola nie ulegnie pokusie 'wyzwalania się' z reguł rzetelnej legislacji dla realizacji swoich partykularnych celów"[19].

Naruszenie zasad przyzwoitej legislacji to – zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego – naruszenie wzorca art. 2 Konstytucji RP stanowiącego, że Rzeczpospolita jest demokratycznym państwem prawnym; to naruszenie fundamentu polskiego ładu konstytucyjnego, zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, zasady pewności prawa i zasady bezpieczeństwa prawnego[20].

Wśród zasad wyprowadzanych z treści art. 2 Konstytucji należy wymienić zasadę określoności prawa, która nakazuje, aby przepisy prawne były sformułowane w sposób na tyle jasny (przejrzysty), by adresat mógł bez trudności zrozumieć konsekwencje swojego postępowania[21].

Stosowanie przepisów niejasnych i niejednolitych musi być traktowane jako naruszenie zasady państwa prawnego. Za naruszenie tej zasady należy np. uznać uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiają dowolną interpretację[22].

Tego rodzaju wadliwe akty prawne mogą – i powinny – być skarżone do Trybunału Konstytucyjnego jako naruszające zasady państwa prawnego.

Przyzwoita legislacja to wyraz lojalności państwa wobec jego obywateli, która wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, aby nie stawało się ono swoistą „pułapką dla obywatela" i która pozwala obywatelowi układać swoje sprawy w zaufaniu do państwa[23].

Poprawna legislacja to jeden z elementów realizacji zasady przejrzystości prawa.

Przejrzystość prawa daje szansę, że zamierzenia ustawodawcy będą akceptowane przez zainteresowanych obywateli.

---

[19] Por. S. Wronkowska: *Na czym polega dobra legislacja*, referat na konferencji „Legislacja w praktyce", wygłoszony 21.02.2002 r., s. 24 i dalsze.

[20] Por. wyrok TK z 20.11.2002 r., sygn. K. 41/02; z 27.02.2002 r., sygn. K. 47/01; z 25.06.2002 r., sygn. K. 45/01 i wiele innych.

[21] Por. wyrok TK z 11.01.2000 r., sygn. 7/99.

[22] Por. wyrok TK z 14.09.2001 r., sygn. SK 11/00.

[23] Por. wyrok TK z 7.02.2002 r., op.cit.

Jest to tym bardziej ważne, gdy weźmie się pod uwagę, że daniny publiczne są wprowadzane w sposób władczy.

Przejrzystość prawa daninowego daje gwarancje (lub dawać powinno), że prawo nie będzie nadużywane przez pracowników organów podatkowych i kontroli skarbowej. Jest to tym bardziej istotne zważywszy, że dla wymiaru poboru i egzekucji stworzony został odrębny reżim prawny opierający się na władztwie państwowym i pierwszeństwie zaspokojenia zobowiązań publicznoprawnych przed zobowiązaniami prywatnoprawnymi[24].

Proces poprawnej legislacji zakłada, że ustawodawca powinien otrzymywać wraz z projektem ustawy projekty aktów wykonawczych opierających się na upoważnieniu ustawy. Analiza druków sejmowych wskazuje, że tak się jednak nie dzieje. Tak więc ustawodawca nie wie, jak upoważnienie ustawowe będzie przez organ administracyjny wykorzystane, szczególnie wówczas, gdy upoważnienia ustawowe nie spełniają wymagań wzorca art. 92 Konstytucji RP[25].

Zaprzeczeniem przejrzystości prawa podatkowego jest także brak urzędowych jednolitych tekstów, które powinny być publikowane przynajmniej po każdej istotniejszej nowelizacji.

Gdyby nie wydawnictwa prawnicze opracowujące komputerowe nieurzędowe jednolite teksty stale nowelizowanych ustaw podatkowych – posługiwanie się tymi aktami prawnymi stałoby się dla większości podatników wręcz niemożliwe. Tak więc w praktyce zarówno podatnicy, jak i urzędnicy skarbowi posługują się nieurzędowymi tekstami ustaw i na ich podstawie dokonywane są obliczenia należności podatkowych.

7. Zaprzeczeniem zasady przejrzystości prawa podatkowego są także wprowadzane niektóre zobowiązania podatkowe, których podstawy opodatkowania oraz zasadności wysokości stawek podatnik nie rozumie i z którymi zgodzić się nie chce.

Przykładowo można tu wskazać na podatek od środków transportowych w obecnej jego postaci, którego historycznym poprzednikiem był podatek drogowy obejmujący wszystkie pojazdy mechaniczne poruszające się po drogach publicznych. Obecnie podatek ten obciąża jedynie posiadaczy samochodów ciężarowych, ciągników, przyczep i naczep[26]. Stał się on podatkiem majątkowym, bo podatek drogowy umieszczony został w cenie paliwa, przez zwiększoną akcyzę. Ta część akcyzy miała być przeznaczona na budowę i remonty dróg. Jaki jest stan dróg – każdy widzi. Nato-

[24] Por. C. Kosikowski: *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 196 i dalsze.

[25] Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 4.11.1997 r., sygn. K. 3/97; z 19.05.1998 r., sygn. K. 5/97; z 25.05.1998 r., sygn. K. 19/91; z 20.10.1998 r., sygn. K. 7/98 i inne.

[26] Art. 8 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. DzU z 2002 r., nr 9, poz. 842, ze zm.).

miast posiadacze pojazdów ciężarowych i autokarów są obecnie dwukrotnie obciążeni (nie licząc innych opłat za poruszanie się pojazdów po drogach publicznych).

Także stawki podatku od nieruchomości są – co do podstawy zróżnicowania ich wysokości – niezrozumiałe. Taka sama jest stawka dla wiejskiego domu rolnika rencisty, który zdał ziemię za rentę (i nie jest już rolnikiem wedle prawa), jak i dla wiejskiej rezydencji[27].

Z kolei ustawa z 30 czerwca 2005 r. o kinematografii[28] wprowadziła – nie będąc ustawą podatkową – przymusowe opłaty na rzecz Instytutu Filmowego (art. 19 ust. 3), które *de facto* obciążą wszystkich odbiorców programów, albowiem w tej sytuacji operatorzy podniosą odpowiednio ceny abonamentów. Czy Instytut Filmowy powinien być zaliczony do sektora finansów publicznych – to odrębne zagadnienie, ale dyrektor Instytutu staje się „organem skarbowym", a minister organem skarbowym drugiej instancji. Wydaje się to nieporozumieniem i niezrozumieniem zadań organu skarbowego.

W listopadzie 2005 r. Rzecznik Praw Obywatelskich przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu dwa wnioski o wydanie orzeczenia, że:

a) art. 199 §3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, dodany kolejną ustawą z 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw[29] i dodany tą ustawą art. 189^1 Kodeksu postępowania cywilnego – naruszają zasady przyzwoitej legislacji stanowiącej o zaufaniu obywateli do państwa i prawa, tj. art. 2 Konstytucji RP;

b) art. 15 ust. 3 pkt 3 powołanej ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie w jakim określa czynności, których wykonanie nie jest w rozumieniu art. 15 ust. 2 tej ustawy uznane za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą – narusza zasady przyzwoitej legislacji, a więc zasadę zaufania obywatela do państwa i stosowanego prawa, tj. art. 2 Konstytucji RP, z której zasady te się wywodzą.

Jeśli poziom legislacji istotnie się nie poprawi, należy przypuszczać, że wniosków takich ze strony uprawnionych podmiotów będzie coraz więcej.

Brak przejrzystości systemu podatkowego i coraz bardziej rozbudowane i źle legislacyjnie skonstruowane przepisy zachęcają do przeciwstawiania się im drogą poszukiwań rozwiązań, które mogą być uznane za „obejście prawa podatkowego"[30], a więc działań naruszających prawo.

---

[27] Art. 4 ustawy z 12.01.1991 r., op. cit. Już prof. E. Taylor w pracy *Ustrój skarbowy,* [w:] *Encyklopedia prawa*, t. I, Łódź 1923, wskazywał, że podatek od nieruchomości powinien być naliczony nie od powierzchni, ale „od wartości" lub „od dochodu, jeśli nieruchomość go przynosi".

[28] DzU nr 132, poz. 1111.

[29] DzU nr 143, poz. 1199.

[30] W tej materii zob. uzasadnienie do orzeczenia TK z 11.05.2004 r., sygn. akt K. 4/03. Należy rozróżniać „unikanie opodatkowania" od „uchylania się od opodatkowania", które jest bezpośrednim naruszeniem prawa.

Mnożenie drobiazgowych przepisów podatkowych dla zwalczenia tego zjawiska jest rozwiązaniem nieskutecznym i nierozsądnym.

8. Dobra legislacja, prowadząca do uchwalania i wprowadzania przejrzystego prawa, jest podstawowym elementem budowania zaufania obywatela do prawodawcy i poczucia obywatelskiej godności. Wymaga wielkiej odpowiedzialności tych, którzy prawo tworzą oraz zdecydowanego przeciwstawiania się wszelkim odstępstwom od reguł rzetelnej legislacji. Tymczasem podczas składania sprawozdania o stanie prawa oraz przestrzeganiu obowiązujących praw i wolności na sali posiedzeń Sejmu RP IV Kadencji wysłuchiwało wystąpień prezesa Trybunału Konstytucyjnego prof. Marka Safjana, a następnie rzecznika praw obywatelskich prof. Andrzeja Zolla tylko około 10 posłów delegowanych przez kluby poselskie Sejmu. Stwierdzenie prezesa TK, że odnotowuje się wypadki niewykonywania wyroków Trybunału nie wywołało żadnych widocznych reakcji.

Jak trafnie wskazuje prof. S. Wronkowska[31], cechą dobrej legislacji jest skuteczność uchwalanego prawa warunkowana funkcjonalnością i kompletnością, co czynić będzie zbędnym liczne upoważnienia ustawowe dla ministra finansów, mające na celu „dopełnienie" ustawy.

Skuteczne prawo musi być akceptowane przez zainteresowanych. Akceptowalność rozwiązań prawnych oznacza, że są one zdolne uzyskać poparcie, a co najmniej zrozumienie tych, którzy mieliby z nich korzystać. Dla dobrej legislacji potrzebne wydaje się jednak pozyskiwanie akceptacji na etapie przygotowawczych prac legislacyjnych, aby ci, którym przyjdzie stosować prawo, rozpoczynali działalność w przekonaniu, że zostali wyposażeni przez prawodawcę w użyteczne narzędzia lub obciążeni dającymi się usprawiedliwić obowiązkami. Sposobami, które prowadzą do takiego stanu rzeczy są: zapewnienie udziału zainteresowanych w pracach nad projektami ważniejszych ustaw, zapraszanie zainteresowanych organizacji i instytucji do konsultowania projektowanych rozwiązań, do zajmowania stanowiska w sprawach wywołujących rozbieżności oraz do dzielenia się z projektodawcą doświadczeniami. Można bowiem założyć, że ci, którzy prawo będą wykonywać, nie będą uchwalać norm, których sami prawidłowo zinterpretować nie są w stanie.

Tworzenie prawa nie może dokonywać się żywiołowo, ale musi być poprzedzone rzetelnymi analizami potrzeb określonej regulacji i jej skutków. Wymaga to współdziałania prawodawcy, przedstawicieli nauki i praktyków, którzy prawo to będą stosować. Prawo podatkowe nie może być tworzone „na zamówienie" znalezienia środków finansowych przez urzędników resortu finansów.

[31] Por. S. Wronkowska, op. cit.

Przejrzyste prawo musi spełniać dwa podstawowe warunki:

– **musi być formalnie dostępne,** a więc ogłoszone we właściwym organie, we właściwym czasie i w formie (chodzi o jednolite teksty) umożliwiającej zapoznanie się z aktualnie obowiązującymi przepisami;

– **musi być zrozumiałe** dla zainteresowanego odbiorcy, a więc mieć cechę „przejrzystości".

9. W literaturze dotyczącej prawa konstytucyjnego uważa się, że zasada zaufania obywateli do państwa równoznaczna jest **zasadzie lojalności państwa wobec obywatela**[32]. Omawiana zasada, jak się najczęściej przyjmuje, dotyczy stosowania prawa i jest podstawą budowy szczegółowych zasad stanowienia prawa, tzw. **reguł przyzwoitej legislacji. Wspomniana zasada wymaga, najogólniej mówiąc, aby państwo w stosunku do obywatela zachowywało pewne reguły uczciwości**. Przyzwoita legislacja to zatem sprawa realizacji zasady zaufania obywatela do państwa (przejęta w pewnym sensie z sądownictwa niemieckiego – Vertrauensschutz).

Zasada zaufania do państwa i prawa traktowana jest w orzecznictwie Trybunału jako pochodna zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Wynika to z założenia, że warunkiem istnienia państwa prawnego jest zaufanie jednostki do prawa i zagwarantowanie ochrony płynącej z tego prawa.

Zasada zaufania do prawa opiera się na założeniu określonej pewności prawa i przewidywalnym postępowaniu organów państwa[33]. Zasada zaufania obywateli do państwa, która leży u podstaw wielu postanowień Konstytucji i regulowanych nimi instytucji ustroju, jest – podobnie jak zasada praworządności materialnej – zasadą prawnokonstytucyjną, która rodzi określone obowiązki w sferze działalności państwa. W dziedzinie prawodawczej działalności państwa stwarza ona w szczególności obowiązek kształtowania prawa w taki sposób, by nie ograniczać wolności obywateli, jeśli tego nie wymaga ważny interes społeczny lub indywidualny, chroniony Konstytucją obowiązek przyznawania obywatelom praw z jednoczesnym ustanowieniem gwarancji realizacji tych praw, obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli i wreszcie obowiązek nienadawania przepisom prawnym mocy wstecznej.

Składniki zasady zaufania obywateli do państwa Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wymieniał w swoich orzeczeniach. Prof. Jerzy Oniszczuk[34] uszeregował je następująco:

1) nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw (orz. z 8 grudnia 1992 r., K. 3/92);

---

[32] Por. L. Garlicki: *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1980, s. 60.

[33] Por. np. A. Zieliński: *Pewność prawa,* [w:] *Jakość prawa*, Warszawa 1996, s. 43 i inni.

[34] Por. J. Oniszczuk: *Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego,* Wyd. Zakamycze 2000, s. 49-50.

2) rzetelnie komunikować w tekstach prawnych, z jakim działaniem administracji obywatel ma do czynienia, aby mógł dochodzić swoich praw (K. 3/92);

3) zmiana prawa pociągająca za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów powinna być dokonywana zasadniczo z zastosowaniem reguł stanowienia przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniego *vacatio legis* (K. 9/92);

4) dokonywanie zmian podatków nie może następować w trakcie roku podatkowego (np. orz. z 15 marca 1995 r., K. 1/95);

5) ingerencja ustawodawcy w dotychczasowe prawa nie powinna być nadmierna (np. orz. z 26 kwietnia 1995 r., K. 11/94; z 16 maja 1995 r., K. 12/95; z 21 listopada 1995 r., K. 12/95);

6) nie „obładowywać" ustawy budżetowej normami do ustawy tej nienależącymi, które ingerują w zasady zaufania obywatela do państwa, stabilności i pewności prawa (orz. z 24 października 1995 r., K. 14/95).

10. Reasumując: „przejrzystość prawa" rozumiana w szczególności jako łatwość odczytania, odgadnięcia treści, zrozumienia, przyswojenia i rzetelność komunikowania, a także stabilność oraz dostępność czytelnych tekstów – to **postępowanie państwa w stosunku do obywatela z zachowaniem reguł uczciwości**.

Oceniając obowiązujące prawo podatkowe wedle wymagań stawianych państwu prawa, przyjąć należy, że głęboka reforma tego prawa, a także systemu jego tworzenia – staje się konieczna.

Dr hab. Wojciech Misiąg
Doradca prezesa Najwyższej Izby Kontroli
Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową

JAWNOŚĆ I PRZEJRZYSTOŚĆ A EFEKTYWNOŚĆ FINANSÓW PUBLICZNYCH

Wstęp

W trwającej od wielu lat – bez większych efektów praktycznych – dyskusji nad niezbędnymi reformami w polskim sektorze finansów publicznych wyraźnie widoczne jest podejście polegające na przypisywaniu decydującego znaczenia przedsięwzięciom zmierzającym, z jednej strony, do zapewnienia sektorowi finansów publicznych stabilnej i względnie „nieszkodliwej" dla gospodarki bazy dochodowej, z drugiej zaś – do ograniczenia wydatków publicznych przez eliminację (lub zawężenie zakresu) niektórych zadań publicznych oraz przez likwidację instytucji. Znacznie mniej uwagi przywiązuje się natomiast do obowiązujących w sektorze finansów publicznych procedur i zasad działania. Tymczasem właśnie tu tkwią największe i najważniejsze rezerwy. Koncentrowanie się na redukcji zakresu zadań publicznych jako głównej metodzie równoważenia finansów publicznych oznacza przy tym przyzwolenie – być może nie do końca świadome – na obecny, bardzo nieefektywny tryb gospodarowania środkami publicznymi.

Chciałbym zwrócić uwagę na jeden z najważniejszych aspektów niezbędnej reformy procedur funkcjonowania sfery finansów publicznych – na jawność i przejrzystość finansów publicznych. Jestem przekonany, że doprowadzenie do sytuacji, w której zasady jawności i przejrzystości będą bezwzględnie przestrzegane w praktyce, stanowi nie tylko jeden z najważniejszych punktów reformy finansów publicznych, ale i niezbędny warunek pomyślnej realizacji innych przedsięwzięć zmierzających do uzdrowienia finansów państwa.

Definicje

Żadne z trzech pojęć użytych w tytule nie ma ścisłej prawnej definicji, nie ma też jednolitego ich rozumienia w literaturze. Podane poniżej definicje należy więc traktować jako jedną z możliwych propozycji.

Jawność finansów publicznych będziemy więc definiować jako sytuację, w której informacje dotyczące funkcjonowania sektora finansów publicznych są publicznie dostępne i podlegają publicznej ocenie.

Przejrzystość finansów publicznych rozumieć będziemy natomiast jako sytuację, w której publicznie znane i jasno określone są:

– ramy (zakres) sektora finansów publicznych;
– podział zadań i kompetencji w sektorze finansów publicznych;
– stosowane w sektorze finansów publicznych procedury i zasady postępowania, w tym zasady prezentacji wyników funkcjonowania poszczególnych instytucji publicznych i sektora finansów publicznych jako całości;
– przesłanki i założenia polityki finansowej i ich przewidywane skutki.

Efektywność rozumieć będziemy natomiast jako osiągnięcie akceptowanej relacji między wielkością wykorzystanych środków publicznych i efektami ich wykorzystania. Świadomie unikam budowania definicji efektywności jako stanu „optymalnego" wykorzystania zasobów. Istotne jest natomiast, by dobrze zdefiniować pojęcie efektu (wyniku) wykorzystania zasobów – mierzenie efektywności ma sens wtedy, gdy z nakładami (wielkością wykorzystanych środków) porównujemy efekty zewnętrzne, a więc takie, które są odczuwane przez „odbiorców" usług publicznych, a nie przez „świadczeniodawców".

Nie ma jednolitej miary efektów wykorzystania środków publicznych (zależy ona od rodzaju wykonywanego zadania), nie ma więc również jednolitej miary efektywności. Zwrócić jednak trzeba uwagę na to, iż zły dobór miar efektu wydatków publicznych prowadzi do złych wskaźników efektywności, a wówczas próba ich egzekwowania przynosi skutki odmienne od zamierzonych – próbując zwiększać źle określoną efektywność przyczyniamy się do zwiększenia niegospodarności.

Warto zauważyć, że w takim ujęciu angielski termin *fiscal transparency* oznacza zarówno jawność, jak i przejrzystość finansów publicznych. Trzeba też zaznaczyć, iż pojęcia jawności i przejrzystości oznaczają – w zaproponowanym ujęciu – dwie różne cechy systemu finansów publicznych, lecz że istnieje między nimi istotna więź. Ujmując rzecz najkrócej – bez przejrzystości finansów publicznych nie jest możliwa rzeczywista jawność finansów publicznych.

Polityczne i prawne przesłanki jawności i przejrzystości

Konieczność przestrzegania zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych uzasadnia się najczęściej odwołując się do praw obywateli jako osób, w których imieniu i z których upoważnienia sprawowana jest władza publiczna; obywatele mają prawo do wiedzy o tym, jak wykorzystywane są udzielone organom państwa upoważnienia. Mają do tego prawo również jako ci, którzy działalność tego państwa finansują.

Odwołanie się do praw obywatelskich jako uzasadnienia wymagań jawności i przejrzystości jest oczywiście w pełni uprawnione, a sposób prawnej ochrony tych praw uważany jest za jedno z ważniejszych kryteriów stopnia dostosowania ustroju i systemu prawnego do standardów demokratycznego świata.

Polskie gwarancje jawności i przejrzystości finansów publicznych nie są ani zbyt mocne, ani specjalnie skuteczne. Konstytucja, a za nią także ustawa o finansach publicznych, zawierają co prawda gwarancje jawności finansów publicznych, w polskim systemie prawnym brak natomiast przepisów zapewniających przestrzeganie zasad przejrzystości finansów publicznych. Negatywne tego skutki to nie tylko niska efektywność funkcjonowania instytucji publicznych i iluzoryczna jawność finansów publicznych, ale również mała odporność finansów publicznych na różnego typu niesprawności i nadużycia, a także dramatycznie pogarszająca się pozycja Polski w światowych rankingach obrazujących skalę zagrożeń korupcyjnych.

Znaczenie jawności i przejrzystości jest jednak znacznie większe, gdyż od tego, w jaki sposób zasady te są stosowane w praktyce, zależy w znacznej mierze sprawność działania sektora finansów publicznych i jego wyniki ekonomiczne. Temu aspektowi jawności i przejrzystości przyjrzymy się teraz dokładniej.

Niezbędne kierunki zmian w finansach publicznych

Od 1991 r. budżet państwa, a wraz z nim cały sektor finansów publicznych wykazują nieprzerwanie deficyt budżetowy. Powoduje to poważne ograniczenia w dostępie podmiotów komercyjnych do kredytów bankowych, a jednocześnie zwiększa dług publiczny, wynoszący już ponad 50% produktu krajowego brutto. W budżecie państwa już około 25% dochodów jest corocznie przeznaczane na obsługę długu (odsetki). Zmniejsza to w drastyczny sposób możliwości prowadzenia aktywnej polityki budżetowej.

Przywrócenie równowagi budżetowej, niezbędne do zapewnienia możliwości trwałego wzrostu gospodarczego i odczuwalnej poprawy poziomu życia obywateli, wymaga znaczącej redukcji wydatków budżetowych, gdyż możliwości równoważe-

nia budżetu przez wzrost skali obciążeń fiskalnych są bardzo ograniczone ze względu na negatywne skutki, jakie rosnące podatki wywierają na działalność gospodarczą. Kluczowe będzie więc dostosowanie po stronie wydatków. Najpierw powinny oczywiście być eliminowane wydatki, które z punktu widzenia celów, jakie mają spełniać, są zbędne – w budżecie państwa można wskazać nie tylko wydatki, bez których można byłoby się łatwo obyć, ale i takie, które z punktu widzenia celów, dla jakich są ponoszone, są wręcz szkodliwe. Prawdopodobnie cięcia tego typu nie wystarczą jednak do osiągnięcia pełnej równowagi budżetowej.

Poziom wydatków budżetowych niezbędnych do sfinansowania zadań publicznych zależy od dwóch podstawowych czynników:

– zakresu tych zadań,
– efektywności ich wykonywania.

Z tego względu decyzje o dostosowywaniu zakresu zadań do możliwości finansowych państwa powinny być poprzedzone podjęciem działań zmierzających do obniżenia kosztów wykonania zadań publicznych. Program przywracania równowagi finansów publicznych powinien więc przebiegać według schematu:

– najpierw: redukcja zadań i wydatków zbędnych;
– następnie: wdrożenie przedsięwzięć poprawiających efektywność gospodarowania środkami publicznymi;
– jako etap ostatni: redukcja innych zadań i wydatków, w skali niezbędnej do osiągnięcia równowagi.

Taka sekwencja działań wskazuje na to, jak ważne znaczenie dla reformy finansów publicznych mają działania związane z ustanowieniem jawnych i przejrzystych reguł zarządzania środkami publicznymi.

Makroekonomiczne planowanie budżetowe

Istota makroekonomicznego planowania budżetowego polega na tym, by dostępną na danym szczeblu (w danym segmencie) sektora finansów publicznych, łączną pulę środków publicznych w ten sposób podzielić między poszczególne zadania publiczne, by czyniąc zadość wymaganiom prawnym (umożliwiając realizację obligatoryjnych zadań publicznych) zapewnić jak największą użyteczność ponoszonych wydatków. Jakiekolwiek odchylenie od tej reguły traktować należy jako niegospodarność – łączny efekt posługiwania się ograniczonymi zasobami jest mniejszy od tego, jaki mógł zostać osiągnięty przy zastosowaniu innego klucza podziału środków.

W praktyce problem nie jest tak prosty, jak wygląda w ujęciu teoretycznym – przede wszystkim dlatego, że samo pojęcie łącznej użyteczności ponoszonych wy-

datków (a dokładniej – użyteczności efektów ponoszonych wydatków) nie jest łatwe do zdefiniowania, nie jest więc też łatwe porównywanie alternatywnych polityk wydatkowych. Nie wchodząc w skomplikowaną – i wykraczającą poza ramy tego wystąpienia – tematykę formułowania funkcji użyteczności, ograniczę się do wskazania kilku istotnych problemów planistycznych wynikających z niedostatecznej przejrzystości polskich finansów publicznych.

Pierwszy problem – to konsekwencje nadmiernego rozproszenia zarządzania środkami publicznymi w państwowym segmencie sektora finansów publicznych. Już sam fakt, iż znaczna część środków, którymi dysponuje administracja rządowa, nie jest ujmowana w budżecie państwa, lecz tworzy wyodrębnione pule środków (parabudżety), powoduje z jednej strony zmniejszenie czytelności procedur zarządzania środkami publicznymi, a z drugiej – ograniczenie możliwości efektywnej alokacji tych środków. Jest łatwe do wykazania, iż podział ogólnej puli dowolnego zasobu na części, z których każda dzielona jest według odmiennych zasad, obniża[1] łączną użyteczność całego zasobu. Tworząc liczne instytucje, z których każda dysponuje z góry wyodrębnioną pulą środków, odbieramy sobie możliwość elastycznego dostosowania struktury wydatków publicznych do potrzeb.

Dochodzi do tego dodatkowa komplikacja – brak jasnego sformułowania zasad i kryteriów, którymi posługują się poszczególne instytucje publiczne kształtując strukturę swych wydatków. Analiza planów niektórych instytucji wyraźnie wskazuje na to, że kryteria przez nie stosowane stoją w wyraźnej sprzeczności z ogólnymi kierunkami polityki gospodarczej i społecznej państwa. Jaskrawym przypadkiem jest tu Fundusz Pracy, lecz przykładów stosowania „lokalnych" polityk wydatkowych niezgodnych z celami ogólnopaństwowymi można podać wiele.

Sytuację pogarsza fakt, iż zasady i kryteria kształtowania polityki wydatkowej poszczególnych instytucji nie są publicznie znane, co więcej – podejrzewać należy, że często nie zostały one formalnie zdefiniowane nawet na wewnętrzny użytek tych instytucji. W efekcie okazuje się, że:

– po pierwsze – nie mamy możliwości oceny przesłanek, które stanowią podstawę kształtowania struktury wydatków publicznych;

– po drugie – wynikowa struktura wydatków jest raczej efektem przypadkowego złożenia różnych koncepcji gospodarowania środkami publicznymi;

– po trzecie – jako naturalna konsekwencja wymienionych powyżej czynników badanie stopnia wykonania planów staje się czynnością czysto formalną, gdyż wykonanie w taki sposób sporządzonego zbiorczego planu wydatków państwa nie zapewnia realizacji żadnych jasno sformułowanych celów.

[1] Czysto teoretyczna jest sytuacja, w której łączna użyteczność podzielonego zasobu jest taka sama jak zasobu, którym dysponujemy bez dokonywania jego pierwotnego podziału na części.

Doprowadzenie do sytuacji, w której procedury i kryteria stosowane w planowaniu budżetowym zostaną w czytelny sposób sformułowane i będą powszechnie znane, samo w sobie nie zmieni efektywności planowania. Może i powinno jednak być punktem wyjścia do konstrukcji bardziej efektywnych procedur planistycznych, stworzy też lepszą podstawę do oceny funkcjonowania poszczególnych instytucji publicznych.

Drugi – po niejasnych procedurach planistycznych stosowanych przez instytucje publiczne – ważny przejaw nieprzejrzystości polskich finansów publicznych to brak, widoczny w procedurach planistycznych, kontrolnych i sprawozdawczych, jasno określonych relacji między nakładami środków publicznych kierowanymi na realizację poszczególnych zadań publicznych oraz ściśle określonymi zadaniami, do sfinansowania których powinny być wykorzystane przydzielone środki.

W praktyce oznacza to, że przeznaczenie środków publicznych określane jest – szczególnie w odniesieniu do wydatków bieżących – w sposób dość ogólny, bez precyzyjnego sformułowania wymaganych efektów działań prowadzonych przez finansowane środkami publicznymi instytucje. Stanowi to podwójne naruszenie zasad przejrzystości finansów publicznych – z jednej bowiem strony plan wydatków budżetowych, z którym nie jest sprzężony precyzyjny plan działań, tylko pozornie określa przeznaczenie środków budżetowych. Z drugiej strony – brak ściśle określonych celów całkowicie zmienia logikę działania instytucji finansowanych środkami publicznymi, gdyż podstawowym kryterium ich oceny staje się nie osiągnięcie zakładanych celów, lecz zachowanie formalnej zgodności kierunków wydatkowania środków z ustaleniami zawartymi w budżecie i planach finansowych. Ujmując krótko – wydatkowanie środków zgodnie z przeznaczeniem staje się ważniejsze od pełnej realizacji zadań publicznych i utrzymania wymaganej jakości świadczonych usług publicznych. Posługiwanie się takimi kryteriami właściwie uniemożliwia wskazanie i eliminację zbędnych wydatków.

Negatywne skutki takiego stanu rzeczy obserwować możemy na wielu polach. Jako przykłady można tu np. wymienić:

– niską efektywność funkcjonowania Funduszu Pracy, wynikającą w dużej mierze z faktu, iż procedury zarządzania środkami Funduszu są w nikłym stopniu powiązane z zasadniczymi celami jego funkcjonowania;

– katastrofalny – mimo niemałych nakładów – stan dróg krajowych, związany z niedostateczną kontrolą jakości wykonywanych prac i brakiem ściśle określonych zadań z zakresu budowy i utrzymania dróg;

– krytykowaną (nieskutecznie) od wielu lat niezdolność Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych do skutecznego rozwiązywania problemów leżących w zakresie jego zadań i kompetencji;

– brak jasnych kryteriów podziału środków oraz niską efektywność wydatków na szkolnictwo wyższe i naukę.

Brak rzeczowych wymagań wiązanych z przydzielonymi środkami publicznymi uważam za najpoważniejsze naruszenie zasad przejrzystości w polskim systemie finansów publicznych.

Przy okazji warto zwrócić uwagę na pewien paradoks. Oto w budżecie państwa nie obowiązują żadne przepisy nakazujące ścisłe określenie zadań, które powinny być zrealizowane ze środków przydzielonych poszczególnym instytucjom w budżecie państwa. Jednocześnie większość ustaw tworzących tzw. agencje rządowe nakazuje opracowywanie dla tych instytucji rocznych planów finansowo-rzeczowych, co w istocie rzeczy oznacza ustawowy nakaz określenia w planie kosztu wykonywania poszczególnych zadań. Nie poprawia to – niestety – faktycznej przejrzystości działań tych instytucji.

Organizacja sektora finansów publicznych

W państwowym segmencie sektora finansów publicznych działa dzisiaj kilkadziesiąt rodzajów instytucji, których dochody i wydatki nie są objęte budżetem państwa i które w sposób mniej lub bardziej samodzielny gospodarują powierzoną im pulą środków publicznych. Przejrzystość ich gospodarki finansowej jest przy tym znacznie mniejsza niż w wypadku instytucji finansowanych bezpośrednio i w całości środkami budżetu państwa. Instytucje te najczęściej same formułują swoje plany finansowo-rzeczowe, część z nich (np. większość agencji rządowych) nie jest zobowiązana do publicznej prezentacji ani swych planów finansowych, ani sprawozdań z ich wykonania, mają one również dużą samodzielność w określaniu kierunków rozdysponowania dostępnych im środków publicznych. Taki stan rzeczy z jednej strony praktycznie uniemożliwia społeczną kontrolę funkcjonowania tych instytucji, z drugiej – niezwykle utrudnia skoordynowane zarządzanie środkami publicznymi i koncentrację działań państwa na kluczowych problemach gospodarczych i społecznych.

Problem ten jest szczególnie dobrze widoczny, gdy analizujemy działania państwa związane z takimi problemami, których rozwiązanie wymaga współdziałania wielu instytucji. Do problemów, których rozwiązanie jest wyraźnie utrudnione przez brak jednolitego działania zaliczyć można na przykład zapobieganie wysokiemu bezrobociu oraz działania na rzecz pełnej absorpcji środków pomocowych Unii Europejskiej.

Trudności związane z koordynacją działań i gospodarki finansowej tak rozproszonych instytucji publicznych pogłębiają jeszcze inne negatywne zjawiska, do których zaliczyć należy przede wszystkim:

– brak jednolitego, przejrzystego systemu ewidencji operacji finansowych realizowanych w sektorze finansów publicznych, powodujący zasadnicze trudności

przy sporządzaniu zestawień obrazujących stan finansów całego sektora finansów publicznych;

– wyjątkowo nieprzejrzysty – zwłaszcza w wypadku zadań realizowanych przez państwowe jednostki budżetowe – system zarządzania i ewidencji środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej; dotyczy to zarówno zarządzania środkami pochodzącymi z Unii przez polską agencję płatniczą, jak i ewidencji wydatków ponoszonych na projekty wspierane tymi środkami przez instytucje wdrażające;

– utrzymywanie się rozbudowanej gospodarki pozabudżetowej, dającej jednostkom budżetowym możliwości wykonywania operacji finansowych nieujętych w limitach budżetowych[2];

– mało czytelny system klasyfikacji i sprawozdawczości budżetowej, w zasadniczy sposób utrudniający analizę procesów finansowych zachodzących w sektorze finansów publicznych[3].

Kontrola finansów publicznych

Instytucje publiczne są z natury rzeczy mniej efektywne niż komercyjne przedsiębiorstwa prywatne. Z natury rzeczy – gdyż w teoretycznych założeniach funkcjonowania sfery publicznej tkwi niekomercyjny charakter działających w tej sferze instytucji (stąd brak mechanizmów wymuszających efektywność), a reguły budżetowe

[2] Gospodarka pozabudżetowa, wyjątkowo mało przejrzysty segment sektora finansów publicznych, wydaje się być niezniszczalna. Świadczy o tym dobrze np. historia likwidacji środków specjalnych. Operacja ta, reklamowana przez ponad 2 lata jako jedno z ważniejszych przedsięwzięć mających na celu zwiększenie przejrzystości finansów publicznych, zakończyła się utworzeniem kilkunastu nowych funduszy celowych oraz… odtworzeniem środków specjalnych w nowej formie i pod nową nazwą. O niezmiennej atrakcyjności gospodarki pozabudżetowej świadczy też to, iż w nowej ustawie o finansach publicznych znalazł się przepis zezwalający na tworzenie nowych funduszy, które nie będą funduszami celowymi (*Do funduszy celowych nie zalicza się ... ustawowo tworzonych rachunków bankowych, których ustawa tworząca nie określiła jako fundusz celowy* – art. 29 ust. 3 pkt 1). W przepisie tym dostrzegam wyraźną niechęć administracji wobec zwiększenia przejrzystości finansów publicznych.

[3] Tylko jako przykłady przypomnijmy dwa fakty:

1) na podstawie sprawozdań budżetowych niemożliwe jest ustalenie podziału wydatkowanych środków publicznych na wydatki własne instytucji publicznych oraz wydatki redystrybucyjne, gdyż do dotacji zaliczane są również środki przeznaczone na zapłatę jednostkom niepublicznym za zadania wykonywane na rzecz organów administracji; bardzo trudne jest też ewidencyjne rozdzielenie dotacji inwestycyjnych od własnych wydatków na inwestycje;

2) klasyfikacja rozchodów nie odróżnia pożyczek udzielanych w związku z realizacją zadań statutowych instytucji publicznych od pożyczek o charakterze lokat zagospodarowujących wolne środki tych instytucji – bez tego rozróżnienia nie można np. analizować w rozsądny sposób finansów funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

skłaniają raczej do zwiększania, niż do ograniczania wydatków. Negatywne skutki braku „naturalnej skłonności" do oszczędnego gospodarowania w instytucjach publicznych neutralizuje się na ogół przez:

– stanowienie ścisłych reguł dotyczących gospodarowania środkami publicznymi;

– precyzyjne określanie zadań rzeczowych i standardów jakościowych stawianych instytucjom publicznym.

Skuteczność tego typu środków zależy jednak w decydującej mierze od sprawnego funkcjonowania systemu kontroli, zdolnego do wykrywania naruszeń wymienionych powyżej reguł działania, a także od konsekwentnego i ostrego reagowania na wykryte nieprawidłowości.

Poprawnie skonstruowany system kontroli finansów publicznych musi składać się z trzech segmentów:

– kontroli wewnętrznej, funkcjonującej we wszystkich instytucjach publicznych;

– instytucjonalnej i profesjonalnej kontroli zewnętrznej;

– kontroli obywatelskiej.

Segmenty te uzupełniają się wzajemnie i dopiero ich jednoczesne działanie może dać pożądane rezultaty.

Znaczenie obywatelskiej (społecznej) kontroli finansów publicznych polega przede wszystkim na tym, że:

– kontrolne organizacje (instytucje) obywatelskie są w naturalny sposób wyczulone na efektywność działania organów władzy;

– tworzą one sieć wielu instytucji, na ogół wyspecjalizowanych w pewnych zagadnieniach, mogą więc – gdy traktujemy je łącznie jako pewien system – szybko reagować na powstające w sektorze finansów publicznych nieprawidłowości;

– instytucje obywatelskie nie są skrępowane ścisłymi regułami postępowania, co daje im możliwość szybkiego podejmowania interwencji;

– są w większym stopniu, niż niektóre instytucje kontroli instytucjonalnej, odporne na presję polityczną, widoczną zwłaszcza w instytucjach kontrolnych samorządu terytorialnego.

Efekty kontrolnej działalności organizacji obywatelskich zależą w zasadniczy sposób od tego, czy mają one gwarantowany prawem dostęp do informacji o działaniach władz publicznych. Brak (czy choćby ograniczenie) takiego dostępu w oczywisty sposób zmniejsza skuteczność społecznej kontroli. Zwrócę przy tym uwagę na fakt, że już samo utrudnianie dostępu do informacji publicznej (tworzenie złożonych procedur ubiegania się o dane, komercjalizacja dostępu do danych) ogromnie szkodzi efektywności publicznej kontroli – kluczowym punktem działalności organizacji obywatelskich staje się nie rzeczowa analiza kontrolowanej działalności i upowszechnianie wyników działań kontrolnych, lecz „zdobywanie" danych.

Z pewnymi zastrzeżeniami obowiązujące w Polsce reguły prawne stanowią solidną gwarancję obywatelskiego dostępu do informacji publicznych. Z moich obserwacji

wynika jednak, że praktyka stosowania tych reguł jest nader odległa od teorii zapisanej w przepisach, a co gorsza – naruszanie zasad dostępu do informacji publicznej jest traktowane jako uchybienie małej wagi. Utwierdza to wiele instytucji publicznych w przekonaniu, że dane o ich działalności są ich własnością, której powinny dobrze strzec.

Do nagminnych naruszeń zasad dostępu do informacji publicznej należą np.:

– uzależnianie udostępnienia informacji od dokładnego przedstawienia celu ich gromadzenia;

– żądanie wysokich opłat za przekazanie danych – praktykę taką stosuje Główny Urząd Statystyczny;

– ograniczanie zakresu informacji, które powinny być publikowane przez poszczególne instytucje (np. częste opóźnienia w udostępnianiu informacji podlegającej ujawnieniu w „Biuletynie Informacji Publicznej");

– ustanawianie nadmiernych opłat za udostępnianie danych;

– odmowa udzielania informacji o posiadanych dokumentach opracowanych przez inne instytucje – w praktyce często uniemożliwia to prowadzenie jakichkolwiek badań przekrojowych;

– publikowanie niepełnych danych[4].

Wnioski

Podsumowanie powyższych wywodów stanowią następujące wnioski, odnoszące się zarówno do znaczenia przejrzystości dla efektywności wykorzystania środków publicznych, jak i do działalności kontrolnej Najwyższej Izby Kontroli. Rolę NIK uważam w tej sprawie za szczególnie istotną. Wdrażanie przedsięwzięć wymuszających poprawę efektywności działania, a przez to – przynajmniej w subiektywnym odczuciu – pogarszających „komfort pracy" administracji, następuje zawsze przy pewnym oporze administracji. Dlatego ważne jest, by konieczność przestrzegania zasad przejrzystości finansów publicznych była tematem stale podejmowanym, by tworzyć ciągły nacisk na administrację.

Z co najmniej trzech powodów przestrzeganie zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych ma wpływ na efektywność funkcjonowania instytucji publicznych:

– jawność i przejrzystość finansów publicznych są niezbędnym warunkiem istnienia realnej, społecznej kontroli finansów publicznych, będącej niezbędnym uzupełnieniem systemów kontroli instytucjonalnej;

[4] Dla przykładu: często spotykamy w „Biuletynie Informacji Publicznej" wypadki publikowania danych o uchwalonych (zatwierdzonych) planach finansowych, bez zamieszczenia załączników stanowiących tenże plan.

– jawność i przejrzystość są niezbędnym warunkiem właściwej koordynacji operacji finansowych sektora finansów publicznych;

– jawność i przejrzystość są niezbędne do wdrożenia skutecznych procedur antykorupcyjnych.

Konieczne jest przekształcenie obecnego systemu planowania budżetowego w system oparty na koncepcjach planowania zadaniowego, z jasno określonymi kryteriami planowania stosowanymi przez poszczególne instytucje publiczne.

Konieczne jest również zastosowanie w planowaniu budżetowym bardziej efektywnych procedur koordynacyjnych, dla których punktem wyjścia powinno być radykalne rozszerzenie zakresu podmiotowego budżetu państwa.

Pełne wdrożenie zasad jawności i przejrzystości powinno być pierwszym etapem szeroko zakrojonej reformy finansów publicznych. Dokonywanie zmian w systemie wydatków przy braku jasnych i poddanych publicznej obserwacji i kontroli procedur zarządzania zawsze będzie dawało tylko ograniczone efekty.

W swej działalności kontrolnej Najwyższa Izba Kontroli powinna przywiązywać większą wagę do badania stopnia przestrzegania w instytucjach publicznych standardów jawności i przejrzystości finansów publicznych, wynikających zarówno z obowiązujących w Polsce przepisów prawa, jak i z powszechnie akceptowanych standardów i dobrych praktyk międzynarodowych, traktując odchylenia od tych standardów jako przejaw działania niegospodarnego i nierzetelnego.

Dr Adam Niedzielski
Doradca ekonomiczny
w Departamencie Budżetu i Finansów NIK
Wyższa Szkoła Handlu
i Finansów Międzynarodowych im. F. Skarbka

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY JAWNOŚCI I PRZEJRZYSTOŚCI FINANSÓW PUBLICZNYCH
Analiza ekonomiczna oraz odniesienie do Polski

Ekonomiczny kontekst problemu[1]

Z punktu widzenia ekonomii zagadnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych zaliczane jest do problematyki związanej z badaniem roli informacji w obrocie gospodarczym. Ekonomiczne analizy przepływu informacji koncentrują się na dwóch płaszczyznach:

– efektywnościowej, tj. związanej ze znaczeniem informacji dla poprawnego funkcjonowania rynków;

– redystrybucyjnej, tj. związanej ze znaczeniem przepływu informacji dla alokacji zasobów w społeczeństwie.

Najczęściej spotykanym przykładem wpływu niedoboru informacji na nieefektywność funkcjonowania rynku jest zjawisko asymetrii informacji, czyli zróżnicowanie poziomu wiedzy na temat produktów między podmiotami reprezentującymi popytową i podażową stronę rynku. Kiedy koszt pozyskania tej wiedzy okazuje się duży (wysokie koszty transakcyjne), nabywcy mają ograniczone rozeznanie co do jakości produktów oferowanych przez sprzedawców. W takich warunkach każda

[1] Podejście ekonomiczne do analizy przepływu informacji zostało opracowane m.in. na podstawie artykułu A. Bellever, D. Kaufmann: *Transparenting Transparency. Initial Empirics and Policy Applications*, Bank Światowy 2005 (wersja wstępna).

transakcja rynkowa jest obciążona ryzykiem, co wpływa na ograniczenie wolumenu obrotu oraz związane z tym zaburzenie poziomu ceny[2].

Charakterystyczne dla takiej sytuacji są dwa zjawiska:

– selekcja negatywna (odwrotna), czyli wypieranie z rynku dóbr dobrej jakości przez dobra niskiej jakości;

– pokusa nadużycia (*moral hazard*), czyli możliwość realizowania zysków przez odstępstwo od akceptowanych na rynku reguł.

Oba te zjawiska występują ze względu na wysoki koszt pozyskiwania informacji. Postulatem efektywnościowym dla funkcjonowania dowolnego rynku jest zatem tani dostęp do informacji – zarówno w sensie finansowym, jak i ogólnej łatwości dostępu (czas konieczny do pozyskania informacji).

Wątek efektywnościowy dyskusji nad znaczeniem przepływu informacji poruszany jest w ekonomii również w ramach tzw. problemu pryncypał – agent. Efektywne realizowanie przez agenta strategii nakreślonej przez pryncypała wymaga od tego drugiego posiadania pełnego rozeznania w krokach podejmowanych przez agenta. Przekładając to na język relacji społecznych: obywatele mają prawo do pełnej informacji o działaniach agenta, którym w tym układzie jest rząd. Przyczynia się to do skutecznej weryfikacji działań partii politycznych w cyklu wyborczym.

Problem wpływu informacji na funkcjonowanie rynków został doceniony przez kapitułę Nagrody Nobla, która w 2001 r. wyróżniła G. Akerlofa, M. Spencea i J. Stiglitza za badania nad efektywnościowymi konsekwencjami niedoboru informacji. Nie była to jednak pierwsza Nagroda Nobla w dziedzinie badań nad ekonomicznym znaczeniem informacji. W 1998 r. A. Sen otrzymał Nobla za badania nad rolą informacji w innym kontekście – a mianowicie w jej znaczeniu dla redystrybucji dóbr[3]. Na przykładzie krajów rozwijających się wykazał, że okresy głodu nie występowały w okresach znacząco mniejszej produkcji rolnej, lecz w okresach kiedy przepływ informacji w społeczeństwie był ograniczany. Chodzi tutaj nie tylko o przepływ informacji badany zwykle w kierunku rząd – społeczeństwo, ale również o przepływ informacji w kierunku społeczeństwo – rząd. Ten drugi kierunek to artykułowanie potrzeb i akcentowanie własnych praw (*entitlement*). Zakłócenie przepływu informacji w tym kierunku powoduje skupienie dóbr lub np. korzyści wzrostu gospodarczego w ograniczonej grupie społecznej. Postulat redystrybucyjny przepływu informacji sprowadza się zatem do zapewnienia dwukierunkowości jej przepływu – ze szczególnym akcentem na pełny (reprezentatywny) charakter informacji na linii społeczeństwo – rząd, tak aby uprawnienia społeczne (*entitlement*) były w pełni realizowane.

---

[2] Więcej szczegółów na ten temat można znaleźć m.in. w: H. R. Varian: *Mikroekonomia. Kurs średni. Ujęcie nowoczesne*, PWN, Warszawa 1995, rozdział 32, s. 615-634.

[3] A. Sen: *Poverty and Famines: An Essey on Entitlement and Deprivation*, Oxfrod University Press 1981.

Takie ustawienie dyskusji w ekonomii nad znaczeniem informacji prowadzi do dwóch postulatów. Pierwszy z nich nazwany zostanie roboczo „efektywnościowym" i akcentuje łatwość dostępu do informacji. Drugi – „redystrybucyjny" – akcentuje z kolei wagę dwustronności (zwrotności) w przepływie informacji.

Powyższe postulaty posłużą do zbadania definicji oraz standardów jawności i przejrzystości proponowanych przez organizacje międzynarodowe. Na tym tle zostaną ocenione rozwiązania zawarte w polskim systemie budżetowym.

Międzynarodowe standardy jawności i przejrzystości

Najczęściej przywoływanym międzynarodowym standardem jawności i przejrzystości w zakresie finansów publicznych jest „Kodeks przejrzystości polityki fiskalnej" (*Code of Good Practices on Fiscal Transparency*), opracowany przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) w 1998 r. W 2001 r. „Kodeks" został zaktualizowany o dotychczasowe doświadczenia wynikające z jego stosowania[4].

Powstanie „Kodeksu" było odpowiedzią na zapotrzebowanie ze strony krajów przechodzących transformację, które potrzebowały punktu odniesienia przy budowie własnych, przejrzystych systemów finansów publicznych. Niebagatelne znaczenie miały również zawirowania na rynkach finansowych (m.in. tzw. kryzys azjatycki z 1997 r.), których wybuch przypisywano brakowi wiarygodnej informacji o finansach publicznych (asymetria informacji). Pierwsze lata wdrażania „Kodeksu" wskazały również na konieczność dodania zapisów odnoszących się do jakości danych fiskalnych.

W obecnej postaci „Kodeks" składa się z czterech części, każda z nich zawiera od dwóch do czterech podstawowych reguł, które z kolei są rozwinięte w kilka szczegółowych zasad:

1) *Klarowność rozdziału funkcji i odpowiedzialności* – zawarte tu dwie reguły akcentują wagę wyraźnego rozróżnienia zakresu odpowiedzialności w ramach rządu (administracji) oraz istnienia wyraźnej linii demarkacyjnej między tym co jest publiczne a tym co prywatne.

2) *Publiczny dostęp do informacji* – dwie reguły zapisane w tej części podkreślają wagę dostępu do pełnej informacji o przeszłej, bieżącej i przyszłej działalności rządu oraz wagę terminowości publikacji w tym zakresie.

3) *Przejrzystość przygotowania i wykonywania budżetu oraz sprawozdawczości budżetowej* – cztery reguły zawarte w tej części określają pożądany zakres informacji

[4] Tekst kodeksu w wersji elektronicznej znajduje się pod adresem: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.pdf>.

podawanej do publicznej wiadomości w cyklu budżetowym. W tej części „Kodeksu" znajduje się również odniesienie do kwestii przejrzystości reguł realizacji budżetu.

4) *Ocena rzetelności sprawozdawczości budżetowej przez niezależne instytucje* – dwie reguły zapisane w tej części, która jako jedyna została zmieniona w stosunku do wersji pierwotnej, odnoszą się do konieczności zapewnienia odpowiedniej jakości danych fiskalnych oraz do niezależnej oceny tej jakości (audytor, eksperci).

Definicję przejrzystości, na której opierają się standardy Międzynarodowego Funduszu Walutowego można znaleźć w podręczniku towarzyszącym „Kodeksowi"[5]. Definicja ta odwołuje się do pierwotnej definicji zaproponowanej przez George'a Kopitsa i Jona Craiga[6], podkreślającej znaczenie upubliczniania informacji w zakresie struktury i funkcji rządu, intencji polityki fiskalnej, rachunków sektora publicznego oraz prognoz fiskalnych. Tak zdefiniowana przejrzystość, umożliwiająca prowadzenie merytorycznej debaty publicznej na temat polityki fiskalnej, ma prowadzić do większej wiarygodności tej polityki i lepszego zrozumienia jej istoty w społeczeństwie, a przez to przyczynić się również do stabilności systemów ekonomicznych i ich niezakłóconego wzrostu.

O ile definicja przejrzystości przyjęta przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz jej rozszerzenie akcentujące potrzebę debaty publicznej wychodzi w zasadzie naprzeciw obu postulatom sformułowanym na wstępie, to w samych standardach można znaleźć jedynie odniesienie do postulatu efektywnościowego, tj. przykładania wagi do zakresu, jakości oraz dostępności danych. Żadna z czterech części „Kodeksu" nie kładzie nacisku na proces współtworzenia polityki fiskalnej w cyklu budżetowym. Jedynie w trzeciej części znajduje się odniesienie do celów polityki fiskalnej – jednak odniesienie to pojawia się w kontekście jasnego ich sprecyzowania.

Kolejnym kompleksowym zbiorem reguł przejrzystości jest opracowany w 2001 r. przez OECD dokument „Najlepsze zwyczaje w zakresie przejrzystości budżetowej" (*Best Practices for Budget Transparency)*[7]. We wstępie do standardów podano dwie definicje przejrzystości[8]. Według pierwszej z nich jest to jawność co do zamierzeń, formułowania i wdrażania polityki rządu. Druga definicja odnosi się do przejrzystości budżetowej, zawężając tym samym zakres zainteresowania standardów do tego

[5] Podręcznik znajduje się na stronie: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/index.htm>. Definicja została umieszczona we wprowadzeniu do podręcznika.

[6] G. Kopits, J. Craig: *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper, 1998, No. 158 (Washington: International Monetary Fund).

[7] Anglojęzyczna wersja znajduje się pod adresem: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>.

[8] *OECD Best Practices for Budget Transparency*, OECD, 2001, s. 3, pkt 1.

najważniejszego dokumentu polityki fiskalnej. Według niej przejrzystość budżetowa to systematyczne ujawnianie wszystkich ważnych informacji fiskalnych zgodnie z zobowiązaniami co do czasu ich publikacji.

Standardy OECD zostały zebrane w trzy części. Pierwsza z nich jest faktycznie listą dokumentów, które powinny pojawiać się w cyklu budżetowym wraz z opisem ich podstawowych składników. W części drugiej znajduje się lista specyficznych rodzajów informacji, takich jak m.in. założenia makroekonomiczne, ulgi podatkowe, aktywa niefinansowe, które również powinny być łatwo dostępne dla obywatela. I wreszcie trzecia część, która w całości poświęcona jest wymaganiom dotyczącym jakości prezentowanych danych, tj. zasady rachunkowości, kontrola wewnętrzna, audyt i nadzór zewnętrzny nad raportami.

Zakres standardów OECD jest zatem jeszcze węższy niż w „Kodeksie" Międzynarodowego Funduszu Walutowego, ponieważ nie wychodzą one poza zakres informacji budżetowej. Tym samym nie spełniają postulatu redystrybucyjnego oraz w mniejszym stopniu spełniają postulat efektywnościowy; „Kodeks" oprócz dokumentacji budżetowo-fiskalnej wypowiada się również na temat organizacji administracji publicznej.

Wymienione powyżej dwa zbiory reguł jawności i przejrzystości mają charakter ogólny, odnoszący się do całych finansów publicznych. Oprócz nich istnieje cała rodzina standardów, które można nazwać branżowymi, odnoszących się do niektórych segmentów sektora publicznego bądź do niektórych aspektów gospodarki finansowej w sektorze publicznym.

Za przykład zbioru reguł jawności i przejrzystości odnoszącego się do konkretnego segmentu sektora publicznego należy uznać „Europejską kartę samorządu terytorialnego", która została opracowana w 1985 r. w Strasburgu. Polska ratyfikowała w całości ten dokument w 1993 r. i od 1 marca 1994 r. stał się on elementem polskiego systemu prawnego[9].

„Europejska karta samorządu terytorialnego" składa się z trzech części. Pierwsza z nich zawiera standardy funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego, zawarte w artykułach 2-11. Każdy z artykułów zbudowany jest według schematu: tytuł i rozwinięcie. Tytuły określają dziedzinę regulowaną w rozwinięciu. Kolejne artykuły „Karty" zajmują się następującymi zagadnieniami:

– podstawa konstytucyjna i prawna samorządu terytorialnego;
– koncepcja samorządu terytorialnego;
– zakres działania samorządu terytorialnego;
– ochrona granic społeczności lokalnych;
– dostosowanie struktur i środków administracyjnych do zadań społeczności lokalnych;

[9] DzU z 1994 r., nr 124, poz. 607.

– warunki wykonywania uprawnień na szczeblu lokalnym;
– kontrola administracyjna działalności społeczności lokalnych;
– zasady finansowe społeczności lokalnych;
– prawo społeczności lokalnych do zrzeszania się;
– prawna ochrona samorządu terytorialnego.

Następne dwie części zawierają regulacje dotyczące minimalnego zakresu obowiązywania i zastosowania „Karty" oraz trybu ratyfikowania, wchodzenia w życie i wypowiedzenia tego dokumentu.

„Karta" jest dokumentem, który w całości koncentruje się na kwestii przejrzystości rozumianej jako klarowność rozdziału władzy rządowej i samorządowej. Jest to w pewnym sensie szczegółowe odniesienie pierwszej części „Kodeksu" MFW do relacji władza centralna – władza samorządowa. „Karta" nie zajmuje się przepływem informacji na linii władza publiczna – społeczeństwo i w tym sensie nie odnosi się bezpośrednio do postulatu efektywnościowego sformułowanego na początku referatu. Ponieważ w „Karcie" mieszczą się gwarancje uwzględniania głosu społeczności lokalnej w debacie dotyczącej tej społeczności, tym samym „Karta" jest gwarantem przepływu informacji na linii społeczność lokalna – rząd i dlatego należy uznać, że wychodzi naprzeciw postulatowi redystrybucyjnemu.

Kolejnym, „branżowym" zbiorem reguł jawności i przejrzystości jest opracowany w 2005 r. przez MFW dokument „Dobre praktyki przejrzystości fiskalnej w zakresie zarządzania dochodami z eksploatacji zasobów naturalnych" (*Good Fiscal Transparency Practicies for Resource Revenue Management*)[10] . Jest to efekt zastosowania reguł „Kodeksu przejrzystości polityki fiskalnej" do problemów, wobec których stają państwa uzyskujące dużą część swoich dochodów z eksploatacji zasobów naturalnych. Analizowany dokument odzwierciedla strukturę „Kodeksu", tj. składa się z czterech części zatytułowanych tak jak w pierwowzorze:

– *Klarowność rozdziału funkcji i odpowiedzialności* – zawarte tutaj reguły odnoszą się do wyraźnego zdefiniowania w systemie prawnym praw własności i kompetencji zarządczych w odniesieniu do zasobów naturalnych, w tym również wewnętrznego podziału praw i kompetencji między podmiotami publicznymi i niepublicznymi zaangażowanymi w proces eksploatacji.

– *Publiczny dostęp do informacji* – ta część odnosi się do obowiązku publikowania informacji w zakresie eksploatacji zasobów w dokumentach budżetowych oraz raportowania w odniesieniu do posiadanych przez rząd aktywów i pasywów związanych z tą eksploatacją.

– *Przejrzystość przygotowania i wykonywania budżetu oraz sprawozdawczości budżetowej* – regulacje zawarte w tej części opisują pożądany zakres informacji, który

[10] Pełny tekst przewodnika wraz z zasadami przejrzystości: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/grrt/eng/060705.pdf>.

powinien być dostępny w całym cyklu budżetowym (przygotowanie – wykonanie – raportowanie) oraz wskazują na konieczność jasnego sprecyzowania reguł zarządzania i gospodarowania w instytucjach powoływanych do zarządzania zasobami (np. fundusz celowy).

– *Ocena rzetelności sprawozdawczości budżetowej przez niezależne instytucje* – ta część wskazuje na konieczność dokonywania audytu przez najwyższy organ kontroli w kraju bądź inną niezależną instytucję audytorską oraz konieczność stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości i audytu w działalności przedsiębiorstw zajmujących się eksploatacją.

Powyższy zbiór reguł jawności i przejrzystości ma zastosowanie przede wszystkim do dochodów uzyskiwanych z wydobycia ropy naftowej, gazu ziemnego i innych kopalin. Niektóre z reguł mogą być jednak wykorzystane znacznie szerzej. Na przykład obowiązek stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości i audytu może odnosić się do całej populacji przedsiębiorstw państwowych, a nie jedynie do zajmujących się eksploatacją zasobów naturalnych.

„Dobre praktyki przejrzystości fiskalnej w zakresie zarządzania dochodami z eksploatacji zasobów naturalnych" są zatem dopełnieniem podstawowej wersji „Kodeksu". Dopełniają go właśnie w dziedzinie wyznaczonej przez zdefiniowany wcześniej postulat redystrybucyjny. „Dobre praktyki ..." przyczyniają się bowiem do zwiększonej kontroli społecznej nad gospodarowaniem bogactwami naturalnymi danego kraju i w tym sensie nie dopuszczają do skupienia zysków z publicznych praw własności w rękach mniejszości. Weryfikacja precyzyjnie zdefiniowanej polityki zarządzania zasobami w cyklu wyborczym umożliwia skuteczne kontrolowanie zasobów.

Oba przytoczone tutaj zbiory reguł jawności i przejrzystości opracowane przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy odwołują się do innych standardów o charakterze technicznym, tzn. odnoszących się do jakości prezentowanych danych. Według klasyfikacji przyjętej w niniejszym referacie są to standardy „branżowe", porządkujące niektóre aspekty gospodarki finansowej lub metodologie pozyskiwania i przetwarzania danych. Wśród standardów tych należałoby wymienić:

1) *System of National Accounts* (SNA)[11] lub *European System of Accounts* (ESA)[12] oraz inne standardy odnoszące się do oficjalnej statystyki; standardy te umożliwiają jakąkolwiek porównywalność danych w przekroju czasowym i przestrzennym. Większość standardów z zakresu jawności i przejrzystości finansów publicznych bazuje na definicji sektora publicznego zaczerpniętej z SNA. W tym sensie standardy te decydują o zakresie podmiotowym ich stosowania.

[11] Opis metodologii SNA'93 zob.: <http://unstats.un.org/unsd/sna1993/introduction.asp>.

[12] Opis systemu ESA'95 zob.: <http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/een00000.htm>.

2) *International Accounting Standards* – standardy rachunkowości zarówno dla sektora prywatnego, jak i publicznego, opracowane przez International Federation of Accountants (IFAC)[13]. IFAC opracowała również *International Standards on Auditing* (ISA)[14] – standardy audytu i kontroli finansowej.

3) *Auditing Standards* – standardy kontroli i audytu opracowane z myślą o najwyższych organach kontroli przez International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) połączone z kodeksem etycznym dla audytorów[15].

4) *Data Dissemination Standards* – obejmuje trzy rodzaje standardów opracowanych przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy:

a) *Special Data Dissemination Standard* (SDDS)[16] – zakres i terminarz udostępniania danych gospodarczych i finansowych dla krajów zainteresowanych uzyskaniem dostępności do rynków kapitałowych;

b) *General Data Dissemination Standard* (GDDS)[17] – zakres i terminarz udostępniania danych gospodarczych i finansowych dla krajów uczestniczących w MFW;

c) *Data Quality Reference Site* (DQRS)[18] – jest to miejsce w sieci internetowej zawierające wszelkie odnośniki do standardów statystycznych (definicje, metodologie), którego zadaniem jest promowanie wspólnego rozumienia jakości danych statystycznych.

5) *Fiscal Reporting Standards* – standardy definiowania kategorii finansowych odnoszących się do sektora publicznego, opracowane przez MFW, zawarte w *IMF's Manual of Government Finance Statistics* (GFS)[19].

Wymienione standardy techniczne, gwarantujące odpowiednią jakość danych, są w rozumieniu matematycznym warunkiem koniecznym stosowania innych standardów odnoszących się już do konkretnych zagadnień z zakresu finansów publicznych. W takim ujęciu wychodzą one w tym samym stopniu naprzeciw postulatowi redystrybucyjnemu i efektywnościowemu, ponieważ w tym samym stopniu przyczyniają się do wspólnego rozumienia dowolnej informacji publicznej. W języku ekonomicznym

---

[13] Najnowsza propozycja standardów rachunkowości dla sektora publicznego zob.: <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0049>.

[14] Polskie tłumaczenie standardów ISA znajduje się w książce: *Międzynarodowe standardy rewizji finansowej 2001*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.

[15] Pełny tekst zob.:
<http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_E.pdf>.

[16] Zob.:< http://dsbb.imf.org/Applications/web/sddshome/>.

[17] Zob.: <http://dsbb.imf.org/Applications/web/gdds/gddshome>.

[18] Zob.:< http://dsbb.imf.org/Applications/web/dqrs/dqrshome>.

[19] Podręcznik dostępny jest pod adresem:< http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf >. Krótki opis metodologii w jęz. polskim:< http://www.mf.gov.pl/_files_/sdds/metodologia.pdf>.

jest to dążenie do otrzymania odpowiedniego poziomu homogenizacji informacji, czyli do uzyskania jej jednolitej jakości.

Analizując standardy międzynarodowe z zakresu jawności i przejrzystości finansów publicznych należy również wspomnieć o dokumentach pionierskich w tej dziedzinie, opracowywanych samodzielnie przez poszczególne państwa. Jednym z pierwszych państw, które inkorporowały do swojego systemu prawnego reguły jawności i przejrzystości, była Wielka Brytania. W 1989 r. wydany został dokument *Code on Fiscal Stability,* zawierający podstawowe reguły zarządzania finansowego w sektorze publicznym. W tej chwili obowiązuje nowsza wersja tego kodeksu z 1998 r.[20] Inne kraje anglosaskie mogą również pochwalić się osiągnięciami w tej dziedzinie. Nowa Zelandia w 1994 r. wprowadziła *Fiscal Responsibility Act*[21]. Australia dołączyła do tego grona w 1998 r., wprowadzając *Charter of Budget Honesty Act*[22].

Oprócz standardów odnoszących się do jawności i przejrzystości finansów publicznych, w sposób pośredni i bezpośredni występują inne standardy wykorzystywane przede wszystkim do oceny ogólnego stanu jawności i przejrzystości przez cząstkową ocenę innych dziedzin funkcjonowania państwa. Próbę usystematyzowania tych standardów podjął w listopadzie 2002 r. Międzynarodowy Fundusz Walutowy, wyznaczając listę 12 standardów używanych przez MFW oraz Bank Światowy w trakcie ich prac, a w szczególności przy sporządzaniu „Raportu o przestrzeganiu standardów i kodeksów" (*Report on the Observance of Standards and Codes - ROSC*) dla poszczególnych krajów[23]. Lista tych standardów obejmuje:

1) przejrzystość danych: SDDS/GDDS;

2) przejrzystość fiskalną: *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*;

3) przejrzystość polityki finansowej i pieniężnej: *Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies*[24] *;*

4) nadzór bankowy: *Core Principles for Effective Banking Supervision* – opracowane w 1997 r. przez Komitet Bazylejski[25];

---

[20] Tekst aktu zob.:< http://www.hm-treasury.gov.uk./media/CA6/6D/261.pdf>.

[21] Pełny tekst aktu wraz z objaśnieniami zob.: <http://www.treasury.govt.nz/legislation/fra/explanation/>.

[22] Pełny tekst aktu w wersji anglojęzycznej zob.: < http://scaletext.law.gov.au/html/comact/9/5802/top.htm>.

[23] Dla Polski do tej pory MFW opracował jedynie raport w zakresie jawności i przejrzystości fiskalnej; zob.: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pol/fiscal.htm>. Z kolei Bank Światowy opublikował raport odnoszący się do standardów rachunkowości i rewizji finansowej (audytu). Pełny tekst: <http://www.worldbank.org/ifa/poland0702.pdf>.

[24] Pełny tekst zob.:< http://www.imf.org/external/np/mae/mft/code/>.

[25] Pełny tekst: <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.pdf>.

5) papiery wartościowe: *Objectives and Principles for Securities Regulation* – opracowane w 2003 r. przez Międzynarodową Organizację Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO)[26];

6) ubezpieczenia: *Insurance Supervisory Principles* – wydane przez Międzynarodowe Stowarzyszenie Nadzorców Ubezpieczeniowych (IAIS)[27];

7) systemy rozliczania płatności i papierów wartościowych: *Core Principles for Systemically Important Payment Systems*[28] – opracowane przez Komitet ds. Systemów Płatności i Rozliczeń (CPSS) oraz *Recommendations for Securities Settlement Systems*[29] – opracowane przez wspólny zespół zadaniowy IOSCO i CPSS;

8) zwalczanie prania brudnych pieniędzy oraz finansowania terroryzmu: *40+9 Recommendations* – opracowane przez Zespół Zadaniowy ds. Działań Finansowych (FATF)[30];

9) nadzór korporacyjny: *Zasady nadzoru korporacyjnego* – opracowane w 2004 r. przez OECD[31];

10) rachunkowość: *International Accounting Standards* (*IAS*) – opracowane przez Radę ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB)[32];

11) audyt: *International Standards on Auditing* – opracowane przez IFAC[33];

12) upadłość (niewypłacalność) oraz prawa wierzyciela: *Principles and Guidelines for Effective Insolvency and Creditor Rights Systems* – opracowane w 2001 r. przez Bank Światowy[34].

Pierwsze trzy standardy (1-3) zostały opracowane przez MFW i dla celów roboczych zgrupowane jako standardy przejrzystości (*transparency standards*). Kolejnych pięć standardów (4-8) zgrupowano pod wspólnym mianem standardów dla sektora finansowego (*financial sector standards*). Ostatnia grupa (9-12) to standardy odnoszące się do rzetelności rynku (*standards concerned with market integrity*).

---

[26] Pełny tekst:< http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD154.pdf>.

[27] W zasadzie jest to zbiór różnych rodzajów zasad odnoszących się do rynku ubezpieczeniowego. Pełny opis standardów i reguł zob.:< http://www.iaisweb.org/133_ENU_HTML.asp>.

[28] Pełny tekst zob.:< http://www.bis.org/publ/cpss43.pdf>.

[29] Pełny tekst: <http://www.bis.org/publ/cpss46.pdf>.

[30] W zasadzie są to dwa odrębne zbiory zasad. Pierwszy z nich, tzw. 40 rekomendacji, koncentruje się na zapobieganiu praniu brudnych pieniędzy. Pełny tekst rekomendacji zob.: <http://www.fatf-gafi.org/document/28/0,2340,en_32250379_32236930_33658140_1_1_1_1,00.html#40recs>. Drugi zbiór rekomendacji zawiera 9 reguł odnoszących się do spraw związanych z finansowaniem terroryzmu; zob.: <http://www.fatf-gafi.org/document/9/0,2340,en_32250379_32236920_34032073_1_1_1_1,00.html>.

[31] Polski tekst zob.: <http://www.oecd.org/dataoecd/16/32/34656740.pdf>.

[32] Krótkie opisy poszczególnych standardów zob.: < http://www.iasb.org/standards/summaries.asp>.

[33] Patrz przyp. 13.

[34] Pełny tekst zob.: <http://siteresources.worldbank.org/GILD/PrinciplesAndGuidelines/20162797/Principles%20and%20Guidelines%20for%20Effective%20Insolvency%20and%20Creditor%20Rights%20Systems.pdf>.

Mimo że część spośród wymienionych wyżej 12 standardów wychodzi poza obszar finansów publicznych, to również można oceniać je przez pryzmat dwóch postulatów sformułowanych na wstępie. I tak, grupa standardów przejrzystości odnosi się przede wszystkim do postulatu efektywności, ponieważ kładzie nacisk na kwestię dostępności i jakości informacji (czy to z zakresu polityki fiskalnej, czy polityki pieniężnej), co zgodnie z wcześniejszymi rozważaniami prowadzi do większej efektywności rynków.

Standardy dla sektora finansowego koncentrują się na zaleceniach dla regulatorów poszczególnych rynków. Odpowiedni nadzór i regulacja rynku również w bezpośredni sposób przyczyniają się do poprawy efektywności – zatem wpisują się w logikę postulatu efektywnościowego. Standardy umieszczone w ostatniej grupie noszą cechy standardów z poprzednich dwóch grup.

Z analizy międzynarodowych standardów jawności i przejrzystości wynika zatem, że w większości odnoszą się one do postulatu efektywnościowego. Jedynie dwa z nich, tj. „Europejska karta samorządu terytorialnego" oraz „Dobre praktyki przejrzystości fiskalnej w zakresie zarządzania dochodami z eksploatacji zasobów naturalnych", w jednoznaczny sposób podkreślają znaczenie dwustronnej komunikacji w ramach przepływu informacji publicznej i w tym sensie realizują postulat redystrybucyjny.

Jedną z pierwszych instytucji, która zwróciła uwagę na tę jednostronność poszczególnych standardów (tj. koncentrację na wymiarze efektywnościowym przepływu informacji) – w tym przede wszystkim „Kodeksu..." opracowanego przez MFW – był Center on Budget and Policy Priorities (CBPP), niezależny amerykański *think tank* z siedzibą w Waszyngtonie. Wspólnie z południowoafrykańskim Institute for Democracy in South Africa (IDASA) opracował on metodologię badania przejrzystości i jawności opartą częściowo na „Kodeksie...", ale kładącą zdecydowanie większy nacisk na kwestię uczestnictwa społeczeństwa obywatelskiego w procesie budżetowym. W ten sposób podjęto próbę oceny stanu jawności i przejrzystości finansów publicznych, która – oprócz aspektu efektywnościowego – odnosiłaby się w większym stopniu do postulatu redystrybucyjnego.

Pierwszym znaczącym efektem tej współpracy był opublikowany w 2000 r. raport *Transparency and Participation in Budget Process*[35] opisujący stan jawności i przejrzystości w RPA, który uwzględniał odpowiedzi na pytania odnoszące się do możliwości wpływu społeczeństwa na ostateczny kształt budżetu. Mówiąc ogólnie, w aspekcie redystrybucyjnym znaczenia przepływu informacji podjęto próbę

[35] A. Falscher, W. Krafchik, I. Shapiro: *Transparency and Participation in the Budget Process. South Africa: Country Report,* IDASA/IBP, December 2000. Pełny tekst zob. na stronie internetowej CBPP <http://internationalbudget.org>. W załączniku nr 2 znajduje się kwestionariusz diagnostyczny w pierwszej wersji.

odpowiedzi na pytanie: na ile autorytatywną decyzją rządu jest proces tworzenia budżetu, jako najważniejszego dokumentu przesądzającego kształt polityki społeczno-gospodarczej w kraju?

Podejście zaproponowane przez CBPP zyskało wielu zwolenników w środowisku niezależnych instytucji eksperckich na całym świecie, czego odzwierciedleniem było uruchomienie przez CBPP inicjatywy *International Budget Project*, której zadaniem jest prowadzenie systematycznych badań w zakresie jawności i przejrzystości finansów publicznych, akcentującej zarówno wymiar efektywnościowy, jak i redystrybucyjny przepływu informacji[36]. Inicjatywa ta zapewnia narzędzia w postaci kwestionariuszy i innych metodologii pozwalających na przeprowadzenie pełnej oceny procesu budżetowego, a także odgrywa rolę forum wymiany informacji w tym zakresie.

Najnowszą inicjatywą CBPP jest przeprowadzenie w latach 2005–2006 badania jawności i przejrzystości na bazie jednolitego kwestionariusza diagnostycznego w 60 państwach na całym świecie[37]. Kwestionariusz ten uwzględnia m.in. wyniki badania pilotażowego przeprowadzonego w 36 krajach na podstawie wstępnej wersji kwestionariusza[38]. Badanie ma zakończyć się w 2006 r. skoordynowaną w czasie konferencją prasową we wszystkich krajach uczestniczących w badaniu, na której będą przedstawione wyniki krajowe na tle wyników z innych państw. Poniżej omówię najważniejsze wyniki zastosowania tego kwestionariusza do badania stanu jawności i przejrzystości w Polsce.

Jawność i przejrzystość w Polsce

Kwestionariusz diagnostyczny opracowany przez CBPP składa się z trzech części. Pierwsza z nich zawiera tablice, które weryfikują istnienie i osiągalność podstawowych dokumentów budżetowych. Pozostałe dwie części zawierają 122 pytania skoncentrowane wokół dwóch zagadnień: rządowy projekt budżetu oraz proces budżetowy. Część poświęcona rządowej propozycji budżetu ma ocenić kompletność zbioru informacji zawartych w dokumentach budżetowych oraz kompletność zbioru dodatkowych informacji koniecznych do monitorowania i analizy wykonania budżetu. Pytania z części poświęconej procesowi budżetowemu odnoszą się do kolejnych faz cyklu budżetowego, tj. formułowania, przyjęcia, wykonania i raportowania.

---

[36] Na stronie <http://internationalbudget.org> można znaleźć więcej informacji na temat funkcjonowania tej inicjatywy. Obecnie uczestniczą w niej niezależne instytucje eksperckie z około 40 krajów.

[37] Najnowsza wersja kwestionariusza wraz z instrukcjami jego wypełnienia zob.: <http://www.internationalbudget.org/themes/BudTrans/docs.htm>.

[38] Wyniki badania pilotażowego wraz z wstępną wersją kwestionariusza zob.: <http://www.internationalbudget.org/openbudgets/index.htm>.

Przedstawiając wyniki zastosowania kwestionariusza do oceny sytuacji w Polsce wskażę jedynie słabości, nie odnosząc się do tych obszarów, w których polski system finansów publicznych spełnia standardy międzynarodowe. Ocena zostanie przedstawiona według kolejnych części kwestionariusza, a następnie zostanie sformułowana ocena ogólna.

Już pierwsza część kwestionariusza wychwytuje najpoważniejsze braki polskiego systemu finansów publicznych w zakresie jego jawności i przejrzystości. Zgodnie z wymaganiami kwestionariusza, w cyklu budżetowym powinny ukazywać się dwa rodzaje dokumentów, które nie są dostępne w ramach polskiej dokumentacji budżetowej: syntetyczna informacja budżetowa (*budget summary*) oraz tzw. budżet dla obywatela (*citizen's budget*). Z całą pewnością nie można uznać, że rolę syntetycznej informacji budżetowej odgrywają informacje dla prasy przedstawiane przez Kancelarię Premiera bądź Ministerstwo Finansów. Syntetyczna informacja budżetowa powinna być dokumentem syntetyzującym nie tylko płaszczyznę liczbową budżetu, ale streszczającym główne założenia, cele i inne ważne informacje mające wpływ na realizację danego budżetu. Z kolei „budżet dla obywatela" powinien charakteryzować budżet państwa z punktu widzenia jego wpływu na życie codzienne obywatela. W tym wypadku chodzi zatem zarówno o dobór informacji z budżetu, jak i o przedstawienie ich w sposób czytelny – zrozumiały dla przeciętnego człowieka. Szczególnie ten drugi aspekt należy uznać za generalną słabość polskiego systemu budżetowego, ponieważ brak lub ograniczona czytelność materiałów budżetowych stanowi poważną barierę rozwoju debaty publicznej i utrudnienie komunikacji społecznej (postulat redystrybucyjności).

W ramach przeglądu dokumentów, które powinny być powszechnie dostępne w cyklu budżetowym, wymieniony jest w tabeli z pierwszej części kwestionariusza raport półroczny. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych (art. 104), minister finansów ma obowiązek przedstawienia komisji finansów publicznych oraz Najwyższej Izbie Kontroli sprawozdania z realizacji budżetu za I półrocze w terminie do 10 września każdego roku. Przepis ten ogranicza krąg odbiorców tej informacji i w efekcie raport nie może zostać uznany za publicznie osiągalny, ponieważ dokument ten – w przeciwieństwie do innych dokumentów budżetowych – nie jest umieszczony na stronach internetowych Ministerstwa Finansów.

Odpowiedzi na pytania zawarte w sekcji drugiej i trzeciej ujawniają bardziej szczegółowo słabości poszczególnych dokumentów budżetowych prezentowanych przez Ministerstwo Finansów. Po pierwsze, projekt budżetu nie zawiera analizy wrażliwości prognozy budżetowej względem możliwych zmian wartości wskaźników makroekonomicznych. W „Uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej" można znaleźć jedynie identyfikację podstawowych ryzyk (zagrożeń) dla realizacji prognozy, jednak potencjalne konsekwencje dla finansów publicznych nie są skwantyfikowane. Analiza wrażliwości umożliwiłaby ocenę elastyczności głównych kategorii finansowych w budżecie.

Dokumenty budżetowe, w tym zwłaszcza „Uzasadnienie...", nie zawierają projekcji nawet głównych agregatów finansowych na kolejne lata pozabudżetowe. Zgodnie z pytaniami zawartymi w kwestionariuszu, prognozy budżetowe powinny wychodzić poza rok budżetowy na co najmniej dwa lata, aby pokazywały wieloletnie konsekwencje finansowe budżetu. Generalnie w dokumentach budżetowych brakuje informacji o średniookresowych i długookresowych konsekwencjach programów finansowanych ze środków publicznych. Przykładem braku odpowiedniej informacji są zobowiązania systemu emerytalnego w kolejnych latach – dokumenty budżetowe nie zawierają szacunków takich zobowiązań, a zgodnie z kwestionariuszem diagnostycznym jest to szczególnie wskazane w wypadku świadczeń emerytalnych obciążających budżet, czyli w wypadku Polski tzw. emerytur mundurowych. W sumie zarzut ten można sprowadzić do stwierdzenia, że brakuje podejścia planistycznego w dłuższej niż roczna – przewidywana przez budżet – perspektywie.

Kolejne słabości ujawnione przez kwestionariusz diagnostyczny wynikają z przyjętej w Polsce logiki konstrukcji budżetu państwa. Jest on tworzony na tzw. bazie historycznej, tj. zapotrzebowanie na środki w kolejnym roku budżetowym jest zgłaszane na podstawie wydatków z ostatniego roku, urealnionych wskaźnikiem inflacji i wskaźnikiem realnego wzrostu nakładów, a nie w ujęciu programowym, czyli przedstawiającym koszt realizacji wybranego zadania publicznego. Takie podejście uniemożliwia wyraźne wyodrębnienie kosztów nowych i starych polityk finansowanych z kasy państwowej. O ile w dokumentach budżetowych można znaleźć pewne szacunki wpływu zmian systemowych po stronie dochodowej, to w zakresie wydatków informacja taka jest wręcz szczątkowa. Inną konsekwencją braku podejścia programowego do konstrukcji budżetu jest niewystarczająca informacja o kategoriach niefinansowych związanych z budżetem państwa. Chodzi tutaj przede wszystkim o informacje związane z liczbą beneficjentów poszczególnych kategorii wydatkowych. Podanie tych informacji w dokumentacji budżetowej umożliwiłoby tworzenie wskaźników efektywnościowych odnoszących nakłady finansowe do mierzalnych efektów niefinansowych, które z kolei byłyby pomocne przy efektywnościowej ocenie realizacji budżetu państwa.

Dokumenty budżetowe nie zawierają również pełnej informacji o aktywach finansowych i niefinansowych znajdujących się w posiadaniu sektora rządowego. Słabość ta jest konsekwencją braku uporządkowania statusu prawnego niektórych aktywów niefinansowych oraz braku kompleksowej wyceny tych wartości, których status jest uporządkowany. Jest to również związane z systemem raportowania w budżecie państwa, który ma charakter kasowy. W związku z tym nie są sporządzane bilanse obrazujące zmianę wartości aktywa-pasywa w ciągu roku.

Kolejne zastrzeżenie ma nieco odmienny charakter. Odnosi się do informacji, które są osiągalne, ale nie są umiejscawiane w dokumentacji budżetowej. Są to przede wszystkim dwa obszary: szczegółowa i porównywalna informacja na temat wykonania

budżetu państwa w okresie poprzedzającym rok budżetowy o dwa lata (i wcześniejsze) oraz brak rozbudowanej informacji o kosztach ulg podatkowych w poszczególnych tytułach podatkowych (*tax expenditures*). Oba typy wymienionych informacji są dostępne w innych dokumentach, jednak przejrzystość opracowania dokumentacji budżetowej wymaga umieszczenia ich w jednym miejscu razem z kwotami planowanymi na dany rok budżetowy (cel porównawczy).

Pytania kwestionariusza diagnostycznego umiejscowione w trzeciej części poruszają kwestię udziału społecznego w formułowaniu budżetu, czyli odnoszą się do sformułowanego na wstępie postulatu redystrybucyjnego. W ujęciu proponowanym przez kwestionariusz społeczeństwo partycypuje w procesie budżetowym nie tylko przez możliwość weryfikacji układu politycznego w cyklu wyborczym, ale przede wszystkim przez możliwość formułowania postulatów w debacie publicznej.

Najważniejsze słabości procesu budżetowego w tym zakresie w Polsce sprowadzają się do trzech punktów:

– Założenia makroekonomiczne przyjęte do konstrukcji budżetu są całkowicie autorską propozycją rządu, która nie musi uwzględniać w żaden sposób innych prognoz opracowywanych przez niezależne ośrodki badawcze. Niesie to ze sobą zagrożenie oparcia planu budżetowego na fikcyjnych wskaźnikach.

– Standardy, do których odwołuje się kwestionariusz wymagają, aby rząd na etapie konstrukcji budżetu korzystał z szerokich konsultacji zarówno z organizacjami społecznymi, jak i z branżowymi komisjami parlamentarnymi. Standardy te wskazują na konieczność istnienia odpowiednio długiego czasu do przeprowadzenia debaty publicznej oraz na możliwość wprowadzania zmian do projektu budżetowego. O ile czas na debatę dotyczącą budżetu jest stosunkowo długi, to możliwości wprowadzania zmian w projekcie są ograniczone[39].

– Zgodnie z metodologią, na której opiera się kwestionariusz, gospodarowanie rezerwami wymaga wcześniejszego zatwierdzenia przez właściwą komisję parlamentarną. W wypadku rezerwy ogólnej egzekutywa nie potrzebuje takiej autoryzacji w Polsce.

W sumie słabości te nie przesądzają jednak o małej możliwości uczestniczenia społeczeństwa w procesie budżetowym. Jedynie pierwsze z wymienionych zastrzeżeń ma charakter obiektywny i trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie braku publicznego nadzoru nad prognozami makroekonomicznymi. Pozostałe dwie słabości należy chyba uznać za słabości pozorne, ponieważ nieograniczona możliwość zmian budżetu w parlamencie przeniosłaby ciężar prowadzenia polityki gospodarczej z egzekutywy na parlament. Również waga trzeciego zastrzeżenia jest znikoma, ponieważ rezerwy ogólne mogą stanowić maksimum jedynie 0,2% wydatków.

[39] Art. 225 Konstytucji RP ogranicza czas rozpatrywania budżetu w parlamencie do 4 miesięcy. Art. 220 Konstytucji RP ogranicza możliwość zmian projektu budżetu przez parlament – deficyt nie może zostać zwiększony.

Podsumowanie

Oceniając przejrzystość polskiego systemu finansów publicznych w kontekście standardów międzynarodowych można stwierdzić, że jego główną wadą jest ograniczona czytelność informacji budżetowej. Egzekutywa nie wykazuje należytej dbałości i troski o przekazanie treści oraz istoty budżetu państwa obywatelom. Brak tej troski dotyczy zarówno zakresu, jak i jakości informacji. Po pierwsze, rząd nie publikuje tzw. budżetu obywatelskiego, czyli dokumentu prezentującego w przystępny sposób roczny plan finansowy państwa. Po drugie, w dokumentach budżetowych brakuje ważnych elementów, takich jak: analiza wrażliwości budżetu państwa na zmianę wskaźników makroekonomicznych, analiza wieloletnich konsekwencji finansowych budżetu państwa oraz najważniejsze wskaźniki niefinansowe realizacji budżetu państwa. Dwie ostatnie słabości są powiązane z logiką konstrukcji budżetu na bazie historycznej, a nie programowej (zadaniowej).

Z analizy tej wynika, że polski system finansów publicznych w pewnym zakresie nie spełnia zarówno postulatu efektywnościowego – związanego z wagą informacji dla poprawnego funkcjonowania rynku, jak i postulatu redystrybucyjnego – związanego z artykułowaniem potrzeb społecznych w procesie budżetowym. Wymienione brakujące elementy dokumentów budżetowych to zwiększenie kosztu pozyskiwania informacji definiowanego jako czas niezbędny do uzyskania danej informacji. Z kolei brak wyjaśnienia i czytelności informacji budżetowej to utrudnienie komunikacji, uniemożliwiające prowadzenie rzetelnej debaty publicznej z zakresu procesu budżetowego. Braki te wyznaczają kierunki poprawy przejrzystości systemu finansów publicznych w Polsce.

Augustyn Kubik
Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego
Ministerstwo Finansów

INFORMACJA NA TEMAT KONTROLI FINANSOWEJ I AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa (PWKF), w skład której wchodzą kontrola finansowa i audyt wewnętrzny, wbudowane w struktury poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych oraz mechanizmy centralnej koordynacji systemu, zawarte w strukturze Ministerstwa Finansów, stanowi zintegrowany system zapewniania prawidłowego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych (JSFP), stwarzający możliwość poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie poszczególnych jednostek. System PWKF jest nowoczesnym narzędziem zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych oraz wymiernym efektem procesu dostosowania prawa polskiego do wymagań Unii Europejskiej, a ponadto, jako integralny element systemu kontroli funduszy unijnych, zabezpiecza możliwość właściwego wykorzystywania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Geneza publicznej wewnętrznej kontroli finansowej

Kontrola finansowa stanowiła przedmiot negocjacji akcesyjnych w ramach rozdziału 28 – „Kontrola finansowa". Komisja Europejska uważała za niezbędne prawne uregulowanie kwestii wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, co zostało m.in. stwierdzone w okresowym raporcie Komisji Europejskiej. Nieprzyjęcie

przez Polskę przedmiotowej ustawy w przewidzianym okresie oznaczało złamanie zobowiązań negocjacyjnych.

Aquis communautaire w ramach rozdziału 28 nakładały na stronę polską nieliczne obowiązki dotyczące audytu zewnętrznego, stawiały natomiast liczne i określone wymagania związane z wewnętrzną kontrolą finansową, zwłaszcza w sektorze finansów publicznych. Wymagania te dotyczyły m.in.: opracowania i wdrożenia właściwych systemów zarządzania finansowego i kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych, konieczności wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla kierowników tych jednostek, metodologii wytyczania ścieżek audytu, konieczności przyjęcia i wdrożenia międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

W grudniu 1999 r. Rada Unii Europejskiej w znowelizowanej decyzji z 30 marca 1998 r. w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych w „Partnerstwie dla członkostwa" z Polską rozbudowała zapis poświęcony kontroli finansowej, wskazując na „konieczność ukończenia prac legislacyjnych dla wewnętrznej i zewnętrznej kontroli finansowej".

Polska zobowiązana zatem została w szczególności do przyjęcia odpowiedniej legislacji. Wiodąca rola w implementacji pakietu *aquis communautaire* w tym obszarze przypadła Ministerstwu Finansów. Zostało ono zobligowane do przygotowania zmian w ustawie o finansach publicznych, które spełniałyby wymagania dotyczące kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz wymagania dotyczące stosowania w tym zakresie powszechnie obowiązujących międzynarodowych standardów. Powyższe zobowiązanie zostało zrealizowane z dniem wejścia w życie ustawy z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej[1], która wprowadziła instytucje kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

W 2003 r. rozpoczęto prace nad projektem nowej ustawy o finansach publicznych, które zakończyły się 30 czerwca 2005 r. uchwaleniem przez Sejm RP ustawy o finansach publicznych (obecnie, po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia w sprawie zgodności niektórych przepisów tej ustawy z art. 10 ust. 1 i art. 173 Konstytucji RP, ustawa jest przedmiotem decyzji Prezydenta RP zgodnie z art. 122 ust. 4 Konstytucji RP). Nowa ustawa wprowadza pewne zmiany w zakresie systemu publicznej wewnętrznej kontroli finansowej.

Do najistotniejszych z nich należy zaliczyć:

– jednoznaczne określenie roli audytu wewnętrznego w dostarczaniu kierownikowi jednostki informacji o całym systemie zarządzania jednostką i kontroli

[1] DzU nr 102, poz. 1116.

w jednostkach – w tym celu ustawa zawiera bardziej wyczerpującą niż dotychczasowa definicję audytu wewnętrznego, sformułowaną w celu lepszego zrozumienia jego idei i pełniejszego wykorzystania w jednostkach sektora finansów publicznych oraz dalszego dostosowania do standardów międzynarodowych;

– rozszerzenie grupy jednostek sektora finansów publicznych (o jednostki samorządu terytorialnego), których audytorzy wewnętrzni będą objęci ochroną trwałości stosunku pracy (zgoda Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego na rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym);

– rozszerzenie katalogu jednostek objętych audytem wewnętrznym i objętych pełną koordynacją ministra finansów.

Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa

Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa obejmuje kontrolę finansową i audyt wewnętrzny, wbudowane w struktury poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych oraz mechanizmy centralnej koordynacji systemu, zawarte w strukturze Ministerstwa Finansów.

Kontrola finansowa

W polskim systemie finansów publicznych odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej, spoczywa na kierowniku jednostki. System kontroli finansowej został oparty na uznanych międzynarodowych standardach oraz na zasadzie odpowiedzialności zdecentralizowanej, stwarzając tym samym warunki do poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie poszczególnych jednostek, w szczególności w zakresie zwiększenia skuteczności realizacji zadań, na które zostały przeznaczone środki publiczne. Obowiązkiem wprowadzenia systemu kontroli finansowej zostały objęte wszystkie jednostki sektora finansów publicznych. Ustawowym obowiązkiem kierownika każdej jednostki jest określenie, w formie pisemnej, procedur kontroli finansowej z uwzględnieniem standardów określonych przez ministra finansów. Standardy kontroli finansowej określają podstawowe wymagania odnoszące się do systemów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych. Celem standardów jest zapewnienie spójnego i jednolitego modelu kontroli finansowej w sektorze publicznym. Kierownicy jednostek, odpowiednio do ponoszonej odpowiedzialności za gospodarkę finansową, dysponują więc dużą swobodą w kształtowaniu systemu kontroli finansowej.

Wykonując zadania w zakresie koordynacji systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego przesłał do kierowników wszystkich jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego „Kwestionariusz kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych", dotyczący kontroli finansowej i funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego w kierowanych przez nich jednostkach. Zawarte w kwestionariuszu pytania usystematyzowano według układu „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych" – komunikat nr 1 ministra finansów z 30 stycznia 2003 r.[2]

Kwestionariusz został skierowany łącznie do 1446 jednostek sektora finansów publicznych, w tym do:

1) 68 jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 35d ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych (jednostki wymienione w art. 83 ust. 2 – m.in. kancelarie: Sejmu, Senatu i Prezydenta RP, trybunały, sądy) – odpowiedzi przesłały 54 (82%) jednostki;

2) 686 jednostek (w tym do wybranych jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce nadzorującej) zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 35d ust. 1 pkt 2-16 ustawy o finansach publicznych i utworzenia komórki audytu wewnętrznego w trybie art. 35e ust. 2–2e tej ustawy – odpowiedzi przesłały 654 (95%) jednostki;

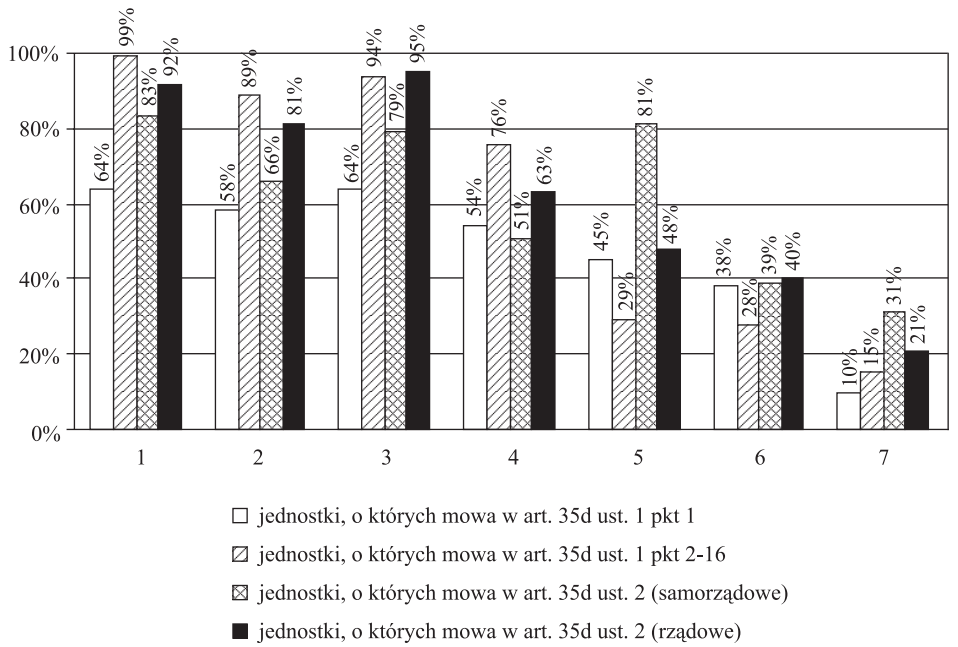
3) 692 jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 35d ust. 2 ustawy o finansach publicznych, w tym do 475 jednostek samorządowych i 217 jednostek rządowych – w tej grupie odpowiedzi przesłało łącznie 377 (54%) jednostek, w tym 248 (52%) jednostek samorządowych i 129 (59%) jednostek rządowych.

Zamieszczone poniżej zestawienia przedstawiają stan realizacji poszczególnych standardów kontroli finansowej w rozbiciu na:

– jednostki, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 1;
– jednostki, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2-16;
– jednostki, o których mowa w art. 35d ust. 2 (samorządowe);
– jednostki, o których mowa w art. 35d ust. 2 (rządowe).

[2] DzUrzMF nr 3, poz. 13.

I. Pisemne procedury kontroli finansowej

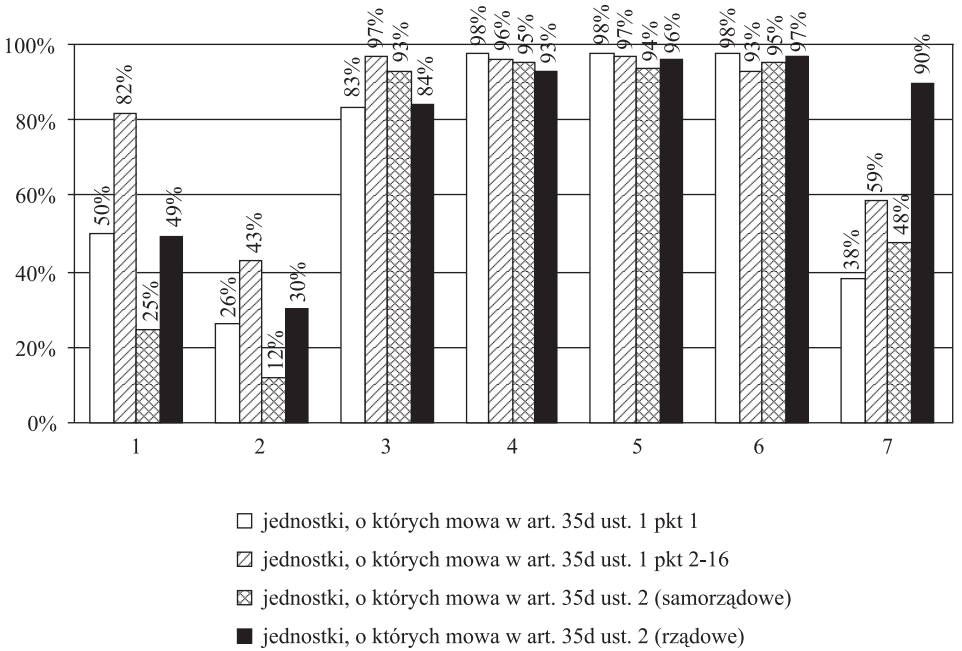


Wykres I przedstawia procent JSFP deklarujących opracowanie i obowiązywanie pisemnych procedur kontroli finansowej dotyczących:

1. Wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków.
2. Pobierania i gromadzenia środków publicznych.
3. Trybu postępowania w zakresie zamówień publicznych.
4. Zwrotu środków publicznych.
5. Przeprowadzania kontroli, o której mowa w art. 28b ustawy o finansach publicznych.
6. Dokonywania ocen, o których mowa w art. 91 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.
7. Zarządzania i kontroli środków z UE.

Deklarowany przez kierowników jednostek stan realizacji wybranych standardów kontroli finansowej w poszczególnych pięciu obszarach odpowiadających podstawowym elementom kontroli wewnętrznej

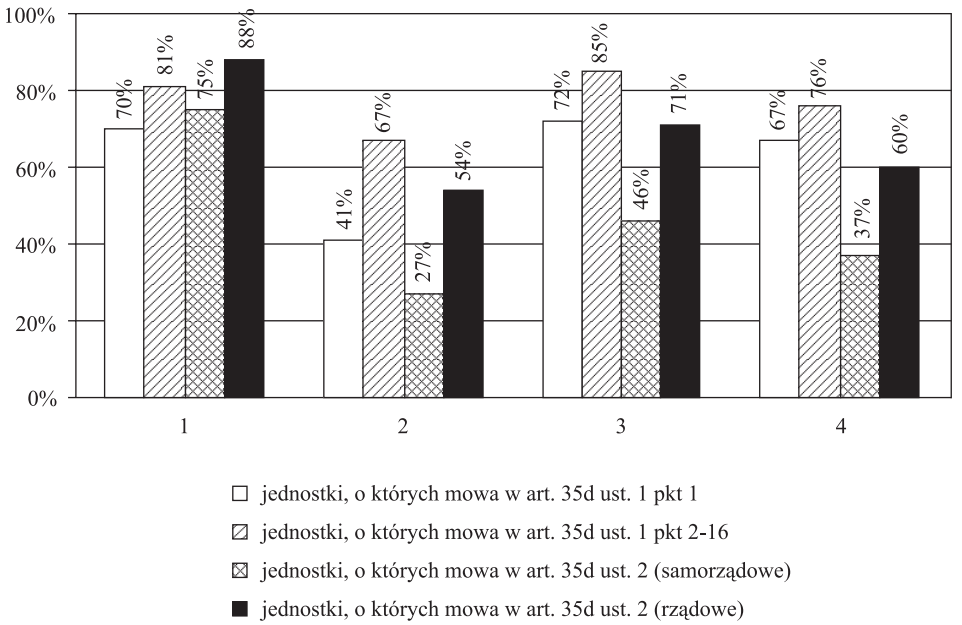
II. Środowisko systemu kontroli finansowej



Wykres II przedstawia procent JSFP deklarujących realizację *Standardów kontroli finansowej* w obszarze *Środowisko kontroli*, które dotyczą:

1. Obowiązywania zasad etycznych.
2. Pisemnego zestawienia zadań wrażliwych.
3. Określenia w formie pisemnej zadań, uprawnień i odpowiedzialności.
4. Określenia w formie pisemnej zadań wykonywanych na każdym stanowisku pracy.
5. Powierzenia uprawnień lub obowiązków w zakresie gospodarki finansowej lub majątkowej w formie pisemnej i za potwierdzeniem ich przyjęcia.
6. Spełnienia wymagań ustawowych przez głównego księgowego.
7. Tworzenia rocznych bądź okresowych planów szkoleń.

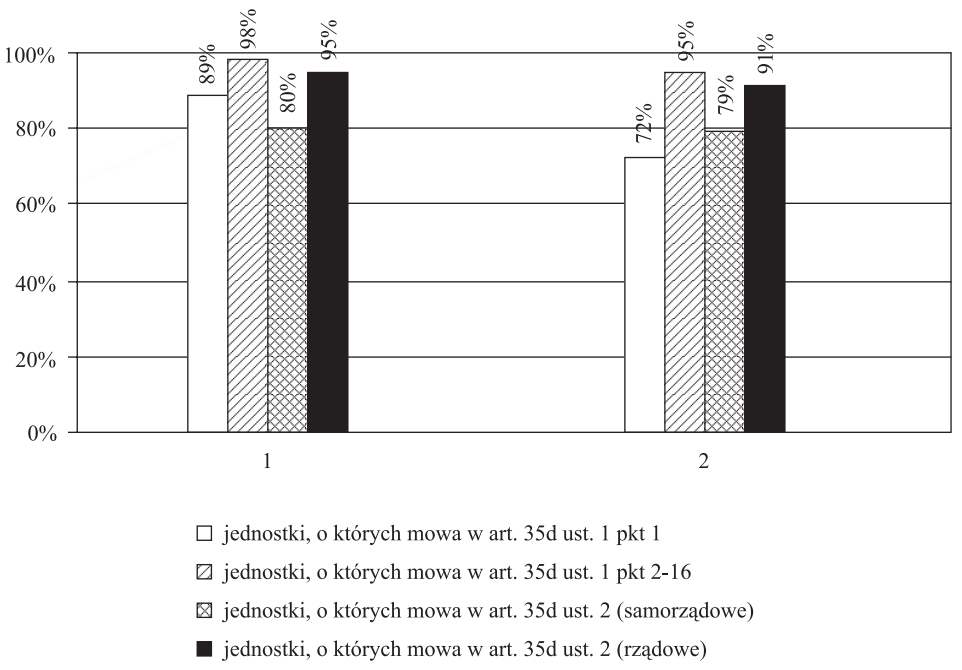
III. Zarządzanie ryzykiem



Wykres III przedstawia procent JSFP deklarujących realizację *Standardów kontroli finansowej* w obszarze *Zarządzanie ryzykiem*, które dotyczą:

1. Określenia przez kierownictwo jednostki celów co najmniej na bieżący rok oraz przedstawienie ich w formie pisemnej.
2. Posiadania dokumentacji identyfikowania ryzyka przez kierownictwo.
3. Uwzględniania czynników sprzyjających wystąpieniu ryzyka o charakterze finansowym.
4. Dokonywania przez kierownictwo systematycznej oceny zidentyfikowanego ryzyka pod kątem skutków i prawdopodobieństwa jego wystąpienia.

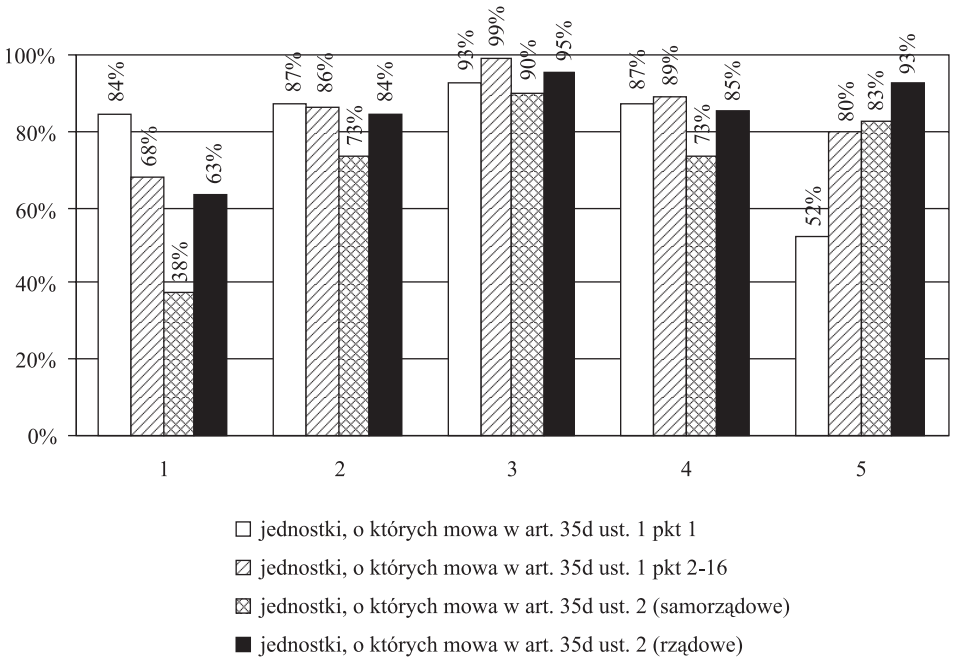
IV. Informacja i komunikacja



Wykres IV przedstawia procent JSFP deklarujących realizację *Standardów kontroli finansowej* w obszarze *Informacja i komunikacja*, które dotyczą:

1. Funkcjonowania skutecznych mechanizmów przekazywania istotnych informacji.
2. Komunikowania pracownikom ustalonych przez kierownictwo celów jednostki.

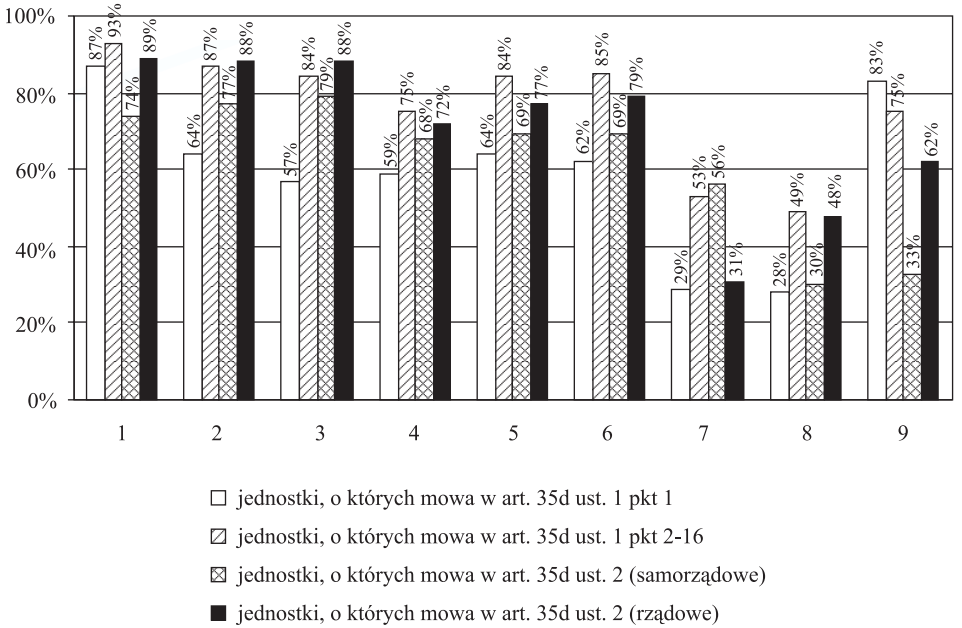
V. Mechanizmy systemu kontroli finansowej



Wykres V przedstawia procent JSFP deklarujących realizację *Standardów kontroli finansowej* w obszarze *Mechanizmy systemu kontroli finansowej*, które dotyczą:

1. Określenia mierzalnych wskaźników, mierników i kryteriów oceny realizacji poszczególnych celów jednostki.
2. Istnienia i dostępności kompletnej dokumentacji systemu kontroli finansowej obejmującej m.in. procedury, instrukcje, wytyczne.
3. Zapewnienia realizacji wyłącznie operacji finansowych zatwierdzonych przez kierownika jednostki lub przez upoważnionych pracowników.
4. Zestawienia kluczowych obowiązków dotyczących prowadzenia, zatwierdzania, rejestrowania i sprawdzania operacji finansowych lub gospodarczych – które muszą być rozdzielone pomiędzy różnych pracowników.
5. Powierzania mienia do użytkowania przez pracowników – w drodze pisemnej.

VI. Ocena i audyt wewnętrzny



Wykres VI przedstawia procent JSFP deklarujących wykonywanie *Standardów kontroli finansowe*j w obszarze *Ocena i audyt wewnętrzny*, które dotyczą:

1. Dokonywania bieżących ocen skuteczności systemu wewnętrznej kontroli finansowej przez kierownictwo.
2. Zorganizowania stanowiska (komórki) audytu wewnętrznego w jednostce.
3. Bezpośredniej podległości audytora wewnętrznego kierownikowi jednostki.
4. Zatrudniania na stanowisku audytora wewnętrznego osoby spełniającej wymagania określone w ustawie o finansach publicznych.
5. Opracowania planu audytu wewnętrznego na 2005 rok na podstawie analizy ryzyka.
6. Uzgodnienia z kierownikiem jednostki planu audytu wewnętrznego na 2005 rok.
7. Analizowania obszarów ryzyka w zakresie działania jednostki z uwzględnieniem środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.
8. Opracowania strategicznego planu audytu wewnętrznego przez audytora wewnętrznego.
9. Dokonywania oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemu kontroli finansowej przez audyt wewnętrzny.

Audyt wewnętrzny

Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym jest systemem zdecentralizowanym, funkcjonującym w poszczególnych (niektórych) jednostkach sektora finansów publicznych. Zgodnie z art. 35c obowiązującej ustawy o finansach publicznych, audytem wewnętrznym jest ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności:

– badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;

– ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem;

– ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

Przy obecnym brzmieniu definicji audytu wewnętrznego bywał on odnoszony do wąsko pojmowanej gospodarki finansowej i utożsamiano go z kontrolą finansową. Tymczasem rolą audytu wewnętrznego jest dostarczanie kierownikowi jednostki informacji o całym systemie zarządzania i kontroli w jednostce. W celu właściwego zrozumienia i wykorzystania funkcji audytu wewnętrznego w nowej ustawie o finansach publicznych audyt wewnętrzny zdefiniowano jako ogół działań obejmujących:

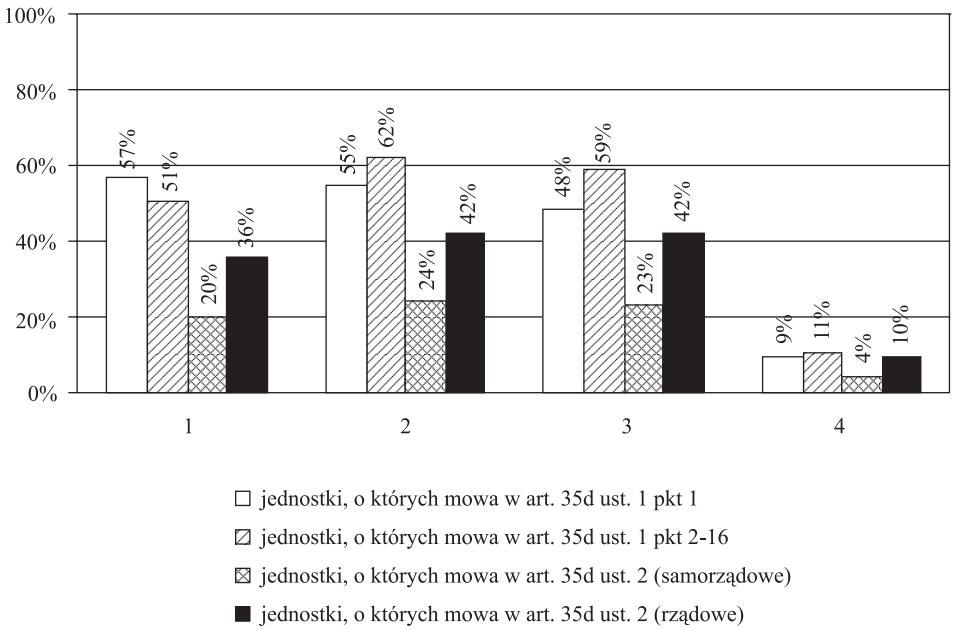
– niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;

– czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Zmiana ta ma podkreślać zarówno zapewniającą, jak i doradczą rolę audytu wewnętrznego, wyrażającą się wnoszeniem wartości dodanej do działalności jednostki. Wpisane w definicję audytu czynności doradcze są nierozerwalnie związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego, a ich wyrazem jest przedstawianie przez audytora zaleceń dotyczących usprawnienia działalności jednostki.

W efekcie audyt wewnętrzny wspiera jednostkę, w szczególności przez rozpoznawanie i ocenę znaczącego ryzyka, oraz przyczynia się do usprawnienia systemu zarządzania ryzykiem przez ocenę i doradztwo w tym zakresie. Jest on ukierunkowany na obszary kluczowe dla realizacji zadań jednostki, przez co przyczynia się również do utrzymywania i doskonalenia w jednostce skutecznych mechanizmów kontroli.

VII. Rodzaje audytów zrealizowanych w 2004 roku



Wykres VII przedstawia procent jednostek realizujących w 2004 roku następujące rodzaje audytów:

1. Audyt finansowy (F).
2. Audyt systemu (S).
3. Audyt działalności (D).
4. Audyt informatyczny (IT).

Biorąc pod uwagę obszary kontroli finansowej oraz działalności audytora wewnętrznego, z założenia obejmujące wszystkie systemy zarządzania i kontroli, stwierdzić należy, że głównym celem systemu PWKF jest usprawnienie funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, a w konsekwencji ustanowienie bardziej skutecznego, niż dotychczas, stałego mechanizmu wzmacniania ochrony środków publicznych oraz zapewniania ich oszczędnego i celowego wykorzystania. Ocena tych kwestii, dokonywana przez audyt wewnętrzny, ma służyć kierownikowi jednostki, jako osobie odpowiedzialnej za całość gospodarki finansowej, do wspomagania i poprawiania efektywności zarządzania i kontroli w celu podniesienia racjonalności wykorzystania środków publicznych oraz realizacji założonych celów.

Według stanu na 30 września 2005 r., liczba jednostek zobowiązanych do utworzenia komórki audytu wewnętrznego w trybie art. 35d ust 1 i art. 35e ust. 1–2e ustawy o finansach publicznych wynosiła **376**, w tym liczba jednostek zobowiązanych do przesłania Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego planu audytu wewnętrznego i sprawozdania z jego wykonania wynosiła **306**.

Według danych na 30 września 2005 r., audyt wewnętrzny, na podstawie art.35d ust. 2 ustawy o finansach publicznych, powinien być prowadzony przez ponad **700** jednostek sektora finansów publicznych. Są to jednostki, których przychody lub wydatki środków publicznych dokonane w roku ubiegłym przekroczyły kwotę 35 mln zł. W grupie tych jednostek znajduje się około **500** jednostek samorządowych oraz ponad **200** jednostek podległych lub nadzorowanych przez dysponentów głównych środków budżetu państwa.

Łącznie około **2200** jednostek sektora finansów publicznych (przy uwzględnieniu jednostek, w których audyt prowadzą audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach nadzorujących lub nadrzędnych oraz jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 35d ust. 2 ustawy o finansach publicznych) jest objętych audytem wewnętrznym.

W nowej ustawie o finansach publicznych obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego, niezależnie od kwoty przychodów lub wydatków środków publicznych dokonanych w ciągu roku kalendarzowego, zostały dodatkowo objęte: izby celne, izby skarbowe, urzędy kontroli skarbowej oraz regionalne izby obrachunkowe.

Koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

Organem administracji rządowej właściwym w sprawie koordynacji systemu jest Minister Finansów, który wykonuje te zadania za pomocą tzw. centralnej jednostki harmonizującej – CJH (nazwa obowiązująca w nomenklaturze Komisji Europejskiej to *central harmonization unit*). W wyniku negocjacji, w ramach rozdziału 28 – „Kontrola finansowa", funkcje CJH w Polsce zostały przypisane Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego oraz Departamentowi Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego (Departament KF). Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego podlega bezpośrednio Ministrowi Finansów i odpowiada za całokształt prac związanych z koordynacją kontroli finansowej i audytu wewnętrznego oraz sprawuje merytoryczny nadzór nad zadaniami realizowanymi przez Departament KF.

Koordynacja systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego obejmuje:

– określanie i upowszechnianie standardów kontroli finansowej i standardów audytu wewnętrznego;

– współpracę z zagranicznymi instytucjami;

– uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie informacji w celu poprawy funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Standardy kontroli finansowej i audytu wewnętrznego

W celu zapewnienia minimalnych wymagań i harmonizacji systemów kontroli finansowej w poszczególnych jednostkach oraz jednolitych zasad organizacji i działania audytu wewnętrznego w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych minister finansów określił i ogłosił w formie komunikatu „Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”[3] oraz „Standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”[4].

W ramach upowszechniania standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego CJH opracowała następujące dokumenty:

– „Karta audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”, opublikowana w formie komunikatu ministra finansów z 28 kwietnia 2004 r.[5] „Karta” razem ze „Standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”, „Kodeksem etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i innymi dokumentami stanowi ramowe wytyczne do funkcjonowania

[3] Komunikat ministra finansów nr 1 z 30.01.2003 r. (DzUrzMF nr 3, poz.13).

[4] Komunikat ministra finansów nr 2 z 30.01.2003 r. (DzUrzMF nr 3, poz.14).

[5] DzUrz MF nr 5, poz. 28.

audytu wewnętrznego. Celem „Karty" jest określenie ramowych zasad funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

– „Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych", opublikowany w formie komunikatu ministra finansów z 28 kwietnia 2004 r.[6] Celem „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego" jest promowanie etycznego postępowania w tym zawodzie.

– „Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych". Wytyczne są zbiorem zagadnień, na które kierownik jednostki powinien zwrócić uwagę przy ocenie i doskonaleniu systemu kontroli finansowej.

– „Wytyczne (kryteria) do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych". Celem opracowania tego dokumentu było ułatwienie dokonywania oceny wdrożenia przepisów prawa i standardów audytu wewnętrznego oraz oceny pracy audytora wewnętrznego.

– „Wytyczne (wskazówki) do stosowania standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych". Wytyczne stanowią rozwinięcie i uszczegółowienie „Standardów audytu wewnętrznego". Zawarte w tym dokumencie wskazówki mogą stanowić pomoc dla audytorów w podejmowaniu rozstrzygnięć i rozwiązywaniu problemów pojawiających się przy prowadzeniu audytu wewnętrznego.

Współpraca z zagranicznymi instytucjami

W ramach współpracy z organizacjami i instytucjami zajmującymi się kontrolą finansową i audytem wewnętrznym priorytetowym zadaniem jest ścisła współpraca z Dyrekcją Generalną Komisji Europejskiej ds. Budżetu w zakresie tworzenia oraz doskonalenia podstaw prawnych i metodologicznych funkcjonowania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Kontakty z instytucjami zajmującymi się kontrolą finansową i audytem wewnętrznym, w tym z odpowiednimi strukturami PWKF w krajach kandydujących i przystępujących do Unii Europejskiej, pozwalają na wymianę doświadczeń, co pomaga w rozwiązywaniu problemów i efektywnej realizacji zadań stojących przed centralną jednostką harmonizującą.

Istotnym elementem działalności CJH jest przygotowanie do realizacji oraz obsługa merytoryczna i organizacyjna projektów współfinansowanych ze środków pomocowych Unii Europejskiej w zakresie PWKF. Efektem tych działań było pozyskanie środków, w ramach programu Phare 2002, na realizację takich projektów, jak:

– „Wzmocnienie centralnej jednostki harmonizującej" – projekt ramowy (*framework contract*). Efektem działań zrealizowanych w ramach tego projektu jest wspieranie w zakresie rozwoju metodologii audytu oraz ulepszania efektywności działania systemu PWKF.

[6] DzUrzMF nr 5, poz. 28.

– „Rozwój służb audytu wewnętrznego w administracji publicznej" – projekt (*twinning light)* zrealizowany we współpracy z Ministerstwem Finansów Niemiec. W ramach projektu przeszkolono teoretycznie i praktycznie grupę około 100 audytorów wewnętrznych z jednostek zaangażowanych we wdrażanie funduszy Unii Europejskiej.

– „Wzmocnienie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej' – projekt wsparcia technicznego (*technical assistance*). Projekt dotyczy przeprowadzenia szkoleń dla audytorów wewnętrznych (ponad 1200 uczestników) oraz osób zaangażowanych w zarządzanie i kontrolę finansową w jednostkach sektora finansów publicznych (około 700 uczestników). Ponadto projekt przewiduje budowę informatycznej platformy szkoleniowej (*e-learning*) oraz oprogramowania wspierającego działania w zakresie uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i analizowania informacji (informatyczna baza danych).

W latach 2006–2007, w ramach programu Transition Facility 2004/016-829.01.08, planowana jest realizacja projektu „Zarządzanie ryzykiem i wzmocnienie efektywności służb audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych". Projekt zakłada przeszkolenie łącznie prawie 2 tysięcy osób, w tym kierowników komórek audytu wewnętrznego oraz pracowników tych komórek. Szkolenia będą dotyczyły m.in. zarządzania komórką audytu wewnętrznego i samooceny służb audytu wewnętrznego, audytu systemów informatycznych oraz audytu środków pozyskiwanych z budżetu Unii Europejskiej.

Uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie informacji oraz podejmowanie działań w celu poprawy funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego

Informacje o funkcjonowaniu audytu wewnętrznego i kontroli finansowej pochodzące z rocznych planów audytu wewnętrznego i sprawozdań z ich wykonania, kwestionariuszy kontroli finansowej oraz innych dokumentów gromadzonych w trybie ustawy o finansach publicznych pozwalają CJH na podjęcie właściwie ukierunkowanych działań w zakresie metodologii kontroli i audytu, procedur samooceny, przeniesienia na grunt polski wzorów najlepszej praktyki międzynarodowej, określania potrzeb szkoleniowych, a także na organizację szkoleń i warsztatów.

Audytor wewnętrzny

Audytorem wewnętrznym może być osoba, która spełnia warunki określone w art. 35k ustawy o finansach publicznych, tj.:

1) ma obywatelstwo polskie;

2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;

3) nie była karana za przestępstwo popełnione z winy umyślnej;

4) posiada wyższe wykształcenie;

5) złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisją Egzaminacyjną.

Warunkiem niezbędnym do zatrudnienia na stanowisku audytora wewnętrznego jest m.in. legitymowanie się zdanym z wynikiem pozytywnym egzaminem na audytora wewnętrznego, który obejmuje zagadnienia z zakresu metodyki przeprowadzania audytu, standardów audytu, administracji publicznej, finansów publicznych, mikroekonomii oraz szacowania ryzyka. Egzamin na audytora wewnętrznego przeprowadza Komisja Egzaminacyjna, powołana decyzją ministra finansów z 29 października 2002 r. na czteroletnią kadencję. W skład Komisji, zgodnie z art. 35l ustawy o finansach publicznych, wchodzą pracownicy Ministerstwa Finansów, pracownicy naukowi oraz naukowo-dydaktyczni w dziedzinach objętych zakresem tematycznym egzaminu oraz przedstawiciele organizacji, których celem jest promowanie i rozwój audytu wewnętrznego. Od czerwca 2003 r. zorganizowano 15 sesji egzaminacyjnych, do których przystąpiły **4354** osoby. Według stanu na 30 listopada 2005 r., **8159** osób ma zaświadczenia o zdanym z wynikiem pozytywnym egzaminie na audytora wewnętrznego. Na przyszły rok zaplanowano 4 sesje egzaminacyjne.

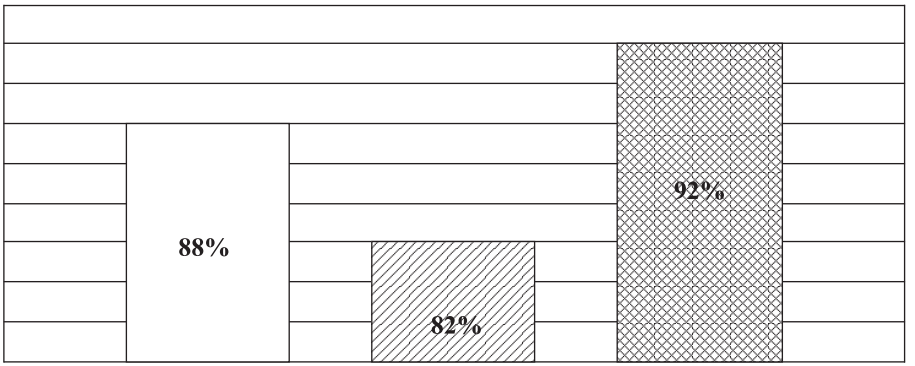
Stosunek pracy audytora wewnętrznego, na mocy art. 35e ust. 4 ustawy o finansach publicznych, podlega ochronie. Oznacza to, że rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym zatrudnionym w jednostkach, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2-16 oraz ust. 2, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego, nie może nastąpić bez zgody Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego. Założeniem tej ochrony jest ograniczenie możliwości rozwiązywania stosunku pracy z audytorem wewnętrznym w wypadku należytego wykonywania przez niego obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego. W ciągu czterech lat funkcjonowania przedmiotowej regulacji Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego był informowany o 40 wypadkach rozwiązania stosunku pracy z audytorami wewnętrznymi, w tym o sytuacjach zmiany warunków pracy (przeniesienia na inne stanowisko).

Plany audytu wewnętrznego i sprawozdania z ich wykonania

Zgodnie z art. 35f ust. 5 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, audytorzy wewnętrzni jednostek, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2–16 są zobowiązani do przedstawienia Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego do końca października każdego roku planów audytu na rok następny. Obowiązek przesłania planów audytu wewnętrznego na 2006 r. według stanu na 30 września 2005 r. dotyczy 307 jednostek.

Zalecane jest również opracowanie planu, który powinien obejmować obszary pracy komórki audytu wewnętrznego w perspektywie średniookresowej i długookresowej.

VIII. Plany audytu wewnętrznego

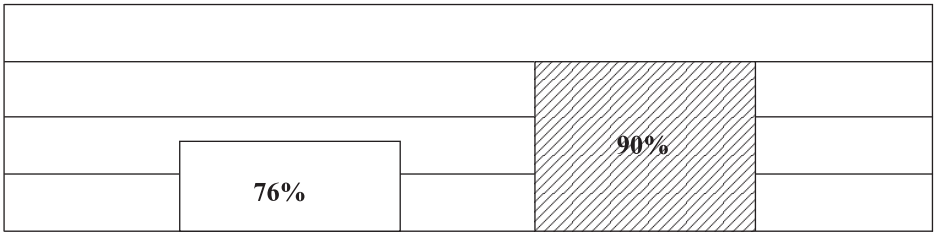


Wykres VIII przedstawia procent jednostek, które przesłały plany audytu wewnętrznego w poszczególnych latach:

1) plan na 2003 r. – przesłało 136 jednostek, tj. 88% jednostek zobowiązanych;
2) plan na 2004 r. – przesłało 247 jednostek, tj. 82% jednostek zobowiązanych;
3) plan na 2005 r. – przesłało 279 jednostek, tj. 92% jednostek zobowiązanych.

Zgodnie z art. 35f ust. 5 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, audytorzy wewnętrzni jednostek, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2-16 zobowiązani są, do końca marca każdego roku, do przedstawienia kierownikowi jednostki oraz Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego sprawozdania z wykonania planu audytu. Według stanu na 30 września 2005 r., obowiązek ten dotyczy 307 jednostek sektora finansów publicznych.

IX. Sprawozdania z wykonania planów audytu wewnętrznego



Wykres IX przedstawia procent jednostek, które przesłały sprawozdania z wykonania planów audytu wewnętrznego w poszczególnych latach:

1) sprawozdanie za 2003 r. – przesłało 231 jednostek, tj. 76% jednostek zobowiązanych;
2) sprawozdanie za 2004 r. – przesłały 274 jednostki, tj. 90% jednostek zobowiązanych.

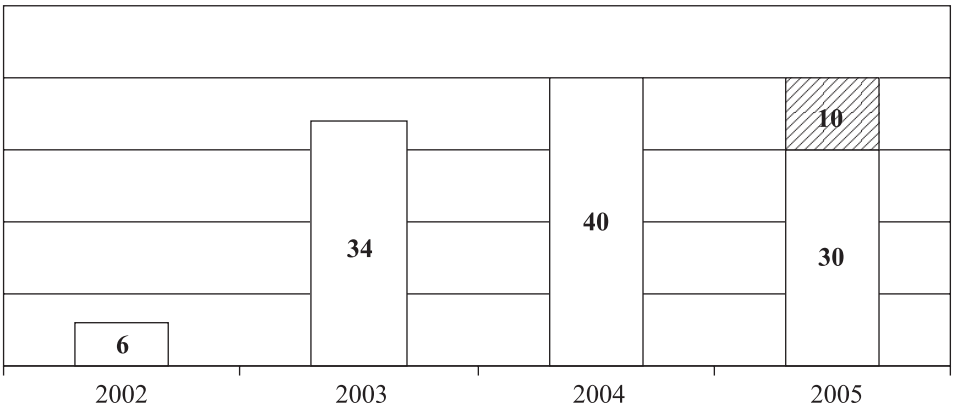
Ocena

Zgodnie z art. 35o ust. 2 ustawy o finansach publicznych, minister finansów dokonuje w jednostkach sektora finansów publicznych oceny:

– stosowania przepisów ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego;

– funkcjonowania standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

X. Przeprowadzone oceny



Wykres X przedstawia liczbę dokonanych ocen w poszczególnych latach. Oceny przeprowadzane są począwszy od grudnia 2002 r. W sumie dotychczas przeprowadzono 110 ocen, w tym: w grudniu 2002 r. – 6, w 2003 r. – 34, w 2004 r. – 40, w 2005 r.– 30 (w IV kwartale 2005 r. planowane jest przeprowadzenie ocen w 10 jednostkach sektora finansów publicznych).

Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego, na podstawie art. 35p ustawy o finansach publicznych, jest zobowiązany do opracowania rocznego planu oceny, który powinien być zatwierdzony przez ministra finansów. Zgodnie z art. 35r ust. 1 ustawy o finansach publicznych, ocenę przeprowadzają pracownicy Departamentu KF na podstawie pisemnego upoważnienia Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego. W świetle art. 35s ustawy o finansach publicznych, pracownicy upoważnieni do przeprowadzenia oceny mają prawo do:

– wstępu do obiektów i pomieszczeń jednostki, w której przeprowadza się ocenę;
– wglądu do dokumentów i innych materiałów;
– uzyskania od pracowników jednostki, w której przeprowadza się ocenę, ustnych i pisemnych wyjaśnień.

Po zakończeniu oceny upoważniony pracownik przedstawia na piśmie wyniki oceny kierownikowi jednostki, w której przeprowadzono ocenę oraz za pośrednictwem Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego – ministrowi finansów. Kierownik jednostki, w której przeprowadzono ocenę może, zgodnie z art. 35t ust. 2 ustawy o finansach publicznych, przedstawić ministrowi finansów za pośrednictwem Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego zastrzeżenia do wyników oceny.

Dotychczas 3 ze 110 ocenianych jednostek wniosły zastrzeżenia w trybie wymienionego artykułu. Po rozpatrzeniu zastrzeżeń minister finansów podtrzymał ustalenia, wnioski i zalecenia zawarte w wynikach oceny.

Na podstawie przeprowadzonych ocen minister finansów otrzymuje faktyczną (źródłową) ocenę wdrożenia przepisów ustawy o finansach publicznych oraz funkcjonowania standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, która stanowi weryfikację informacji zawartych w przesłanych dokumentach, a także wiarygodną podstawę do sformułowania wniosków i zaleceń usprawniających. Celem przeprowadzanych ocen jest porównanie stopnia organizacji oraz jakości funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w stosunku do obowiązujących norm i standardów stanowiących wytyczne profesjonalnej praktyki. Należy zaznaczyć, że ocena ma charakter partnerskiego przeglądu, odgrywającego głównie rolę doradczą i na żadnym etapie jej przeprowadzania nie jest traktowana jako instrument nadzorczy czy kontrolny wobec ocenianych jednostek.

Sprawozdawczość

Wykonując dyspozycję art. 35t ust. 1 ustawy o finansach publicznych – zgodnie z którym upoważnieni pracownicy (Departamentu KF) przedstawiają ministrowi finansów za pośrednictwem Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego wyniki przeprowadzonej oceny stosowania przepisów ustawy w zakresie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego oraz funkcjonowania standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego – oraz dyspozycję §12 pkt 3 zarządzenia nr 16 ministra finansów z 28 lipca 2005 r. w sprawie podziału kompetencji w kierownictwie Ministerstwa Finansów, Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego składa ministrowi finansów co najmniej raz na kwartał „Informację na temat realizacji zadań przez Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego oraz Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego w zakresie koordynacji systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych wraz z oceną jego funkcjonowania". Na podstawie informacji kwartalnych Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego sporządza i przedkłada ministrowi finansów zbiorcze „Sprawozdanie z funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2-16 ustawy o finansach publicznych, wraz z oceną przestrzegania powszechnie uznawanych standardów w tym zakresie oraz propozycjami działań zmierzających do ich usprawnienia".

Sprawozdanie zawiera szczegółową charakterystykę działań zrealizowanych w zakresie koordynacji oraz kompleksową ocenę systemu PWKF, a w szczególności:

– określa stan wymagany w zakresie organizacji i funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego na podstawie przepisów rozdziału 5 ustawy

o finansach publicznych oraz standardów, o których mowa w art. 35o ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy;

– przedstawia zrealizowane przedsięwzięcia w zakresie organizacji oraz koordynacji systemu;

– na podstawie analizy kwestionariusza kontroli finansowej, planów audytu wewnętrznego i sprawozdań z ich wykonania oraz źródłowych ocen dokonywanych w jednostkach sektora finansów publicznych przedstawia stan wdrożenia i kompleksową ocenę funkcjonowania systemu w jednostkach, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2-16 ustawy o finansach publicznych.

Zgodnie z art. 35o ust. 3 ustawy o finansach publicznych, sprawozdanie to minister finansów przedstawia Radzie Ministrów.

Podsumowanie

Bieżący rok jest czwartym rokiem funkcjonowania systemu publicznej wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych. W lipcu 2005 r. Rada Ministrów przyjęła przedstawione przez ministra finansów, w trybie art. 35o ust. 3 ustawy o finansach publicznych, „Sprawozdanie za rok 2004 z funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2-16 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, wraz z oceną przestrzegania powszechnie uznawanych standardów w tym zakresie oraz propozycjami działań zmierzających do ich usprawnienia".

Z perspektywy minionego okresu należy stwierdzić, że kontrola finansowa i audyt wewnętrzny na trwałe wpisały się w polski porządek organizacyjno-prawny i stanowią zintegrowany system ochrony finansów publicznych oraz gwarancji prawidłowego funkcjonowania jednostek wydatkujących środki publiczne.

Zapewnienie sprawnego, zgodnego z ustawą o finansach publicznych i obowiązującymi standardami rozwoju oraz efektywnego funkcjonowania systemu PWKF przy uwzględnieniu wymagań, które stawia przed Polską członkostwo w Unii Europejskiej, reforma finansów publicznych oraz aspekty praktyczne, było głównym celem działań w zakresie koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Za jeden z kluczowych aspektów działalności uznano stabilizację i rozwój systemu oraz podnoszenie kwalifikacji i doskonalenie kadr odpowiedzialnych za PWKF. W tym celu zorganizowano i planuje się szereg seminariów, szkoleń i egzaminów na audytora wewnętrznego. W procesie wdrażania i funkcjonowania PWKF podkreślenia bowiem wymaga podstawowa rola kierowników jednostek i audytorów wewnętrznych, tworzących i realizujących system kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Wejście w życie nowej ustawy o finansach publicznych oznacza konieczność opracowania – przy uwzględnieniu zmian w systemie PWKF – nowych aktów wykonawczych oraz innych regulacji i dokumentów związanych z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym, takich jak: „Standardy kontroli finansowej" i „Standardy audytu wewnętrznego", „Karta audytu wewnętrznego", „Kodeks etyki audytora wewnętrznego", „Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych", „Wytyczne (kryteria) do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych", „Wytyczne (wskazówki) do stosowania standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych".

Poszczególne cele i działania centralnej jednostki harmonizującej zostały określone w dokumencie „Strategiczne cele i kierunki działalności Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego – GIAW oraz Departamentu Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego – KF w zakresie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej z uwzględnieniem zaleceń Unii Europejskiej" .

DYSKUSJA

Prof. dr hab. Hanna Sochacka-Krysiak, kierownik Katedry Ekonomiki i Finansów Samorządu Terytorialnego Szkoły Głównej Handlowej: Z ogromnym zainteresowaniem przestudiowałam nadesłane mi wcześniej referaty, a dziś wysłuchałam autorskiej prezentacji tychże referatów, z tezami których w większości całkowicie się zgadzam.

W szczególności podzielam pogląd, iż za jawnością finansów publicznych, której warunkiem jest oczywiście ich przejrzystość oraz dostępność, przemawiają argumenty zarówno ekonomiczne, jak też prawne. Sądzę, że należałoby tu dodać i mocniej wyeksponować argumenty społeczno-polityczne. Jestem bowiem zdania, iż przestrzeganie zasady przejrzystości oraz jawności procesów gospodarowania pieniędzmi publicznymi tworzy warunki do funkcjonowania demokracji rozumianej jako prawidłowy układ relacji między społeczeństwem a wybraną przez to społeczeństwo władzą. Układ taki sprowadza się głównie do tego, by organy władzy szanowały obywateli, dzięki czemu mieliby oni do powołanej przez siebie władzy zaufanie, któremu jednak powinna towarzyszyć szeroko rozumiana kontrola społeczna.

Wydaje się, że tego typu demokratyczne relacje między organami władzy publicznej oraz obywatelami mają największe szanse realizacji na szczeblu samorządu terytorialnego. Są to oczywiście szanse o charakterze potencjalnym, a dla ich pełnego wykorzystania niezbędne są zarówno zmiany w mentalności społecznej, jak też zmiany systemowe, tworzące podstawę motywacji do maksymalnej efektywności działania w zakresie gospodarki publicznej. Zmiany te wiążą się z koncepcją nowego zarządzania publicznego, która to koncepcja, zrodzona w krajach rozwiniętej gospodarki rynkowej, staje się coraz bardziej znana i akceptowana również w Polsce.

Wracając do głównego wątku naszej dzisiejszej dyskusji pozwolę sobie wyrazić pogląd, iż zasada przejrzystości i jawności finansów publicznych powinna być wyraźniej oraz bardziej precyzyjnie sformułowana w przepisach stosownych ustaw – z Konstytucją jako ustawą zasadniczą na czele. Powołam się tu na przykład Republiki Federalnej Niemiec, której Konstytucja (*Grundgesetz*) zawiera znacznie więcej postanowień dotyczących finansów publicznych niż to ma miejsce w Polsce. Umocowanie konstytucyjne zasady przejrzystości i jawności byłoby, moim zdaniem, korzystne dla stworzenia warunków sprzyjających jej realizacji w praktyce.

Skoro już wspomniałam o doświadczeniach niemieckich, to pozwolę sobie nawiązać do tezy jednego z referatów, bodajże Pana profesora Cezarego Kosikowskiego, iż jawność i przejrzystość finansów publicznych jest ważna również z punktu widzenia nas, naukowców i nauczycieli akademickich. W czasie mojego pobytu stypendialnego w Republice Federalnej Niemiec korzystałam z szerokiego dostępu do dokumentów nadsyłanych z rozdzielnika, bez żadnych starań ze strony kierownictwa katedry. Federalne Ministerstwo Finansów automatycznie przysyłało do wykładowców, którzy specjalizowali się w dziedzinie finansów publicznych: projekty budżetu, uchwalone budżety, programy finansowo-ekonomiczne budowane na bazie prognoz w perspektywie 5 lat, sprawozdania oraz wszelkiego rodzaju dokumenty rządowe i bankowe nieobjęte bardzo wąską klauzulą tajności.

W zupełnie innej sytuacji są polscy naukowcy, którzy chcą dowiedzieć się czegokolwiek na temat, na przykład, stanu przygotowania zapowiadanych w prasie nowych ustaw. Ilekroć zwróciłam się do właściwych merytorycznie instytucji z wnioskiem o udostępnienie mi podobnych materiałów, słyszałam wymówki, bardzo grzeczne przeprosiny, gdyż obowiązuje – mówiono – tajemnica służbowa. Nie mam pretensji do konkretnych urzędników, którzy otrzymali prawdopodobnie polecenie, żeby ograniczać dostęp do tego typu materiałów. O tych ograniczeniach wspomniano już na naszym dzisiejszym posiedzeniu.

Poruszona tu kwestia ma dwa aspekty: z jednej strony – mało przejrzyste przepisy i niski poziom legislacji, a z drugiej strony – biurokratyczne ograniczenia dla osób pragnących zapoznać się z problemami, które obywatela powinny przecież żywo interesować. Wydaje mi się, że polska ustawa o finansach publicznych (opieram się na znowelizowanym tekście z 1998 r.) zbyt formalnie traktuje sprawy jawności i przejrzystości, a do tego jeszcze, o czym mówił profesor C. Kosikowski, występuje selektywność danych objętych jawnością.

Obywatele, którzy chcieliby poznać i zrozumieć nie tylko same ustalenia legislacyjne, ale również motywację tych ustaleń, napotykają wiele trudności. Pierwszy element utrudnienia wynika z rozproszenia prawa finansowo-budżetowego oraz niskiej jakości samej legislacji. Drugi element owych utrudnień to percepcja, czyli trudności w zrozumieniu języka, w którym pisane są liczne dokumenty rządowe i parlamentarne. Trzecim elementem ograniczającym szanse społecznej kontroli systemu finansów publicznych jest stopień społecznego zainteresowania, które trzeba umiejętnie rozbudzać. Popyt na informacje ze strony społeczeństwa zależy głównie od tego, jaka jest podaż i jakość oraz dostępność prezentowanych informacji.

Wydaje się, że media powinny prezentować społeczeństwu informacje przystępne, ujęte zwięźle i komentowane obiektywnie przez profesjonalistów. Oczekiwanie, że obywatele masowo zaczną studiować dzienniki ustaw oraz wydawnictwa statystyczne jest fikcją. Ludziom trzeba pewne rzeczy w mediach po prostu powiedzieć zamiast prowadzić niekończące się jałowe dyskusje na tematy niewiele mające wspólnego z racjonalnością działania sektora publicznego.

Obawiam się, że obywatele nie zaczną angażować się w społeczną kontrolę finansów publicznych, dopóki nie uda się przełamać podziału na „my" – rządzeni i „oni" – rządzący, o którym tak trafnie pisała Teresa Torańska. Ustrój się zmienił, upłynęło wiele lat, ale w dalszym ciągu istnieje przepaść między rządzącymi a rządzonymi. Ludzie nadal nie mają zaufania do państwa, bez względu na profil polityczny rządzącej ekipy.

Na zakończenie wrócę do sprawy moim zdaniem podstawowej, tj. jakości norm prawnych kształtujących warunki życia Polaków. Doskonały przykład negatywnych konsekwencji złej legislacji podał Pan doktor Ryszard Zelwiański. Muszę przyznać, że Jego referat odebrałam jako swoisty horror. Wiem, jakie rzeczy dzieją się w sprawach podatkowych, ale ten referat utwierdził mnie w przekonaniu, że jest bardzo źle. Zła legislacja i zła praktyka urzędów skarbowych składają się na to, że w prawie podatkowym mamy wręcz rażące mankamenty.

Moją wypowiedź chcę zakończyć apelem do Kierownictwa Najwyższej Izby Kontroli, żeby przedstawiciele tej instytucji częściej pokazywali się w mediach i na podstawie bogatego doświadczenia oraz materiałów znajdujących się w ich kompetencji komentowali czasami szczególnie interesujące problemy czy wydarzenia. Byłoby to korzystne również pod kątem owej przejrzystości i jawności finansów publicznych, stanowiącej przedmiot naszej dyskusji.

Prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch, członek Kolegium NIK: Nie sposób nie zgodzić się ze wszystkimi wnioskami i tezami prezentowanymi w referatach. Całkowicie również podzielam poglądy wyrażone w dyskusji przez Panią profesor Hannę Sochacką-Krysiak.

W swej wypowiedzi poruszę jednak tylko jeden z wielu prezentowanych w referatach problemów. Nawiązując do tez referatu doktora Wojciecha Misiąga chciałabym odnieść się do omawianego w nim aspektu dotyczącego zasady przejrzystości. Chodzi mianowicie o przejrzystość procedur i zasad postępowania w procesie legislacyjnym, rozpatrywaną nie tyle od strony meritum – treści aktów prawnych lub ich projektów, ale o samą technikę legislacyjną, o realizację zasady przejrzystości w toku postępowania przy przygotowywaniu i uchwalaniu aktów prawnych.

Wiadomo bowiem, co najczęściej podkreśla się w literaturze i co wynika z ocen dokonywanych m.in. przez Najwyższą Izbę Kontroli, że coraz częściej polskie przepisy są niezrozumiałe, bywają ze sobą wzajemnie sprzeczne, rozbieżne, miewają istotne luki, są często kilka razy w roku nowelizowane, także zanim jeszcze wejdą

w życie, a w związku z tym, nieujednolicone, są również trudne w stosowaniu, bywają rozmaicie interpretowane przez sądy, urzędy, w tym organy podatkowe. Inną ich negatywną cechą jest słabość ocen skutków finansowych proponowanych rozwiązań normatywnych, pewna niefrasobliwość czy nawet brak odpowiedzialności w toku ich uchwalania, zwłaszcza takich, których te skutki zapisują się trwale, na wiele lat jako obciążenie kolejnych budżetów państwa i przy czym często stają się wydatkami sztywnymi (zdeterminowanymi, obowiązkowymi), których włączenie do budżetów jest obowiązkiem prawnym.

Chciałabym jednak zwrócić uwagę na jeszcze inne ujemne cechy polskiej legislacji. Dotyczą one właśnie trybu i praktyki procesu legislacyjnego. Są zarazem formą naruszania podstawowych zasad prawa, a mianowicie zasady zaufania obywateli do państwa i prawa oraz zasady, której poświęcono dzisiejszą konferencję – zasady przejrzystości tego procesu.

Rozważamy tu problematykę przejrzystości finansów publicznych, której podstawą – taką swoistą kodyfikacją – jest ustawa o finansach publicznych. Mówił o niej, a właściwie o nich, Pan profesor Cezary Kosikowski, nazywając „nową" i „starą" ustawą o finansach publicznych. Proces legislacyjny związany z tym aktem prawnym jest dobrą ilustracją szerszego, systemowego już zjawiska niejasności procedur, braku dobrej koordynacji działań kolejnych, poszczególnych podmiotów w toku faz procesu legislacyjnego, powodującego niepewność co do stanu prawnego, a nawet swoisty chaos w trakcie tego procesu. Brak jednoznaczności, jasności obowiązującego stanu prawnego nie sprzyja prowadzeniu przejrzystej, jednolitej i stabilnej polityki finansowej.

Wszyscy chyba wiedzą o trwającym obecnie swoistym zapętleniu legislacyjnym dotyczącym ustawy o finansach publicznych. Otóż rzeczywiście mamy ustawę „starą", nazwijmy ją z 1998 r. i ustawę „nową", uchwaloną 30 czerwca 2005 r. Ta nowa okaże się być może starą, dlatego że proces legislacyjny jej dotyczący nie został zakończony. Brakuje ciągle podpisu prezydenta i publikacji w Dzienniku Ustaw. Trybunał Konstytucyjny orzekł o częściowej niezgodności trzech przepisów ustawy z przepisami Konstytucji. Prezydent nie podpisał tej ustawy w ciągu 7 dni i odesłał ją do Sejmu z prośbą o ekspertyzy co do możliwości jej obowiązywania. Zauważyć można, że tej drogi postępowania nie przewiduje Konstytucja, a ponadto formalnie ustawa bez zakończenia procesu legislacyjnego nie może być podstawą prawną do wydania innych aktów prawnych, w tym ustawy budżetowej. Jednakże projekty aktów prawnych i oficjalne dokumenty powołują się na nią. Mam przed sobą na przykład dokument, który jeszcze w końcu września opublikowało Ministerstwo Finansów. Jest to „Strategia zarządzania długiem sektora finansów publicznych na lata 2006–2008". Jej podstawą prawną jest ustawa z 30 czerwca 2005 r. Funkcjonowanie projektu jako oficjalnej podstawy prawnej nie jest tylko wadą formalną, ale i merytoryczną. Strategia zarządzania długiem publicznym określa bowiem m.in. sposób mierzenia długu

publicznego. Nowa ustawa, a za nią „Strategia", wyłączyła przewidywane wypłaty z tytułu poręczeń i gwarancji z kategorii zobowiązań branych pod uwagę przy obliczaniu ustawowych relacji długu do PKB. Nie jest więc jasne jak liczymy – poręczenia włączamy, czy nie; według obowiązującej, dotychczasowej ustawy powinny być one włączone, „Strategia" zaś antycypuje już nowe, lecz nieobowiązujące jeszcze rozwiązania ustawy z 30 czerwca.

Również projekt ustawy budżetowej i budżetu państwa na 2006 r. wraz z uzasadnieniem, który wpłynął do parlamentu, oparty został na przyszłym prawie. Oczywiście jest to ciągle projekt i sprawa obowiązywania ustawy z 30 czerwca 2005 r. zostanie z pewnością rozstrzygnięta przed ostatecznym uchwaleniem ustawy budżetowej. Stan niepewności jednakże nie sprzyja właściwemu procedowaniu w Sejmie. Jeżeli z kolei prezydent nie podpisze ustawy, rozpoczęta zostanie prawdopodobnie nowa procedura legislacyjna dotycząca ustawy o finansach publicznych; jak wiadomo, ci sami posłowie, którzy pracowaliby nad ewentualnym kolejnym projektem ustawy o finansach publicznych będą rozpatrywali projekt budżetu, bo oczywiście jest taki wymóg i konkretne terminy płyną. Mamy miesiąc do końca roku kalendarzowego, kadencja nowego Sejmu dopiero się rozpoczęła, a w tej chwili Sejm jest zajęty sprawą budżetu. Należy więc domniemywać, że przed 2006 r. nie zostanie ona uchwalona.

Można tylko przypomnieć, że przecież projekt tej ustawy był rozpatrywany przez kilka lat przez liczne komisje sejmowe, w tym finansów publicznych. Zmarnowano by więc kilka lat pracy parlamentarnej, czas, który poświęciliśmy nie tylko my, eksperci. Pan doktor Wojciech Misiąg, sądzę, że również był obecny na posiedzeniach tej właśnie komisji, która rozpatrywała mozolnie, artykuł po artykule, dwie połączone wersje projektu tej ustawy: projekt rządowy i projekt, który Platforma Obywatelska skierowała do parlamentu.

Podkreślić wreszcie można, że ustawa z 30 czerwca zawiera, poza korektami dotychczasowych przepisów, nowe, korzystne dla jednostek samorządu terytorialnego rozwiązania prawne, zwłaszcza wprowadza uproszczone procedury, jeśli chodzi o te jednostki w zakresie pozyskiwania środków unijnych. Nie wiadomo, czy będzie je można stosować. Także w zakresie audytu wewnętrznego, sądzę, że z pewnością wypowie się na ten temat główny inspektor audytu wewnętrznego. Nie wiemy, które przepisy będą obowiązywać przy przeprowadzaniu i koordynowaniu procesu audytu wewnętrznego; czy te, rozwinięte w nowej ustawie z 30 czerwca, czy też te poprzednie. Oczywiście wiele jest tego rodzaju wątpliwości merytorycznych, pomijając nawet może niezbyt istotny fakt, że my profesorowie i wykładowcy nie wiemy, jaki stan prawny prezentować studentom na wykładach. Ukończyłam podręcznik, którego publikację wstrzymuję już kilka miesięcy.

Te praktyczne skutki, nasze osobiste, mają charakter drugorzędny, ale skutków obywatelskich – o szerszym wymiarze, systemowych – prawnych, jak i makroeko-

nomicznych jest bardzo wiele. Są to również skutki polityczne. Nieskoordynowane działanie władz, sprzeczne sygnały wysyłane również do opinii publicznej, niejasność stanu prawa sprawiają wrażenie chaosu i niekompetencji, uniemożliwiają prowadzenie jednolitej polityki finansowej. Swoisty impas pogłębiają jeszcze wypowiedzi władz publicznych dotyczące propozycji finalizacji procesu legislacyjnego. Oto dwa przykłady: po pierwsze, uważa się, że nastąpiło wstrzymanie tego procesu wynikające z obowiązującej zasady dyskontynuacji prac legislacyjnych, podczas gdy wiadomo, że zasada ta dotyczy tylko procedury parlamentarnej, a ustawa „weszła" już do innej fazy, pozaparlamentarnej (przy okazji można zauważyć, że zasada ta nie ma charakteru obowiązującego, gdyż nie wyraża jej żaden przepis prawa, a jedynie akademicki podręcznik cytowany w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego). Po drugie, proponuje się opublikowanie ustawy wraz z odsyłaczem, a odsyłaczem ma być orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, co oczywiście nie wydaje się możliwe, gdyż Trybunał Konstytucyjny nie tworzy prawa; inaczej – takiej formy prawnej nie przewiduje polski porządek prawny. Spostrzec można, że tego rodzaju niejednoznaczne oficjalne wypowiedzi owocują często sprzecznymi, chaotycznymi i nieskoordynowanymi przepisami prawnymi.

Podsumowując, w swym krótkim wystąpieniu chciałabym więc zwrócić uwagę Najwyższej Izby Kontroli na równie ważne kwestie nieprzejrzystości procedury, techniki legislacyjnej, wynikającej z pewnej niefrasobliwości i niekompetencji osób odpowiedzialnych za poszczególne fazy procesu legislacyjnego. Nieprzestrzeganie podstawowych reguł techniki powoduje naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i prawa oraz zasady, której dotyczy konferencja – zasady przejrzystości tego procesu.

Dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska, profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Wydział Prawa i Administracji: Zgadzając się z większością tez, które były przedstawione w dotychczasowych referatach i wystąpieniach, chcę nawiązać do pewnego problemu z określeniem samej treści przejrzystości. Wiem, że jest wiele definicji tego słowa w różnych podręcznikach. W orzecznictwie też się formułuje pewne definicje, natomiast sprowadzając rzecz do definicji normatywnej musimy zauważyć, że ustawa o finansach publicznych posługuje się tym terminem nie precyzując go ani go nie definiując. Z kontekstu zamieszczenia tego pojęcia w tytule jednego z rozdziałów można wnioskować, że ustawodawca zawęził je do zabezpieczenia jednolitości systemu klasyfikacji budżetowej, a także reguł rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej. Wydaje się jednak, że jest to zdecydowanie za wąskie ujęcie pojęcia przejrzystości.

Należy także dodać, iż nasze prawodawstwo właściwie nie zabezpiecza dostatecznie – o czym była mowa w referacie chociażby Pana profesora Cezarego Kosikowskiego – tej jednolitości w żadnej z tych sfer – ani w zakresie klasyfikacji, ani sprawozdawczości, ani rachunkowości. Obecna klasyfikacja budżetowa nie pozwala na właściwą konstrukcję budżetu (np. zadaniową), nie zabezpiecza obywatelom właściwych i zrozumiałych informacji na temat gospodarki finansami państwa, a istniejąca sprawozdawczość nie stanowi dostatecznej bazy informacyjnej dla działalności kontrolnej i nadzorczej. Pojęcie przejrzystości trzeba zdecydowanie poszerzyć i odformalizować, gdyż ujęcie, które prezentuje ustawa o finansach publicznych jest właśnie takie czysto formalne. Wydaje mi się natomiast, że przejrzystość to są przede wszystkim właściwie skonstruowane akty prawne, czyli czytelne, jasne, zrozumiałe, ale również stabilne, poddane jasnym regułom ustalania ich treści. Jest to także przejrzystość procedur i struktur organizacyjnych, są to wreszcie jasne reguły dotyczące gromadzenia i gospodarowania środkami publicznymi.

Mówiąc o wielu przykładach niewłaściwego realizowania zasady przejrzystości można wskazać chociażby – była już o tym mowa – na dziwne zamieszanie, które powstało w związku z uchwaleniem nowej ustawy o finansach publicznych. Nie tylko treść tej ustawy, ale nawet tryb uchwalania budził pewne wątpliwości. Ten wątek został podniesiony w trakcie rozprawy przed Trybunałem Konstytucyjnym, która wprawdzie dotyczyła tylko kilku konkretnie zaskarżonych artykułów jako niezgodnych z Konstytucją RP. Wadliwość procedury uchwalania tej ustawy polegała na braku odpowiednich konsultacji w trakcie jej uchwalania. Tego wątku nie rozwijał potem Trybunał Konstytucyjny w swoim orzeczeniu, ale trzeba go również wziąć pod uwagę w kontekście konieczności zabezpieczenia przejrzystości finansów publicznych.

Druga kwestia, na którą trzeba by wskazać w związku z ustawą o finansach publicznych dotyczy tego, że zarówno stara, jak i nowa ustawa zawiera jednak wiele błędów logicznych, jeżeli chodzi o określenie zakresów pewnych pojęć. Nowa ustawa ich nie eliminuje. Przykładem chociażby są regulacje dotyczące funduszy celowych. To są regulacje, w których przyjęte klasyfikacje kompletnie nie odzwierciedlają stanu funduszy celowych. Powstają problemy i teoretyczne, i praktyczne, jak zaklasyfikować określone, istniejące w praktyce fundusze. Chodzi już nie tylko o to, czy zaliczyć je należy do funduszy państwowych, czy samorządowych, ale jak i czy w ogóle do kategorii funduszy celowych, a jeżeli nie da się do celowych, to w takim razie powstaje problem umiejscowienia ich w systemie podmiotów sektora finansów publicznych.

Dałam może bardzo spektakularny i skrajny przykład wadliwej regulacji prawnej, ale takich przykładów, opierając się zarówno na starej, jak i nowej ustawie, można by wskazać wiele. Zarówno w tej nowej, jak i starej ustawie nie ma właściwej korelacji sekwencji czasowych pomiędzy podejmowaniem decyzji związanych z polity-

ką podatkową i polityką już ściśle budżetową, to znaczy konstrukcją budżetu. Projekty budżetów (dotyczy to zarówno budżetu centralnego, jak i samorządowego) są opracowywane i przedkładane organom stanowiącym jeszcze w momencie, kiedy nie są znane ostateczne rozstrzygnięcia na temat podatków, a więc zmian w ustawach podatkowych oraz w przypadku samorządów – przed podjęciem uchwał w sprawie stawek w podatkach lokalnych.

W trakcie prac nad budżetem publicznym siłą rzeczy pojawia się coś, co jest nazywane roboczo autopoprawką do budżetu. Status prawny autopoprawki jest kompletnie nieuregulowany, a tym samym niejasny. Nie wiadomo jaki jest jej zakres, jakie wywołuje ona skutki prawne chociażby w odniesieniu do prowadzenia gospodarki finansowej w kolejnym roku budżetowym, gdy jeszcze budżet jest nieuchwalony, a prawo stanowi, iż projekt organu wykonawczego jest podstawą gospodarki finansowej. Są to konkretne problemy praktyczne, nie tylko teoretyczne, które pojawiają się właśnie w związku z takimi nieprzejrzystymi, niejasnymi regulacjami ustawy o finansach publicznych.

Nie będę się już odnosiła do regulacji zawartych w ustawach podatkowych. Na ten temat powiedziano już chyba wystarczająco dużo. Wprawdzie z tego mówienia niewiele wynika, gdyż mimo szalenie krytycznego podejścia chyba wszystkich – nie znam osoby, która by powiedziała, że jest dobry stan regulacji w zakresie podatków – nadal nie ma właściwie jakichkolwiek pozytywnych zmian w sferze regulacji prawnopodatkowych.

Kończąc, chcę jeszcze zwrócić uwagę na przykład szalenie nieprzejrzystej procedury i kryteriów podejmowania decyzji związanych z rozdziałem środków unijnych. Chodzi o tak zwane generatory wniosków, czyli pewne systemy informatyczne, poprzez które następuje zebranie informacji według pewnych schematów. Zmieniają się one niemalże z dnia na dzień i właściwie przygotowywane wnioski według poprzedniego schematu okazują się wnioskami źle przygotowanymi, ponieważ w ciągu dwóch dni zmieniły się wymagania dotyczące przedstawianych projektów. Jest to oczywiście tylko jeden z przykładów, można by je mnożyć.

Problem przejrzystości finansów publicznych powinien zostać uregulowany nie tylko w ustawie o finansach publicznych, lecz posiadać swoje umocowanie w regulacjach konstytucyjnych. Pozwoliłoby to na bardziej efektywną kontrolę realizacji zasady przejrzystości finansów publicznych, także przez Trybunał Konstytucyjny, gdyż naruszenie zasady przejrzystości pozwoliłoby na zaskarżenie i ewentualne uznanie za niezgodny z konstytucją każdy akt prawny ze względu na jego wadliwą z tego punktu widzenia treść lub sposób podjęcia.

Augustyn Kubik, główny inspektor audytu wewnętrznego: Zgadzam się z większością postawionych tutaj tez, chcę również przeprosić za nieobecność Pani minister Elżbiety Suchockiej-Roguskiej, która prosiła o przekazanie informacji odnoszącej się do budżetu zadaniowego. Otóż premier Kazimierz Marcinkiewicz powołał zespół pod nazwą Tanie Państwo, jednym z jego elementów jest grupa robocza, która będzie pracowała właśnie nad budżetem zadaniowym, członkiem tej grupy jest również Pani minister Elżbieta Suchocka.

Ze swojej strony chcę odnieść się do dwóch kwestii. Pierwszej, to jest do ustawy i zapisów w ustawie dotyczących jawności i przejrzystości oraz drugiej – do systemu kontroli, o którym też była tu mowa – o oczekiwaniach dotyczących tego systemu oraz o jego słabościach. Jeśli chodzi o kwestię pierwszą, to w pełni zgadzam się z Panem doktorem Wojciechem Misiągiem, który m.in. powiedział, że prawo nie jest aż takie złe i biorąc pod uwagę zapisy w nim zawarte, znacznie gorzej jest jeśli chodzi o stosowanie w praktyce tychże zapisów, m.in. dotyczących jawności i przejrzystości. Mówię oczywiście o ustawie o finansach publicznych. Nowa ustawa znacznie rozszerza i doprecyzowuje przepisy dotychczasowej ustawy, jest o tyle lepsza, że m.in. systematyzuje sektor finansów publicznych. Jest tam wyraźny podział na podsektor samorządowy, podsektor rządowy i wreszcie na podsektor ubezpieczeń społecznych.

Jeżeli natomiast chodzi o zasady jawności i przejrzystości gospodarowania środkami publicznymi, to w ustawie tej również znajduje się wiele konkretnych zapisów, w tym dotyczących m.in. zapewnienia radnym dostępu do wszystkich dokumentów finansowych, zobowiązań Narodowego Funduszu Zdrowia do udostępniania informacji o świadczeniodawcach realizujących świadczenia zdrowotne. Nałożono również na jednostki sektora obowiązek udostępniania wykazu podmiotów spoza sektora, którym ze środków publicznych została udzielona dotacja. Nie chcę tych przykładów mnożyć, w każdym razie można stwierdzić, że jest tam wiele takich zapisów, które pewne newralgiczne punkty sygnalizują, jeżeli chodzi o kwestie dotyczące jawności i przejrzystości finansów publicznych.

Nawiązując do drugiej sprawy pragnę podkreślić, że doprecyzowano przepisy dotyczące wewnętrznej kontroli. Mówimy cały czas o wewnętrznej kontroli finansowej, ale tak naprawdę w jednostkach sektora finansów publicznych mówiąc: kontrola wewnętrzna, mówimy jednocześnie: kontrola finansowa, mówiąc: kontrola finansowa, mówimy jednocześnie: kontrola wewnętrzna. Wystarczy zapoznać się z definicją tejże kontroli finansowej – obejmuje ona wszystkie procesy, o których tutaj była mowa, dotyczące zarówno gromadzenia środków publicznych, jak i wydatkowania środków publicznych i wreszcie wszelkiego rodzaju procesy związane z gospodarowaniem mieniem. Właśnie z tymi procesami zawsze mamy do czynienia w jednostkach, które funkcjonują opierając się na środkach publicznych. Doprecyzowano również w tej ustawie przepisy dotyczące kwalifikacji głównego księgowego.

To on wykonuje znaczącą część prac dotyczących kontroli wewnętrznej albo kontroli finansowej, a robi to z upoważnienia kierownika jednostki.

Bardzo mocno trzeba tu podkreślić ten element, o którym czasami zapomina się; otóż zostały zbudowane i działają w jednostkach sektora finansów publicznych: wewnętrzna kontrola finansowa i audyt wewnętrzny. Razem stanowią one zintegrowany system zapewniania prawidłowego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. To właśnie ten system powinien stwarzać, ze swojego założenia, możliwość poprawy efektywności gospodarowania na poziomie poszczególnych jednostek, tam gdzie te środki są wydatkowane, gdzie są one gromadzone albo tam gdzie mamy do czynienia z procesami gospodarowania mieniem. System kontroli finansowej jest u nas oparty na zasadach zdecentralizowanych i odpowiada za niego kierownik jednostki; ma on ogromną samodzielność w tworzeniu tego systemu, ale powinien działać zgodnie z przepisami prawa i zgodnie ze standardami wewnętrznej kontroli finansowej.

Standardy, o których mówię, są oparte na standardach międzynarodowych, powszechnie uznanych na świecie. Tak być powinno, powstaje natomiast pytanie – jak jest ? Mam odpowiedź na to pytanie na tyle, na ile kierownicy jednostek odpowiedzieli mi na kwestionariusz kontroli finansowej. Taki kwestionariusz został wysłany do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Kierowników tych jednostek poproszono o odpowiedź na pytanie, czy stosują się do przepisów prawa zapisanego w ustawie o finansach publicznych i powszechnie obowiązujących standardów. Odpowiedziało, w zależności od grupy jednostek, od 52% do 95% jednostek. Nie będę tutaj mówił o szczegółach, jakie to są grupy jednostek, chcę jedynie podkreślić, że mamy prawo, zasady, procedury, standardy, natomiast jeżeli chodzi o stopień ich stosowania, to jest naprawdę bardzo różnie.

Na zakończenie warto przypomnieć, że ten rok jest czwartym rokiem funkcjonowania kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego. Zarówno kontrola finansowa, czyli kontrola wewnętrzna, jak i audyt wewnętrzny, wpisały się bardzo mocno w system sektora finansów publicznych. Mimo oczywistych jeszcze niedoskonałości zarówno systemu prawa, jak i praktyki w zakresie stosowania zasad przejrzystości, jawności oraz przepisów prawa dotyczących kontroli wewnętrznej w jednostkach, był to olbrzymi krok do przodu, ale również trzeba bardzo wyraźnie podkreślić, że to przecież nie koniec. Potrzebne są dalsze działania zarówno legislacyjne, jak i operacyjne w tym zakresie. Myślę, że tym działaniom będzie służył m.in. zespół, o którym na początku powiedziałem, powołany przez Pana premiera.

Prezes Najwyższej Izby Kontroli Mirosław Sekuła: Pozwolę sobie trochę nadużyć prawa prowadzącego i sam zabrać głos. Chcę się podzielić pewnym spostrzeżeniem. Podczas dość intensywnych prac w Najwyższej Izbie Kontroli nad korupcją i jej przyczynami również nasi pracownicy zajmowali się jawnością i przejrzystością finansów publicznych oraz ich korelacją z korupcją. Rozmawiałem na ten temat również z moimi kolegami z innych krajów i pytałem jak radzą sobie z tymi problemami, ponieważ publikowany co roku wskaźnik postrzegania korupcji plasuje nas bardzo nisko, na 63 miejscu. Są to chyba dane za 2004 r. Co roku natomiast – od czasu publikowania tego wskaźnika – państwa skandynawskie są zawsze na czele listy. Obecnie też Finlandia jest – o ile dobrze pamiętam – pierwsza, czyli ma najniższy wskaźnik postrzegania korupcji.

Pytałem również głównych audytorów ze Skandynawii jak jest u nich z dostępem do informacji publicznej. Dowiedziałem się, co mnie zaskoczyło, że podstawowa różnica między Polską a krajami skandynawskimi polega na tym, że w Polsce każdy ma prawo dostępu do informacji publicznej, tak jak to mówi ustawa, natomiast w Norwegii, Szwecji i Danii – bo w tych krajach prosiłem, aby to sprawdzono – każdy urząd ma obowiązek udzielania informacji publicznej. Przypuszczam, że to jest ta podstawowa różnica między krajami skandynawskimi a innymi krajami europejskimi, w tym Polską. Jeszcze raz więc powtórzę, w naszej legislacji panuje zasada, że każdy ma prawo ubiegać się o informację publiczną, natomiast w krajach skandynawskich (w tych trzech na pewno) każdy urząd i każdy urzędnik ma obowiązek udzielać i przekazywać społeczeństwu informację publiczną. Jest to istotna różnica i być może należałoby się tym zająć, zwłaszcza przy nowelizacji prawa do informacji publicznej.

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli Jacek Jezierski: Chcę spojrzeć na rolę Najwyższej Izby Kontroli w procesie dochodzenia do pełnej jawności i przejrzystości finansów publicznych. Wszyscy prelegenci oraz moi przedmówcy wskazywali na pewne mankamenty, które rzutują na powszechne poczucie braku jawności i przejrzystości. Profesor Cezary Kosikowski, który w swoim wystąpieniu przywołał czasy tworzenia podstaw finansów publicznych, a jednocześnie instytucjonalnej kontroli państwowej, czyli okres XVII–XVIII wieku, pokazał jak zupełnie inne było wtedy podejście do upubliczniania tego typu informacji. Obecnie przejrzystość i jawność finansów publicznych jest właściwie kanonem demokracji i uznaje się to za oczywiste i niedyskusyjne.

Myślę, że Najwyższa Izba Kontroli dobrze wpisuje się w działania na rzecz ciągłego polepszania przejrzystości i jawności finansów publicznych. Izba wielokrotnie zwracała uwagę na istniejące w tym zakresie istotne niedociągnięcia. O braku przejrzystości i zmienności prawa mówimy właściwie przy każdej kontroli finansowej. Nie dalej jak rok temu podsumowywaliśmy kilka kontroli dotyczących stosowania różnych podatków. Wówczas mówiliśmy o tym, jak wiele zmian w prawie podatkowym wprowadzono w ciągu ostatniego roku, mówiliśmy też o niejasnych przepisach dotyczących ulg. Przy kontroli aparatu skarbowego zwracaliśmy uwagę na problem niepublikowania przez administrację aktów wykonawczych i w związku z tym opierania jej działalności na instrukcjach wewnętrznych, na tworzeniu urzędowej wykładni prawa, która obowiązuje obywateli. Wielokrotnie o tym mówiliśmy. Na problem rozproszenia zarządzania finansami publicznymi i nieprzejrzystości funduszy, agencji, środków specjalnych, które jeszcze do nie tak dawna istniały Najwyższa Izba Kontroli również zwracała uwagę i wnioskowała o istotne zmiany. Mam wrażenie, że pewne kroki zostały poczynione w wyniku realizacji naszych wniosków pokontrolnych. Można by w ten sposób wymieniać właściwie większość kwestii, które były tutaj poruszane.

Myślę, że przez swoją pragmatykę, być może niepowodowaną altruistycznym podejściem, ale wymuszoną chęcią bycia instytucją efektywną, doprowadzamy do tego w codziennej praktyce, że przejrzystość finansów publicznych jest większa i jest również lepiej postrzegana przez społeczeństwo. Nasz system informowania społeczeństwa o wynikach kontroli, oparty na bardzo ścisłej współpracy z mediami jest – można rzec – niepowtarzalny w skali europejskiej, a nawet światowej. Bardzo niewiele najwyższych organów kontroli na taką skalę jak my współpracuje z mediami, przekazując wyniki kontroli społeczeństwu. Myślę więc, że jest to warte podkreślenia, ponieważ jest to dorobek Najwyższej Izby Kontroli i bardzo dobrze się wpisuje w propagowanie jawności całego systemu administracji. Pan doktor Adam Niedzielski mówił, że brakuje w Polsce budżetu obywatelskiego. Myślę, że Izba co prawda nie wypełnia całkowicie tej luki, ale dzięki konferencjom prasowym organizowanym po wielkich kontrolach, typu kontroli budżetowej, przez upublicznianie wyników zrealizowanego już budżetu informuje społeczeństwo w sposób skondensowany o swojej opinii na temat całościowego budżetu. Oczywiste jest, że dziennikarze z informacji tych wyłapują najchętniej „najsmaczniejsze kąski", najbardziej sensacyjne, tym niemniej NIK pokazuje całkowity obraz budżetu, jaki się wyłania po kontroli. Mam zatem nadzieję, że można to traktować jako pewnego rodzaju substytut prezentowania budżetu, co prawda nie na etapie jego planowania, ale już wykonanego budżetu. Jest to jakiś element wypełniania tej roli za administrację rządową, bo to właściwie ona powinna być odpowiedzialna za to, żeby społeczeństwu w jak najprostszy i najbardziej precyzyjny sposób pokazać, jakie są główne priorytety budżetu i jak są one realizowane. Jeśli chodzi o kwestię społecznej kontroli, o której mó-

wił Pan doktor Wojciech Misiąg, to sądzę, że właśnie my w pewnym sensie tę rolę odgrywamy. To przecież nasze profesjonalne kontrole, które są realizowane na podstawie rocznych planów, w pewnym stopniu również są pochodną oczekiwań społeczeństwa.

Roczne plany kontroli opracowywane są po zasięgnięciu opinii wielu instytucji państwowych oraz na podstawie analizy skarg napływających do Najwyższej Izby Kontroli. Najpierw ustalamy priorytety kontroli, a potem w ramach tych priorytetów lokujemy poszczególne tematy kontroli. Większość kontroli doraźnych jest reakcją na bezpośrednie wnioski płynące albo od poszczególnych obywateli, albo od grup społecznych i innych, które wskazują określone mankamenty. Nasza rola, w pewnym sensie społecznej kontroli, jest tu dość istotna, tym bardziej że kontrole prowadzone są profesjonalnie, a ich wyniki prezentowane potem społeczeństwu w formie skondensowanych informacji pokontrolnych.

Przejrzystości i jawności służy niewątpliwie komputeryzacja, a właściwie informatyzacja całego społeczeństwa. Sądzę, że jest tu dla nas określone zadanie. Podjęliśmy już pewne kroki, nawet pewne kontrole, które mają pokazać, jak administracja polska dostosowuje się do wymogów ogólnoświatowych, do wielkiego ONZ-owskiego programu informatyzacyjnego. Chodzi przecież o to, żeby społeczeństwu umożliwić korzystanie z olbrzymich zasobów informacji, które administracja posiada, a które są jeszcze w znikomym stopniu udostępniane oraz o to, żeby informacje te w skondensowany sposób można było otrzymać i z nich korzystać. Warto przeanalizować to, co powiedziała Pani profesor Hanna Sochacka-Krysiak i doktor Wojciech Misiąg na temat informatycznych podstaw komunikowania się rządu i całej administracji ze społeczeństwem. Widzę tu coraz większą rolę Izby.

Prof. dr hab. Alicja Pomorska, doradca prezesa NIK: Chcę zwrócić uwagę na trzy kwestie, które podniósł Pan minister Augustyn Kubik. Osobiście nie mam tak pozytywnej opinii co do regulacji rozpatrywanych tu dziś zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych w nowej ustawie o finansach publicznych z 30 czerwca br. Po pierwsze – jeżeli chodzi o samo pojęcie „przejrzystość", to poza zamieszczeniem tegoż słowa w tytule jednego z rozdziałów ustawy, nie pojawia się ono w ogóle w samym jej tekście, stąd też sądzę, iż nie nastąpiło tu żadne wyjaśnienie i uszczegółowienie tego tak istotnego pojęcia. Po drugie – Pan minister uznał za pewien sukces legislacyjny uszczegółowienie pojęcia „sektor finansów publicznych". Pozwolę sobie mieć inne zdanie na ten temat – w moim przekonaniu nie nastąpiło

w tym zakresie nic pozytywnego, poza wprowadzeniem przepisu, który stanowi, iż sektor ten dzieli się na dwa podsektory: państwowy i samorządowy. Stwierdzenie to nie zawiera żadnej istotnej treści natury prawnej. I po trzecie – jeżeli chodzi o nowe ujęcie w ustawie pojęcia „jawności" finansów publicznych, to rzeczywiście nastąpiło znaczne rozszerzenie jego zakresu podmiotowego i przedmiotowego. Przede wszystkim obowiązek ujawniania pewnych informacji z dziedziny finansów publicznych rozciągnięto na nowe podmioty. Podam tylko jeden przykład – o którym również wspomniał Pan minister – a mianowicie objęcie Narodowego Funduszu Zdrowia obowiązkiem ujawniania danych dotyczących świadczeniodawców usług medycznych, z którymi będzie tenże fundusz zawierał umowy, w tym również zasady ustalania cen tychże usług. Obawiam się jednak, iż realizacja tego obowiązku w praktyce napotka na szereg poważnych trudności.

Prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski: Zgadzam się z profesor Hanną Sochacką-Krysiak i z profesor Elżbietą Kornberger-Sokołowską, że byłoby lepiej, aby te zasady, o których była mowa były wpisane także i do Konstytucji. Swego czasu w projekcie, jaki w tym zakresie został opracowany przez ośrodek łódzki takie propozycje były. Potem Komisja Konstytucyjna stanęła na stanowisku, że właściwie działalność organów władzy publicznej powinna być jawna, a ponieważ finanse są publiczne, to one jakby z natury rzeczy są jawne.

Druga kwestia dotyczy tej nieszczęsnej nowej ustawy o finansach publicznych. Wydaje mi się, że służby prawne prezydenta nie doradziły mu najlepiej, bo ja będąc na jego miejscu jednak taką ustawę bym podpisał. Orzeczenie Trybunału mówiło przecież o tym, że tylko w odniesieniu do określonych podmiotów trzy przepisy uznaje się za niezgodne. W sentencji tego orzeczenia napisano dokładnie – specjalnie o to pytałem sędziów Trybunału – mniej więcej tak, że przepisy uznane za niezgodne nie stanowią nierozerwalnej części ustawy. Jest to wyraźny sygnał posyłany do prezydenta, aby ją podpisał, bo cała ustawa jest ważna, tylko te trzy przepisy są kontrowersyjne. Skoro stało się inaczej, to teraz nie wiadomo co z tym fantem zrobić. Pikanterii całej sprawie dodaje jeszcze i to, że w tej nieogłoszonej ustawie dokonana jest zmiana, która została ogłoszona w Dzienniku Ustaw nr 169.

W lutym 2005 r. Trybunał Konstytucyjny wydał orzeczenie, które dotyczyło czwartej skali podatkowej (ponad 50%). Jak wykonano ten wyrok Trybunału? Stwierdzono, że niezgodność była związana ze zbyt krótkim *vacatio legis,* gdyż ustawę ogłoszono w Dzienniku Ustaw z 13 grudnia. Trybunał uznał więc, że okres 2 tygodni

jest za krótki. Przepisy te nie zostały jednak uchylone. Uznano je za nieobowiązujące ze względu na zbyt krótki okres. Mamy zatem taką sytuację, że jest ogłoszona ustawa, w której są przepisy zawierające czwartą skalę podatkową, które nie obowiązują, chociaż nie zostały uchylone.

Nie tak dawno przekazałem opinię Rady Legislacyjnej sporządzoną na prośbę prezesa Rady Ministrów, dotyczącą tej kwestii. Co zrobić – czy uznać, że skoro upłynął już więcej niż rok, to czwarta skala obowiązuje w 2006 r.? Wszyscy wypowiadający się członkowie rady uznali, że takiego domniemania przy wprowadzaniu przepisów ustawy w życie w ogóle się nie stosuje i wobec tego, że trzeba wprowadzić nowe przepisy, które bardzo wyraźnie określą, czy chce się mieć taką skalę, czy też nie. Jeśli tak, to od kiedy; w grudniu to już trochę za późno, bo powtórzyłaby się ta sama historia. Z tego co wiem, rząd nie bardzo już widzi potrzebę wprowadzania czwartej skali. Wspominam o tym dlatego, że taką ustawę prezydent podpisał, jest orzeczenie Trybunału, są w ustawie przepisy i one są uważane przez Trybunał za nieobowiązujące, ale przeciętny czytelnik, nawet więcej niż przeciętny, bo myślę tu o kolegach komentatorach ustaw, nie dostrzeże tej kwestii.

Ostatnia kwestia dotyczy wypowiedzi obu Panów prezesów NIK. Chodzi o problem, jak patrzeć na informacje i dane o stanie finansów publicznych, kogo to interesuje, komu to potrzebne. Prezesi mówią – i mnie to stanowisko odpowiada – że to jest właściwie obowiązek władzy i trzeba te informacje dostarczać, nie zastanawiać się kogo to będzie interesowało. Są to cenne informacje dla wielu podmiotów gospodarczych, które uczestniczą w życiu finansowym.

Sędzia Andrzej Kram, doradca prezesa NIK: Mam dwa pytania do dwóch autorów referatów, to jest do doktora Ryszarda Zelwiańskiego i do doktora Wojciecha Misiąga. Z treści referatu Pana doktora R. Zelwiańskiego wynika m.in., że przejrzystość prawa podatkowego jest lekceważona, jest ono nieczytelne, niezrozumiałe, przytoczone są fakty dotyczące tego, co się dzieje, a mianowicie, że 55 razy poprawiana była ustawa o podatku dochodowym, 35 razy o podatku od towarów i usług, generalnie więc ocena jest negatywna. Ustalenia kontrolne NIK są całkowicie takie same, nie będę o nich mówił, wszystko już zreferował Pan prezes Jacek Jezierski. Na jedną kwestię tylko zwrócę uwagę, że nieprzejrzyste prawo jest istotnym elementem korupcjogennym i dziesięć urzędów zwalczania korupcji nie pomoże, jeśli prawo będzie nieprzejrzyste. Kończy Pan doktor w sposób następujący: oceniając obowiązujące prawo podatkowe wedle wymogów stawianych państwu prawa przyjąć

należy, że głęboka reforma tego prawa, a także systemu jego tworzenia staje się konieczna. W związku z tym prosiłbym, o ile można, o krótkie rozwinięcie tego ostatniego postulatu, gdyż w referacie zasygnalizowane zostały w sposób skrótowy jedynie przyczyny tego stanu rzeczy. W szczególności chodzi o postulaty dotyczące reformy stworzenia systemu prawa podatkowego. Przytaczam to, co Pan doktor napisał na stronie 6, powołując się na profesora Brzezińskiego, że polskie prawo podatkowe trapione jest przypadłością zwaną w medycynie *elephantiasis* i jak dotąd, nie wypracowano terapii, ale nawet nie postawiono diagnozy powstałej sytuacji? Co zdaniem Pana doktora trzeba zrobić, żeby ten stan rzeczy, który jest okropny, zmienić.

Drugie pytanie kieruję do Pana doktora Wojciecha Misiąga. W rozdziale 4 o niezbędnych kierunkach zmian w finansach publicznych, przy omawianiu zagadnienia przywrócenia równowagi budżetowej zamieszczony został następujący zapis: kluczowe więc będzie dostosowanie po stronie wydatków. W pierwszej kolejności powinny być oczywiście eliminowane wydatki, które z punktu widzenia celów, jakie mają spełniać są zbędne i teraz w budżecie państwa można wskazać nie tylko wydatki, bez których można byłoby się łatwo obyć, ale i takie, które z punktu widzenia celów dla jakich są ponoszone, są wręcz szkodliwe. W związku z treścią tego zapisu mam do autora następujące pytanie: jakie to konkretne wydatki zdaniem autora można zaliczyć do grupy wydatków, które określił: a) jako wydatki, bez których można byłoby się łatwo obyć; b) jako wydatki, które z punktu widzenia celów dla jakich są ponoszone, są wręcz szkodliwe. Szczególnie ciekawe jest to drugie określenie, gdyż możemy tutaj mieć do czynienia z wręcz oczywistą niegospodarnością.

Waldemar Długołęcki, dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów w NIK, członek Kolegium NIK: Chciałbym podzielić się z Państwem kilkoma przemyśleniami na temat przedmiotu dzisiejszej dyskusji, które odnoszą się do wyników kontroli prowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli – o czym zresztą w pewnym zakresie wspominał już prezes Jacek Jezierski. Zacznę od konstatacji, że Najwyższa Izba Kontroli do tej pory nie przeprowadzała kontroli, której tematem głównym byłaby jawność i przejrzystość finansów publicznych. Temat ten natomiast pojawia się jako jeden z aspektów kontroli w całym szeregu przedsięwzięć realizowanych przez NIK – w tym przede wszystkim w kontrolach wykonania budżetu państwa, czyli regularnie co rok, ale również – na przykład – w kontrolach podatkowych. O problemie przejrzystości systemu podatkowego szeroko mówił doktor Ryszard Zelwiański. Nie rozwijając tego tematu, chciałbym powiedzieć jedynie, że temat przejrzystości

systemu podatkowego pojawi się również w kontroli planowanej w przyszłym roku, będącej pokłosiem ostatniego Kongresu EUROSAI. Przypomnę, że zgodnie z wnioskami kongresu, w kilku krajach zostanie przeprowadzona kontrola równoległa, koncentrująca się na problemie ulg podatkowych. Jednym z aspektów tej kontroli ma być przejrzystość systemów ulg podatkowych.

Gdyby chcieć określić rolę NIK w budowaniu jawności i przejrzystości finansów publicznych, myślę, że można zwrócić uwagę na trzy następujące aspekty. Pierwszy – Najwyższa Izba Kontroli jest instytucją, która może, powinna i faktycznie dostarcza informacji na temat stanu finansów publicznych. Drugi – Izba jest instytucją, która ma w sposób pośredni wpływ na inne organy państwa i ich działalność w zakresie finansów publicznych, chociażby przez swoje kontrole i konieczność uwzględniania wniosków pokontrolnych. Trzeci – NIK jest też instytucją wytwarzającą dokumenty dotyczące finansów publicznych, które powinny być przede wszystkim przejrzyste i dostępne, oczywiście na ogólnych zasadach.

Pozwolę sobie podać kilka przykładów w odniesieniu do wspomnianych aspektów. Po pierwsze, chciałbym wskazać możliwość zaciągania kredytów bankowych przez niektóre państwowe fundusze celowe, w mniejszym stopniu przez agencje, na finansowanie swojej podstawowej, statutowej działalności, która jest – czy powinna być – finansowana z dotacji budżetowej. Jest to przenoszenie deficytu budżetu państwa do innych elementów sektora finansów publicznych, które przyczynia się do pogorszenia przejrzystości informacji, danych o sytuacji finansowej sektora publicznego.

Kolejnym przykładem braku przejrzystości informacji fiskalnej jest zniekształcanie rozmiaru deficytu budżetu państwa przez zmianę systemu finansowania ubezpieczeń społecznych, skądinąd legalną, ale w niewystarczający sposób pokazaną i objaśnioną w uzasadnieniu do ustawy budżetowej. Dowolność rządu i Ministerstwa Finansów w kształtowaniu wyniku finansowego budżetu państwa potwierdzają również ubiegłoroczne ustalenia kontroli NIK, które wykazały, że 2 mld zł zwrotów głównie w dochodach podatkowych zostało zakwalifikowane w ciężar 2004 r. – mimo że operacja została przeprowadzona na początku 2005 r. W rezultacie wynik finansowy w 2004 r. pogorszył się, a w 2005 r. poprawił się.

Pan doktor Wojciech Misiąg wspomniał dzisiaj o enuncjacjach prasowych związanych z autopoprawką rządu do projektu budżetu na 2006 r. Dają one wiele do myślenia o traktowaniu problemu jawności i przejrzystości, ponieważ zgodnie z informacjami prasowymi (prasa „wkłada" to w usta prezesa Rady Ministrów) rząd zamierza część dochodów tegorocznych przenieść na rok przyszły, czyli powtórzyć operację opisaną powyżej. Co prawda minister Elżbieta Suchocka w kuluarach zaprzeczała takiemu zamiarowi, to jednak jeśliby do tego doszło, oznaczałoby to, że wniosek NIK dotyczący zaprzestania takich praktyk będzie zrealizowany w ten sposób, że rząd zmieni odpowiednie rozporządzenie Rady Ministrów tak, aby usankcjonować

ubiegłoroczny sposób postępowania – czyli niejako odejść od kasowości wykonania budżetu państwa.

Przy okazji dyskusji o przejrzystości systemu budżetowego w Polsce warto wspomnieć o mnogości rezerw celowych – zarówno jeśli chodzi o liczbę tytułów (pozycji), jak i o samą kwotę. Rezerwy są tworzone na wszystkich etapach planowania budżetowego, zarówno przed skierowaniem projektu budżetu państwa do Sejmu, jak i na etapie prac nad budżetem w Sejmie. Ewidentnie zaciemnia to obraz budżetu państwa i przejrzystość finansów publicznych. W tym miejscu należałoby również wymienić słynne wydatki niewygasające, czyli środki przenoszone do wykorzystania w roku następnym. Tego tematu rozwijać nie będę, ponieważ jest on powszechnie znany i jego wkład w „nieprzejrzystość" finansów publicznych nie podlega dyskusji.

Wydaje się, że obecnie najistotniejszym działaniem, które mogłoby przyczynić się do poprawy przejrzystości finansów publicznych jest to, co ujmuje się pod hasłem budżetu zadaniowego. Konkretne określenie, jakie cele za otrzymane środki publiczne powinny być osiągnięte, jest podstawą pełnego rozliczania tych środków.

Zastanawiałem się przez chwilę nad tym, jakie przykłady naszych sukcesów w przyczynianiu się do poprawy przejrzystości finansów publicznych mógłbym podać. Prezes Jacek Jezierski wspomniał o likwidacji środków specjalnych i przez moment mogłoby się wydawać, że jest to rzeczywiście sukces. Pani profesor Hanna Sochacka zaliczyła to również na plus, ale nie nazwała tego wprost zwycięstwem NIK. Bo rzeczywiście jest to zwycięstwo pozorne. Zamiast dużej liczby środków specjalnych powstało jeszcze więcej instytucji zastępczych: zwiększyła się liczba funduszy celowych, powstały fundusze motywacyjne, a jednostki budżetowe uzyskały prawo do pozostawiania części dochodów własnych. Nie mamy jeszcze pełnego przekonania jak to nowe rozwiązanie będzie funkcjonowało, ale przypuszczam, że nie będzie to sprzyjało zwiększeniu przejrzystości finansów publicznych.

Innym sukcesem, który nie budzi żadnych wątpliwości jest fakt, że w ustawie budżetowej zamieszczane są obecnie plany finansowe m.in. agencji – co NIK wielokrotnie postulowała. Należy jednak tu dodać, że plany z załącznika do ustawy budżetowej i te, które organy wykonują, różnią się znacznie między sobą. Dlatego też wydaje mi się, że na tym polu jest jeszcze bardzo dużo do zrobienia. Wspominana tutaj wielokrotnie nowa ustawa o finansach publicznych też zasadniczych zmian chyba nie przyniesie.

Wracając do Najwyższej Izby Kontroli chcę na koniec powiedzieć, że chyba powinniśmy zastanowić się nad tym, w jaki sposób w kontrolach, także w kontroli wykonania budżetu państwa, bardziej eksponować problematykę przejrzystości finansów publicznych. Krokiem w dobrym kierunku mogłoby być spojrzenie

(i zamierzamy to zrobić) na projekt ustawy budżetowej, a następnie ocena sprawozdania rządowego z wykonania budżetu państwa właśnie z punktu widzenia przejrzystości zawartych tam informacji. Doktor Wojciech Misiąg wspomniał też o tym – i ja z tym się zgadzam – że warto spojrzeć na problem tajemnicy kontrolerskiej w kontekście zasady jawności finansów publicznych.

Sędzia Andrzej Kram, doradca prezesa NIK: Mówiłem skrótowo, mogłem zostać źle zrozumiany, więc podkreślam, że nieprzejrzystość prawa jest tak znaczącym czynnikiem korupcjogennym, że dopóki tego się nie zmieni, nic nie pomoże, nawet urząd antykorupcyjny, którego potrzeby nie neguję. Nie neguję, bo korupcja w naszym kraju jest taka ogromna, że konieczna jest zmiana tego stanu rzeczy.

Dr Czesława Rudzka-Lorentz, dyrektor Departamentu Administracji Publicznej w NIK: Kiedy zaczynam wykład z finansów publicznych, to mówię studentom, że najpierw zadaję sobie pytanie – po co państwu potrzebne są pieniądze, a potem – jakie to mają być pieniądze i skąd mają pochodzić. Chcę tu zwrócić uwagę na kwestię podnoszoną w referatach, może nie tak wprost, jak ja bym chciała to powiedzieć. Otóż my nie wiemy, jakimi środkami publicznymi państwo co roku dysponuje na realizację swoich zadań. Nie bilansujemy tych wszystkich zasobów strumieni planów finansowych. Jest wprawdzie coś, co kiedyś było w podręcznikach wskazywane jako jeden z podstawowych bilansów i planów finansowych, czyli bilans sektora finansów publicznych. Plan ten jest nieobligatoryjnym dodatkiem czy fragmentem omówienia w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa, a generalnie jest właściwie niedostrzegany i nieuwzględniany zarówno jeśli chodzi o parlament gdy przyjmuje sprawozdanie z wykonania budżetu państwa, jak i przez wszystkie instytucje, które się zajmują tymi sprawami, jak wreszcie przez Najwyższą Izbę Kontroli.

Dopiero od roku zaczęliśmy cokolwiek w naszej analizie wykonania budżetu państwa mówić o generaliach wynikających z bilansu sektora finansów publicznych, pod-

czas gdy tenże bilans właściwie pokazuje zarówno skalę środków, jak i ich przepływ oraz wynik sektora finansów publicznych. To ten wynik służy za podstawę oceny naszej kondycji finansowej i spełniania przez nas między innymi kryteriów z Maastricht, kiedy ocenia nas Komisja Europejska czy inne instytucje międzynarodowe. Sądzę, że powinniśmy przywiązywać do tego bilansu znacznie większą wagę. Dopiero wtedy można mówić, jaką dysponujemy pulą środków na określone zadania. Sam budżet bowiem to jest przecież po stronie dochodów tylko połowa środków publicznych, a po stronie finalnych wydatków tylko ¼ wydatków publicznych. Dlatego sprowadzenie wszystkiego do budżetu i przywiązywanie wagi do dochodów budżetu, wydatków budżetu i wyniku budżetu prowadzi nas do błędnych wniosków. Dla przejrzystości finansów publicznych rola bilansu sektora finansów publicznych jest niezwykle ważna. Może trzeba go nieco inaczej prezentować, może trzeba go zestawiać na etapie planowania finansowego, a nie tylko na etapie sprawozdań, ale jest niezwykle ważne, żebyśmy mieli pojęcie o całokształcie środków na zadania państwa.

Drugą kwestią, którą chciałabym poruszyć, również według mnie niezwykle ważną nie tylko dla jawności i przejrzystości finansów, biorąc pod uwagę oceny jakich dokonują instytucje międzynarodowe, są szacunki nazywane rachunkami narodowymi. Do produktu krajowego czy do dochodu narodowego odnosimy cały szereg wielkości, na przykład wielkość długu publicznego. Stanowią one też podstawę do wyliczenia naszych rozliczeń z budżetem Unii Europejskiej. Kiedy próbowaliśmy się przyjrzeć metodologii rachunków narodowych okazało się, że bardzo nerwowo reagują wszystkie instytucje, które je wyliczają, szacują i później nam „do wierzenia podają". Myślę, że dyskusja nad metodologią rachunków narodowych też powinna być jednym z elementów, które doprowadzą do jawności, do większej przejrzystości wszelkich działań, jak i pokazywania proporcji i wskaźników, które świadczą o naszej kondycji finansowej. Wydaje mi się też, że metodologia ta powinna być znana, o niej się powinno dyskutować, bo jest cały szereg ważnych kwestii, które się chowają za rachunkami narodowymi.

Chcę jeszcze wrócić do kwestii techniczno-informatycznych uwarunkowań jawności, o czym wspomniał Pan prezes Jacek Jezierski. Kiedyś byłam na konferencji, na której zaprezentowano możliwości systemów informatycznych. Umożliwiałyby one posłowi w przerwie obrad podejście do końcówki komputerowej i sprawdzenie dlaczego na przykład w szpitalu na terenie, z którego pochodzi wykorzystano tylko część pieniędzy, a ludzie czekają w kolejce. Nie tylko możliwe jest wprowadzanie na bieżąco wszystkich danych o operacjach budżetowych, finansowych, ale również generowanie wielkości, które służą analizie, czyli wskaźników, z których można byłoby w ciągu paru sekund skorzystać. Nie wiem, czy kiedykolwiek doczekamy się takiej jawności, wydaje mi się, że w bardzo poważnym stopniu zależy to – o czym

mówiła Pani profesor Hanna Sochacka-Krysiak – od woli polityków. Czy tak naprawdę chcemy, żeby obywatele wiedzieli, o czym i jak decydują posłowie, radni i inni dysponenci środków publicznych.

Poseł Roman Czepe, wiceprzewodniczący sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej: Jawność zależy od polityków, ale po części wszyscy jesteśmy politykami – od sołtysa po prezydenta państwa. Jawność jest pewną filozofią, nie jest czymś wpisanym raz na zawsze w ogólnoludzkie normy, określające, że ma ona wyglądać tak, a nie inaczej. Jest to pewien wybór – oczywiście, polityczny, ale wszystko jest polityką w tym kraju, zatem jaka ta jawność może być, zależy od nas.

W latach 1994–1995 Parlament zdecydował, że Najwyższa Izba Kontroli nie może kontrolować spółdzielczości. Kilka miesięcy temu badałem dokumenty NIK oraz sprawozdania sejmowe z tamtych lat i z ubolewaniem czytałem wypowiedzi wielu polityków, zapewne wierzących w romantyczny obraz człowieka niezwykle uczciwego, który zawsze będzie postępował rzetelnie. Inna ówczesna wizja romantyczna i utopijna była taka, że spółdzielczość jest wspaniałą instytucją, która na zasadzie instytucji całkowicie prywatnej nie wymaga kontroli zewnętrznej itp. Dzisiaj z tego można się śmiać, ale mówię jednak o tym celowo, by, nawiązując do historii, zastanowić się, czy nie powinniśmy wrócić do kontrolowania spółdzielczości przez Izbę, gdyż od tamtego czasu widać to nawet lepiej, że spółdzielczość tej kontroli z zewnątrz wymaga.

Chcę odnieść się też do samorządności, jako że ten obszar jest mi znacznie bardziej bliski. Nie ma wciąż w praktyce sankcji za nieujawnienie informacji publicznej, nikt dotąd nie został jeszcze za to osądzony. Latami trwa korespondencja między wnioskodawcą a tymi, którzy mają ujawniać informacje. Okazuje się też, że regionalne izby obrachunkowe, które w zamyśle miały kontrolować samorządy, owszem, kontrolują, ale w praktyce liczą tak zwane słupki, ale niczego nie mogą badać pod kątem zasadności merytorycznej. W związku z tym można kupić żółtą łódź podwodną, a jednocześnie nie mieć wody i nikt tego nie zakwestionuje.

Wciąż brakuje też obowiązku publikowania wielu ważnych informacji w Internecie. Tych informacji, które muszą być publikowane czy ogłaszane w inny sposób. I stąd nadal pojawiają się one na tablicach w gminnych urzędach, czyli „w sposób zwyczajowo przyjęty". To nie jest rozsądne, gdyż niewielu obywateli przychodzi do urzędu, a jeszcze mniej zagląda, co jest na urzędowej tablicy. Chciałbym, żebyście Państwo chociaż raz spróbowali zobaczyć, jak wyglądają te tablice w niektórych

gminach. Jest tam mnóstwo kartek, z których trudno coś wyczytać. Kontrola społeczna nastąpi w tym momencie, kiedy informacje te znajdą się w Internecie i Kowalski z drugiego końca Polski będzie mógł się dowiedzieć, jakie przetargi się odbyły, jaki jest budżet, jakie są zmiany w budżecie itd. Wszystko, co ma być ogłoszone „w sposób zwyczajowo przyjęty", musi być publikowane w Internecie. Jeżeli nie będzie takiej zmiany w przepisach, nie będzie społecznej kontroli. Zmiana przepisów sprawi, że mieszkańcy gminy będą mogli z tego mechanizmu społecznej kontroli najskuteczniej korzystać, bo ci ludzie tam doskonale wiedzą, o co chodzi w takich ogłoszeniach i czego one dotyczą. W odniesieniu do powiatu czy województwa już się tak dobrze nie orientują, ponieważ nie są to typowe wspólnoty samorządowe, mimo tego co Pan profesor Kulesza – z całym szacunkiem – twierdzi.

Inny problem, to ten, że organy ścigania nie badają z urzędu spraw, o których się mówi i pisze publicznie w środkach masowego przekazu.

Warto też zastanowić się, czy Najwyższa Izba Kontroli nie mogłaby zbadać całego procesu legislacji w Polsce. Jako nowo wybrany poseł chciałbym wiedzieć, dlaczego jest tak źle lub dlaczego jest tak dobrze. Bo padają skrajnie odmienne oceny i opinie. Czy nie należałoby się dokładnie przyjrzeć całemu procesowi legislacyjnemu, począwszy od parlamentu, aż, być może, po stanowienie prawa lokalnego?

Sądzę też, że wiele spraw usprawni podpis elektroniczny, ale z tym jest całkiem źle. Także dotychczas korespondencja elektroniczna nie jest formalnie korespondencją urzędową. Dla przykładu podam, że próbowałem z ZUS na drodze elektronicznej wyjaśnić pewną kwestię, ale ostatecznie musiałem wystąpić z wnioskiem na piśmie. Pod tym względem jesteśmy jeszcze daleko za cywilizowanym światem.

I słowo na temat budżetu państwa. Słusznie wspomniano tu, że środki budżetowe mogą być kierowane na agencje i w ten sposób można ukrywać faktyczny stan budżetu, w tym także zadłużenie. Dotyczy to oczywiście również samorządu. Podobnie jest z zatrudnieniem. Są na przykład rankingi na najbardziej oszczędną gminę, ale sztuczka niektórych gmin polega na tym, że tworzy się agendy, w których lokuje się część zatrudnionych w urzędzie pracowników, albo przerzuca ich do istniejących jednostek, bez zmiany zadań. Te gminy, które uczciwie prowadzą wszystkie zadania w ramach urzędów gmin, mają wyższe zatrudnienie i koszty administracji. Mogą mieć satysfakcję, że są „przejrzyste", ale w mediach i przez opinię publiczną karane są za wyższe zatrudnienie i koszty, choć te wcale nie są wyższe. Takich spraw można by pewnie dużo przytaczać.

Dr hab. Wojciech Misiąg: Zacznę od odpowiedzi na pytanie sędziego Andrzeja Krama. Rzeczywiście ciekawsze są te wydatki, które są przeciwskuteczne, niż te, bez których się można obejść. To, że się można obejść, jest zawsze względne. Jeżeli się słyszy, że brakuje środków na bardzo podstawowe rzeczy, to znaczy, że to pojęcie bez czego się można obejść zaczyna być rozciągliwe. Wymienię tu parę tylko przykładów wydatków, które są przeciwskuteczne, to znaczy wydajemy pieniądze i uzyskujemy w efekcie gorszy stan niż mieliśmy bez tych wydatków. Jest to moje subiektywne odczucie, ale jestem gotów mocno go bronić. Pierwsza i największa kwota, moim zdaniem, przeciwskutecznych wydatków publicznych, to jest duża część wydatków na szkolnictwo podstawowe. Jestem od dawna przekonany, że zmniejszenie obciążenia dzieci liczbą godzin, odchudzenie programu, ale zrobienie tego programu inteligentnie, będzie powodowało, że dzieci będą wiedziały więcej i będą mniej sfrustrowane. To wymagałoby zmniejszenia liczby nauczycieli o 200 tys. i, w moim przekonaniu, wydatki na te 200 tys. zbędnych nauczycieli są wydatkami przeciwskutecznymi. Wydaje się bowiem pieniądze, a dzieci wiedzą mniej.

Cała ostatnia dwuletnia działalność Ministerstwa Finansów w dziedzinie zarządzania funduszami strukturalnymi dokładnie przedłużyła i utrudniła proces absorpcji. Jestem w stanie wskazać kilka departamentów, którym będzie można przypisać bezpośrednio bardzo duży udział w tym, że Polska nie będzie miała 100% absorpcji. Jestem przekonany, że oni tam ciężko pracowali, natomiast jestem również przekonany, że te pieniądze obrócą się przeciwko nam. Osobiście mogę wskazać kilka co najmniej miejsc, w których policja lubi stać, kontrolować prędkość i doprowadziła w tych miejscach do wielu wypadków drogowych. To, że oni tam przyjechali i tam stali niewątpliwie kosztowało publiczne pieniądze. Mogę też podać przykłady zakładów pracy chronionej, które żyją z tego, że dostają dotacje i wpędzają niepełnosprawnych w przekonanie, że jedyny sposób, w jaki mogą zarabiać na siebie, to dostawać pieniądze i nie przychodzić do pracy. Znowu idą na to pieniądze, są to dotacje i z punktu widzenia celu jakiemu ma to służyć, obraca się przeciwko temu celowi.

Średnia dotacja dla państwowej wyższej szkoły w Polsce wynosi około 200 mln zł. Gdybyśmy spróbowali ekstrapolować wyniki prac Państwowej Komisji Akredytacyjnej tylko w uczelniach państwowych, to okaże się, że około 15 uczelni nie spełnia wymagań. Wydawanie zatem publicznych pieniędzy na to, żeby po 5 latach „dostać" niedouczonego magistra jest kompletnie bez sensu, ponieważ w tym czasie on się mógł czegoś pożytecznego nauczyć, a my nie musieliśmy wydawać milionów złotych na kształcenie magistrów, którzy nie są magistrami. To nie jest kształcenie społeczeństwa, wręcz przeciwnie – to jest udawanie, że się je kształci, ale taki niedouczony magister stracił 5 lat.

Do tego typu wydatków należą również wydatki na obsługę zadłużenia zagranicznego i kończymy rok z deficytem. Cały czas mamy deficyt, rośnie nam dług.

Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych udzielił zakładom na wyciągnięcie z trudnej sytuacji łącznie kilkuset milionowych pożyczek i do tej pory wróciło z nich około 1%. Oznacza to, że zostały wydane pieniądze i zamiast środki tych przedsiębiorstw zagospodarować, próbowano znowu utrzymać tę sytuację przez jakiś czas. Wyrzucono pieniądze i nie osiągnięto właściwego efektu, osiągnięto natomiast efekt demoralizacyjny w tej dziedzinie, którą w ten sposób wspierano.

Przejdźmy do dotacji dla rolnictwa. Jestem przekonany, że na przykład od 30 lat udzielane w dużej wysokości dotacje do postępu technicznego i doskonalenia odmian spowodowały, że w Polsce już nie ma jadalnych jabłek. Są też bardzo poważne zastrzeżenia fachowców dotyczące tego co się dzieje z polskimi glebami w wyniku dotacji przeznaczonych na wapnowanie gleb, które są łatwiejsze do dostania, niż na cokolwiek innego. Myślę, że wystarczy tych przykładów.

W kwestii obowiązku informowania i prawa do informacji – zgadzam się z tym co mówił dr Adam Niedzielski. Tańszy jest dla obywatela dostęp do informacji, która musi być wyprodukowana, niż ubieganie się o nią. Natomiast pewne jest jedno, że w dzisiejszej sytuacji nie wystarczy rozszerzenie obowiązku informowania, bo jeżeli informuje instytucja, organ, to informuje o tym, o czym uważa, że powinien poinformować. Z rozszerzaniem zakresu obowiązków informacyjnych musi iść w parze wzmocnienie gwarancji dostępu do tego co nie jest publikowane.

Padł tutaj głos, że osiągnięciem nowej ustawy jest rozróżnienie na sektory czy podsektory wewnątrz sektora finansów publicznych. Ktoś z Państwa zwrócił uwagę, że potem te pojęcia: sektor państwowy, sektor samorządowy nie pojawiają się w prawie. Mam dalej idące pytanie – a kto z Państwa zna przepisy odnoszące się do sektora finansów publicznych jako całości? To nie jest duże osiągnięcie, że rozróżniono sektory. Spróbujmy złożyć z tych przepisów, które odnoszą się do całego sektora, kodeks sektora finansów publicznych. Pamiętam jedno, że w sektorze finansów publicznych obowiązuje jednolity plan kont dla wszystkich, tylko że niestety w następnym ustępie jest napisane dla jakich rodzajów jednostek minister finansów ustali odrębny plan. Jest to chyba jedyny przepis odnoszący się do całego sektora. Więc tak jak sektor państwowy jest pojęciem wirtualnym, to i sektor finansów publicznych w naszym prawie jest pojęciem wirtualnym. Jest art. 5 i na art. 5 ustawy o finansach publicznych znaczenie tego przepisu się kończy. Potem każda ustawa ma swój sektor finansów publicznych, swój zakres przedmiotowy.

Nie powinniśmy dyskutować nad metodologią SNA, powinniśmy natomiast dyskutować, na ile rachunki, które są u nas przedstawiane, rzeczywiście są zgodne z SNA. Mam wrażenie, że nasze niektóre ostatnie starania są próbą wybłagania właśnie tego metra, który ma 90 cm albo kilograma, który jest trochę lżejszy, żeby nam rachunki lepiej wychodziły. Musi być twarda podstawa; jeśli standardy nie są twardą podstawą, to już nie ma nic, dostajemy jakieś wielkości, ale nie bardzo potrafimy się do nich odnieść.

Kwestia budżetu. Powiedzieliście Państwo, że jest potrzebne publicystyczne ujęcie budżetu. Otóż widziałem takie publikacje: norweską, szwedzką i francuską, zresztą obowiązkowe w tych krajach. To nie jest publicystyka, to jest 120 stron książki, ale napisanych w sposób zrozumiały. Tam nie chodzi o to co robi „Rzeczpospolita", która w dniu przekazania projektu ustawy przygotowuje wkładkę 4-stronicową, bardzo zresztą pożyteczną – tylko o to, żeby dać pełny opis budżetu. Budżet ten napisany jest tak, że nie trzeba mieć wyższego wykształcenia, aby go zrozumieć. Ogromna większość Polaków nie ma wyższego wykształcenia, ale to nie znaczy, że im powinna wystarczyć 4-stronicowa broszurka do tego, żeby wiedzieć co jest w budżecie.

Na koniec chciałem powiedzieć, że to, co publikuje Najwyższa Izba Kontroli jako wyniki swojej działalności jest rzeczywiście bezprecedensowe, bardzo dokładne i bardzo przydatne. Muszę natomiast zwrócić uwagę, że Najwyższa Izba Kontroli na swojej stronie internetowej nie publikuje danych o wykonaniu swojego budżetu, w odróżnieniu od większości instytucji. Niewątpliwie do poprawienia wiarygodności bardzo by się to przydało.

Doc. dr Ryszard Zelwiański: Odpowiedź na pytanie zadane przez sędziego Andrzeja Krama nie jest prosta. Koncepcji i propozycji dotyczących naprawy systemu podatkowego pojawiło się wiele. W literaturze prawa podatkowego znajdujemy liczne opracowania wzywające do podjęcia prac nad gruntownym przebudowaniem obowiązującego od 1994 r. prawa podatkowego. Poglądy niektórych autorów pozwoliłem sobie przytoczyć w swoim wystąpieniu bądź wskazać w przypisach. Szczegółowe ich omówienie zajęłoby obecnie zbyt wiele czasu.

Należy rozważyć następujące zagadnienia:

– Po pierwsze – ustalić w sposób trwały od czego trzeba płacić daniny, kto ma je płacić, w jakich wysokościach, a więc zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji RP określić w sposób jednoznaczny podmioty i przedmioty opodatkowania oraz stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg, umorzeń, zaniechań poboru, tudzież kategorie podmiotów zwolnionych od płacenia podatków i jakich. Nie zmieniać tych zasad dla doraźnych korzyści. Nie można co roku rozszerzać zakresu opodatkowania przychodów, żonglować zasadami ulg i zwolnień czy zmieniać koncepcji obciążania podatkiem od towarów i usług. Konstytucyjna zasada równości ponoszenia ciężarów podatkowych przemawia za rygorystycznym przestrzeganiem zasady, że ulgi podatkowe muszą realizować cel finansowo-ekonomiczny gospodarki państwa (np. wspomagania jakiejś gałęzi przemysłu) albo społeczny (np. preferencyjne opo-

datkowanie pojedynczych rodziców czy rodziny wielodzietnej). Natomiast zmniejszanie obciążeń podatnika odbywać się powinno przez obniżenie stawki podatku. Te i inne założenia reformy podatkowej można było wyczytać w „Białej księdze podatków" opracowanej przed laty w Ministerstwie Finansów, lecz niepoddanej powszechnej dyskusji i nierealizowanej.

– Po drugie – po określeniu racjonalnego, a jednocześnie zgodnego z prawem unijnym, systemu podatkowego należy opracować na nowo mające obowiązywać w Polsce ustawy podatkowe. Obecnie obowiązuje (utworzone na podstawie reformy, którą zapoczątkowała ustawa o działalności gospodarczej z 1988 r., a której podstawy stanowiły: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 31 stycznia 1989 r., uchylona następnie ustawą z 15 lutego 1992 r., oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r. – tworzące szkielet współczesnego polskiego systemu podatkowego) 12 podstawowych ustaw podatkowych. Ten system musi zostać poddany gruntownej analizie ekonomicznej i legislacyjnej – nie powinno to budzić wątpliwości – z powodu wielokrotnych poprawek, wstawek, uzupełnień, co czyni go nieczytelnym, o czym była już mowa.

– Po trzecie – należy rozważyć celowość regulacji tak drobiazgowej (kazusowej), która zawsze będzie niepełna, a więc zawsze tworzyć będzie jakąś lukę, z której skorzysta podatnik dla obejścia prawa podatkowego. Ci, którzy mieli do czynienia z postępowaniem przygotowawczym wiedzą, że drobiazgowe wyliczanie czynów niedozwolonych zawsze powoduje, iż w tym wyliczeniu znajdzie się jakaś luka. Należy przy tym odróżniać obejście prawa podatkowego od unikania opodatkowania. Trzeba przestać bać się, że podatnik okaże się sprytniejszy od ustawodawcy i pogodzić się z zasadą, że jeśli jakaś czynność nie jest przez prawo zakazana, to jest dozwolona. W niemieckiej teorii prawa podatkowego odróżnia się dwa stany: „oszczędzania podatkowego", a więc posługiwania się takimi rozwiązaniami, które są wolne od opodatkowania lub są opodatkowane niską stawka podatkową od „obejścia prawa podatkowego", które jest czynnością naruszającą prawo (najczęściej oszustwem). W tej materii profesor Zbigniew Radwański pisał w jednej z glos, że trzeba być masochistą, aby zawrzeć umowę powodującą obowiązek podatkowy, wówczas gdy inny rodzaj umowy cywilnoprawnej pozwala na uniknięcie opodatkowania. Organ podatkowy – w takim stanie rzeczy – nie może oskarżać podatnika o obejście prawa podatkowego i po swojemu oceniać dokonaną czynność prawną.

Ta bojaźń o „niepełność uregulowania" i o to, że organ podatkowy zostanie „wykiwany" powoduje, że nasze ustawy podatkowe „puchną". Trzeba bowiem definiować coraz to inne, drobiazgowo odmienne, stany faktyczne i ustalać ich opodatkowanie. Jeżeli weźmiemy ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych – to aktualnie mamy już 2 ustawy. Poszczególne artykuły rozbudowane zostały w ten sposób, że ich numerację uzupełniono literami, np. 22a, 22b, 22c, 22d, itd., a przykładowo art. 21 ust.1 tej ustawy liczy sobie ponad 110 punktów. Jest to legislacja nie

do skonsumowania przez podatników. Dla problematycznych dochodów narusza się zasady funkcjonowania podatku od wartości dodanej w ustawie o podatku od towarów i usług. Konsument ma wystawiać fakturę VAT (m.in. chodzi tu o należności biegłych sądowych oraz adwokatów, radców prawnych wyznaczanych z urzędu). Powstaje sytuacja, że sąd ustalając należność biegłego (ustalając !) oblicza ją z podatkiem VAT, a biegły następnie podatek ten odprowadza na rachunek urzędu skarbowego. Sądy są podmiotami sektora finansów publicznych. Tak więc zmniejsza się budżet sądów, a dodaje się tylko pracy księgowym. Efekt finansowy jest żaden.

– Po czwarte – prawo podatkowe, jak żadne inne, jest obciążone zarzutami naruszania poprawnej legislacji. Zasady poprawnej legislacji były przedmiotem uregulowań zawartych już w rozporządzeniach prezesa Rady Ministrów w okresie międzywojennym. Obowiązujące aktualnie standardy są kontynuacją wymagań stawianych aktom prawnym ponad 70 lat temu. Jak zatem aktualnie stosuje się wymogi poprawnej legislacji przy tworzeniu prawa? Pozwolę sobie przytoczyć dwa tylko przykłady. Jak wiadomo, ten kto zgłasza projekt aktu ustawodawczego, który – dla realizacji – wymaga nakładów finansowych, powinien wskazać źródło finansowania. Projektodawca nie może lakonicznie proponować: „uzyskanie środków z prywatyzacji". Od wielu lat postuluje się „rozwód" budżetu ze Skarbem Państwa. Z kolei, zgodnie z Konstytucją RP, wydawanie rozporządzeń przez organy Konstytucji jest ograniczone wymogami zawartymi w art. 92. Na tej podstawie i dla celów kontrolnych projekt ustawy zawierający upoważnienia do wydania aktu podustawowego powinien być przedstawiany Sejmowi RP łącznie z projektami tych aktów. Przeglądałem druki sejmowe za ostatnie lata, dotyczące wnoszonych projektów ustaw podatkowych i nie dostrzegłem (z małymi wyjątkami), aby ten wymóg był przestrzegany. Później ogarnia nas zdziwienie, gdy zapoznajemy się z treścią regulacji wydanej z upoważnienia ustawy. Sejm powinien wiedzieć przed uchwaleniem ustawy, jaką regulację wprowadzą upoważnienia ustawowe i ocenić, czy jest ona zgodna z udzielonymi wytycznymi.

Odpowiadając więc na pytanie Pana sędziego i pokornie sumitując się przed ministrem finansów uważam, że systemu prawa podatkowego nie powinni tworzyć urzędnicy tego ministerstwa. Tak jak w odniesieniu do prawa karnego czy cywilnego – powinna zostać powołana komisja kodyfikacyjna prawa podatkowego, w której działaniach powinni oczywiście uczestniczyć specjaliści z Ministerstwa Finansów. Było to już wielokrotnie postulowane przez kolejne rady legislacyjne przy prezesie Rady Ministrów. Przy prawie podatkowym nie można stale „majsterkować" w celu zdobycia kolejnych środków dla budżetu.

Dr Adam Niedzielski: Pierwsza kwestia, o której chcę powiedzieć dotyczy istnienia swoistego dualizmu, czyli rozbieżności między stanem prawnym a stosowaniem tego prawa. W 2004 r. miałem przyjemność prowadzić z doktorem Wojciechem Misiągiem badanie przejrzystości finansów publicznych na Ukrainie. Jeśli chodzi o jakość aktów prawnych tam obowiązujących, to była ona oceniana wysoko, ponieważ Ukraińcy dostosowywali swoje prawo później niż miało to miejsce w Polsce i mogli opierać się na najnowocześniejszych standardach w danej dziedzinie. Jeśli chodzi natomiast o stan jawności i przejrzystości w praktyce, to był on zdecydowanie gorszy niż w Polsce i we wszelkich rankingach (np. Transparency International) Ukraina jest daleko poza nami.

Druga kwestia dotyczy komputeryzacji, o czym mówił już Pan prezes Jacek Jezierski, czyli komputeryzacji jako sposobu przekazywania informacji publicznej. Kwestionariusz do oceny jawności i przejrzystości, o którym państwu wspominałem, definiował dostępność informacji publicznej w ten sposób, że ta informacja jest dostępna, jeżeli można ją osiągnąć w Internecie. Takie definiowanie dostępności spowodowało między innymi, że półroczny raport z wykonania budżetu państwa publikowany przez Ministerstwo Finansów nie spełnia kryterium dostępności, ponieważ z założenia jest „produkowany" tylko dla Najwyższej Izby Kontroli i sejmowej Komisji Finansów Publicznych. O ile pamiętam, jest taki zapis w ustawie o finansach publicznych.

Trzecia kwestia – kluczowa, która odnosi się do wątku związanego z jakością prawa w Polsce. Myślę, że warto się zastanowić nad takim symptomatycznym dokumentem, który się nazywa OSR, czyli ocena skutków regulacji. Wydaje mi się, że jest to jeden z najbardziej po macoszemu traktowanych dokumentów sprawozdawczych w naszej administracji. Nie ma do tej pory wspólnej metodologii wyceniającej koszty poszczególnych regulacji tak, żeby można było porównywać jedne wnioski z drugimi. Każda ocena skutków regulacji jest produkowana przez inny resort i to najczęściej przez resort, który jest zainteresowany wprowadzeniem danej ustawy. Skutek jest taki, że w większości tych ocen stwierdza się, że kosztów budżetowych nie ma albo będą niewielkie. W związku z tym wydaje się, że istnieje naturalna potrzeba istnienia jakiegoś jednego ośrodka, który potrafiłby bardziej obiektywnie analizować skutki wprowadzania regulacji prawnych.

Prezes Najwyższej Izby Kontroli Mirosław Sekuła:

Serdecznie dziękuję wszystkim tym, którzy przygotowali referaty na seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli. Dziękuję wszystkim, którzy zabrali głos w dyskusji, również i tym, którzy nie zabrali głosu, a słuchali tej dyskusji. Tak jak zazwyczaj, materiały z dzisiejszego seminaryjnego posiedzenia Kolegium – referaty i dyskusja – będą opublikowane w „Kontroli Państwowej", będą też dostępne w formie elektronicznej, na naszej stronie internetowej. Serdecznie dziękuję wszystkim Członkom Kolegium, wszystkim Uczestnikom dzisiejszego posiedzenia Kolegium Najwyższej Izby Kontroli i zamykam posiedzenie.

SPIS TREŚCI

Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone jawności i przejrzystości finansów publicznych

Wypowiedź Prezesa NIK Mirosława Sekuły na otwarcie obrad 3

Referaty:

Prawne aspekty realizacji zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych – prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski, kierownik Katedry Prawa Gospodarczego Publicznego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku 5

Przejrzystość prawa podatkowego jako realizacja zasady zaufania obywateli do państwa i prawa – doc. dr Ryszard Zelwiański, dyrektor Zespołu Prawa Gospodarczego, Danin Publicznych i Ochrony Praw Konsumenta w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich 17

Jawność i przejrzystość a efektywność finansów publicznych – dr hab. Wojciech Misiąg, doradca prezesa NIK; Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową 31

Międzynarodowe standardy jawności i przejrzystości finansów publicznych. Analiza ekonomiczna oraz odniesienie do Polski – dr Adam Niedzielski, Departament Budżetu i Finansów NIK; Wyższa Szkoła Handlu i Finansów Międzynarodowych im. F. Skarbka 42

Informacja na temat kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – Augustyn Kubik, Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego, Ministerstwo Finansów..... 58

Dyskusja:

Prof. dr hab. Hanna Sochacka-Krysiak, kierownik Katedry Ekonomiki i Finansów Samorządu Terytorialnego Szkoły Głównej Handlowej 81
Prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch, członek Kolegium NIK 83
Dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska, profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Wydział Prawa i Administracji 86
Augustyn Kubik, główny inspektor audytu wewnętrznego 89
Prezes Najwyższej Izby Kontroli Mirosław Sekuła 91
Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli Jacek Jezierski 91
Prof. dr hab. Alicja Pomorska, doradca prezesa NIK 93
Prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski 94
Sędzia Andrzej Kram, doradca prezesa NIK 95
Waldemar Długołęcki, dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów w NIK, członek Kolegium NIK 96
Sędzia Andrzej Kram, doradca prezesa NIK 99
Dr Czesława Rudzka-Lorentz, dyrektor Departamentu Administracji Publicznej w NIK 99
Poseł Roman Czepe, wiceprzewodniczący sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej 101
Dr hab.Wojciech Misiąg 103
Doc. dr Ryszard Zelwiański 105
Dr Adam Niedzielski 108
Prezes Najwyższej Izby Kontroli Mirosław Sekuła – zamknięcie obrad 109

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Adres redakcji: Najwyższa Izba Kontroli, 00-950 Warszawa, ul. Filtrowa 57, Telefon: centrala NIK: 444-5000; red. nacz. Barbara Matosiuk, p. 5013, tel. 444-5401; z-ca red. nacz. Barbara Dolińska, p. 5011, tel. 444-5739; red. Joanna Kulicka, red. Barbara Odolińska, p. 5012, tel. 444-5781; prenumerata: tel. 444-5781, p. 5012.
Nasz adres w sieci INTERNET: e-mail: KPred@nik.gov.pl; http://www.nik.gov.pl

Papier xerox 80 g. Oddano do składu w grudniu 2005 r.
Skład, łamanie, druk okładek: Egraf, Warszawa.
Druk i oprawa: Poligrafia NIK