styczeń
luty
2013
1

KONTROLA PAŃSTWOWA

DANUTA BOLIKOWSKA

Roczny plan pracy Najwyższej Izby Kontroli

SEMINARYJNE POSIEDZENIE KOLEGIUM NIK

System kontroli zarządczej w Polsce
– sukcesy i porażki

PAWEŁ WIECZOREK

Wpływ kryzysu w Unii na polską gospodarkę

CZASOPISMO PUNKTOWANE

ISSN 0452-5027

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

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

WARSZAWA

DWUMIESIĘCZNIK – ROCZNIK 58: 2013 r. – NUMER 1(348) – STYCZEŃ – LUTY

KOMITET REDAKCYJNY

Zbigniew Cieślak, dr hab., prof. UKSW w Warszawie, sędzia Trybunału Konstytucyjnego
Jacek Jagielski, prof. dr hab., Uniwersytet Warszawski
Adam Lipowski, prof. dr hab., Polska Akademia Nauk
Teresa Liszcz, dr hab., prof. UMCS w Lublinie, sędzia Trybunału Konstytucyjnego
Jacek Mazur, dr, radca prezesa NIK
Wojciech Misiąg, dr, wiceprezes NIK, prof. nadzw. WSIiZ w Rzeszowie
Małgorzata Niezgódka-Medek, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego
Marzena Repetowska-Nyc, redaktor naczelna „Kontroli Państwowej"
Czesława Rudzka-Lorentz, dr, radca prezesa NIK
Janusz Witkowski, prof. dr hab., prezes Głównego Urzędu Statystycznego
Marek Zająkała, p. o. dyrektora Departamentu Obrony Narodowej NIK

REDAKCJA

Marzena Repetowska-Nyc, redaktor naczelna
Barbara Odolińska, redaktor, zastępuje red. naczelną, tel. 22 444-5781
Joanna Kulicka, redaktor, tel. 22 444-5401
Jacek Matwiejczyk, redaktor, tel.22 444-5311

Adres redakcji

Najwyższa Izba Kontroli, 02-056 Warszawa, ul. Filtrowa 57

Nasz adres w Internecie

e-mail: KPred@nik.gov.pl; http://www.nik.gov.pl

„Kontrola Państwowa" znajduje się na liście czasopism naukowych Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z liczbą 7 punktów za umieszczoną w niej publikację. Pismo można odnaleźć w bazach Central European Journal of Social Sciences and Humanities oraz Index Copernicus Journal Master List.
Więcej informacji na temat zmian w sposobie oceniania czasopism naukowych i stawianych im wymagań na s. 223.

* *Cytat na stronie tytułowej pochodzi 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.*

Spis treści

Kontrola i audyt 10

DANUTA BOLIKOWSKA (oprac.): Roczny plan pracy Najwyższej Izby Kontroli 10

„Plan pracy Najwyższej Izby Kontroli na 2013 rok", uchwalony przez Kolegium NIK 12 grudnia 2012 r., przewiduje przeprowadzenie 194 kontroli, w tym: 97 kontroli wykonania budżetu państwa i 97 o innej tematyce. Ponadto Izba będzie kontynuowała 19 kontroli rozpoczętych w 2012 r., których termin zakończenia upłynie planowo w 2013 r. Nowością w planie jest usystematyzowanie propozycji tematycznych według specyfiki prowadzonych badań: 34 z nich to kontrole zgodności, rozumiane jako kontrole prawidłowości, czyli zgodności z przepisami i innymi dokumentami wyznaczającymi kierunki działalności, ze szczególnym uwzględnieniem kryteriów legalności i rzetelności; kolejnych 56 to kontrole wykonania zadań, czyli realizacji celów i oceny efektów określonych działań, ze szczególnym uwzględnieniem kryteriów celowości i gospodarności; charakter ściśle finansowy, dotyczący rachunkowości i transakcji finansowych badanych podmiotów, będzie miało 7 kontroli.

SEMINARYJNE POSIEDZENIE KOLEGIUM NIK 35

System kontroli zarządczej w Polsce – sukcesy i porażki 35

W siedzibie Najwyższej Izby Kontroli 5 grudnia 2012 r. odbyło się seminaryjne posiedzenie Kolegium NIK na temat kontroli zarządczej. Spotkanie zostało zorganizowane przy współudziale Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska i Ministerstwa Finansów.

Otwarcie posiedzenia przez prezesa Najwyższej Izby Kontroli Jacka Jezierskiego 36

Wypowiedź Joanny Mrowickiej, prezes Stowarzyszenia IIA Polska 37

Wypowiedź Mirosława Sekuły, podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów 37

Referaty 39

JÓZEF PŁOSKONKA: Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych – kontrola zarządcza w ocenie NIK 39

Podstawowym wyzwaniem dla administracji publicznej jest zapewnienie rzetelności i sprawności działania instytucji państwowych i samorządowych. Wymaga to poprawy jakości procesu programowania, oraz podniesienia efektywności operacyjnej. Postępowanie wspomagające osiąganie rzetelności i sprawności skupione jest w systemie kontroli zarządczej, pozwalającej spojrzeć na jednostkę organizacyjną w nowy, uporządkowany sposób. Jednak jej wdrażanie znajduje się dopiero w początkowej fazie.

ADAM PIOŁUNOWICZ: Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych – implementacja standardów COSO 60

Kontrola zarządcza została wprowadzona w Polsce ustawą z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Po przeszło trzech latach, które upłynęły od tego momentu, zasadne jest pytanie, czy została ona już wdrożona. Odpowiedź brzmi – tak, choć wymaga omówienia, jakie jej elementy wdrożono, w jaki sposób i dlaczego.

URSZULA SOJKA: Sukcesy i porażki kontroli zarządczej – stanowisko projektodawcy i koordynatora 69

Zmiana systemu zarządzania administracją publiczną została zainicjowana przez obowiązkowy proces planowania, polegający na wyznaczaniu mierzalnych celów i rozliczaniu z ich wykonania. Powstał również obowiązek zapewnienia skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, która ma uprawdopodobnić osiągnięcie tych celów. Jest to jednak czynione z różnym skutkiem, dlatego o sukcesie będzie można mówić wtedy, kiedy organizacje będą zdolne realizować oszczędnie, terminowo i zgodnie z prawem zmieniające się z roku na rok cele.

AGNIESZKA GIEBEL: Perspektywy współpracy NIK i Ministerstwa Finansów – koncepcja jednolitego audytu 76

Realna i partnerska współpraca wszystkich służb kontroli i audytu funkcjonujących w polskiej administracji może istotnie wpłynąć na zwiększenie efektywności ich działania, likwidując dublowanie prac, pozwalając za to na wzajemne korzystanie z wyników oraz

dzielenie się dobrymi praktykami. Perspektywą dla budowy współpracy jest koncepcja jednolitego audytu.

MARZENA STANISZEWSKA, MIROSŁAW STASIK: Jak poprawić funkcjonowanie kontroli zarządczej w administracji – rola audytu wewnętrznego i NIK 82

Zdolność jednostki do osiągania założonych celów, wykorzystywanie zarządzania ryzykiem do podejmowania decyzji, rzetelność informacji przekazywanej w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej powinny być dokładnie oceniane przez kontrolujących czy audytujących. Ograniczanie weryfikacji do formalnego wprowadzenia procedur bez oceny istotnej wartości funkcjonujących na papierze rozwiązań kwestionuje sens takiej pracy, a u kontrolowanego buduje przekonanie o braku prawdziwej wartości kontroli zarządczej.

KRYSTYNA LISIECKA: Audyt wewnętrzny a kontrola zarządcza – doskonalenie zarządzania w sektorze publicznym 92

Do zadań audytu wewnętrznego należy systematyczna ocena funkcjonowania nowego systemu kontroli zarządczej. Audyt powinien wskazywać możliwości osiągnięcia większego efektu lub tego samego efektu przy niższych nakładach/kosztach, a także wnieść wartość dodaną, zwłaszcza w swej warstwie doradczej, przez systematyczną ocenę działalności operacyjnej organizacji publicznej, a także przez wskazywanie sposobów podnoszenia jakości i wydajności pracy oraz przejrzystości działań.

ARTUR NOWAK-FAR: System kontroli zarządczej w administracji europejskiej – podstawowe problemy wdrażania 104

Rozwiązania dotyczące kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w poszczególnych państwach członkowskich UE wykazują znaczne zróżnicowanie i odzwierciedlają funkcjonowanie zasady autonomii proceduralnej. Unia stara się jednak upowszechniać istotniejsze rozwiązania systemowe. Czyni to albo bezpośrednio, to jest przez proponowanie metod i form sprawowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, albo pośrednio, zwłaszcza przez egzekwowanie standardów dyscypliny budżetowej i reguł dobrego administrowania w zakresie objętym jej kompetencjami. Mimo to, niektóre administracje państwowe napotykają istotne problemy we wdrażaniu wysokich standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, które w znacznym stopniu odzwierciedlają dynamikę ich sfery politycznej, jak również tradycje administracyjne i wręcz kulturowo zdeterminowane praktyki administrowania.

Dyskusja 120

ANDRZEJ BRĄGIEL, reprezentant Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, audytor wewnętrzny Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej 120

MARCIN DOBRUK, wiceprezes IIA Polska 121

MIROSŁAW STASIK, członek Zarządu IIA Polska, prezes AuditSolutions 122

JAN KOŁTUN, dyrektor Delegatury NIK w Poznaniu 123

MACIEJ STERCZAŁA, gł. specjalista kp. w Delegaturze NIK w Poznaniu 124

WIESŁAW KURZYCA, radca prezesa NIK 124

EDWARD LIS, dyrektor Delegatury NIK w Łodzi 128

ELŻBIETA PALIGA, kierownik Biura Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej 128

ŁUKASZ MAŁECKI-TEPICHT, główny specjalista, Samodzielne Stanowisko ds. Audytu Wewnętrznego w Ministerstwie Sprawiedliwości 133

DARIUSZ KAŹMIERCZYK, Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie 134

MARCIN DUBLASZEWSKI, audytor wewnętrzny Komendy Wojewódzkiej Policji w Olsztynie 136

DOROTA ROSIŃSKA, zastępca dyrektora Departamentu Kontroli i Nadzoru w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów 138

JÓZEF PŁOSKONKA, radca prezesa NIK, członek Kolegium NIK 139

KRYSTYNA LISIECKA, prof. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 140

ARTUR NOWAK-FAR, prof. Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, członek Kolegium NIK 142

AGNIESZKA GIEBEL, dyrektor Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów 144

PIOTR WELENC, dyrektor Rozwoju Rynku GRC, Wolters Kluwer Polska, członek IIA Polska 146

JACEK JEZIERSKI, prezes NIK – Zamknięcie seminaryjnego posiedzenia Kolegium NIK 147

USTALENIA KONTROLI NIK 149

MACIEJ SZUSTOWICZ, PIOTR WASILEWSKI: Problemy finansowe instytutów medycznych – potrzeba zmian systemowych 149

Systematyczne pogarszanie się sytuacji finansowej większości instytutów medycznych oraz brak zdecydowanych działań ze strony nadzorującego te placówki Ministra Zdrowia skłoniły NIK do podjęcia kontroli planowej, oceniającej ich funkcjonowanie. Do badania, które objęło blisko jedną trzecią instytutów badawczych działających w ochronie zdrowia, wytypowano jednostki o największym zadłużeniu oraz jedną, która w ostatnich latach znacząco zredukowała długi (Instytut Matki i Dziecka). Autorzy prezentują jego wyniki, wskazując na najczęstsze nieprawidłowości.

POZOSTAŁE KONTROLE NIK 161

Wyniki przekazane do publikacji w grudniu 2012 r. i styczniu 2013 r. – red. 161

Rubryka sygnalizuje zakończenie przez Najwyższą Izbę Kontroli badań w wybranych obszarach i opublikowanie ich w formie „Informacji o wynikach o kontroli". W tym numerze piszemy o kontroli: procesu planowania i realizowania polityki biznesowej Totalizatora Sportowego; wyłączania gruntów z produkcji rolniczej; jakości usług w domach pomocy społecznej; organizacji i finansowania turnusów rehabilitacyjnych; działania warsztatów terapii zajęciowej; zarządzania emisjami gazów cieplarnianych.

Państwo i społeczeństwo 163

PAWEŁ WIECZOREK: Wpływ kryzysu w Unii na polską gospodarkę – przyczyny zadłużenia i walka z recesją 163

Artykuł opisuje przyczyny kryzysu zadłużeniowego w Unii Europejskiej, przedstawia także czynniki, dzięki którym Polska jeszcze na początku 2012 r. niezbyt silnie odczuwała jego konsekwencje. Autor przybliża działania zainicjowane przez państwa strefy euro i całą UE, ukierunkowane na walkę z załamaniem gospodarczym i recesją, w wyniku których stopniowo zmienia się procedura podejmowania przez Unię decyzji w sprawach gospodarczych, a w szerszym wymiarze – kształt

instytucjonalny Wspólnoty. W tekście podjęto próbę oceny tych przemian z punktu widzenia długofalowych interesów Polski.

JAKUB J. ZIĘTY: Przesłanki odwołania członka zarządu spółki gminnej – artykuł 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej 191

Problemy z interpretacją przepisów ustawy antykorupcyjnej w znaczący sposób wpływają na skuteczność egzekwowanego prawa. Szczególnie niepokojący jest brak skutecznych mechanizmów do przestrzegania ustawowych nakazów, a także brak sankcji w postaci zakazu powołania na poprzednie funkcje osób, które naruszyły to prawo. Autor proponuje wprowadzenie odpowiednich zmian legislacyjnych w odniesieniu do członków organów spółek samorządowych, zapraszając jednocześnie do rozpoczęcia szerszej dyskusji na ten temat.

Z życia NIK 200

94. rocznica utworzenia Najwyższej Izby Kontroli – red. 200

Z okazji obchodzonej 7 lutego rocznicy utworzenia naczelnego organu kontroli państwowej prezes NIK Jacek Jezierski, wraz z członkami kierownictwa Izby i delegacją pracowników, złożył kwiaty pod pomnikami Józefa Piłsudskiego i Ignacego Paderewskiego oraz na grobie pierwszego prezesa NIK Józefa Higersbergera.

Listy, polemiki 201

ELŻBIETA JARZĘCKA-SIWIK, BOGDAN SKWARKA: Udział przedstawicieli jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego – odpowiedź na polemikę 201

W numerze 6/2012 „Kontroli Państwowej" ukazał się tekst Rafała Padraka, w którym odniósł się on do artykułu Elżbiety Jarzęckiej-Siwik i Bogdana Skwarki „Postępowanie kontrolne NIK po nowelizacji", wydrukowanego w numerze 4/2012 „KP". Autorzy odpowiadają na uwagi polemisty, podtrzymując swój pogląd o dopuszczalności udziału w postępowaniu przed Komisją Rozstrzygającą innych osób obok kierownika jednostki kontrolowanej.

DARIUSZ KOWALSKI: O kontrowersji w sprawie udziału przedstawicieli jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego 207

Głos w dyskusji zapoczątkowanej tekstem Elżbiety Jarzęckiej-Siwik i Bogdana Skwarki „Postępowanie kontrolne NIK po nowelizacji". Autor przedstawia kontrargumenty do uwag zawartych w polemice Rafała Padraka, podpierając je swoim wieloletnim

doświadczeniem i praktyką. Przekonuje, że udział w posiedzeniu zespołu orzekającego mogą wziąć udział ze strony jednostki kontrolowanej także inne osoby, które stawią się na posiedzenie zespołu orzekającego razem z kierownikiem jednostki kontrolowanej lub zamiast niego, z jego upoważnienia.

Sygnały o książkach 214

Spis treści w języku angielskim 216

Informacja dla Czytelników i Autorów 223

Informacja dla Prenumeratorów 226

Kontrola i audyt

Roczny plan pracy Najwyższej Izby Kontroli

W polu zainteresowania Najwyższej Izby Kontroli w 2013 r. znajdą się, podobnie jak w roku ubiegłym, działania administracji publicznej, których celem jest zapewnienie stabilności finansowej państwa oraz poprawa skuteczności systemu edukacyjnego; zapewnienie powszechnej i niezawodnej opieki medycznej, a także zachowanie dziedzictwa narodowego, zasobów naturalnych i ładu przestrzennego. Nowymi priorytetami kontrolnymi Izby będą przeciwdziałanie społeczno-ekonomicznym skutkom zmian demograficznych zachodzących w Polsce i poprawa obsługi obywateli przez administrację publiczną.

„Plan pracy Najwyższej Izby Kontroli na 2013 rok", uchwalony przez Kolegium NIK 12 grudnia 2012 r., przewiduje przeprowadzenie 194 kontroli, w tym: 97 kontroli wykonania budżetu państwa i 97 o innej tematyce. Ponadto NIK będzie kontynuowała 19 kontroli rozpoczętych w 2012 r., których termin zakończenia upłynie planowo w 2013 r. Nowością w planie jest usystematyzowanie propozycji tematycznych według specyfiki prowadzonych badań: 34 z nich to kontrole zgodności, rozumiane

jako kontrole prawidłowości, czyli zgodności z przepisami i innymi dokumentami wyznaczającymi kierunki działalności, ze szczególnym uwzględnieniem kryteriów legalności i rzetelności; kolejnych 56 to kontrole wykonania zadań, czyli realizacji celów i oceny efektów określonych działań, ze szczególnym uwzględnieniem kryteriów celowości i gospodarności; charakter ściśle finansowy, dotyczący rachunkowości i transakcji finansowych badanych podmiotów, będzie miało 7 kontroli.

Innowacje w planowaniu

Planowanie służy precyzyjnemu określeniu obszarów, w których państwo nie działa dostatecznie dobrze, a skutki nieprawidłowości są uciążliwe dla społeczeństwa. Dzięki lepszemu typowaniu kontroli NIK chce obniżyć ich koszty i zoptymalizować wykorzystanie swoich zasobów. Podejście do planowania kontroli zostało zmodyfikowane w 2012 r. Zespół ds. Planu Pracy, pod kierunkiem wiceprezesa NIK Wojciecha Misiąga, opracował nowe założenia procedury planistycznej. Jest ona obecnie wielostopniowa, a dzięki zespołowym analizom procesów i dokumentów zapewnia lepszy dobór tematów i obszarów kontroli.

Analiza ryzyka

Izba planuje kontrole, kierując się między innymi wynikami analizy czynników ryzyka z perspektywy eksperckiej NIK i ich znaczenia dla poszczególnych funkcji państwa według klasyfikacji COFOG (*Classification of the Functions of Government*). Na poziomie centrali NIK jest prowadzona przez Departament Strategii oraz Zespół ds. Planu Pracy i daje podstawy do określenia priorytetów kontroli. Natomiast jednostki organizacyjne urzędu dokonują analiz ryzyka w zakresie swych właściwości, w celu opracowania propozycji kontroli zgodnie ze strategią i priorytetami na dany rok. Izba najpierw określa istotność poszczególnych czynników ryzyka, mogących zaburzyć prawidłowe wykonywanie funkcji przez państwo, a następnie inicjuje swoje kontrole. Elementami analizy ryzyka są także: analiza problemów zdiagnozowanych w badaniu opinii społecznej, zleconym przez NIK zewnętrznemu instytutowi badawczemu; rozpatrywanie skarg i wniosków nadesłanych do NIK (perspektywa obywatela); przegląd prasy i mediów (Internet, dzienniki, tygodniki, media elektroniczne) oraz analiza rządowych dokumentów strategicznych i dokumentów Rady Unii Europejskiej, Banku Światowego, OECD i innych instytucji międzynarodowych.

Kolejnym etapem procedury jest zgłaszanie i wybór propozycji kontroli do planu. Tu zakres analizy został rozszerzony o perspektywę interesariuszy zewnętrznych, czyli sugestie tematyki ewentualnych kontroli, przedstawione przez organy władzy publicznej (marszałków Sejmu i Senatu, Prezesa Rady Ministrów oraz Rzecznika Praw Obywatelskich). Nie zmienił się tryb włączania kontroli do planu pracy, wynikający z art. 6 ustawy o NIK. Realizacja kontroli na zlecenie Sejmu RP i jego organów oraz na wniosek Prezydenta RP i Prezesa Rady Ministrów jest obowiązkiem ustawowym Najwyższej Izby Kontroli. Na zlecenie sejmowej Komisji ds. Kontroli Państwowej NIK przyjęła do realizacji i włączyła do planu na 2013 r. kontrolę pt. *Rozliczenie budowy i wykorzystanie Stadionu Narodowego.*

PRIORYTETY KONTROLI NA ROK 2013

Priorytet główny:
- Zapewnienie bieżącej i długookresowej stabilności finansowej państwa.

Priorytety dodatkowe:
- Poprawa skuteczności systemu edukacyjnego.
- Zapewnienie powszechnej i niezawodnej opieki medycznej.
- Zachowanie dziedzictwa narodowego, zasobów naturalnych i ładu przestrzennego.
- Przeciwdziałanie społeczno-ekonomicznym skutkom zmian demograficznych zachodzących w Polsce.
- Poprawa obsługi obywateli przez administrację publiczną.

Mapowanie kontroli

Nowością jest wielowymiarowe mapowanie kontroli w ujęciu przedmiotowym, czyli grupowanie ich według działów administracji rządowej oraz ONZ-owskiej klasyfikacji funkcji państwa COFOG. Mapowanie pozwala na lepsze projektowanie kontroli w poszczególnych obszarach aktywności państwa. Dzięki temu można analizować, jak rozkładają się kontrole NIK oraz które działy będą oceniane z większą częstotliwością.

Najwięcej kontroli NIK zaplanowała w dziale: *środowisko* (13 kontroli, co stanowi 13,4% nowych kontroli planowych). Obszarami szczególnego zainteresowania będą również: *finanse publiczne* – w związku z priorytetem głównym: zapewnienie bieżącej i długookresowej stabilności finansowej państwa; *administracja publiczna*; *zdrowie* i *transport* (w każdym z tych działów po 7 kontroli, 7,2%). Po 6 kontroli (6,2%) Izba przeprowadzi w działach: *kultura fizyczna*, *oświata i wychowanie*, *sprawy wewnętrzne*; 5 kontroli (5,2%) przewidziano w dziale *Skarb Państwa*. Pozostałe działy także będą poddane badaniom, jednak w mniejszej skali, niż wymienione.

Polska klasyfikacja działów administracji rządowej nie w każdym wypadku pokrywa się z funkcjami ONZ-owskiej klasyfikacji COFOG, co wpływa na przesunięcie akcentów w rozłożeniu kontroli, w zależności od wybranej metody klasyfikowania. Według COFOG, najwięcej kontroli NIK będzie realizowała w funkcji: *sprawy gospodarcze* – 20 tematów (20,6%). Wynika to z dużej liczby podfunkcji podlegających kontroli NIK, takich jak: *gospodarka*, *gospodarka morska*, *gospodarka wodna*, *transport*, *rolnictwo*, *rozwój wsi*, *rynki rolne*, *rybołówstwo*, *budownictwo*. W podobnym stopniu NIK obejmie badaniami funkcję: *ogólne usługi publiczne* – tu będzie realizowanych 19 kontroli (19,6%). W tej funkcji państwa mieszczą się kluczowe obszary do kontroli – *budżet*, *administracja publiczna*, *finanse publiczne* – a więc te, których badanie wyznacza priorytet główny. Funkcję *ochrona środowiska* obejmie 14 nowych kontroli (14,4%).

Najmniej kontroli będzie prowadzonych w funkcji *obronność* – 3 tematy, *mieszkalnictwo i infrastruktura komunalna* – 4 tematy, *ochrona socjalna* – 6 tematów.

W planowaniu zadań kontrolnych bilansowana jest także pracochłonność kontroli, w celu optymalnego wykorzystania zasobów kadrowych i czasowych. Określone są również limity pracochłonności i czas trwania kontroli. Zespół ds. Planu nadaje propozycjom kontroli odpowiedni status i podejmuje decyzję o przyjęciu ich do realizacji lub odrzuceniu. Gotowy projekt planu otrzymuje do zatwierdzenia kierownictwo NIK, a po akceptacji plan jest uchwalany przez Kolegium NIK.

Zapewnienie stabilności finansowej państwa

Stabilność finansowa stanowi fundamentalny warunek funkcjonowania gospodarki, konieczny do wzrostu gospodarczego, niskiej inflacji oraz właściwej pozycji kraju na arenie międzynarodowej. Jej zapewnienie jest procesem złożonym i wymagającym zarówno ustawicznego ulepszania, jak i kontroli postępów w tej dziedzinie. Problemy z utrzymaniem stabilności finansowej i kryzys utrzymujący się w Europie spowodowały, że NIK już drugi rok z rzędu postanowiła uczynić ten priorytet główną osią swych działań kontrolnych.

1. Jednym z celów strategicznych NIK jest przedstawianie Sejmowi i opinii publicznej bezstronnej i wiarygodnej informacji o stanie finansów publicznych w państwie. Przedłożenie Sejmowi RP analizy wykonania budżetu należy do najważniejszych obowiązków Najwyższej Izby Kontroli, wynikających wprost z Konstytucji RP i ustawy o NIK. Podstawę do sporządzenia analizy będą stanowiły rezultaty 97 kontroli poszczególnych części budżetowych oraz wykonania planów finansowych, a także wyniki kontroli „okołobudżetowych", których celem jest pogłębienie i uszczegółowienie badań gospodarowania środkami publicznymi. Ustalenia wynikające z kontroli *wykonania budżetu państwa w 2012 r.* powinny umożliwić ocenę realizacji planów finansowych skontrolowanych jednostek, ocenę ksiąg rachunkowych oraz wyrażenie opinii o wiarygodności sprawozdań budżetowych. Zbadane zostaną procesy gromadzenia i wydatkowania środków publicznych objętych budżetem państwa i innymi planami finansowymi zawartymi w ustawie budżetowej na 2012 r.

2. Ocena *wykonania założeń polityki pieniężnej w 2012 r.*, określonych uchwałą Rady Polityki Pieniężnej z 23 sierpnia 2011 r. w sprawie ustalenia założeń polityki pieniężnej na 2012 r., to główny cel kontroli, której wyniki posłużą dokonaniu analizy wynikającej z art. 204 Konstytucji RP. W ramach tej kontroli Izba zbada, czy Narodowy Bank Polski stosował właściwe i celowe (określone w założeniach) instrumenty polityki pieniężnej. Obszarami objętymi kontrolą będą także: jakość prognoz inflacji, przyczyny kształtowania się cen towarów i usług konsumpcyjnych, inflacja bazowa, decyzje Rady Polityki Pieniężnej o wysokości stóp procentowych, instrumenty polityki pieniężnej, nadpłynność sektora bankowego, polityka kursowa oraz współpraca z rządem w zakresie realizacji *policy-mix* (polityki pieniężnej i budżetowej).

3. Kontrola *zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od towarów i usług przez*

organy skarbowe pozwoli na zidentyfikowanie słabych stron w funkcjonowaniu systemu zwalczania oszustw w wywiązywaniu się z obowiązku płacenia VAT oraz określenie obszarów ewentualnych zmian w przepisach. Przeprowadzone przez NIK analizy ryzyka wskazują na występowanie wyłudzeń zwrotu podatku VAT. Ocenie NIK będzie podlegać także wykonywanie przez Ministra Finansów nadzoru nad organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej w sprawach podatku od towarów i usług.

4. Badania *zarządzania rezerwami dewizowymi* skoncentrują się przede wszystkim na wyjaśnieniu, czy działania NBP były efektywne i zapewniały osiągnięcie najwyższego stopnia bezpieczeństwa inwestowanych środków, przy zachowaniu niezbędnego stopnia płynności płatniczej kraju, oraz maksymalizację dochodu przy zachowaniu dopuszczalnego poziomu ryzyka. Zweryfikowana zostanie również prawidłowość wykazywania wielkości rezerw walutowych i zasad przechowywania części rezerw ulokowanych w złocie.

5. Przeprowadzona zostanie także ocena skuteczności działań Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w *egzekucji należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne*. Na koniec 2011 r. zadłużenie płatników tych składek wyniosło 3879 mln zł, a wskaźnik ściągalności kształtował się na poziomie 98,2%. W latach 2010–2011 wskaźnik efektywności egzekucji prowadzonej przez oddziały ZUS obniżył się o 3,6 punktu procentowego, w tym należności Funduszu Ubezpieczeń Społecznych o 3,8 punktu procentowego. Kontrola umożliwi oszacowanie skali przedawnień należności oraz ustalenie przyczyn ich powstawania.

System edukacyjny

W 2013 r. Najwyższa Izba Kontroli nadal będzie badała stan i funkcjonowanie systemu edukacyjnego w Polsce. System ten nie jest w pełni dostosowany do potrzeb rynku pracy, a wykształcenie wyższe nie gwarantuje absolwentom zatrudnienia. Publiczne nakłady na działalność badawczą i rozwojową są niskie. Troskę Izby budzą zwłaszcza niezadowalające efekty kształcenia na poszczególnych etapach edukacji oraz szerząca się agresja w szkołach.

1. Zdiagnozowane w latach poprzednich nieprawidłowości w funkcjonowaniu szkół niepublicznych i ich organów prowadzących dotyczyły między innymi pobierania i wykorzystania środków publicznych przez właścicieli szkół niepublicznych, a także ewidencjonowania i dotowania tych szkół przez organy prowadzące. Istnieją dysproporcje między stawkami dotacji ustalanymi przez różne samorządy, a przepisy prawa ograniczają możliwość kontrolowania wykorzystania dotacji przez podmioty gospodarcze prowadzące sieć szkół tego samego typu w całej Polsce. NIK zbada *efekty kształcenia w szkołach niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych*, zaś celem kontroli będzie ocena prawidłowości działania ponadgimnazjalnych szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych i ich organów oraz dotowania szkół niepublicznych przez samorządy.

2. Co roku jednostki samorządu terytorialnego podejmują decyzje o likwidacji szkół publicznych. Działaniom tym towarzyszą na ogół protesty społeczności lokalnych, przeciwnych rezultatom zmian – konieczności dowożenia uczniów do innych szkół i zwiększeniu liczebności oddziałów. Kontrola ma ocenić, jaki był i jest *wpływ*

likwidacji szkół na organizację gminnej sieci szkół i warunki kształcenia uczniów, czy likwidacja placówek racjonalizuje sieć szkół gminnych, jak proces ten wpływa na warunki kształcenia uczniów, a także czy są osiągane cele ekonomiczne tych działań.

3. Państwo nie potrafi powstrzymać przestępczości w szkołach podstawowych i gimnazjach, w których w ostatnich latach nasiliły się trudności wychowawcze. Niepokoi brak reakcji na agresywne zachowania uczniów oraz wzrost liczby wymuszeń i rozbojów. Wyniki badań pokazują, że przemocy w szkołach doświadcza ponad połowa dzieci w Polsce. Dlatego NIK zbada, jak szkoły i ich organy prowadzące *przeciwdziałają zjawiskom patologii wśród dzieci i młodzieży w szkołach* i jakie podejmują działania w kierunku zapobiegania przemocy w szkołach.

4. W ostatnich latach liczba studentów w Polsce zmniejszyła się – z 1,9 mln w 2009 r. do 1,8 mln w 2010 r., natomiast liczba uczelni rosła – w 2010 r. działało 130 szkół publicznych i 330 niepublicznych. Trendowi temu nie towarzyszy poprawa jakości i efektów kształcenia. Kontrola *wdrażania nowego systemu oceny jakości kształcenia studentów* oceni jakość i efekty kształcenia w publicznych szkołach wyższych na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych, jak również skuteczność działań Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego oraz Polskiej Komisji Akredytacyjnej.

5. Innym problemem na uczelniach są plagiaty prac naukowych. Znane są przypadki handlu pracami licencjackimi, magisterskimi, a nawet doktorskimi. NIK przeprowadzi analizę *ochrony praw autorskich i własności intelektualnej w szkołach wyższych* oraz oceni stosowanie procedur antyplagiatowych na uczelniach. Sprawdzenie przejrzystości i skuteczności tych procedur, zarówno w odniesieniu do prac studentów, jak i pracowników naukowych, oraz wyeliminowanie ewentualnych nieprawidłowości może pośrednio przyczynić się do poprawy jakości kształcenia.

Zapewnienie powszechnej i niezawodnej opieki medycznej

Z analizy ryzyka w państwie, przeprowadzonej przez NIK w 2012 r. wynika, że nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu ochrony zdrowia i organizacji opieki zdrowotnej są nadal jednym z najpoważniejszych problemów z zakresu usług publicznych. Potwierdziły to wyniki badania opinii publicznej, przeprowadzone przez ośrodek badawczy TNS OBOP na zlecenie NIK: 60% respondentów (1002-osobowa próba losowa) w rankingu obszarów koniecznych, ich zdaniem, do skontrolowania przez NIK wskazało na pierwszym miejscu ochronę zdrowia. Z kolei w rankingu problemów wpływających na jakość życia obywateli uczestnicy sondażu wskazywali jako drugi z kolei (po rosnących cenach energii i paliw) utrudniony dostęp do lekarzy specjalistów i długie oczekiwanie na wizytę lub zabieg. Tematyka ochrony zdrowia obywateli budzi spore zainteresowanie także komisji sejmowych i senackich.

1. Głównym publicznym płatnikiem za świadczenia zdrowotne, udzielane ubezpieczonym i uprawnionym, który dysponuje budżetem około 60 mld zł rocznie, jest Narodowy Fundusz Zdrowia. Właściwa realizacja jego ustawowych zadań ma wpływ na dostęp do tych świadczeń, a więc również na stan zdrowia społeczeństwa.

NIK oceni *wykonanie planu finansowego Narodowego Funduszu Zdrowia w 2012 r.*, w tym planowanie i realizację przychodów i kosztów funduszu, wiarygodność jego ksiąg rachunkowych oraz prawidłowość wykonywania zadań ustawowych.

2. Z sugestią podjęcia kontroli *wprowadzania programów terapeutycznych i lekowych finansowanych ze środków publicznych oraz dostępności tych świadczeń* zwróciła się do Izby sejmowa Komisja Zdrowia. Chodzi tu o ocenę procesu opracowywania i wdrażania programów lekowych oraz prawidłowości kontraktowania i finansowania tych świadczeń. Zbadany zostanie także nadzór Ministra Zdrowia nad ich realizacją. Środowisko medyczne wskazywało bowiem na nieprawidłowości przy tworzeniu w 2012 r. wykazu leków refundowanych wraz z programami lekowymi, jak również przyjęcie przez NFZ mniej korzystnych dla świadczeniodawców nowych rozwiązań, co może ograniczać dostęp pacjentów do terapii.

3. W latach 2006–2008 NIK kontrolowała *realizację „Narodowego programu zwalczania chorób nowotworowych"*, negatywnie oceniając działania Ministra Zdrowia i większości świadczeniodawców. Powtórzenie kontroli umożliwi, poza oceną wdrażania programu w latach 2009–2013, zbadanie wykonania wniosków pokontrolnych NIK, które wskazywały między innymi na konieczność zweryfikowania działań administracyjno-logistycznych. Dotychczasowe rozwiązania Izba oceniła jako kosztowne, mało efektywne, przynoszące korzyści finansowe głównie ich organizatorom. Z sugestią podjęcia kontroli zwróciły się, niezależnie, komisje zdrowia Sejmu RP i Senatu RP.

4. Do szpitalnych oddziałów ratunkowych (SOR), zobowiązanych do udzielania świadczeń ratujących zdrowie i życie, trafiają często osoby z niegroźnymi dolegliwościami. Sytuacja ta świadczy o wadliwym funkcjonowaniu tej formy pomocy i utrudnionym dostępie do świadczeń podstawowej opieki zdrowotnej po godzinach pracy określonych w umowach o udzielanie tych świadczeń. NIK oceni *dostępność świadczeń opieki zdrowotnej w postaci nocnej i świątecznej opieki zdrowotnej*. Zbadane zostaną działania wojewódzkich oddziałów NFZ i świadczeniodawców w zakresie finansowania i zapewnienia pacjentom dostępu do świadczeń w porze nocnej i dniach świątecznych. Sugestię kontroli zgłosiła Kancelaria Prezesa Rady Ministrów.

5. W ramach kontroli *dostępności i finansowania rehabilitacji leczniczej* badaniami będą objęte podmioty realizujące umowy z Narodowym Funduszem Zdrowia. Sprawdzone zostanie spełnianie wymagań określonych przez NFZ dotyczących pomieszczeń, sprzętu oraz personelu, zasady rejestracji, poprawność prowadzenia dokumentacji medycznej i list oczekujących, organizacja procesu udzielania świadczeń zdrowotnych oraz rzetelność rozliczania zawartych umów. Z sugestią podjęcia także tej kontroli zwróciła się sejmowa Komisja Zdrowia. NIK oceni nie tylko kontraktowanie i finansowanie świadczeń, ale także kształtowanie polityki zdrowotnej państwa w dziedzinie rehabilitacji leczniczej.

6. Nie mniej istotnym tematem kontroli będzie *funkcjonowanie systemu krwiodawstwa i krwiolecznictwa*. Krew jest niezbędna do ratowania ludzkiego życia,

dlatego NIK sprawdzi, czy jest bezpiecznie pobierana i optymalnie wykorzystywana. Istotna będzie tu ocena prawidłowości działań jednostek organizacyjnych publicznej służby krwi dla zapewnienia ciągłości leczenia pacjentów oraz sposobu jej zagospodarowania.

7. Wysoka wartość *świadczeń zdrowotnych w zakresie leczenia uzdrowiskowego finansowanych przez Śląski Oddział Wojewódzki NFZ* (w 2011 r. było to 69,8 mln zł) uzasadnia potrzebę przeprowadzenia kontroli pozwalającej na ocenę prawidłowości procesu kontraktowania i rozliczania tych świadczeń. NIK sprawdzi też realizację przez gminy zadań własnych związanych z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska.

Zachowanie dziedzictwa narodowego, zasobów naturalnych i ładu przestrzennego

Ten obszar tematyczny NIK uznaje za zasadniczy dla rozwoju społecznego i gospodarczego w dłuższej perspektywie. Zaprogramowano tu niemal 25% pozabudżetowych kontroli planowych, które w większości będą dotyczyły ochrony środowiska naturalnego i zachowania ładu przestrzennego w Polsce.

1. Parki narodowe stanowią najcenniejsze pod względem przyrodniczym tereny kraju. Od ich właściwego utrzymania zależy zachowanie walorów tych obszarów, różnorodności biologicznej, zasobów i tworów przyrody nieożywionej. Z inicjatywy prezesa NIK, kontrola *funkcjonowania parków narodowych* będzie miała szerszy, międzynarodowy wymiar. Zrealizują ją najwyższe organy kontroli działające w grupie roboczej EUROSAI ds. środowiska, a koordynatorem jest NOK Litwy.

2. LIFE+ jest jedynym instrumentem finansowym Unii Europejskiej utworzonym w celu wyłącznego współfinansowania projektów w dziedzinie ochrony środowiska. Kontrola *wykorzystania środków na realizację projektów w ramach instrumentu finansowego LIFE+* oceni, czy Minister Środowiska ustala krajowe priorytety roczne dotyczące ochrony środowiska, które nie są tożsame z planami i programami finansowanymi z innych wspólnotowych instrumentów finansowych. Jej wyniki pozwolą też na wskazanie obszarów niedomagań systemowych instrumentu finansowego LIFE+, których identyfikacja może być pomocna w usprawnieniu procesu finansowania i wykonywania projektów zatwierdzonych do realizacji przez Komisję Europejską.

3. Ustalenia kontroli z wcześniejszych lat, dotyczące *gospodarowania środkami publicznymi i organizacji wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej*, wskazują na powtarzanie się nieprawidłowości w działaniu wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, w tym niewykorzystywanie do celów statutowych dynamicznie wzrastających wolnych środków finansowych. Badania obejmą efekty ekologiczne uzyskane w wyniku realizacji dofinansowanych przedsięwzięć, procedury rozpatrywania wniosków i rozliczania udzielonych pożyczek i dotacji. Umożliwią także zdiagnozowanie przyczyn niewykorzystywania środków finansowych przez te fundusze.

4. *Wykonywanie przez starostów obowiązków wynikających z ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz ustawy o udo-*

stępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko to obszar, który nie był wcześniej kontrolowany przez NIK. Do starostów – jako organów ochrony środowiska – należą zadania, których prawidłowa realizacja ma istotny wpływ na zapewnienie wymagań ochrony środowiska przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą oraz zarządców obiektów powodujących emisję zanieczyszczeń do środowiska.

5. NIK skontroluje *zasadność budowy ekranów akustycznych i przepustów (przejść dla zwierząt) na trasie A2 Warszawa – Łódź*. Celem badań jest ocena legalności, celowości i gospodarności wybudowania ekranów dźwiękoszczelnych i przepustów dla zwierząt wzdłuż budowanej autostrady A2 na odcinku Stryków – Warszawa – węzeł Konotopa. Na prawie całej długości trasy z Łodzi do stolicy są zamontowane ekrany chroniące przed hałasem i przeważnie znajdują się one na terenach niezamieszkałych – wzdłuż rozległych pól, lasów, łąk, terenów pozostałych po wydobyciu ziemi i piasku zużytych do budowy autostrady.

6. Jak wynika z danych Światowej Organizacji Zdrowia, w krajach starej Unii Europejskiej około 40% populacji miast żyje w nadmiernym hałasie. Badania prowadzone w Polsce potwierdzają, że w naszym kraju jest podobnie. Przepisy europejskie nakazują ustalenie i przyjęcie przez państwa członkowskie wspólnych wskaźników oceny hałasu, sporządzenie strategicznych map akustycznych dla wyznaczonych (według jednolitego kryterium) obszarów oraz opracowanie i realizację wieloletnich programów ochrony środowiska przed hałasem. NIK w 2013 r. oceni, jak faktycznie wygląda *ochrona mieszkańców dużych miast przed hałasem*.

7. Ponad 30% obszaru województwa podlaskiego objęte jest ochroną przyrody. W celu zachowania walorów terenów, na których znajdują się cztery parki narodowe oraz trzy parki krajobrazowe, wojewoda podlaski wydał zakaz lokalizowania obiektów budowlanych w pasie o szerokości 100 metrów od linii brzegów rzek, jezior i innych zbiorników wodnych, z wyjątkiem urządzeń wodnych oraz obiektów służących prowadzeniu racjonalnej gospodarki rolnej, leśnej lub rybackiej. Kontrola Delegatury NIK w Białymstoku przeprowadzona w 2005 r. w gminie Nowinka wykazała jednak wiele nieprawidłowości w planowaniu przestrzennym i wydawaniu decyzji o lokalizacji inwestycji na obszarach objętych ochroną, w tym mających znamiona korupcji. NIK zbada więc *prawidłowość lokalizacji inwestycji na obszarach objętych ochroną przyrody w województwie podlaskim*.

8. Puszcza Białowieska jest najcenniejszym kompleksem leśnym w Polsce. Do końca 2011 r. nadleśnictwa Białowieża, Browsk i Hajnówka prowadziły gospodarkę leśną na terenie puszczy na podstawie planów urządzenia lasu na lata 2002–2011. Objęcie Puszczy Białowieskiej europejską siecią ekologiczną Natura 2000 spowodowało konieczność zmian w gospodarce leśnej w celu zachowania wymagań dyrektyw siedliskowej i ptasiej. NIK oceni prawidłowość *tworzenia i realizacji planów urządzenia lasu na terenie Puszczy Białowieskiej* oraz sprawdzi, czy gospodarka leśna jest prowadzona bez zatwierdzonych planów.

9. Na południowo-wschodnich terenach województwa podkarpackiego obserwuje się wzmożony ruch budowlany, często nieodpowiadający zasadom ustalonym dla obszarów chronionych (Bieszczadzki Park Narodowy, parki krajobrazowe, rezerwaty, Natura 2000). Organy gmin niejednokrotnie stosują procedury niezgodne z prawem, co zarówno powoduje nieład przestrzenny, jak i zagraża walorom naturalnym tych obszarów. Kontrola *realizacji zadań z zakresu gospodarki przestrzennej przez samorządy województwa podkarpackiego w latach 2009–2012* pozwoli ocenić, w jakim stopniu samorządy wywiązują się z tych zadań.

10. Potrzeba przeprowadzenia kontroli *ochrony gruntów Skarbu Państwa przed nieuprawnionym wykorzystywaniem* wynika z problemu bezumownego korzystania z państwowych gruntów po wejściu Polski do Unii Europejskiej. Zajęte w sposób nieuprawniony tereny są bowiem zgłaszane do płatności obszarowych wypłacanych przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w ramach systemów wsparcia bezpośredniego lub rozwoju obszarów wiejskich. Ustalenia kontroli przyniosą ocenę prawidłowości funkcjonowania systemu ochrony państwowych gruntów, wskażą bariery utrudniające sprawne działanie organów zarządzających oraz skuteczne egzekwowanie praw właścicielskich Skarbu Państwa.

11. Czystość wód i skuteczność działań organów administracji publicznej *w zapobieganiu eutrofizacji jezior na terenie województwa pomorskiego* będzie przedmiotem badań kontrolnych. Ścieki powstające w bezpośredniej bliskości zbiorników wodnych powodują przekształcanie się jezior w zamulone stawy, a z czasem w torfowiska, co prowadzi do drastycznych zmian w faunie i florze wodnej. Największe zagrożenie dla czystości wód stanowią: rolnictwo, gospodarka rybacka, rekreacja, nielegalna zabudowa wokół zbiorników, nieuregulowana gospodarka wodno-ściekowa w zlewni jezior.

12. Nadzór nad gospodarką rybacką w województwie warmińsko-mazurskim jest niewystarczający, nie w pełni właściwe jest też wykorzystanie jezior do celów rybackich. Dotyczy to zwłaszcza zarybiania (lub jego braku) odpowiednimi gatunkami ryb. O ile w 2003 r. z 1 ha jezior odławiano średnio 13 kg ryb, to w 2010 r. tylko 8,3 kg. Uzasadnione jest zatem zbadanie przyczyn tego zjawiska w celu poprawy sytuacji; tematem kontroli będzie analiza, czy *gospodarka rybacka na jeziorach Skarbu Państwa w województwie warmińsko-mazurskim* prowadzona jest racjonalnie i prawidłowo.

13. Polityka transportowa UE postrzega żeglugę śródlądową jako uzasadnioną ekonomicznie i mało uciążliwą dla środowiska. W Polsce, w porównaniu z innymi państwami Unii, ma ona jednak znikomy udział w przewozach transportem lądowym (ok. 0,5%). Od lat postępuje degradacja stanu technicznego dróg wodnych i dekapitalizacja floty. Poprawę tego stanu umożliwia korzystanie ze środków pomocowych UE w ramach programu operacyjnego „Transport i środowisko" na poprawę żeglowności Odry. NIK oceni *warunki rozwoju żeglugi śródlądowej oraz działania organów administracji rządowej* związane z ustawowymi zadaniami w tym zakresie.

14. Ochrona brzegów Morza Bałtyckiego była już przedmiotem kontroli w 2004 r.

i 2009 r. Zapobieganiu niszczeniu wybrzeża, w tym jego polskiej części, poświęcone było spotkanie w 2010 r. ministrów środowiska państw działających w Komisji Helsińskiej (HELCOM). Strona polska podjęła wówczas zobowiązanie likwidacji nielegalnych pól kempingowych na półwyspie Hel. Nadal jednak brzegi morskie wykorzystywane są niezgodne z prawem, czego skutkiem jest degradacja trzcinowisk na terenach objętych obszarem Natura 2000 i Nadmorskiego Parku Krajobrazowego. Kontrolę zaproponowała senacka Komisja Środowiska.

15. W związku z licznymi skargami i protestami obywateli, Izba zbada *aspekty lokalizacyjne i przestrzeganie procedur formalnoprawnych przy budowie farm wiatrowych*. Kontrola oceni zgodność ich rozmieszczenia z miejscowymi planami zagospodarowania przestrzennego oraz uwarunkowaniami środowiskowymi. Badany będzie także wpływ stawianych farm na stan środowiska naturalnego oraz czy społecznościom lokalnym zapewniono udział w ustalaniu lokalizacji tych budowli.

16. W związku z wejściem w życie 1 stycznia 2012 r. nowelizacji ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach skontrolowane zostanie *wprowadzenie nowego systemu gospodarki odpadami komunalnymi*. Gminy miały czas na przygotowanie się do pełnego wdrożenia tego systemu od 1 lipca 2013 r., w tym wybór w trybie przetargu podmiotu odbierającego odpady od mieszkańców. Obowiązkowe przeprowadzenie przetargu wywołało sprzeciw części samorządów, które uważają przepisy w tym zakresie za niezgodne z prawem unijnym. W ich opinii, zlecenie przez gminę odbioru odpadów własnym jednostkom (zakładom budżetowym, spółkom komunalnym) nie wymaga zawierania umów i przeprowadzania przetargu. Samorządowcy obawiają się, że polski rynek odpadów opanują zagraniczne koncerny.

17. *Zagospodarowanie osadów powstających w oczyszczalniach ścieków komunalnych* będzie kolejnym tematem z dziedziny ochrony środowiska, kontrolowanym przez NIK. Dyrektywy unijne wskazują, że osady powstające w procesie oczyszczania ścieków powinny być ponownie wykorzystane, jeżeli jest to właściwe, i obligują państwa członkowskie do ograniczania składowania odpadów komunalnych ulegających biodegradacji. Istnieje jednak zagrożenie, że Polska nie zdąży dostosować się do unijnych wymagań, czego skutkiem mogą być kary za niedotrzymanie zobowiązań akcesyjnych.

18. *Planowanie i realizacja inwestycji na terenach zagrożonych powodzią* to temat kontroli, która ma ocenić działania samorządu terytorialnego w sferze ochrony obywateli przed wystąpieniem powodzi i jej skutkami. Nieprawidłowości polegają tu głównie na nieobejmowaniu dokumentami planistycznymi terenów zalewowych i zagrożonych powodziami, co powoduje, że nie ustala się szczególnych warunków inwestycji na tych obszarach. Tereny zagrożone są często zalewane, co jest niebezpieczne dla ludzi i mienia, jak również wymaga wydatków z budżetów samorządowych i budżetu państwa na pomoc w likwidacji szkód.

19. *Realizacja projektu ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu Odry*, będącego częścią „Programu dla Odry" ustanowionego po tragicznej powodzi w 1997 r. w sposób istotny warunkuje poprawę bez-

pieczeństwa powodziowego tego rejonu, szczególnie dużych miast i skupisk ludności. Na jego wdrożenie Polska otrzymała z Banku Światowego i Banku Rozwoju Rady Europy pożyczkę i kredyt w wysokości 345 mln euro (65% całkowitych kosztów projektu). Najwyższa Izba Kontroli przeprowadzi audyt tego projektu za 2012 r., zbada prawidłowość i rzetelność sprawozdań finansowych, a także zgodność poniesionych wydatków z warunkami postawionymi przez Bank Światowy.

20. W mediach wielokrotnie sygnalizowano nieterminowość oraz niską jakość robót drogowych. Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad wyłaniała wykonawców poszczególnych zadań na podstawie kryterium najniższej ceny, co nie zawsze dawało dobre rezultaty. Ważne jest, aby działania Dyrekcji były racjonalne i efektywne, doprowadziły do poprawy systemu zarządzania wykonaniem zadań inwestycyjnych i zapewniły odpowiednią ich jakość. NIK skontroluje *działania Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad na rzecz zapewnienia odpowiedniej jakości robót drogowych*.

21. W wielu wypadkach obywatele pozbawiani nieruchomości na potrzeby budowy dróg (autostrad, dróg szybkiego ruchu, obwodnic miast) mają poczucie krzywdy, wynikające niejednokrotnie z naruszania prawa przez organ prowadzący postępowanie wywłaszczeniowe. Kwestionują też rzetelność operatów szacujących wartość nieruchomości prywatnych przejmowanych przez Skarb Państwa. Podjęta przez NIK kontrola *nabywania przez Skarb Państwa nieruchomości pod drogi krajowe objęte „Programem budowy dróg krajowych w latach 2008–2013"* umożliwi sprawdzenie prawidłowości działań organów administracji publicznej w zakresie niezbędnym do realizacji inwestycji celu publicznego.

22. NIK zajmie się także kwestią *regulowania stanu prawnego nieruchomości zajętych pod drogi gminne*, oceniając działania administracji samorządowej w tym zakresie. Nieruchomości znajdujące się 31 grudnia 1998 r. we władaniu Skarbu Państwa lub samorządów, niestanowiące ich własności a zajęte pod drogi publiczne, z dniem 1 stycznia 1999 r. stały się z mocy prawa własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego (JST). Dla wielu samorządów problemem jest regulacja stanu prawnego gruntów, zarówno przeznaczanych pod budowę nowych dróg, jak również na ich modernizację.

23. Wśród zagadnień kontrolowanych przez NIK, dotyczących zachowania dziedzictwa narodowego, znajdzie się *gospodarowanie zabytkami nieruchomymi przez wybrane jednostki samorządu terytorialnego z terenu województwa podkarpackiego*. Niektóre JST nie pozyskują środków na konieczne prace utrzymaniowe zabytków, pomijają tę problematykę w zagospodarowaniu przestrzennym, nie egzekwują obowiązków określonych w umowach użytkowania wieczystego lub nie potrafią zapewnić właściwego zarządu tymi obiektami. To powoduje postępującą ich degradację i dewastację, a w konsekwencji nieodwracalną utratę cennych dóbr kultury.

Zmiany demograficzne w Polsce

Zmiany demograficzne zachodzące w ostatnich latach w Polsce oddziałują na wiele dziedzin aktywności państwa: na gospodarkę, edukację, pracę, zdrowie

oraz zabezpieczenie społeczne. Nowy priorytet w działalności kontrolnej NIK ma perspektywę długofalową, bowiem skutki zmian demograficznych będą odczuwane przez następne pokolenia Polaków. Istotne jest więc monitorowanie działań państwa w zakresie zapobiegania negatywnym skutkom spadku przyrostu naturalnego, rzutującym na zabezpieczenie emerytalne, wyludnianie wsi, likwidację szkół i miejsc pracy.

1. W ostatnich latach obserwuje się wzrost migracji. NIK, badając *realizację polityki migracyjnej Polski* oceni, czy polityka ta dąży do optymalnych rozwiązań z punktu widzenia rozwoju gospodarczego kraju, bierze pod uwagę uprzywilejowanie określonych grup cudzoziemców związane z ich pobytem i pracą w Polsce, obecność obcokrajowców kształcących się i prowadzących badania naukowe oraz repatriację cudzoziemców polskiego pochodzenia. Analizowane będą także rozwiązania prawne, w tym nowa ustawa o cudzoziemcach, oraz efekty wdrażania ustawy o zalegalizowaniu pobytu cudzoziemców.

2. Statystyki GUS wykazują stały wzrost bezrobocia w Polsce, szczególnie w grupie osób powyżej pięćdziesiątego roku życia. Wskazuje się na nieefektywne wykorzystanie Funduszu Pracy, który dysponuje znacznymi środkami publicznymi na walkę z bezrobociem, oraz pozorność prowadzonych działań – beneficjenci programów mogą liczyć co najwyżej na zawarcie kilkumiesięcznych „umów śmieciowych". Znikomy jest odsetek firm założonych przez bezrobotnych przy wsparciu środkami z Funduszu Pracy, funkcjonujących dłużej niż trzy lata. NIK zbada *realizację przez powiatowe urzędy pracy zadań w zakresie przeciwdziałania bezrobociu osób powyżej 50. roku życia*, w tym skuteczność realizowanych programów.

3. W krajach Unii Europejskiej propaguje się koncepcję aktywnej polityki społecznej, promującej ideę „praca zamiast zasiłku" (przejścia od działań pomocowo-osłonowych do działań wspomagających zatrudnienie). Istotne jest pozyskanie wiedzy, w jakim zakresie funkcjonujące od 2003 r. instytucje reintegracji zawodowej i społecznej osiągają zamierzone cele oraz jakie napotykają bariery prawne i rynkowe. Kontrola pn. *Zatrudnienie socjalne jako instrument działań na rzecz rozwiązywania trudnej sytuacji życiowej oraz wzmocnienia aktywności osoby bezrobotnej* oceni, czy liczba utworzonych centrów jest adekwatna do potrzeb i w jakim stopniu aktywna polityka społeczna wpływa na rozwiązywanie trudnej sytuacji życiowej pozostających bez pracy.

4. Wcześniejsze kontrole NIK w urzędach gmin wskazują, że niepełna lub nieterminowa realizacja zadań oświatowych wynika z niewystarczających środków finansowych, w tym udziału subwencji oświatowej, a także z braku możliwości dofinansowania tych zadań środkami własnymi gminy. Sytuacja ta powoduje, że gminy zadłużają się, zaciągając kredyty bankowe. NIK skontroluje *organizację i finansowanie szkół podstawowych i gimnazjów w aspekcie zmian demograficznych*.

Poprawa obsługi obywateli przez administrację publiczną

Skuteczność i efektywność działania administracji publicznej świadczy nie tylko o sprawnym działaniu państwa, buduje do niego zaufanie obywateli, ale przynosi też

wymierne skutki ekonomiczne. Nieprzejrzystość i niestabilność przepisów prawa oraz odmienne jego interpretacje przez urzędników, niejasność lub uznaniowość decyzji, zwłaszcza w dziedzinie pozwoleń i koncesji, są głównymi hamulcami rozwoju przedsiębiorczości. Nadal utrzymują się znaczne obciążenia administracyjne nakładane na podmioty gospodarcze. Główne kwestie budzące zaniepokojenie to wysokie koszty tych obciążeń, niestabilne przepisy podatkowe, słabe egzekwowanie umów, długotrwałe i uciążliwe procedury wydawania pozwoleń i licencji, rejestracja nieruchomości i skomplikowane przepisy dotyczące zagospodarowania przestrzennego. Zdaniem NIK, przewlekłość i wadliwość wielu postępowań utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej, absorbuje czas podatników i wywołuje ich niechęć wobec organów podatkowych.

1. Kontrola przestrzegania praw podatników, wynikających z ordynacji podatkowej oraz z innych przepisów prawa, będzie dotyczyła szeroko rozumianej rzetelności postępowania urzędów skarbowych wobec podatników. NIK zbada, czy organy podatkowe przestrzegają praw podatników, traktują ich przyjaźnie, nie nadużywają prawa i swojej przewagi jako organu państwowego.

2. Izba oceni sposób i efekty *gospodarowania wybranymi nieruchomościami Skarbu Państwa*. Skarb Państwa posiada nieruchomości, które są przeznaczane między innymi na zaspokajanie potrzeb lokalowych nowo tworzonych jednostek administracji publicznej, lecz nie zawsze są one właściwie wykorzystywane i zarządzane. Liczne roszczenia reprywatyzacyjne czy nieuregulowany stan prawny budynków wymagają podejmowania racjonalnych decyzji o skali niezbędnych inwestycji.

3. Kontrola *funkcjonowania spółek komunalnych w województwie łódzkim* będzie ukierunkowana na badanie efektywności gospodarowania majątkiem samorządowym przez spółki prawa handlowego. Wyniki dotychczasowych badań NIK wskazywały na: nieprawidłowości w tworzeniu i funkcjonowaniu tych spółek (np. wysokie opłaty za usługi komunalne, przy jednoczesnym nieprzestrzeganiu ograniczeń w wynagradzaniu członków zarządu), nieprzejrzystość w powoływaniu członków zarządów i rad nadzorczych oraz brak nadzoru właścicielskiego. Wnioski pokontrolne będą nakierowane na poprawę funkcjonowania spółek komunalnych, odpowiadających za podstawowe potrzeby wspólnot samorządowych.

4. Zbadanie przebiegu procesu *przygotowania oraz opracowania wskaźników zmian cen nieruchomości* będzie podstawą diagnozy przyczyn nierealizowania ustawowego obowiązku ogłaszania tych wskaźników przez Prezesa GUS od czasu jego wejścia w życie (1 stycznia 1998 r.). Wnioski płynące z zebranego materiału pozwolą na waloryzację kwot, o których mowa w ustawie o gospodarce nieruchomościami.

Kontrole pozapriorytetowe

Nie wszystkie kontrole planowe ujęte w planie pracy zyskały status kontroli priorytetowych. Jednak te, których zakres przedmiotowy sytuuje je poza obrębem nowo wytyczonych priorytetów, są nie mniej istotne – ze względu na kompleksową realizację zarówno zadań ustawo-

wych, jak i misji Najwyższej Izby Kontroli. Podczas przygotowywania każdej oceny będzie brany pod uwagę priorytet główny działalności kontrolnej NIK.

1. Dla zapewnienia długookresowej stabilności finansowej państwa w okresie pogorszenia sytuacji gospodarczej duże znaczenie ma pełne wykorzystanie środków unijnych. Badanie *realizacji programów europejskiej współpracy terytorialnej współfinansowanych z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego* ma na celu ocenę prawidłowości wykonywania zadań przez instytucje administracji publicznej wdrażające programy i beneficjentów realizujących projekty, ze szczególnym uwzględnieniem przyczyn opóźnień w wydatkowaniu środków. Największą grupę projektów stanowią programy współpracy transgranicznej. Kontrola stanu zaawansowania najwolniej wdrażanych programów pozwoli zminimalizować ryzyko niepełnego wykorzystania pieniędzy unijnych.

2. Stowarzyszenie Samorządów Euroregionu Bug jest jedyną zinstytucjonalizowaną w regionie jednostką wdrażającą główne zagadnienia polityki gospodarczej dotyczące europejskiej współpracy transgranicznej i przygranicznej (z Republiką Białorusi i Ukrainą) na podstawie „Europejskiej karty regionów granicznych i transgranicznych". Kontrola *funkcjonowania Euroregionu Bug* ma ocenić realizację przez Stowarzyszenie celów statutowych w zakresie wspomagania i koordynowania współpracy transgranicznej samorządów, społeczności lokalnych i władz administracyjnych z obszarów przygranicznych położonych wzdłuż granicy państwowej na rzece Bug.

3. Innowacyjność, nowe produkty i technologie są niezbędne do konkurowania na globalnym rynku. Przedsiębiorcy uważają innowacje za główny czynnik decydujący o tworzeniu nowych miejsc pracy. NIK zbada efekty *wspierania środkami z funduszy europejskich sektora małych i średnich przedsiębiorstw w województwie mazowieckim*, w szczególności pod kątem zwiększenia konkurencyjności i innowacyjności.

4. Zasada równego wynagradzania pracujących kobiet i mężczyzn wynika z art. 157 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, znalazła również odzwierciedlenie w Kodeksie pracy. Badanie struktury wynagrodzeń przeprowadzone przez GUS w 2011 r. wykazało, że przeciętne miesięczne wynagrodzenie kobiet było niższe o 17,7% niż mężczyzn. Pomimo prawnej gwarancji równości rynku pracy, w praktyce nie jest ona przestrzegana. Kontrola *zapewnienia prawa do jednakowego wynagradzania kobiet i mężczyzn w sektorze publicznym* będzie miała na celu wykazanie, czy w jednostkach sektora publicznego, spółkach Skarbu Państwa oraz spółkach komunalnych istnieje luka płacowa w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn zatrudnionych na porównywalnych stanowiskach. Z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli zwróciła się Pełnomocnik Rządu ds. Równego Traktowania.

5. W polskim systemie pomocy społecznej dominują działania osłonowe, kosztem działań aktywizujących, czego skutkiem jest relatywnie niska efektywność wykorzystywania środków publicznych na cele związane z aktywizacją osób zagrożonych wykluczeniem społecznym. Kontrakt socjalny umożliwia zaprojektowanie indy-

widualnej ścieżki działań, adekwatnej do rodzaju przeszkód utrudniających danej osobie (rodzinie) funkcjonowanie w społeczeństwie, a zwłaszcza powrót na rynek pracy. Ta forma pomocy nie cieszy się jednak dużym zainteresowaniem. NIK skontroluje *realizację przez miejskie i gminne ośrodki pomocy społecznej kontraktów socjalnych*. Zidentyfikowanie słabych stron systemu umożliwi poprawę skuteczności tej formy pomocy oraz lepsze wykorzystanie środków publicznych.

6. Zadania z zakresu pomocy osobom bezdomnym finansowane są ze środków własnych samorządów. Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej każdego roku przekazuje podmiotom i organizacjom pozarządowym dotacje z budżetu państwa na dofinansowanie programów wspierających powrót osób bezdomnych do społeczności. NIK zbada skuteczność *działań administracji publicznej na rzecz ograniczenia zjawiska bezdomności*, bowiem, jak wynika z analiz, gminy często nie znają liczby osób bezdomnych na swoim terenie, udzielana pomoc ma głównie charakter interwencyjny, nie są zawierane pisemne porozumienia z organizacjami prowadzącymi noclegownie.

7. W Polsce przeprowadza się co roku około trzech tysięcy adopcji. Sądy każdego roku pozbawiają praw rodzicielskich kilkanaście tysięcy rodziców biologicznych. Co piąta para nie może mieć dzieci, wiele spośród nich rozważa zatem możliwość adopcji. Długotrwałe procedury (trwające nawet kilka lat) często jednak zniechęcają potencjalnych rodziców, zmniejszają tym samym szanse dzieci, gdyż najchętniej adoptowane są niemowlęta. Proces pociąga za sobą także koszty, które w dużej mierze obciążają budżet państwa. Kontrola *funkcjonowania systemu adopcyjnego w województwie dolnośląskim* jest ważna ze względu na społeczne skutki przewlekłości i nieskutecznych działań państwa w tym zakresie. Celem NIK jest wskazanie słabych punktów obecnego systemu.

8. Nieprawidłowości w *finansowaniu przedszkoli przez gminy* mogą dotyczyć przede wszystkim udzielania i rozliczania dotacji dla przedszkoli niepublicznych, sposobu ich wykorzystywania, a także słabości systemów kontroli zarządczej. Finansowanie niepublicznych przedszkoli z terenu województwa pomorskiego NIK badała w 2011 r.; sprawy te były również przedmiotem interpelacji i zapytań poselskich.

9. NIK sprawdzi realizację wniosków sformułowanych po poprzedniej kontroli dotyczącej *naboru pracowników na stanowiska urzędnicze w jednostkach samorządu terytorialnego*. W latach 2008–2010 Izba zbadała 66 jednostek samorządu terytorialnego w dziesięciu województwach. Ujawniono wówczas liczne przykłady obsadzania wolnych stanowisk urzędniczych z pominięciem procedury naboru, formułowanie kryteriów wyboru nieadekwatnych do zadań na obsadzanych stanowiskach, zawieranie umów cywilnoprawnych w sytuacjach gdy powinna być zawarta umowa o pracę, zatrudnianie osób niespełniających normatywnych wymagań w zakresie stażu pracy i wykształcenia.

10. Kontrola *sposobu naboru i wykorzystania zasobów kadrowych służby zagranicznej* obejmie wywiązywanie się pracowników z ustawowych obowiązków, przede wszystkim w zakresie ograniczenia podejmowania dodatkowej działalności zarobkowej. Badania kontrolne pozwolą

na ustalenie, czy do służby zagranicznej przyjmowane są osoby mające odpowiednie kwalifikacje, jak wykorzystywana jest ich wiedza i umiejętności, czy nabór jest otwarty i konkurencyjny. Dadzą też odpowiedź, jak prowadzona jest aplikacja dyplomatyczno-konsularna i czy jest zagwarantowany równy dostęp do niej oraz czy prawidłowo nadawane są stopnie dyplomatyczne.

11. Od 2012 r. ustawa o finansach publicznych obliguje dysponentów środków publicznych do ewidencjonowania i składania sprawozdań z realizacji wydatków w układzie zadaniowym. Wejście w życie kolejnych przepisów ma stworzyć warunki do rzetelnego gromadzenia danych na potrzeby przedkładanej Sejmowi i NIK informacji Rady Ministrów o wykonaniu wydatków. Dysponenci główni mają obecnie obowiązek kontroli i nadzoru nad efektywnością realizacji planów finansowych w układzie zadaniowym. NIK skontroluje *planowanie i monitorowanie wydatków w układzie zadaniowym*, oceniając działania dysponentów środków publicznych w osiąganiu wartości wskaźników realizacji zadań przyjętych na 2012 r.

12. Instytucje gospodarki budżetowej to nowa forma organizacyjna gospodarki finansami publicznymi, której przychody i wydatki nie wchodzą wprawdzie wprost do budżetu, ale ich plany są załączane do ustawy budżetowej. Obecnie funkcjonuje 16 takich instytucji, których w 2012 r. przychody i koszty wynoszą odpowiednio 971,9 mln zł i 957,3 mln zł. Izba zamierza zbadać *funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej*, w tym wydatkowanie środków na realizację zadań publicznych, prawidłowość gospodarki finansowej oraz gospodarowania powierzonym mieniem.

13. W 2013 r. NIK zajmie się *funkcjonowaniem systemu ochrony praw klientów instytucji finansowych*. Wcześniejsze kontrole wykazały, że ochrona praw klientów banków i instytucji pośrednictwa finansowego oraz zakładów ubezpieczeń i członków funduszy emerytalnych nie była skuteczna, chociaż Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, Rzecznik Ubezpieczonych oraz rzecznicy konsumentów realizowali swoje ustawowe zadania w tym zakresie. Dotychczas nie kontrolowano ochrony praw klientów firm z grupy tzw. *shadow banking*. Ocenione zostaną adekwatność i skuteczność ochrony praw klientów instytucji oferujących usługi finansowe w Polsce, nadzorowanych przez KNF, jak i nieobjętych jej nadzorem.

14. Kontrola *realizacji zadań i wykonania planów finansowych przez wybrane urzędy skarbowe* w przeważającym zakresie ma charakter kontroli finansowej, zgodnie z przyjętą zasadą, że w części 19 – „Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe" sukcesywnie będą przeprowadzane kontrole planów finansowych jednostek podległych. Wydatki urzędów skarbowych w latach 2010–2011 stanowiły odpowiednio 45,8% i 43,4% wydatków części 19. Wyniki tej kontroli pozwolą na ocenę prawidłowości i efektywności wydatkowania środków publicznych oraz czy zapewnione zostało finansowanie zadań w części 19 budżetu.

15. NIK sprawdzi *prawidłowość postępowania urzędów skarbowych przy ustalaniu wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, dotyczącego odpłatnego zbycia*

nieruchomości. W ostatnich latach trzykrotnie zmieniono stan prawny regulujący wysokość i termin płatności tego podatku oraz zakres uprawnień do zwolnień przedmiotowych (dla nieruchomości nabytych przed 2007 r., w latach 2007–2008 oraz po 2008 r.). Wysokie ceny transakcyjne na rynku sprawiają, że zbycie nieruchomości przez osobę fizyczną może mieć duży wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego, dlatego ważne jest, jakie działania podejmują urzędy skarbowe w zakresie jego weryfikacji.

16. Badaniami zostaną objęte także *przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych w województwie świętokrzyskim*. Większość podatników prowadzących działalność gospodarczą nie wykazuje dochodów z tego tytułu lub wykazuje je na poziomie nieopłacalnym. Część tych dochodów pozostaje nieujawniona. Urzędy przy typowaniu podatników do postępowań kierują się przede wszystkim kryteriami dochodowymi i majątkowymi, pozostawiając sporą grupę podatników poza kontrolą. Izba podda weryfikacji przygotowanie i realizację obowiązujących przepisów oraz założeń do prowadzenia tego typu postępowań.

17. Gospodarka to dział, który szczególnie interesuje NIK. Skontrolowany zostanie przebieg *realizacji inwestycji dotyczących budowy terminalu do odbioru skroplonego gazu ziemnego (LNG) w Świnoujściu* oraz terminowość jej zakończenia, a tym samym rozpoczęcia dostaw gazu LNG do Polski w ramach podpisanej umowy. Terminal ten jest najważniejszym przedsięwzięciem w zakresie dywersyfikacji kierunków dostaw gazu ziemnego do Polski. Jego realizacja ma bardzo duże znaczenie dla bezpieczeństwa energetycznego Polski i pozycji negocjacyjnej w rozmowach z dotychczasowymi dostawcami gazu. Temat kontroli został zaproponowany przez Komisję Gospodarki Sejmu RP.

18. Przedmiotem badań będzie *prywatyzacja i restrukturyzacja spółek branży turystycznej*. Minister Skarbu Państwa w latach 2008–2012 sprawował nadzór właścicielski nad 13 firmami z sektora turystyki. W planie przewidziano prywatyzację wszystkich spółek, jednak, mimo kilkakrotnie organizowanych przetargów lub aukcji, udało się sprzedać jedynie dwie. Dotychczasowe działania prywatyzacyjne były mało skuteczne, podobnie jak działania restrukturyzacyjne. Spółki posiadają znaczny majątek (głównie atrakcyjnie zlokalizowane nieruchomości), którym nie zawsze zarządzają właściwie.

19. Skarb Państwa wyasygnował znaczną kwotę na restrukturyzację spółek sektora obronnego (blisko 400 mln zł). Konieczne jest sprawdzenie efektywności wydatków przeznaczonych na badania i rozwój, gdyż mimo udzielonej pomocy, konkurencyjność tej branży nie poprawia się w oczekiwanej skali. NIK skontroluje *wsparcie przez Ministra Skarbu Państwa projektów badawczych, rozwojowych i wdrożeniowych dotyczących uzbrojenia i sprzętu wojskowego, realizowanych w spółkach Grupy Bumar*.

20. Zgodnie z sugestią sejmowej Komisji Skarbu Państwa, NIK oceni prawidłowość *komunalizacji spółek Skarbu Państwa* i efekty tego procesu. Skomunalizowane spółki realizują głównie cele publiczne (np. komunikacja publiczna, dostawy mediów), celowe zatem jest sprawdzenie,

czy nastąpiła poprawa w świadczeniu tych usług. Przesłankami kontroli są nieprawidłowości w procesach komunalizacji oraz nieprzygotowanie jednostek samorządu terytorialnego do przejęcia oraz sprawowania profesjonalnego nadzoru właścicielskiego nad przejętymi spółkami.

21. Celem kontroli wspierania użycia *biopaliw i biokomponentów w transporcie* jest ocena sposobu prowadzenia przez organy administracji krajowej działań podejmowanych w celu wypełnienia przez Polskę obowiązków wynikających z dyrektyw unijnych. Będzie to kontrola międzynarodowa, przeprowadzona w ramach prac Grupy Roboczej EUROSAI ds. Kontroli Środowiska. Obok NIK udział w niej zadeklarowały także NOK Holandii, Rosji, Słowacji, Szwajcarii i Ukrainy.

22. W dokumentach strategicznych państwa dotyczących energetyki przewidziano szereg zadań służących poprawie bezpieczeństwa dostaw energii, za które odpowiedzialne są zarówno organy administracji publicznej, samorządowej, jak i podmioty komercyjne. NIK zdiagnozuje *funkcjonowanie i bezpieczeństwo elektroenergetycznych sieci przesyłowych* oraz oceni, czy właściwe organy rzetelnie monitorują stan sieci elektroenergetycznych i czy nałożyły odpowiednie obowiązki na podmioty komercyjne, a także czy zastosowane instrumenty przyczyniły się do uzyskania zakładanych rezultatów.

23. NIK zamierza skontrolować *zarządzanie należnościami finansowymi w agencjach rolnych*. W ostatnich latach w agencjach tych systematycznie wzrastał poziom należności przeterminowanych (w Agencji Nieruchomości Rolnych na koniec 2011 r. wynosiły one ok. 1,3 mld zł i były o 37% wyższe niż w 2008 r.), zmalał natomiast wskaźnik windykacji należności zaległych. Wcześniejsza kontrola NIK wykazała, że nierzetelnie przeprowadzano przetargi na sprzedaż i dzierżawę nieruchomości rolnych, umożliwiano podmiotom nieodpłatne korzystanie z nieruchomości rolnych, nie podejmowano wszystkich środków prawnych w celu wyegzekwowania opłat z tytułu dzierżawy nieruchomości, umorzono należności z tytułu sprzedaży i dzierżawy nieruchomości na kwotę ponad 100 mln zł. Skontrolowane zostaną także działania Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.

24. Ośrodki doradztwa rolniczego (ODR) mają na celu poprawę poziomu dochodów rolniczych oraz podnoszenie konkurencyjności gospodarstw rolnych, wspieranie zrównoważonego rozwoju obszarów wiejskich, a także podnoszenie kwalifikacji zawodowych rolników i innych mieszkańców obszarów wiejskich. W organizacji ODR od 2010 r. zaszły istotne zmiany. Jednostki doradztwa szczebla wojewódzkiego, będące państwowymi jednostkami organizacyjnymi, zostały przekształcone w samorządowe wojewódzkie osoby prawne, nadzorowane przez marszałków województw. Przeprowadzenie kontroli *działalności jednostek doradztwa rolniczego* może wskazać rzeczywisty poziom korzystania z ich usług oraz określić potrzeby w tym zakresie w różnych gałęziach gospodarki rolnej.

25. Skargi wpływające do NIK zwróciły uwagę na funkcjonowanie stadnin oraz gospodarowanie przez Agencję Nieruchomości Rolnych (ANR) powierzonym mieniem Skarbu Państwa. Izba zbada *realizację zadań i gospodarkę finansową*

stadnin koni, podlegających ANR, w tym przestrzeganie przepisów regulujących sferę ochrony środowiska i zapewniających dobrostan zwierząt.

26. Kontrolą zostanie objęta efektywność działań i *wykorzystanie środków publicznych przez administrację morską*, jako że realizuje ona kapitałochłonne zadania inwestycyjne, w całości pokrywane z pieniędzy publicznych. W ostatnim okresie były to: port zewnętrzny w Świnoujściu, terminal LNG (ponad 1 mld zł), ochrona brzegów morskich na wschód od portu Darłowo (209 mln zł) i w granicach Centralnego Poligonu Sił Powietrznych Wicko Morskie (130 mln zł), zabezpieczenie brzegów Morza Bałtyckiego będących w administracji Urzędu Morskiego w Gdyni (69 mln zł), przebudowa falochronu wschodniego w Świnoujściu (54 mln zł), modernizacja wejścia do portu wewnętrznego (w Gdańsku) etap I (91 mln zł) i etap II (163 mln zł).

27. Przedmiotem badań NIK będzie *wykonanie planu finansowego Krajowego Funduszu Drogowego oraz Funduszu Kolejowego w 2012 r.* Fundusze te zostały wyłączone z jednostek sektora finansów publicznych, w związku z czym nie są poddawane corocznej kontroli wykonania budżetu państwa. Ich prawidłowe funkcjonowanie jest podstawowym warunkiem pozyskania i wykorzystania środków na współfinansowanie inwestycji drogowych i kolejowych z funduszy unijnych.

28. Kontrola *funkcjonowania grupy kapitałowej PKP* ma ocenić aktualną sytuację ekonomiczną spółek Grupy PKP, których działalność istotnie wpływa na cały transport kolejowy w Polsce. Z analiz NIK wynika, że PKP SA nierzetelnie wykonywała zadania związane z wyposażeniem spółek Grupy PKP w niezbędne mienie, co utrudniało tym podmiotom prowadzenie racjonalnej gospodarki i uniemożliwiało ich prywatyzację. Brak postępowań prywatyzacyjnych oddziaływał z kolei negatywnie na obsługę zadłużenia PKP SA (przekraczającego obecnie 4,3 mld zł), które w części musiało być spłacane ze środków publicznych.

29. Na drogach systematycznie wzrasta natężenie ruchu kołowego. Towarzyszy temu znaczna liczba utrudnień spowodowanych budową, przebudową i remontami. Ważne dla poprawy tego stanu są działania podejmowane przez organy zarządzające ruchem. NIK, badając *organizację ruchu drogowego i nadzór nad nim* oceni, czy wszystkie właściwe organy zarządzające ruchem (zarówno na drogach krajowych, jak i samorządowych) prawidłowo wykonywały swoje obowiązki oraz w jakim stopniu wpłynęły one na lepsze wykorzystanie infrastruktury do zapewnienia bezpiecznego i sprawnego ruchu drogowego.

30. Ocenie zostanie poddane wywiązywanie się Prezesa Urzędu Lotnictwa Cywilnego (ULC) z obowiązków *wydawania dokumentów uprawniających do wykonywania działalności w lotnictwie cywilnym w Polsce*, weryfikacji składanych wniosków oraz nadzoru i kontroli podmiotów, którym nadano uprawnienia. Badane będzie także przestrzeganie warunków, określonych przez Prezesa ULC w dokumentach regulacyjnych, przez podmioty działające na rynku usług lotniczych (np. OLT Ekspress). Wątpliwości co do prawidłowości działań Prezesa ULC zgłaszane były zarówno przez kluby poselskie, jak i media. Wcześniejsza kontrola NIK,

dotycząca bezpieczeństwa cywilnego ruchu lotniczego, ujawniła nieprawidłowości w Urzędzie Lotnictwa Cywilnego.

31. Funkcjonowanie polskiego sportu, a zwłaszcza *finansowanie przygotowań olimpijskich,* znajduje się także w sferze zainteresowania NIK. Wyniki naszej reprezentacji na igrzyskach olimpijskich w 2012 r. w Londynie wskazują, że sport polski nie jest w najlepszej kondycji, a jednocześnie państwo poniosło znaczne koszty związane z przygotowaniami. Kontrolerzy zbadają, czy pieniądze publiczne były wydane efektywnie – w kontekście wyników uzyskanych przez zawodników – oraz czy sprawdziły się rozwiązania organizacyjne.

32. *Działalność Centralnego Ośrodka Sportu i ośrodków przygotowań olimpijskich***,** którą Izba obejmie swymi badaniami, jest przedmiotem krytyki głównie z uwagi na niepełne wykorzystanie bazy szkoleniowej i hotelarskiej na potrzeby polskich sportowców. Ocenione zostanie: organizacja infrastruktury sportowej i noclegowo-żywieniowej, przygotowanie do świadczenia usług niezbędnych w procesie szkolenia zawodników kadry narodowej (odnowa biologiczna, opieka lekarska, pomoc metodyczna) oraz adekwatność obiektów COS i ośrodków przygotowań olimpijskich do wymagań międzynarodowych federacji sportowych. Sprawdzony będzie przy tym stopień realizacji wniosków wynikających z kontroli NIK przeprowadzonej w 2005 r.

33. Po zakończeniu finałowego turnieju Mistrzostw Europy w Piłce Nożnej UEFA Euro 2012 nadszedł czas na analizę kosztów oraz korzyści płynących z organizacji tego przedsięwzięcia. Na zlecenie sejmowej Komisji ds. Kontroli Państwowej NIK skontroluje *rozliczenie budowy i wykorzystanie Stadionu Narodowego,* oceniając przebieg wszystkich etapów inwestycji, a zwłaszcza prawidłowość działań inwestora. Badana będzie również przejrzystość procesu podjęcia decyzji o budowie Stadionu Narodowego, w tym przestrzeganie wewnętrznych procedur oraz zasad i trybu udzielania zamówień publicznych. Obszar zamówień publicznych jest potencjalnie zagrożony korupcją; kontrola pomoże zidentyfikować ewentualne zdarzenia o takim charakterze.

34. Badania kontrolne będą dotyczyły również *wykorzystania innych stadionów wybudowanych i zmodernizowanych w latach 2007–2012,* z uwzględnieniem kosztów ich utrzymania w związku z organizacją przedsięwzięć upowszechniających kulturę fizyczną, sport powszechny i wyczynowy oraz innych imprez masowych. Celem kontroli jest wskazanie, czy i jak stadiony te są wykorzystywane po zakończeniu mistrzostw Euro 2012, czy są w stanie utrzymać się i przynosić dochody, czy też wykorzystywane są jedynie sporadycznie, przynosząc straty.

35. Skontrolowane zostanie *rozliczenie budowy i wykorzystanie Stadionu Miejskiego we Wrocławiu*. Przygotowanie oraz budowa inwestycji odbywały się pod presją czasu, co mogło wpłynąć na sposób wyboru wykonawców robót, ustalanie wysokości wynagrodzenia, jak i nieegzekwowanie warunków umownych co do terminowości, zakresu i jakości prac. Badana będzie legalność i rzetelność rozliczeń finansowych pomiędzy inwestorem (miasto Wrocław), a generalnym wykonawcą oraz podwykonawcami robót. NIK sprawdzi, czy i w jaki sposób inwestor uregulował sposób wy-

łaniania podwykonawców i zagwarantował im wypłatę wynagrodzeń. Dodatkowo oceni sposób zagospodarowania stadionu po zakończeniu Euro 2012 i wydatki ze środków publicznych na ten cel.

36. Efektywność *wykorzystania przez wielkopolskie jednostki samorządu terytorialnego obiektów sportowo-rekreacyjnych* NIK sprawdzi ze względu na zaangażowanie w ich budowę znacznych środków publicznych (w tym z Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej). Prawdziwą miarą takich przedsięwzięć jest jednak umiejętność spożytkowania wzniesionych obiektów w przyszłości. Przystępując do inwestycji, jednostki samorządu terytorialnego zakładały, że nie będą one stanowiły dodatkowego kosztu w ich budżetach. Istnieje jednak duże prawdopodobieństwo, że wiele z tych obiektów nie jest efektywnie zarządzanych oraz że wysokie koszty ich funkcjonowania przekraczają uzyskiwane przychody.

37. Zasadność podjęcia kontroli *przygotowania sił i środków Wojsk Specjalnych do wykonywania zadań w powierzonych obszarach odpowiedzialności* wynika z analizy ryzyka oraz doniesień mediów o nieprawidłowościach dotyczących spraw kadrowych i realizacji zakupów. Wojska Specjalne, powołane jako czwarty rodzaj Sił Zbrojnych RP ustawą z 24 maja 2007 r. o zmianie ustawy o powszechnym obowiązku obrony RP, nie były dotychczas kontrolowane przez NIK.

38. W związku z sugestią sejmowej Komisji Obrony Narodowej, NIK skontroluje *wycofywanie z Sił Zbrojnych RP zbędnego uzbrojenia i sprzętu wojskowego oraz jego zagospodarowanie*. Siły Zbrojne RP są w trakcie wycofywania z eksploatacji poradzieckiego uzbrojenia i sprzętu, co powoduje poważny problem zagospodarowania znacznych zapasów amunicji i środków bojowych (np. głowic rakiet) oraz niebezpiecznych materiałów eksploatacyjnych (np. płynnych rakietowych materiałów napędowych). Długotrwałe ich przechowywanie wiąże się z ryzykiem utraty stabilności chemicznej materiałów wybuchowych wypełniających pociski i głowice, a w konsekwencji niebezpieczeństwem dla zdrowia i życia bądź możliwością skażenia środowiska.

39. NIK oceni *wykonanie budżetu za 2012 r. przez Wielonarodowy Korpus Północno-Wschodni w Szczecinie* i rozliczenia w ramach kontrybucji Framework Nations. Kontrola jest kontynuacją trzyletniego cyklu analizy sprawozdań finansowych Korpusu przez NIK i stanowi ostatni etap, w którym wezmą udział jako obserwatorzy przedstawiciele NOK Danii i Niemiec.

40. Zgodnie z sugestią sejmowej Komisji Administracji i Spraw Wewnętrznych, NIK zajmie się *wykonywaniem przez Policję zadań na rzecz bezpieczeństwa obywateli w ruchu drogowym*. Jak wynika z analiz, Policja, w ramach systemu prewencyjno-represyjnego, przeprowadza przeważnie kontrole ruchu drogowego, prowadzi statystykę wypadków i ofiar oraz formułuje medialne informacje o przyczynach tych zdarzeń (niedostosowanie prędkości do warunków jazdy, nadmierna prędkość itp.). Brakuje natomiast informacji o działaniach Policji w zakresie opiniowania projektów organizacji ruchu drogowego i ich wykorzystywaniu przez organy zarządzające ruchem oraz o reakcji Policji w razie niehonorowania jej opinii.

41. Statystyki wskazują, że spośród krajów Unii Europejskiej w Polsce na drogach publicznych ginie najwięcej osób. Jedną z przyczyn jest nieczytelność oraz braki w oznakowaniu dróg. Nadmierna liczba znaków, spotęgowana przez chaos informacyjny, wynikający z umieszczania w pasie drogowym reklam, oraz stan techniczny infrastruktury drogowej może pogłębiać zagrożenie. NIK, podejmując kontrolę *oznakowania dróg publicznych województwa śląskiego*, zbada, jak zarządcy dróg publicznych wywiązują się z ustawowego obowiązku zapewnienia właściwego oznakowania dróg.

42. Celem kontroli sprawdzającej *organizację sieci dróg powiatowych i gminnych z uwzględnieniem efektów realizacji „Narodowego programu przebudowy dróg lokalnych 2008–2011"* będzie ocena procesów przygotowania, finansowania, wykonania i rozliczenia inwestycji drogowych w latach 2010–2011 przez powiatowe zarządy dróg i gminy, dofinansowanych ze środków tego programu. Ustalenia kontroli mogą stworzyć warunki do poprawy stanu technicznego dróg lokalnych.

43. Uzasadnieniem podjęcia kontroli *usuwania przez powiaty pojazdów i prowadzenia parkingów strzeżonych dla pojazdów usuniętych z drogi* oraz ustalania i pobierania opłat za te czynności jest zmiana przepisów. W poprzednim stanie prawnym koszty holowania i przechowywania porzuconych pojazdów pokrywały urzędy skarbowe, stosując przy tym różne sposoby rozliczeń. Powodowało to spory prawne z właścicielami parkingów strzeżonych w związku ze zbyt długim przetrzymywaniem aut, ponadto, koszty przechowywania były często niewspółmierne do kwot odzyskanych po ich sprzedaży. Badania mają na celu sprawdzenie, czy zmiana przepisów skutkująca powierzeniem tego zadania powiatom jako zadania własnego sprawiła, że jest ono wykonywane bardziej sprawnie i gospodarnie.

44. Przesłanką do kontroli *funkcjonowania miejskiego monitoringu wizyjnego i jego wpływu na poprawę bezpieczeństwa publicznego* stała się publiczna dyskusja, a także krytyka tej formy działań podejmowanych przez samorządy. Analizowane będą koszty monitoringu, naruszanie prywatności, a także czas przechowywania obrazów i dostęp do nich osób nieuprawnionych. Ocenione zostanie przy tym wykorzystanie monitoringu wizyjnego przez straże miejskie i gminne działające na rzecz poprawy bezpieczeństwa i porządku publicznego oraz skuteczność funkcjonujących systemów. Temat został zasugerowany przez sejmową Komisję Administracji i Spraw Wewnętrznych.

45. NIK przeprowadziła w 2011 r. kontrolę *realizacji zadań z zakresu ochrony pożarowej w budynkach będących siedzibami urzędów miast i gmin województwa mazowieckiego*. Większość właścicieli i zarządców kontrolowanych obiektów nie wykonywała prawidłowo swoich obowiązków. W budynkach użyteczności publicznej, w których poza pracownikami przebywają także mieszkańcy załatwiający sprawy urzędowe, zapewnienie bezpieczeństwa technicznego i pożarowego powinno być priorytetowym zadaniem dla właścicieli i zarządców. NIK skontroluje *spełnianie wymogów bezpieczeństwa w budynkach użyteczności publicznej w Warszawie*.

46. Stan techniczny budynków i zapewnienie w nich właściwych warunków

przeciwpożarowych i higienicznych ma bezpośredni wpływ na bezpieczeństwo osób w nich przebywających. Wcześniejsze kontrole NIK wykazały liczne nieprawidłowości, w tym zaniedbania w gospodarce remontowej, brak kontroli technicznych budynków, brak książek obiektów i dokumentacji budowy. Efektem kontroli *bezpieczeństwa użytkowania obiektów budowlanych w publicznych specjalnych ośrodkach szkolno-wychowawczych w województwie lubelskim* powinna być poprawa wykonywania obowiązków właścicielskich związanych z ich utrzymaniem w należytym stanie.

47. Stale wzrasta ruch turystyczny w górach, a co za tym idzie, zwiększa się ryzyko wypadków. Szczególnie istotna staje się zatem kwestia zapewnienia odpowiednich warunków bezpieczeństwa osób przebywających w górach. Zadania te należą do organów administracji rządowej i samorządowej, parków narodowych, a także osób zarządzających terenami, na których zlokalizowane są trasy narciarskie. Podmiotami uprawnionymi do wykonywania ratownictwa górskiego są przede wszystkim GOPR i TOPR. W 2012 r. wprowadzone zostały zmiany zasad finansowania ratownictwa górskiego. Kontrola *zapewnienia bezpieczeństwa turystyki i rekreacji w górach* powinna umożliwić ocenę wpływu tych zmian na funkcjonowanie systemu ratownictwa górskiego.

48. Służby stojące na straży bezpieczeństwa państwa stanowią niezbędny element ochrony jego podstawowych interesów. Jednak ze względu na ich specyfikę istotne znaczenie ma zapewnienie właściwego nadzoru i kontroli prowadzonych przez nie działań. Analizy NIK wskazują, że mogą tu wystąpić nieprawidłowości wpływające na funkcjonowanie służb państwa, wolności obywatelskie, a także obniżenie poziomu bezpieczeństwa obywateli. Ze względu na wagę zagadnienia, NIK kompleksowo skontroluje *realizację przez organy państwa nadzoru nad służbami prowadzącymi czynności operacyjno-rozpoznawcze*. Temat ten został zaproponowany przez sejmową Komisję Administracji i Spraw Wewnętrznych.

49. NIK zajmie się także oceną *wdrożenia i eksploatacji systemu dozoru elektronicznego oraz realizacją zadań przez sądowych kuratorów zawodowych w procesie wykonywania kary pozbawienia wolności w tym systemie.* Wprowadzenie w 2009 r. systemu dozoru elektronicznego miało na celu zlikwidowanie problemu przeludnienia w zakładach karnych. Mimo iż całkowite wdrożenie systemu jest na końcowym etapie, nie jest on właściwie wykorzystywany. Sądy z powodów proceduralnych nie nadążają z terminowym wydawaniem decyzji w sprawie tej formy odbycia kary. System generuje koszty wyższe od zakładanych w umowie. Izba sprawdzi prawidłowość i efektywność wykonywania przez Ministerstwo Sprawiedliwości i Centralny Zarząd Służby Więziennej zadań związanych z wdrożeniem tego systemu.

50. Skontrolowane zostanie także *udzielanie i realizacja przez Urząd Miasta Zielona Góra i miejskie jednostki organizacyjne zamówień publicznych w latach 2008–2012*. Sygnały prasowe wskazują na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, a uzasadnieniem podjęcia kontroli jest znaczna wysokość kwot wydawanych w ramach zamówień publicznych, obciążająca budżet Zielonej Góry. Jednym z przykła-

dów są wydatki miasta na halę widowiskowo-sportową, przekraczające 150 mln zł. Ponadto temat kontroli uwzględnia dwie propozycje sejmowej Komisji Finansów Publicznych.

Podsumowanie

Podczas projektowania zakresu tematycznego i podmiotowego każdej kontroli sektora publicznego Izba będzie przeprowadzała analizę czynników ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w dziedzinie przewidzianej do kontroli oraz ich istotności dla funkcjonowania danego obszaru działalności państwa. W badanych podmiotach nastąpi także ocena funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i – w razie potrzeby – identyfikowanie obszarów zagrożonych występowaniem korupcji i mechanizmów korupcjogennych.

Utrzymana została zasada włączania do planu kontroli sprawdzających wykonanie wniosków pokontrolnych sformułowanych po wybranych kontrolach NIK, zakończonych w ostatnich trzech latach. Dzięki temu NIK ma lepsze narzędzie do oceny swego faktycznego wpływu na usprawnienie kontrolowanych podmiotów publicznych.

Dzięki nowemu sposobowi planowania NIK tak dobrała tematy kontroli do planu na rok 2013, aby w połączeniu z kontrolami ujętymi w planie na 2012 r. mogły one się złożyć na przekrojowy obraz funkcjonowania państwa w niektórych obszarach strategicznych lub ważnych społecznie. Należą do nich na przykład:

1. Bezpieczeństwo energetyczne – w 2012 r. prowadzone były kontrole dotyczące rozwoju gazowej sieci przesyłowej oraz opracowania i realizacji Programu Polskiej Energetyki Jądrowej, a w planie na 2013 r. znalazła się także tematyka funkcjonowania i bezpieczeństwa sieci elektroenergetycznych oraz realizacji inwestycji terminalu LNG w Świnoujściu.

2. Bezpieczeństwo publiczne – w 2012 r. NIK badała między innymi nabór, służbę przygotowawczą i szkolenie nowo przyjętych funkcjonariuszy ABW, CBA, Straży Granicznej i Policji oraz funkcjonowanie systemu powiadamiania ratunkowego. W 2013 r. Izba sprawdzi nadzór nad służbami prowadzącymi czynności operacyjno-rozpoznawcze, wykonywanie przez policję zadań na rzecz bezpieczeństwa w ruchu drogowym oraz przyjrzy się funkcjonowaniu miejskiego monitoringu wizyjnego i jego wpływowi na bezpieczeństwo publiczne.

3. Skuteczność działań administracji samorządowej (badane były m.in. powiązania budżetów jednostek samorządu terytorialnego z budżetem państwa w zakresie dochodów i wydatków. W 2013 r. NIK sprawdzi przykładowo jak gminy radzą sobie z regulowaniem stanu prawnego nieruchomości zajmowanych pod drogi gminne i jak wprowadzają nowy system gospodarowania odpadami komunalnymi.

Interesująco zapowiadają się także kontrole w obszarach **edukacji, pracy i ochrony zdrowia.** Ich kompleksowe zbadanie pozwoli na pokazanie szerszego kontekstu i efektów badań kontrolnych NIK w ujęciu sektorowym oraz dostarczy pogłębionej informacji na temat funkcjonowania tych obszarów na przestrzeni dwóch lat.

oprac. **DANUTA BOLIKOWSKA,**
Departament Strategii NIK

SEMINARYJNE POSIEDZENIE KOLEGIUM NIK

System kontroli zarządczej w Polsce – sukcesy i porażki

W siedzibie Najwyższej Izby Kontroli 5 grudnia 2012 r. odbyło się seminaryjne posiedzenie Kolegium NIK na temat: „System kontroli zarządczej w Polsce – sukcesy i porażki". Posiedzenie zostało zorganizowane przy współudziale Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska oraz Ministerstwa Finansów. Uczestniczyli w nim przedstawiciele organizatorów, a także zaproszeni goście – reprezentanci urzędów centralnych, uczelni, banków oraz dyrektorzy departamentów, delegatur i radcy prezesa NIK.

Materiały z seminaryjnego posiedzenia Kolegium NIK, prezentowane na s. 35-148, są odrębną, niepodlegającą recenzowaniu, częścią niniejszego wydania „Kontroli Państwowej".

Otwarcie posiedzenia

JACEK JEZIERSKI, prezes NIK:

Otwieram seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli. Pragnę wszystkich Państwa serdecznie powitać w imieniu naszej instytucji, jak również w imieniu współorganizatorów tego spotkania: Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, reprezentowanego przez Panią prezes Joannę Mrowicką oraz Ministerstwa Finansów, reprezentowanego przez Pana Mirosława Sekułę, podsekretarza stanu. Witam wszystkich gości: Pana Adama Podgórskiego – wicedyrektora Gabinetu Marszałka Sejmu RP oraz Pana Grzegorza Gołębiowskiego – wicedyrektora Biura Analiz Sejmowych, przedstawicieli Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwa Finansów, Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych, dyrektorów departamentów i radców prezesa NIK, również wszystkie osoby biorące udział w spotkaniu przez system wideokonferencji – dyrektorów i pracowników delegatur NIK.

Kontrolę zarządczą, o której dzisiaj mamy mówić, wprowadzono do systemu prawnego w Polsce ustawą o finansach publicznych i jej kolejną nowelizacją z 2009 r., która weszła w życie na początku 2010 r. Poświęcono jej cały rozdział VI – „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych", zamieszczony w I dziale ustawy – „Zasady finansów publicznych". Ta sama ustawa wprowadziła systematyczną ocenę kontroli zarządczej jako zadanie audytu wewnętrznego, zaś jako jedno z zadań Ministra Finansów – określenie standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz koordynacji tych dwóch zadań. Blisko trzyletni okres funkcjonowania tych przepisów jest dobrym momentem do wymiany doświadczeń instytucji i organizacji biorących udział w dzisiejszym spotkaniu, podczas dyskusji o efektach, jakie przyniosły te rozwiązania oraz do ewentualnych propozycji zmian. Najwyższa Izba Kontroli już od samego początku funkcjonowania tych przepisów przygląda się im i przeprowadziła w 2011 r. badania funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego, a w 2012 r. przedstawiła wyniki audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej. Te kontrole pokazały pewne mankamenty w implementowaniu

tych rozwiązań do codziennej praktyki jednostek finansów publicznych, ale też pokazały, że nie wszystkie z nich są dobrze przyjmowane i dobrze rozumiane. Stąd idea spotkania w takim gronie – praktyków, osób odpowiedzialnych za kreowanie i wdrażanie tych przepisów i przedstawicieli NIK, czyli audytora zewnętrznego. Chcielibyśmy, żeby to dzisiejsze seminarium doprowadziło do lepszego zrozumienia i ewentualnie zarysowania propozycji przyszłych rozwiązań, gdyby się okazało, że one są potrzebne. Liczę na to, że po wystąpieniach referentów dyskusja właśnie w tym kierunku doprowadzi nas do propozycji ewentualnych zmian. Zanim przejdziemy do referatów, bardzo proszę o zabranie głosu Panią Joannę Mrowicką, a następnie Pana Mirosława Sekułę.

JOANNA MROWICKA, prezes Stowarzyszenia IIA Polska:

Stara łacińska paremia mówi, że prawo jest sztuką czynienia tego, co dobre i mądre. Inicjatorom tego spotkania przyświeca dążenie do poprawy jakości zarządzania w sektorze publicznym. Zarówno kontrola zarządcza, o której wspominał Pan prezes, jak i budżet zadaniowy służą właśnie temu celowi. To nowe zarządzanie administracją publiczną, poprawa jego jakości. Mam nadzieję, że w wyniku dzisiejszego spotkania dojdziemy do wniosków, które pozwolą nam pokusić się o rozwiązania prawne *de lege ferenda* i wprowadzić zmiany służące efektywnemu działaniu na wszystkich szczeblach administracji państwowej. System kontroli zarządczej ma swoje sukcesy, ale też i porażki. W tym systemie, Najwyższa Izba Kontroli to istotne ogniowo polskiej państwowości – 94 lata historii. Instytut Audytorów Wewnętrznych – działający na świecie od 72 lat, a w Polsce od lat 10 – to nowy partner systemu zarządzania administracją publiczną. Przyświeca nam jeden cel – dobro Rzeczpospolitej.

Mam nadzieję, że w toku naszego dzisiejszego spotkania, stawiając sobie wyzwania i oceniając sukcesy i porażki kontroli zarządczej, wypracujemy nowe koncepcje i najlepsze rozwiązania dla dobra Obywateli.

MIROSŁAW SEKUŁA, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów:

Szanowni Państwo, cieszę się z tego poszerzonego, wspólnie organizowanego seminaryjnego posiedzenia Kolegium NIK dlatego, że ono nawiązuje do dobrej współpracy pomiędzy NIK a Ministerstwem Finansów, gdy jeszcze nie było Stowarzyszenia Audytorów. Przypomnę, że w czerwcu 2002 r. zostało podpisane porozumienie Najwyższej Izby Kontroli i Ministerstwa Finansów, że będą razem

pracować nad stworzeniem systemu audytu w Polsce. Minęło 10 lat, więc tamte czasy już należy wspominać jako historię. Zmienia się prawie wszystko w naszym państwie i zmienia się również administracja. Przed laty głównym zadaniem administracji było funkcjonować zgodnie z prawem, budować państwo prawa. Ten etap już osiągnęliśmy, teraz kolejnym dążeniem administracji ma być osiąganie celów. Nie można sobie wyobrazić skutecznego osiągania celów bez weryfikowania zarówno drogi dojścia do nich, jak i samego celu – to znaczy, czy został on osiągnięty. Przy takich zadaniach, szeroko rozumianej administracji państwowej, rola kontroli w sposób oczywisty nabiera jeszcze większego znaczenia niż miała wcześniej. Jestem przekonany, że dzisiaj będzie można wskazać nie tylko nowe kierunki, ale również nowe metody zarządzania osiąganiem celów. Zatem – najpierw oceny, a następnie budowanie nowych kierunków w systemie kontroli zarządczej, ale cały czas mając na uwadze, że ma to służyć sprawnemu osiąganiu celów przez administrację państwową i przez całe państwo.

JACEK JEZIERSKI, prezes NIK

Dziękuję Państwu jako współorganizatorom za te słowa. Proszę Pana doktora Józefa Płoskonkę, radcę prezesa NIK, o przedstawienie referatu jak wygląda sama organizacja kontroli zarządczej zarówno z punktu widzenia NIK, jak i jej perspektywy.

Referaty

Kontrola zarządcza w ocenie NIK

Rzetelność i sprawność działań instytucji publicznych

To podstawowe wyzwanie dla administracji publicznej wymaga zasadniczej poprawy jakości procesu programowania oraz podniesienia efektywności operacyjnej i skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych. Ogół działań wspomagających funkcjonowanie instytucji publicznych skupionych jest w systemie kontroli zarządczej, pozwalającej spojrzeć na jednostkę organizacyjną bądź system jednostek w nowy, uporządkowany sposób.

JÓZEF PŁOSKONKA

Wstęp

Preambuła do Konstytucji RP definiuje bardzo istotny cel związany z koniecznością poprawy funkcjonowania sektora publicznego w Polsce. Jest nim zapewnienie w działaniu instytucji publicznych rzetelności i sprawności[1]. Istotnym obszarem sprawności instytucjonalnej jest skuteczność administracji publicznej, rozumiana jako zdolność do świadczenia wysokiej

[1] Preambuła do Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. (DzU z 1997 r., nr 483, poz. 78).

jakości usług dla obywateli i przedsiębiorców oraz wdrażania przejrzystej i racjonalnej polityki. W Polsce, tak jak i na całym świecie, społeczeństwa domagają się, aby rządy robiły więcej, a równocześnie zmniejszały wydatki. Ponadto żądają zwiększenia przejrzystości oraz szerszego współudziału w procesie kształtowania celów. Wielu ekonomistów uważa również, że niska jakość administracji publicznej stanowi znaczącą przeszkodę w rozwoju przedsiębiorczości, prowadzeniu inwestycji oraz wdrażaniu innowacji.

Jak wynika zarówno z ocen dokonanych na podstawie działań kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli, jak i opinii ekspertów, podjęte w Polsce działania na rzecz poprawy funkcjonowania sektora publicznego nie są skuteczne. Można tu przypomnieć diagnozę prof. Michała Kuleszy, przedstawioną w kwietniu 2005 r. na posiedzeniu seminaryjnym Kolegium NIK pt. „Dobra administracja". Według tego autora[2] „W sferze zarządzania publicznego nie udało się, mimo piętnastu już lat niepodległości, uzyskać w Polsce zmian jakościowych na tyle istotnych, by można było mówić o przełomie. […]. Żyjemy w państwie mitręgi administracyjnej i ogólnej niemożności".

Również w istniejących dokumentach strategicznych rządu diagnoza kondycji polskiej administracji jest bardzo ostra. Jak zapisano w raporcie „Polska 2030. Wyzwania rozwojowe"[3]: „Polskie instytucje publiczne, a zwłaszcza administracja, pozbawione są dynamizmu, kreatywności i zdolności reformowania się. Brakuje im mechanizmów, które motywują pracowników do zwiększania efektywności i do rozwiązań umożliwiających poszczególnym jednostkom rozliczanie zadaniowe. Dylemat, przed którym stoi polska administracja, to albo poddanie się rosnącej biurokratycznej inercji, okazjonalnie ograniczanej spontanicznymi działaniami naprawczymi, albo dokonanie systemowej diagnozy i podjęcie reformy mechanizmów jej funkcjonowania".

Tutaj chciałbym poddać dyskusji problem sprawności administracji, bazując na rezultatach badań kontrolnych NIK oraz opiniach ekspertów, dotyczących stanu wdrażania do polskiej administracji publicznej koncepcji kontroli zarządczej jako narzędzia wspomagającego zarządzanie publiczne.

W nauce administracji publicznej można wyróżnić trzy ujęcia: polityczne, prawnicze oraz menadżerskie[4]. Każde z nich kładzie nacisk na inne wartości, pozwalając na różnorodność spojrzeń na funkcjonujące w administracji rozwiązania proceduralne i strukturalne. Nasza dyskusja będzie dotyczyła podejścia menadżerskiego, eksponującego znaczenie zarówno efektywno-

[2] M. Kulesza: *Współczesne dylematy zarządzania publicznego w Polsce*, „Kontrola Państwowa", nr specjalny 1/2005, s. 54.

[3] Raport *Polska 2030. Wyzwania rozwojowe*, KPRM, lipiec 2009, s.299.

[4] J. Supernat: *Administracja publiczna w świetle koncepcji New Public Management* [w:] *Administracja publiczna. Studia krajowe i międzynarodowe*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Administracji Publicznej w Białymstoku, nr 2/2003, s. 28-46.

ści działań, jak i skuteczności w osiąganiu zaplanowanych rezultatów[5].

Skuteczne i efektywne osiąganie zaplanowanych rezultatów stanowi ważne wyzwanie dla każdej władzy publicznej[6]. Dlatego też stosuje się – i ciągle udoskonala – różnorakie narzędzia wspomagające procesy zarządzania publicznego. Metoda zarządzania, pozwalająca na osiąganie oczekiwanych przez społeczeństwo rezultatów, znana jest szeroko pod nazwą „zarządzania zorientowanego na osiąganie rezultatów" (ang. *result based management*)[7]. Polega na stosowaniu do wykonywania administracji wspomagających technik zarządczych, które używają wiarygodnej informacji o dokonaniach i ich kosztach do dalszego zwiększania skuteczności dokonań w sektorze publicznym oraz do poprawy ich efektywności.

Zarządzanie publiczne zorientowane na efektywne i skuteczne osiąganie zaplanowanych rezultatów wymaga:

- właściwego programowania, czyli pełnej jasności do celów, jakie władza publiczna chce osiągnąć w społeczeństwie oraz sposobu dojścia do nich (projektowanie łańcucha logicznego na podstawie przyjętego „modelu zmiany"), z uwzględnieniem możliwości finansowych państwa;
- efektywnego i skutecznego działania w dążeniu do uzyskania zaplanowanych rezultatów krótkookresowych oraz średnio- i długookresowych, pomimo występowania potencjalnych zagrożeń zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych (naruszeń przepisów prawa oraz procedur wewnętrznych czy też działań niezgodnych z tzw. zasadami należytego zarządzania finansami[8]);
- stałego monitorowania stopnia osiągania zaplanowanych rezultatów.

Fundamenty ideowe tego podejścia tkwią w koncepcji tak zwanego nowego zarządzania publicznego (ang. *new public management*), rozwijanej od początku lat osiemdziesiątych XX wieku, zwłaszcza w krajach anglosaskich i podkreślającej swój menadżerski rodowód. W podejściu bardziej partycypacyjnym koncepcja ta została rozwinięta w model *public governance*[9]. Oba podejścia budują narzędzia

---

[5] W teorii zarządzania efektywność oznacza taką równowagę pomiędzy wszystkimi czynnikami produkcji, która da najlepszy rezultat (produkt, wynik) przy możliwie najmniejszym wysiłku (koszcie), natomiast skuteczność to stopień, w jakim zaplanowane działania są realizowane, a planowane rezultaty osiągnięte. Synonimami tych pojęć jest sprawność. W ustawie o finansach publicznych z 27.08.2009 r. (DzU z 2009 r., nr 1240, poz.157), do opisu atrybutów działań stosuje się konsekwentnie pojęcia efektywności i skuteczności (patrz art. 47, art. 68 ust. 2 pkt 2 i 6, art. 69 ust. 1, art. 134 pkt 1, art. 174 pkt 2, art. 175 ust. 1 pkt 4, art. 272 ust. 2).

[6] A. Schick: *Państwo sprawne. Rozmyślania nad koncepcją, która nie doczekała się jeszcze realizacji, choć jej czas już nadszedł,* „Służba Cywilna" nr 8 (2004 r.) s. 11-56.

[7] *Results based management in the development co-operation agencies: a review of experience*, Background report, OECD, 2001 oraz J. Płoskonka: *Zarządzanie przez rezultaty jako metoda wykonywania zadań publicznych*, „Służba Cywilna" nr 12/2005, s. 7-34.

[8] Zasady należytego zarządzania finansami w polskiej normie prawnej zapisane są w art. 44 ust. 3 ustawy o finansach publicznych (DzU z 2009 r., nr 1240, poz. 157).

[9] H. Izdebski: *Nowe kierunki zarządzania publicznego a współczesne kierunki myśli politycznoprawnej* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i Europie*, red. nauk. A. Bosiacki, H. Izdebski i in., Liber, Warszawa 2010, s. 20.

pozwalające mierzyć sprawność administracji w kategorii należytego wykorzystania środków publicznych do osiągnięcia zaprogramowanych wcześniej celów.

Zasadniczym problemem w zarządzaniu zorientowanym na osiąganie zaplanowanych rezultatów jest spostrzeżenie, że poszczególne poziomy rezultatów tworzą drzewo systemowe. Na najwyższym poziomie rezultatów osiągany jest znaczący wpływ na sytuację społeczno-ekonomiczną określonej grupy obywateli albo akceptowane przez społeczeństwo wypełnienie określonego elementu „dobra wspólnego". Te długookresowe rezultaty są kojarzone z rządem jako całością, a więc dotyczą rezultatów uzyskiwanych przez cały system administracji publicznej. Na niższych poziomach drzewa systemowego można mówić o cząstkowych strategicznych dokonaniach, kojarzonych z rezultatami uzyskanymi przez część systemu administracji (np. system grupujący wszystkie jednostki w dziale danego ministra właściwego[10]). Na jeszcze niższym poziomie (poziom jednostek sektora finansów publicznych) można mówić o konkretnych rezultatach operacyjnych. Również wewnątrz jednostek można wyróżnić poszczególne działania oraz ich rezultaty.

Każdy poziom da się opisać określonym globalnym wskaźnikiem mierzącym uzyskany rezultat, ale z drugiej strony, na rezultat ten składa się wielość osiągniętych rezultatów z niższych poziomów. W tym miejscu logika przyczynowo-skutkowa jest nieubłagana – albo łańcuch rezultatów niższego poziomu jest związany tą logiką z rezultatem wyższego poziomu i wtedy możemy mówić (używając socjologicznego języka prof. Jadwigi Staniszkis[11]) o „... silnym mechanizmie samoorganizacji, posiadającym zdolność do przechodzenia do równowagi na wyższym poziomie koncentracji energii", albo cała praca na nic, ponieważ – jak dosadnie pisze prof. J. Staniszkis – „powiązania pomiędzy pasmami są prostackie i zanikające".

Istota koncepcji kontroli zarządczej

Wszystkie działania wspomagające zarządzanie, zorientowane na osiągnięcie zaplanowanych rezultatów, skupione są w systemie, który nosi ogólną nazwę systemu kontroli wewnętrznej (ang. *internal control*). W polskim ustawodawstwie system ten nosi nazwę systemu kontroli zarządczej[12], a w ustawodawstwie unijnym – systemu zarzadzania i kontroli[13] (ang. *management*

[10] Jednostki w dziale są to wszystkie jednostki sektora finansów publicznych podległe ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej lub przez niego nadzorowane oraz jednostki obsługujące organy podległe ministrowi lub przez niego nadzorowane (art. 2 pkt 7 ustawy o finansach publicznych z 27.08.2009 r. (DzU z 2009 r., nr 1240, poz.157).

[11] J. Staniszkis: *O władzy i bezsilności*, Wydawnictwo Literackie, Kraków 2006, s. 207.

[12] Art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych z 27.08.2009 r. oraz standardy kontroli zarządczej nadane przez Ministra Finansów (komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzUrzMF z 2009 r., nr 84, poz.15).

[13] Art. 58 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006, ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności DzUrzWE, OJL 210, 31.07.2006.)

and control system). Koncepcja „kontroli zarządczej" (będąca kontynuacją i rozszerzeniem koncepcji „kontroli finansowej") nie do końca była rozumiana zgodnie z rzeczywistą intencją reformatorów, zwłaszcza w pierwszym okresie jej wdrażania[14]. Wynikało to w większości wypadków z tego, że pojęcie „kontrola" bardziej kojarzyło się z określoną czynnością (badaniem stanu faktycznego i porównaniem go ze stanem oczekiwanym (wyznacznikiem) niż z określonym narzędziem wspomagającym zarządzanie (kontrola w znaczeniu „panowania nad sytuacją"). W opracowaniu przygotowanym przez Ministerstwo Finansów, prezentującym syntetycznie istotę kontroli zarządczej[15], koncepcję kontroli zarządczej przedstawia się jako „sposób spojrzenia na organizację, który ma ułatwić zarządzanie nią w uporządkowany sposób". Mówiąc inaczej, system kontroli zarządczej to zbiór wszystkich działań ukierunkowanych na zgodne z prawem, skuteczne i efektywne osiągnięcie zaplanowanych rezultatów. Kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać wyłącznie do czynności wykonywanych przez pracowników komórek kontroli. Jest to system bardziej złożony, którego elementy mają za zadanie sprawić, aby organizacja osiągnęła cele przed nią postawione. Osiągnięcie celów kontroli zarządczej oznacza, że – odpowiednio – w jednostkach sektora finansów publicznych, w działach administracji rządowej oraz w jednostkach samorządu terytorialnego, osiągane są zaplanowane rezultaty oraz zadania są wykonywane w sposób wydajny i efektywny, zgodnie z obowiązującymi regulacjami, a sprawozdania odpowiadają rzeczywistości.

Warto przy tej okazji zwrócić uwagę na występujące często nieporozumienie, polegające na utożsamianiu technik wspomagających wykonywanie administracji (czy jak kto woli – wspomagających zarządzanie publiczne) z procesem podejmowania decyzji. Istota zagadnienia tkwi w słowie „wspomaganie". W utrwalonej w Polsce kulturze prawnoadministracyjnej stosuje się pojęcie „kierownictwa" rozumiane jako „kompetencja organu kierującego do używania wszelkich środków, w celu oddziaływania na postępowanie organów kierowanych"[16]. Natomiast wdrożenie do prawa finansów publicznych – bliższych kulturze anglosaskiej – koncepcji wspomagających zarządzanie, wprowadziło do wykonywania administracji – w ujęciu menadżerskim – koncepcję „kontroli zarządczej", nastawioną na konieczność osiągnięcia zaplanowanych rezultatów, zostawiając kierownikowi obowiązek decydowania o tym, jakie konkretne mechanizmy kontroli zarządczej oraz inne działania należy wdrożyć aby zgodnie z prawem, skutecznie i efektywnie osiągnąć określony rezultat końcowy. Działania w ramach systemu kontroli zarządczej powinny być zawsze

[14] Interesujące podejście do tego zagadnienia przedstawił A. Szpor [w:] *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa" nr 5/2011, s. 8-28.

[15] *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, wersja 1.0, Ministerstwo Finansów, Warszawa, luty 2012 r.

[16] B. Szmulik, S. Serafin, K. Miaskowska: *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2007, s. 21.

dostosowane do specyficznych potrzeb – odpowiednio – jednostki, działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego. Ustanowione mechanizmy kontroli powinny stanowić odpowiedź na konkretne, zidentyfikowane ryzyka, a koszty ich wdrożenia i stosowania nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści.

Zarówno w ramach koncepcji „kierownictwa", jak i „kontroli zarządczej" decydent może ustalić wielość potencjalnych działań bądź mechanizmów wspomagających zarządzanie. Istota różnicy w tych pojęciach tkwi w podejściu do nich, koncepcja „kierownictwa" skupiona jest bardziej na kierowniku jednostki i jego obowiązkach, a koncepcja „kontroli zarządczej" na przeszkodach we właściwym osiągnięciu zaplanowanego rezultatu końcowego, stosuje przy tym nowy w administracji obowiązek zarządzania ryzykiem.

Generalnie przyjmuje się, że zarządzanie ryzykiem to proces identyfikacji, oceny oraz zarządzania potencjalnymi zdarzeniami lub sytuacjami, które mogą zaburzyć osiąganie zaplanowanego rezultatu. Zarządzanie ryzykiem jest procesem zachodzącym w całej jednostce, realizowanym na każdym jej szczeblu i stanowi istotną część działań w ramach systemu kontroli zarządczej. Działania te, to ustanowione mechanizmy kontroli (zwykle są to kontrole zapobiegające, wykrywające oraz samokontrola)[17]. Obowiązków i działań z katalogu kontroli zarządczej nie można przydzielić lub ograniczyć do jednej komórki organizacyjnej, rodzą one określone obowiązki dla każdego pracownika. Ale są to tylko narzędzia bądź mechanizmy wspomagające procesy wykonywania administracji (lub jak kto woli – zarzadzania publicznego) opisywane w ujęciu menadżerskim.

Jestem głęboko przekonany, że w następnych okresach powstaną i zostaną wdrożone nowe narzędzia lub mechanizmy, ale zawsze w celu wspomagania działań osoby pełniącej funkcję organu władzy publicznej bądź kierownika jednostki podległej lub nadzorowanej przez taką osobę. Natomiast istota działań władzy publicznej, polegająca na efektywnym osiąganiu w społeczeństwie – zgodnie z zasadą legalizmu – zaplanowanych wcześniej rezultatów, pozostanie bez zmian. Co najwyżej, zmienią się akcenty bądź używane słownictwo, natomiast koncepcja realizacji dobra wspólnego będzie tkwiła u podstaw działania tak długo, jak długo realizowana będzie współczesna koncepcja państwa.

Rezultaty kontroli NIK

Najwyższa Izba Kontroli – w związku z wprowadzeniem do wspomagania zarządzania publicznego w Polsce koncepcji kontroli zarządczej – przeprowadziła w ostatnim czasie dwie kontrole koordynowane, których celem była ocena stanu wdrożenia zmian systemowych służących sprawnemu i efektywnemu zarządzaniu w sferze publicznej. Pierwsza kontrola, obejmująca realizację zadań w 2010 r., dotyczyła funkcjonowania kontroli zarząd-

[17] J. Płoskonka: *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa" nr 2/2006, s. 3-28.

czej w 20 jednostkach samorządu terytorialnego (gminach) z 5 województw[18]. Drugą kontrolę przeprowadzono w 15 jednostkach administracji rządowej, w tym w 7 ministerstwach, 7 urzędach wojewódzkich oraz Komendzie Głównej Policji[19]. Okres objęty kontrolą to lata 2010 oraz 2011 (do 30 września). Istotnym rezultatem tych kontroli była ogólna ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w wybranych podmiotach.

Jak stwierdzili kontrolerzy NIK podczas badań w jednostkach samorządu terytorialnego, wykonywanie działań z zakresu kontroli zarządczej nie służyło, jak dotąd, kierownikom jednostek samorządu terytorialnego do systemowego wzmacniania zdolności podległych im instytucji w sprawnej i efektywnej realizacji zadań publicznych. Ocenę tę zbudowano na analizie stwierdzonych nieprawidłowości, odnoszących się zarówno do zgodności ustanowionych systemów ze standardami kontroli zarządczej, jak i do ich skuteczności. Skuteczność badano analizując rezultaty uzyskane w procesie zamówień publicznych. Badania te wykazały, że aż w 16 spośród 20 urzędów ustanowione mechanizmy kontroli zarządczej nie chroniły działań urzędu przed ryzykiem związanym z postępowaniami w sferze zamówień publicznych. W trakcie kontroli 101 postępowań o udzielenie zamówienia publicznego, o wartości zawartych umów 89 600 tys. zł, ujawniono nieprawidłowości w stosowaniu Prawa zamówień publicznych, które dotyczyły umów zawartych na łączną kwotę 20 900 tys. zł. Zatem poziom nieprawidłowości wyniósł 23,3%, co jest wartością bardzo wysoką i wskazuje, że skuteczność systemów kontroli zarządczej w badanych gminach jest bardzo niska.

Jak dowiodła kontrola, wkład audytorów wewnętrznych w systemowe wspieranie kierownika jednostki (wójta, burmistrza, prezydenta) w osiąganiu zaplanowanych rezultatów, przez ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze, był nieznaczny. Wskazywano zwłaszcza na budzące merytoryczną wątpliwość wyniki przeprowadzanych przez nich analiz ryzyka. Zbadano też przedmiot zadań audytowych. Przeważały tu sprawy finansowe, a efektem działań audytu były rekomendacje, które miały na celu głównie usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości i tylko częściowo odnosiły się do usprawnienia lub wdrożenia systemu kontroli zarządczej; czynności doradcze związane z wdrożeniem audytorzy wewnętrzni podjęli tylko w czterech urzędach.

Również ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej na szczeblu centralnym i wojewódzkim sformułowana została w Informacji o wynikach kontroli nadzwyczaj ostro[20]. Stwierdzono, że: „Na obecnym etapie organizacji i wykonywania poszczególnych działań w ramach systemu kontroli zarządczej nie zostały spełnione założe-

[18] Informacja o wynikach kontroli *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, NIK, wrzesień 2011 r.
[19] Informacja o wynikach kontroli *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, NIK, Warszawa, lipiec 2012 r.
[20] Jw., s. 8.

nia i oczekiwania co do poprawy jakości i skuteczności zarządzania w jednostkach administracji publicznej. Stworzony system kontroli zarządczej koncentrował się głównie na formalnych aspektach, a generowane w tym systemie informacje nie były wykorzystywane do bieżącego zarządzania. Rozbudowane wymogi składania corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek oraz obszerne dokumentowanie samooceny prowadziło do zbiurokratyzowania całego procesu i w efekcie często do osłabienia jego skuteczności".

Najwyższa Izba Kontroli uznała, że wprowadzone w wielu jednostkach w ramach systemu kontroli zarządczej działania mające wspomagać zarządzanie koncentrowały się na formalnych aspektach, a uzyskiwane informacje nie były wykorzystywane do bieżącego zarządzania. Ustalono, że organizacja i działalność audytu wewnętrznego była zgodna z przepisami prawa, a przyjęte rozwiązania gwarantowały mu niezależność. Jednak zakres i wyniki realizowanych zadań nie zapewniły wystarczającego źródła informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Również komitety audytu nie przyczyniły się do wzrostu znaczenia audytu wewnętrznego w działach administracji rządowej. Stwierdzono natomiast zaangażowanie audytorów wewnętrznych w prace związane z obsługą organizacyjną i administracyjną tych komitetów, co skutkowało zmniejszeniem liczby wykonanych zadań audytowych.

Ustalono, że w 6 jednostkach (czyli w 40% skontrolowanych) system kontroli zarządczej nie został w pełni dostosowany do właściwego zarządzania ryzykiem, określonego w art. 68 ust. 2 pkt 7 ustawy o finansach publicznych. Zarządzanie ryzykiem jest nowym wymogiem w systemie kontroli zarządczej. Należy jednak zaakcentować, że punktem wyjścia do zarządzania ryzykiem jest wyznaczenie misji oraz właściwe ustalenie hierarchii celów i zadań, w realizacji których uczestniczy jednostka lub minister właściwy do spraw określonego działu administracji rządowej. Bez precyzyjnego określenia celów i zadań dla jednostki lub działu administracji rządowej – cała dalsza praca, w tym identyfikacja i analiza ryzyka oraz projektowanie działań, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu, nie ma najmniejszego sensu. Ryzyko charakteryzuje bowiem skutki możliwych zdarzeń bądź sytuacji, które stanowią zagrożenie dla osiągnięcia określonego, zaplanowanego rezultatu[21].

Wnioski, jakie zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, wynikają z ocen przedstawionych powyżej, są jednoznaczne. Otóż, należałoby dążyć do uproszczenia przyjętych rozwiązań, a rzeczywistą ocenę skuteczności systemu przeprowadzać na podstawie porównania zaplanowanych w jednostce celów z celami osiągniętymi oraz zaplanowanej jakości rezultatów z jakością osiągniętą.

[21] J. Płoskonka: *Zastosowanie koncepcji ryzyka w procesach kontrolnych*, „Przegląd Metodyczny" nr 3/2011, s. 25-39, NIK, Warszawa, listopad 2011 r.

Programowanie operacyjne

Jednym z istotnych, planowanych na każdym poziomie administracji zadań – zarówno dla jednostki organizacyjnej, jak i dla działu administracji rządowej oraz państwa jako całości – jest właściwe ustalenie merytorycznych celów na poszczególnych poziomach struktury państwa. Proces ten można nazwać ogólnie procesem programowania.

Programowanie, czyli budowanie struktury celów oraz oczekiwanych rezultatów opierając się na przyjętych założeniach o mechanizmach przyczynowo-skutkowych pomiędzy tym, co należy zrobić a tym, jaką zmianę chcemy osiągnąć, jest procesem leżącym u podstaw oceny rzetelności i sprawności działań państwa. Umiejętnie i właściwie przeprowadzone, jest narzędziem niezbędnym do późniejszego osiągania oczekiwanych rezultatów. Pozwala myśleć o problemach społeczeństwa i państwa w kategoriach długookresowych, zapewnia integrację wymiaru administracyjnego, społeczno-gospodarczego i terytorialnego, a co najważniejsze, buduje łańcuch przyczynowo-skutkowy umożliwiający zarówno koordynowanie działań poszczególnych instytucji publicznych, jak i programowanie operacyjne. Proces programowania składa się z ustalania strategicznych celów rozwojowych, uwzględniających dynamikę zmian społecznych i ekonomicznych, oraz przekładania ich na zadania publiczne i działania, które służą do osiągnięcia celów tych zadań.

Działania przeprowadzane są w ramach trzech wzajemnie uzupełniających się aktywności: wykonywania administracji; rządowych programów wieloletnich; programów operacyjnych współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej.

Jak już nadmieniłem wcześniej, zarówno cele, jak i zadania oraz osiągane rezultaty mają swoją strukturę. W przypadku łańcucha celów struktura ta jest znacznie rozbudowana. Generalnie można ją podzielić na dwa zasadnicze poziomy:

- poziom programowania rozwoju (strategiczny, związany z długo-, średnio- i krótkookresową polityką rozwoju);
- poziom programowania operacyjnego, służący do zaplanowania działań, które w sposób optymalny będą wpływać na osiągnięcie celów zadań publicznych.

Obowiązek planowania na każdym z tych poziomów (a na każdym z nich dla przyjętej struktury wewnętrznej) ma swoją podstawę prawną; obowiązek programowania strategicznego, służącego realizacji polityki rozwoju, wynika z przepisów ustawy z 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju[22]. Zgodnie z tą ustawą, politykę rozwoju prowadzi się na podstawie strategii rozwoju: długookresowej (obejmującej okres co najmniej 15 lat), średniookresowej (okres od 4 do 10 lat) oraz innych. W ramach tych innych strategii rozwoju zaproponowano opracowanie dziewięciu tak zwanych strategii zintegrowanych, mających stanowić podstawowy instrument realizacji strategii średniookresowej.

[22] DzU z 2009 r., nr 84, poz. 712 ze zm.

Za ten obszar programowania, w tym za zgodność wewnętrzną pomiędzy strategami oraz programami operacyjnymi współfinansowanymi ze środków UE, odpowiedzialny jest minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego. Zgodnie z diagnozą przedstawioną przez rząd w 2009 r. w dokumencie pt. „Założenia systemu zarządzania rozwojem Polski"[23], podsystem programowania strategicznego „dopiero w ciągu kilku ostatnich lat zaczął ewoluować i dostosowywać się do potrzeb wynikających zarówno z uwarunkowań wewnętrznych, jak i zewnętrznych rozwoju kraju". Jak wynika z diagnozy przedstawionej w tym dokumencie, system programowania w miarę sprawnie funkcjonował jedynie w części dotyczącej programowania działań w ramach programów operacyjnych współfinansowanych ze środków unijnych.

Warto odnotować, że istnieją też inne uregulowania prawne określające rodzaje dokumentów strategicznych wymaganych w poszczególnych obszarach czy sektorach (przykładowo: „Polityka ekologiczna państwa", „Strategia bezpieczeństwa narodowego", „Polityka energetyczna państwa", „Rządowa polityka konsumencka" itp.).

Z drugiej strony, w ustawie o finansach publicznych ustalono obowiązek – dla ministrów kierujących poszczególnymi działami administracji rządowej – realizacji procesów planowania działalności w dziale na rok następny[24], w tym możliwość zobowiązania kierownika jednostki w dziale do sporządzania planu działalności na rok następny dla tej jednostki. Ponadto, na dysponentów części budżetowych (a więc na ministrów kierujących poszczególnymi działami, na niektórych kierowników urzędów centralnych, wojewodów i innych dysponentów części budżetowych) nałożono obowiązek planowania wydatków i rozchodów znajdujących pokrycie w dostępnych środkach publicznych w procesie ustalania budżetu państwa, w ramach struktury tak zwanego układu zadaniowego budżetu państwa[25]. Zgodnie z notą budżetową, dysponenci opracowują projekty swoich części budżetowych w układzie zadaniowym.

Układ zadaniowy budżetu powinien zapewniać spójność planowania strategicznego z podejmowanymi działaniami operacyjnymi, jest więc narzędziem umożliwiającym powiązanie celów rozwojowych, określonych w średniookresowej strategii rozwoju, innych strategiach oraz programach rządowych, z wydatkami planowanymi na ich realizację na poziomie operacyjnym.

Generalnie należałoby przyjąć, że proces ustalania budżetu powinien służyć racjonalizacji celów i polityki rządu, jako instrument

[23] *Założenia systemu zarządzania rozwojem Polski*, dokument przygotowany przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego we współpracy z Kancelarią PRM i zespołem doradców strategicznych Prezesa Rady Ministrów, przyjęty na posiedzeniu Rady Ministrów 27.04.2009 r.

[24] Art. 70 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (w skrócie: ufp).

[25] Definicja układu zadaniowego – art. 2 pkt 3 ufp, budżet państwa w układzie zadaniowym – art. 142 pkt 10 ufp, skonsolidowany plan wydatków w układzie zadaniowym – art. 142 pkt 11 ufp, programy wieloletnie w układzie zadaniowym – art. 122 ust. 1 pkt 4 ufp, plany finansowe w układzie zadaniowym dla agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, dysponentów państwowych funduszy celowych, wybranych państwowych osób prawnych – art. 32 ufp.

do określenia najbardziej efektywnych wydatków (na konkretne działania) w istniejącym – będącym rezultatem programowania rozwoju – zbiorze celów. Dlatego też przyjęte w części zadaniowej budżetu państwa cele zadań budżetowych muszą być zgodne ze wszystkimi celami strategicznymi zapisanymi w dokumentach rządowych o charakterze strategicznym, w tym zwłaszcza w średniookresowej strategii rozwoju.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, hierarchiczna struktura układu zadaniowego składa się z funkcji państwa (oznaczających poszczególne obszary działań państwa), zadań budżetowych (ujmujących wydatki według celów), podzadań budżetowych (grupujących działania umożliwiające realizację celu zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione) oraz działań. Rezultatem procesu planowania na każdym ze zdefiniowanych powyżej poziomów struktury zadań publicznych wynikających z układu zadaniowego budżetu państwa, jest:

- nazwanie obszaru przedmiotowego zadania publicznego,
- określenie celu do osiągnięcia,
- zdefiniowanie miernika pozwalającego na pomiar dokonań w osiąganiu przyjętego celu, wraz z określeniem wartości docelowej miernika.

Formalny nadzór nad całością spraw związanych z programowaniem w ramach układu zadaniowego budżetu państwa sprawuje Minister Finansów. Ponadto – zgodnie z art. 103 ustawy o finansach publicznych, Minister Finansów przygotowuje wieloletni plan finansowy państwa, obejmujący jedynie wydatki budżetu państwa. Jest on sporządzany na okres czterech lat i aktualizowany corocznie przez Radę Ministrów, w układzie obejmującym funkcje państwa wraz z celami i miernikami stopnia wykonania danej funkcji, uwzględnia zarówno cele średniookresowe strategii rozwoju kraju, o której mowa w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, jak i kierunki polityki społeczno-gospodarczej Rady Ministrów[26].

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła badania kontrolne zarówno programowania strategicznego[27], jak i wdrażania koncepcji układu zadaniowego budżetu państwa[28]. Jak już wielokrotnie podkreślono, system kontroli zarządczej jest narzędziem wspomagającym procesy programowania, a właściwie skonstruowany umożliwia umiejętne zaplanowanie struktury celów, zadań i oczekiwanych rezultatów. Dlatego też analiza rezultatów programowania na poziomie jednostek organizacyjnych, działów administracji oraz państwa pozwoli ocenić

[26] Dokument ten został przyjęty po raz pierwszy uchwałą nr 119 Rady Ministrów z 3.08.2010 r. w sprawie *Wieloletniego planu finansowego państwa 2010–2013*. Został on zaktualizowany uchwałą nr 36 Rady Ministrów z 5.04.2011 r. w sprawie aktualizacji *Wieloletniego planu finansowego państwa na lata 2011–2014* (MP nr 29, poz. 324).

[27] Kontrola rozpoznawcza (nr P/09/180) przeprowadzona przez Delegaturę NIK w Warszawie, dotycząca programowania i planowania inwestycji finansowanych z budżetu państwa. Obecnie Delegatura NIK w Warszawie prowadzi kontrolę *Przygotowanie dokumentów strategicznych perspektywy 2014–2020* (nr P/12/181).

[28] Informacja o wynikach kontroli *Wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, monitorowania i sprawozdawczości*, nr P/11/001, NIK, maj 2012 r.

skuteczność systemów kontroli zarządczej, wspomagających działania władz publicznych w procesach programowania.

Programowanie strategiczne

W dziedzinie programowania strategicznego NIK oceniła pozytywnie działania Ministra Rozwoju Regionalnego (MRR) związane z opracowaniem analiz stanu programowania polityki rozwoju w Polsce oraz podejmowane próby uporządkowania dokumentów strategicznych[29]. Niemniej jednak w toku badań kontrolnych ujawnione zostały dysfunkcje w samym systemie programowania strategicznego oraz brak lub nieaktualność podstawowych dokumentów strategicznych.

Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę, że żadne przepisy prawa nie przewidują możliwości wyegzekwowania przez MRR obowiązku przedkładania przez inne resorty dokumentów podlegających opiniowaniu. Mimo że Minister Rozwoju Regionalnego odpowiada za koordynację realizacji strategii rozwoju (zgodnie z art. 14 ust. 2 i art. 19 ust. 1 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju), nie ma jednak prawnych możliwości weryfikacji ich formy i treści. Nie ma też uprawnień do bieżącego monitorowania realizacji celów ujętych w dokumentach o charakterze strategicznym. NIK uznała również, że proces uporządkowania i ograniczania liczby dokumentów strategicznych[30] prowadzony jest zbyt opieszale, a terminy opracowania poszczególnych strategii systematycznie przesuwano.

Ponadto NIK zasygnalizowała rzecz bardzo istotną – że dla prawidłowej realizacji polityki rozwoju istotne jest, by przyjmowane dokumenty strategiczne stanowiły jednolity, spójny oraz zhierarchizowany system. Tymczasem już analizy przeprowadzone przez Ministra Rozwoju Regionalnego, dotyczące stanu programowania polityki rozwoju, wskazują na liczne mankamenty i dysfunkcje występujące w tym obszarze[31], takie jak zbyt duża liczba nadal obowiązujących dokumentów strategicznych, brak powiązań pomiędzy nimi, a także występujący w większości dokumentów brak czytelnych ram finansowych.

Pomimo iż od zakończenia omawianej powyżej kontroli minął już prawie rok, nie ukończono prac zmierzających do uporządkowania i ograniczania liczby dokumentów strategicznych. Stan na listopad 2012 r. jest następujący:

- w przygotowaniu jest dokument „Polska 2030. Trzecia fala nowoczesności";
- Rada Ministrów przyjęła „Strategię rozwoju kraju 2020"[32] jako główną w średnim horyzoncie czasowym, wskazującą strategiczne zadania państwa, których podjęcie w perspektywie najbliższych lat jest niezbędne, by wzmocnić procesy rozwojowe,

[29] Wystąpienie pokontrolne do Elżbiety Bieńkowskiej – Minister Rozwoju Regionalnego, z listopada 2011 r., po kontroli programowania i planowania inwestycji finansowanych z budżetu państwa.

[30] Koncepcja ograniczenia dokumentów strategicznych sformułowana została w przyjętym 24.11.2009 r. (reasumpcja 10.03.2010 r.) przez Radę Ministrów *Planie uporządkowania strategii rozwoju*.

[31] *Założenia systemu*…,op.cit., s. 6-10.

[32] *Strategia rozwoju kraju 2020. Aktywne społeczeństwo, konkurencyjna gospodarka, sprawne państwo* – została przyjęta przez Radę Ministrów 25.09.2012 r.

wraz z szacunkowymi wielkościami potrzebnych środków finansowych; strategia ta stanowi podstawę dziewięciu tak zwanych strategii zintegrowanych;
• trwają prace nad „strategiami zintegrowanymi" (Rada Ministrów przyjęła jedną z nich[33], pozostałe są w sferze bardziej lub mniej zaawansowanych koncepcji).

Ponadto MRR dokonała wstępnej analizy założeń poszczególnych „strategii zintegrowanych" pod kątem uwzględnienia w nich wymiaru terytorialnego. Przeprowadzono również, przy udziale ekspertów zewnętrznych, kontrolę krzyżową założeń bądź projektów strategii zintegrowanych w zakresie obszarów zbieżności (spójności) oraz niezgodności (sprzeczności) między poszczególnymi strategiami. Kontrola ta miała doprowadzić do zdiagnozowania ewentualnych obszarów czy zagadnień, które nie zostały ujęte w żadnej ze strategii lub ujęto je częściowo. Istotnym elementem tej analizy było przeprowadzenie przeglądu przewidywanych w tych strategiach instrumentów realizacyjnych (prawnych, finansowych, instytucjonalnych, programowych, innych) oraz wskaźników realizacyjnych tak, by wzajemnie były spójne[34].

Jak wynika z przeprowadzonych przez ekspertów zewnętrznych analiz, w poszczególnych projektach dokumentów stwierdzono znaczny stopień korelacji pomiędzy przyjętymi celami (celem ogólnym i celami szczegółowymi) i wynikającymi z nich kierunkami interwencji (działaniami). Nieco gorzej wygląda – zdaniem ekspertów zewnętrznych – związek logiczny układu celów i kierunków interwencji ze zidentyfikowanymi i opisanymi w części diagnostycznej problemami i wyzwaniami. Zidentyfikowane niezgodności pomiędzy poszczególnymi strategiami wynikają głównie ze zjawiska nakładania się podobnych działań zaplanowanych w różnych strategiach. Dotyczy to zwłaszcza takich istotnych obszarów, jak bezpieczeństwo, energetyka, ochrona środowiska oraz ochrona zdrowia. Ustalono ponadto (i przedstawiono w ekspertyzie) tematy i zagadnienia, które nie występują w żadnym projekcie strategii zintegrowanych, pomimo iż odnoszą się do ważnych zagadnień i czynników kształtujących przyszły rozwój Polski. Przedstawione powyżej dysfunkcje są rezultatem braku skutecznych działań koordynujących prace planistyczne oraz bardzo silnego ukierunkowania działań poszczególnych ministrów na rozwiązywanie problemów sektorowych.

Organem koordynującym programowanie strategiczne jest Prezes Rady Ministrów posiadający (zgodnie z art. 35a ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju) swój organ opiniodawczo-doradczy w zakresie prowadzenia polityki rozwoju, czyli Komitet Koordynacyjny do

[33] Rada Ministrów przyjęła 13.07.2010 r. *Krajową strategię rozwoju regionalnego 2010–2020. Regiony, miasta, obszary wiejskie* – jako kompleksowy, średniookresowy dokument strategiczny odnoszący się do prowadzenia polityki rozwoju społeczno-gospodarczego kraju w ujęciu wojewódzkim.

[34] *Ekspertyza dotycząca przeprowadzenia kontroli krzyżowych 9 zintegrowanych strategii rozwoju*, raport PSBD, Warszawa, styczeń 2011 r., dostępny na stronie: <http://www.mrr.gov.pl/rozwoj_regionalny/polityka_rozwoju/system_zarzadzania_rozwojem/zintegrowane_strategie_rozwoju/strony/default.aspx>.

spraw Polityki Rozwoju. Przewodniczącym Komitetu jest premier, natomiast od 15 marca 2012 r. funkcję tę w jego imieniu sprawuje minister do spraw rozwoju regionalnego.

Celem działalności Komitetu jest zapewnienie efektywnej koordynacji programowania i wdrażania polityki rozwoju, a także strategicznego monitorowania i oceny instrumentów jej realizacji. Podstawowym problemem jest, czy tego typu organ opiniodawczo-doradczy ma możliwości skutecznego koordynowania prac planistycznych, za które odpowiedzialność ponoszą poszczególni ministrowie? Czy podejście strategiczne przeważy nad podejściem sektorowym? Jest to bardzo trudny do rozwiązania – o ile nie ma w prawie szczegółowych wskazań proceduralnych – problem koordynacji międzyresortowej[35]. Warto zwrócić uwagę, że nie istnieje obowiązek zbudowania systemu kontroli zarządczej (byłby to trzeci poziom kontroli zarządczej) na poziomie zarządzania państwem jako całością. Biorąc pod uwagę określoną w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych definicję kontroli zarządczej, za najistotniejszy element trzeciego poziomu kontroli zarządczej należałoby uznać system wyznaczania długookresowych celów strategicznych, a także system monitorowania stopnia ich osiągnięcia. W ramach takiego systemu należałoby wypracować mechanizmy kontroli pozwalające na skuteczne koordynowanie przez Prezesa Rady Ministrów prac poszczególnych ministrów, dające spójność programowania na poziomie kraju.

Na zakończenie tego wątku warto przeanalizować, dlaczego system programowania w miarę sprawnie funkcjonuje w części dotyczącej programowania działań w programach operacyjnych współfinansowanych ze środków UE? Jak diagnozuje to Karol Olejniczak[36], fakt ten wynika z różnicy pomiędzy filozofią zarządzania funduszami strukturalnymi, a kierowania polskimi politykami publicznymi. Zgodnie z prawem unijnym[37], fundusze unijne mogą być wykorzystane przez państwo tylko wtedy, gdy są wdrażane na zasadzie zadaniowej, to znaczy w procesie programowania zostaną wyznaczone cele oraz określone oczekiwania. Rezultatom na poziomie operacyjnym przypisuje się konkretne działania oraz środki finansowe. W ramach tej zasady programy operacyjne, a dokładnie rzecz ujmując – ich rezultaty, stają się narzędziem (zasobem) wkomponowanym w strategiczny plan rozwoju kraju

[35] Istnieją różne techniki dotyczące koordynacji, począwszy od szczegółowych postanowień w prawie (np. ustawowe połączenie określonych działów w rękach jednego ministra czy też ustalenie formalnej kompetencji oraz procedur (funkcja koordynacyjna ministra właściwego ds. zagranicznych: art. 32 ust. 2 ustawy o działach administracji rządowej) uchwałą Rady Ministrów (przykładowo: uchwała nr 13 RM z 22.01.2008 r. w sprawie dokończenia reformy administracji publicznej oraz zasad prowadzenia prac w tym zakresie – MP z 30.01.2008 r.), ustalenia obowiązku koordynowania dla Prezesa Rady Ministrów z równoczesnym powołaniem zespołu międzyresortowego bądź komitetu koordynacyjnego (tak jest w omawianym przypadku).

[36] K. Olejniczak: *Rola ewaluacji w krajowych politykach publicznych – analiza systemowa lat 1999–2010* [w:] *Ewaluacja w strategicznym zarządzaniu publicznym*, red. A. Haber, M. Szałaj, PARP, Warszawa 2010, s. 39-62.

[37] Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z 11.07. 2006 (DzUrzWE, OJL 210, z 31.07.2006 r.).

i zasilającym istniejący system polityki rozwoju. Z przykrością należy stwierdzić, że dotychczasowe wysiłki rządu nie doprowadziły do wdrożenia zasady zadaniowej do realizacji strategii rozwoju kraju, ciągle jeszcze dominuje zasada sektorowa. Stąd określone kłopoty koordynacyjne.

Reasumując – podstawowym problemem w programowaniu strategicznym jest brak spójności w dokumentach strategicznych i ich ukierunkowanie bardziej na rozwiązywanie problemów sektorowych, niż strategicznych. Przyczyną tego są nieskuteczne działania koordynacyjne w wiązaniu celów na zasadzie zadaniowej. Brakuje również narzędzia wspomagającego procesy koordynacji, jakim niewątpliwie byłby właściwie wdrożony trzeci poziom systemu kontroli zarządczej.

Programowanie w układzie zadaniowym

Podstawą osiągania celów ustalonych w procesie programowania strategicznego jest spójne z nimi zaprogramowanie struktury celów na poziomie funkcji państwa, zadań publicznych służących osiąganiu celów tych funkcji oraz działań służących celom tych zadań. Problem ten warto rozpatrywać co najmniej w dwóch aspektach: finansowym i zadaniowym. Aspekt finansowy jest niezbędny do ustalenia wysokości środków finansowych na długookresowe cele rozwojowe państwa. Zgodnie z obowiązującym stanem prawnym, planem finansowym mającym służyć skutecznemu planowaniu średniookresowemu jest wieloletni plan finansowy państwa (WPFP), zawierający prognozę środków na działania rozwojowe finansowane z budżetu państwa. Stanowi on podstawę przygotowania ustaw budżetowych, w tym również w układzie zadaniowym.

Pierwsze prace nad wdrożeniem w Polsce metod budżetowania zadaniowego rozpoczęto na przełomie 2006 i 2007 r. Od 1 stycznia 2010 r. pojawiły się w ustawie o finansach publicznych określone obowiązki z tym związane. Po pierwsze, ministrowie kierujący działami administracji rządowej zostali zobowiązani do corocznego ustalania podzadań służących do osiągania zaplanowanych celów określonych zadań budżetowych[38]. Z drugiej strony, ustawa o finansach publicznych wymaga od każdego dysponenta części budżetowej (a więc również od ministra kierującego określonym działem administracji rządowej) ustalenia budżetu nie tylko w układzie tradycyjnym (dział, rozdział, paragraf), ale również w układzie zadaniowym (zadanie budżetowe, podzadanie budżetowe, działanie)[39].

[38] Art. 70 ustawy o finansach publicznych nakazuje ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej sporządzenie – do końca listopada każdego roku – planu działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów, a w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych, wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów i mierników dokonań.

[39] Na potrzeby układu budżetu zadaniowego opracowano trójpoziomową specyfikację zadań państwa. Wyróżniono 22 funkcje państwa, a w każdej z nich określone zadania budżetowe oraz – służące do osiągania celów tych zadań – podzadania zwykłe, podzielone na działania. W budżecie państwa na 2012 r. przyjęto ponad 400 zadań.

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła w 2011 r. kontrolę pn. „Wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów planowania, monitorowania i sprawozdawczości"[40]. Zdaniem NIK, realizowany przez Ministra Finansów i podległych mu pracowników proces wdrażania planowania w układzie zadaniowym[41] nie prowadzi do osiągnięcia podstawowego celu, jakim jest zmiana procesu przygotowania i realizacji budżetu państwa między innymi w kierunku poprawy efektywności zarządzania i wydatkowania środków publicznych[42]. Zarówno przebieg, jak i uzyskane efekty wdrażania układu zadaniowego budżetu państwa w obecnym kształcie nie gwarantują, że będzie on skutecznym narzędziem sprawnego zarządzania zadaniami publicznymi, podnoszącym skuteczność osiągania ustalonych celów oraz efektywność alokacji środków publicznych.

We wprowadzeniu do Informacji z omawianej kontroli prezes NIK napisał: „Wyniki kontroli wskazują niestety, że zastosowane przez Ministra Finansów zasady i metody realizacji procesu wdrażania koncepcji budżetu zadaniowego nie prowadziły do osiągnięcia zakładanych celów modernizacji systemu finansów publicznych. Funkcja budżetu zadaniowego, jako narzędzia wspomagającego efektywne zarządzanie środkami publicznymi została poważnie zmarginalizowana. Jego walor informacyjny, mający istotne znaczenie dla poprawy przejrzystości finansów publicznych, jest ograniczany, zarówno z powodu błędów i niespójności danych, jak i z uwagi na ich niekompletność. Skutecznemu wdrażaniu nie sprzyjają także niespójności systemu prawnego, w szczególności w obszarze odpowiedzialności organów władzy publicznej za merytoryczną realizację i finansowanie zadań publicznych".

Do najpoważniejszych niespójności w istniejącym systemie prawnym NIK zaliczyła:

- Brak koherencji pomiędzy strukturą planowania zadań budżetowych ministrów a strukturą osiągania zaplanowanych przez nich celów. Struktura zadań budżetowych ministrów została ustalona w ramach 22 funkcji państwa według kryterium dysponowania środkami części budżetowych, a odpowiedzialność ministrów za realizację zadań została im przypisana w ramach obowiązku kierowania 34 działami administracji rządowej.
- Niespójną prezentację wartości mierników osiągania celów zadań ujętych w skonsolidowanym planie wydatków oraz mierników osiągania celów funkcji państwa ujętych w wieloletnim planie finansowym

[40] Informacja o wynikach kontroli *Wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów planowania, monitorowania i sprawozdawczości*, NIK, maj 2012 r.

[41] W myśl art. 95 ust. 1 przepisów wprowadzających ufp – do 31.12.2012 r. organem administracji rządowej właściwym w sprawach wdrażania planowania w układzie zadaniowym w jednostkach sektora finansów publicznych określonych w art. 32 ufp oraz opracowywania planu finansowego w układzie zadaniowym jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.

[42] W *Planie rozwoju i konsolidacji finansów publicznych 2010–2011* jako narzędzie do osiągnięcia trwałej stabilności finansów publicznych przyjęto „wykorzystanie priorytetyzacji wydatków publicznych dzięki efektywnemu stosowaniu budżetu zadaniowego jako instrumentu wspomagającego zarzadzanie w obszarze finansów publicznych".

państwa. Niespójność ta wynika z występującego w planowaniu budżetowym zróżnicowania źródeł finansowania. Skonsolidowany plan wydatków, o którym mowa w art. 142 pkt 11 ufp, opracowywany jest w układzie zadaniowym (począwszy od 1 stycznia 2013 r.) dla podmiotów finansowanych z budżetu państwa oraz z innych źródeł (m.in. funduszy celowych), natomiast środki na finansowanie wydatków ujętych w WPFP pochodzą wyłącznie z budżetu państwa.

• Zakres podmiotowy skonsolidowanego planu wydatków nie obejmuje części istotnych podmiotów sektora finansów publicznych realizujących ważne dla społeczeństwa zadania publiczne i dysponujących znacznymi środkami publicznymi (m.in. Narodowego Funduszu Zdrowia, instytucji kultury, uczelni publicznych). W ocenie NIK, system efektywnego zarządzania środkami publicznymi, wdrażany w ramach budżetu zadaniowego, powinien obejmować wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 9 ufp.

• Planowanie w układzie zadaniowym wdrażane jest bez zachowania spójności terminu sporządzenia rocznych planów działalności z terminem sporządzenia planów wydatków w układzie zadaniowym. Roczne plany działalności ministrów kierujących działami administracji rządowej zawierają cele i mierniki realizacji zadań i powinny być – zgodnie z przepisem ustawy o finansach publicznych – sporządzane do końca listopada danego roku, natomiast ostateczne kwoty na realizację tych zadań (ujęte w planach wydatków w układzie zadaniowym) znane są dopiero po uchwaleniu ustawy budżetowej (a więc znacznie później).

Przedstawione powyżej problemy dotyczą spraw systemowych, część z nich można rozwiązać przez uzupełnienie i doprecyzowanie prawa, część natomiast wymaga pogłębionej analizy dotychczas wdrożonych instrumentów zarządzania sprawami państwa oraz obowiązujących rozwiązań strukturalnych. Podstawową kwestią jest problem odpowiedzialności w strukturze 22 funkcji państwa w korelacji z istniejąca strukturą 34 działów administracji rządowej.

W omawianej kontroli przeprowadzono ponadto szczegółową analizę uzyskanych rezultatów działań planistycznych 49 podmiotów (33 ministrów właściwych do spraw określonych działów administracji rządowej oraz 16 wojewodów). Z badań tych wynika, że zadania podejmowane w zakresie planowania i realizacji układu zadaniowego w kontrolowanych jednostkach mogą okazać się niewystarczające, aby układ zadaniowy był skutecznym narzędziem sprawnego zarządzania zadaniami publicznymi. Analiza wykazała różnorodne nieprawidłowości w dokumentach planistycznych (na poziomie poszczególnych działów administracji oraz w jednostkach podległych bądź nadzorowanych przez ministra (tzw. jednostki w dziale), polegające na:

• braku poprawności definiowania treści zadań/podzadań oraz celów i mierników z nimi związanych (w kontroli przeanalizowano 743 podzadania wraz z celami i miernikami, w 75% podmiotów ustalone cele i mierniki nie spełniały wymogów określonych w nocie budżetowej oraz w standardach Ministra Finansów);

• nieujmowaniu w formularzach planistycznych wszystkich danych wymaganych

przepisami noty budżetowej (w 47% badanych podmiotów dane były niekompletne);
• niespójności kwot wydatków z przyjętymi wartościami docelowymi mierników, spowodowanej niejednolitym sposobem prezentacji w formularzach planistycznych kwot szacowanych w rezerwach celowych;
• niewskazaniu jednostek podległych, które realizowały poszczególne działania/podzadania oraz wykazywaniu niepełnych kwot planowanych na realizację działań przez jednostki podległe;
• braku współpracy – przy formułowaniu celów i mierników zadań i podzadań – między ministrami oraz między wojewodami i ministrami, jak również przy uzgadnianiu treści podzadań i działań z kierownikami podległych bądź podporządkowanych jednostek organizacyjnych.

Podsumowując, zidentyfikowane podczas kontroli NIK problemy systemowe oraz realizacyjne w aspekcie programowania układu zadaniowego powodują, że w obecnym stanie wdrożenia budżet zadaniowy stanowi dodatkową, oprócz tradycyjnej, klasyfikację wydatków państwa, niewnoszącą żadnej wartości dodanej ani w procesie programowania działań w jednostkach sektora finansów publicznych, ani programowania zadań publicznych dla ministrów kierujących określonymi działami administracji rządowej. W związku z tym rezultaty procesu programowania zadaniowego (w układzie: działania, podzadania, zadania i funkcje) nie wnoszą pożądanego wkładu w proces programowania strategicznego (zarówno w aspekcie finansowym, jak i zadaniowym).

Wnioski końcowe

Podstawowym wyzwaniem dla administracji publicznej jest zapewnienie rzetelności i sprawności działania instytucji publicznych. Wymaga to istotnej poprawy jakości procesu programowania oraz – na podstawie właściwie ustalonej struktury celów, zadań i rezultatów – podniesienie efektywności operacyjnej i skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych. Postępowanie wspomagające osiąganie rzetelności i sprawności w funkcjonowaniu instytucji publicznych skupione jest w systemie tak zwanej kontroli zarządczej, pozwalającej spojrzeć na jednostkę organizacyjną bądź system jednostek (jednostki w dziale) w nowy, uporządkowany sposób.

Należy jednak wyraźnie stwierdzić, na podstawie wyników kontroli NIK oraz analiz przeprowadzonych przez ekspertów zewnętrznych, że wdrażanie koncepcji kontroli zarządczej w państwie znajduje się w początkowej fazie. Ocena ta wynika zarówno z analizy zgodności działań ustanawiających poszczególne elementy systemu kontroli zarządczej z obowiązującym prawem oraz standardami określonymi przez Ministra Finansów, jak i z analiz skuteczności realizowania określonych obowiązków państwa, w tym zwłaszcza procesów programowania na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym.

Omówione tu bezpośrednie badania stanu wdrożenia koncepcji kontroli zarządczej w polskiej administracji pokazują, że ustanawianie poszczególnych działań w ramach kontroli zarządczej skupia się głównie na formalnych aspektach i często prowadzi do ich zbiurokratyzowania.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono również analizę zgodności ustanowionych systemów kontroli zarządczych w aspekcie ich skuteczności w osiąganiu właściwych efektów programowania. Ana-

liza procesów programowania oraz uzyskanych rezultatów w sferze planowania rozwoju oraz programowania w układzie zadaniowym pokazuje, że istnieją istotne dysfunkcje[43] w systemie ustanawiania celów państwa, wynikające z wadliwości zarówno procesu programowania operacyjnego w układzie zadaniowym, jak i programowania strategicznego w ramach programowania rozwoju. Wadliwość ta nie została usunięta bądź zminimalizowana przez istniejące systemy kontroli zarządczej ani pierwszego, ani drugiego poziomu, ponieważ – jak to wynika z przeprowadzanych analiz – systemy te nie zarządzają bądź zarządzają nieskutecznie podstawowym ryzykiem strategicznym zdefiniowanym w trakcie analizy procesów programowania oraz ich rezultatów.

Ryzykiem tym jest niski poziom spójności pomiędzy celami ustalonymi w procesie programowania na różnych poziomach struktury państwa. Przyczyną istnienia wysokiej wartości tego ryzyka jest mała skuteczność i sprawność procesu koordynowania, jak również brak spójnego podejścia do odpowiedzialności organów władzy publicznej za merytoryczną stronę realizacji i finansowanie zadań publicznych. Skutkiem niewłaściwego zarządzania ryzykiem jest niewłaściwe (niespójne) zaprogramowanie celów oraz zadań publicznych służących do ich osiągania bądź realizacji na wszystkich poziomach zarządzania zadaniami państwa (jednostki sektora finansów publicznych, 34 działy administracji rządowej, 22 funkcje państwa, dziewięć „strategii zintegrowanych").

Możemy zatem mówić o negatywnej ocenie skuteczności systemów kontroli zarządczej na poziomie jednostek sektora finansów publicznych (pierwszy poziom kontroli zarządczej), jak również działów administracji rządowej (drugi poziom kontroli zarządczej) przynajmniej dla procesów ustanawiania struktury celów, zadań i rezultatów zarówno na poziomie programowania rozwoju, jak i planowania zadań w jednostkach w działach poszczególnych ministrów.

Istnieją dwie najbardziej prawdopodobne przyczyny dysfunkcji w procesie ustanawiania celów i zadań. Pierwsza związana jest z brakiem w polskiej administracji ukierunkowania na osiąganie rezultatów. Urzędnicy nastawieni są raczej na dokładne wykonywanie procedur niż dbanie o określony efekt. Wynika to między innymi z tego, że zwykle są oni kontrolowani i oceniani pod kątem zachowania zgodności z wyznaczonymi procedurami, a nie pod kątem skuteczności i efektywności. System nadzoru i kontroli wewnątrzadministracyjnej zorientowany jest zdecydowanie na poprawę procesu administrowania, a nie na wzmocnienie skuteczności i efektywności.

Urzędnicy zwykle dbają o podnoszenie swoich kwalifikacji i ograniczenie błędów w wykonywaniu procedur. Często stają się ekspertami od określonego (zwykle bardzo wąskiego) wycinka administracji, nie widząc żadnej potrzeby w dzia-

[43] Dysfunkcje to zjawiska wpływające w sposób negatywny na określony system. W wyniku dysfunkcji system ulega ciągłym napięciom i deformacjom, które należy w sposób adekwatny redukować.

łaniach zespołowych czy koordynowaniu swojej pracy z pracą innych urzędników (a zwłaszcza zatrudnionych w innym urzędzie). Również urzędy, a nawet całe resorty, stają się wyspecjalizowanymi podmiotami widzącymi tylko swój, „resortowy" zakres odpowiedzialności. Tymczasem istotna różnica pomiędzy podejściem resortowym, a zadaniowym tkwi w tym, że układ zadaniowy buduje powiązania horyzontalne pomiędzy poszczególnymi działami administracji (lub pomiędzy resortami). Istnienie tych powiązań prowadzi do potrzeby stworzenia międzydziałowych (międzyresortowych) programów zadaniowych. Tylko wtedy będzie można oczekiwać synergii działań w państwie.

Druga przyczyna tkwi w niefunkcjonalnym podziale kompetencji i odpowiedzialności organów władzy publicznej.

Przyjęte w Polsce podejście zadaniowe mocno naruszyło istniejący system ministrów właściwych w 34 działach administracji rządowej, ponieważ działania służące do osiągnięcia celów określonego zadania budżetowego często są wykonywane w jednostkach podległych bądź nadzorowanych przez kilku ministrów.

Aktualnie istnieje 9 „strategii zintegrowanych" oraz wyznaczeni są ministrowie odpowiadający za ich przygotowanie[44]. Określone zostały również 22 funkcje państwa, wraz z wymienionymi w wieloletnim planie finansowym celami i miernikami dokonań dla każdej funkcji oraz ministrami odpowiedzialnymi za osiąganie celów tych funkcji w 2011 r.[45] Ponadto w ustawie o działach administracji rządowej[46] ustanowione zostały 34 działy oraz obowiązek (wynikający z art. 70 ufp) corocznego programowania celów i zadań w ramach każdego działu. Ustanowiono także dysponentów części budżetowych (są to w administracji rządowej zarówno ministrowie kierujący określonym działem administracji, jak i niektóre urzędy centralne i państwowe jednostki organizacyjne nadzorowane przez ministrów oraz wojewodowie), do których należy przygotowanie projektu budżetu w układzie zadaniowym, z określeniem celów i zadań publicznych do ich realizacji (działania, podzadania, zadania budżetowe). Z kolei kierownicy jednostek w dziale mają bardzo różnorodne (w zależności od formy organizacyjnej jednostki) obowiązki planistyczne w stosunku do ministra kierującego określonym działem[47]. Podstawowe

[44] Ustalenie przedmiotu poszczególnych strategii oraz ministrów odpowiedzialnych za ich przygotowanie nastąpiło przez przyjęcie przez Radę Ministrów 24.11.2009 r. *Planu uporządkowania strategii rozwoju*, z późniejszą reasumpcją decyzji 10.03.2010 r.

[45] Cele i mierniki postępów w ich osiąganiu przedstawione są w przyjętym przez Radę Ministrów wieloletnim planie finansowym państwa. Natomiast określenie, który minister odpowiada za osiąganie celów przyjętych dla funkcji, przedstawione zostało jedynie na 2011 r. w załączniku nr 75 do noty budżetowej na 2011 r.

[46] Ustawa z 4.09.1997 r. o działach administracji rządowej (t.j. DzU z 2007 r., nr 65, poz. 437).

[47] Przepisy nie wskazują kierownikom jednostek będących dysponentami II lub III stopnia jednoznacznej roli w planowaniu zadaniowym, aczkolwiek minister może skorzystać z postanowień art. 34a ustawy o Radzie Ministrów. Minister może również (na podstawie art. 70 ufp) zobowiązać kierowników wszystkich jednostek w dziale do sporządzania planu działalności. Jeszcze inna, mocno zróżnicowana w zależności od rodzaju jednostki, jest sytuacja prawna jednostek w dziale, o których mowa w art. 9 pkt 5-7 i 14 ufp. Więcej na ten temat w Informacji o wynikach kontroli *Wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym…*, op.cit., s. 19.

jest zatem pytanie – jak i za pomocą jakich narzędzi podmioty odpowiedzialne za poszczególne składowe w ramach tych pięciu odrębnych, lecz nakładających się na siebie w aspekcie przedmiotowym struktur, mają współpracować w celu spójnego zaprogramowania właściwej struktury celów i zadań publicznych?

Jedną z przyczyn małej skuteczności systemów kontroli zarządczej (zarówno na pierwszym, jak i na drugim jej poziomie) jest słabość działań audytu wewnętrznego i komitetów audytu. Jak stwierdzono podczas kontroli NIK, działania audytu wewnętrznego zwykle zogniskowane były na badaniu zgodności, często pod kątem legalności działań. Nie znany jest mi przypadek zadania audytowego dotykającego problemu zarządzania ryzykiem niskiego poziomu spójności pomiędzy celami planowanymi na różnych poziomach programowania.

Warto również przedstawić wnioski wynikające z powyższej analizy dla NIK. Wydaje mi się, że w działaniach kontrolnych NIK zbyt mocno pokutuje nastawienie na ocenę zgodności działań z prawem. Kontrole kończące się oceną skuteczności i efektywności uzyskanych rezultatów występują znacznie rzadziej. Warto więc rozważyć zwiększenie udziału kontroli wykonania zadań w kontrolach planowych Izby i skupienie się przy tym na analizie i ocenie tej części systemu kontroli zarządczej, która wspomaga osiągnięcie badanych rezultatów.

Podsumowując, uważam, iż niezbędne działania naprawcze powinny być zogniskowane w trzech obszarach:

1. Należy dążyć do usunięcia niefunkcjonalności w podziale kompetencji i odpowiedzialności organów władzy publicznej (9 „strategii zintegrowanych", 22 funkcje państwa, 34 działy administracji, dysponenci części budżetowych, jednostki w dziale).
2. Trzeba zbudować sprawne narzędzia koordynowania działań międzyresortowych oraz wewnątrzdziałowych (podejście projektowe do wykonywania administracji).
3. Należy wzmacniać nastawienie zorientowane na osiąganie zaplanowanych rezultatów poprzez:

- zogniskowanie działań audytu wewnętrznego na oceny skuteczności systemu kontroli zarządczej; istnienie zgodnego z prawem i standardami, lecz nieskutecznego systemu kontroli zarządczej nie ma sensu;
- nakierunkowanie rozliczalności publicznej na oceny z punktu widzenia osiągniętych rezultatów (kontrola wykonania zadań), a zgodność działań z prawem traktować jako warunek konieczny, lecz niewystarczający.

Wdrażanie w polskiej administracji publicznej umiejętności posługiwania się narzędziami wspomagającymi istotne działania należy traktować jako wieloletni i stale doskonalony proces. Przedstawiona analiza może więc służyć doskonaleniu przebudowy systemu zarządzania publicznego i nie należy jej traktować jako oceny ostatecznej.

dr **JÓZEF PŁOSKONKA,**
radca prezesa NIK, członek Kolegium NIK

Implementacja standardów COSO

Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych

Kontrola zarządcza została wprowadzona w Polsce ustawą z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Po przeszło trzech latach, które upłynęły od tego momentu, zasadne jest pytanie, czy została ona już wdrożona. Odpowiedź brzmi – tak, choć wymaga omówienia, jakie jej elementy wdrożono, w jaki sposób i dlaczego. Kontrola zarządcza powtarza w swojej terminologii pojęcia pochodzące z koncepcji ramowej sformułowanej przez COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). Przyjmuje się za rzecz oczywistą, że kontrola zarządcza jest dokładnym przeniesieniem tej koncepcji, omówionej niżej, na polski grunt i wszystko to, co można powiedzieć o jej istocie odnosi się również do kontroli zarządczej.

ADAM PIOŁUNOWICZ

Potrzeba kontroli zarządczej

Komitet COSO powstał w celu określenia środków pozwalających zwalczać, zapobiegać i wykrywać przestępczość „białych kołnierzyków", przede wszystkim fałszowanie sprawozdań finansowych. Amerykańskie sądy zaczęły używać wymagań COSO do obciążenia odpowiedzialnością lub winą wysokich urzędników amerykańskich korporacji. W systemie prawnym, opierającym się na precedensach, opinia kilku ludzi, co prawda znaczących, ale niemających żadnego umocowania w strukturach państwa, wyrażona w koncepcji ramowej, stała się nagle częścią systemu prawnego w państwie.

Skoro wytyczne COSO miały służyć zwalczaniu przestępczości i skoro okazały się skuteczne, to nasza kontrola zarządcza też powinna odegrać taką rolę. Wydaje się, że o tym aspekcie zapomnieliśmy, a w każdym razie nic mi nie wiadomo, by kontrola zarządcza została już wykorzystana jako narzędzie zwalczania przestępczości. Polskie prawo nie pozwala na proste powtórzenie amerykańskiej drogi egzekwowania wymagań kontroli zarządczej, choć droga pośrednia, to jest przez opinię

biegłego, prawdopodobnie jest możliwa. Nasz system społeczny natomiast pozwala z całą pewnością na dotkliwą krytykę osób i instytucji, które nie przestrzegają zasad kontroli zarządczej, a powinny. Krytyka taka może nadejść ze strony audytorów wewnętrznych, inspektorów NIK czy też władz nadzorczych.

Czym jest kontrola zarządcza

Przechodzimy teraz do najtrudniejszej części tego tekstu, pytania, czym zasadniczo jest kontrola zarządcza. Autorzy tekstu COSO dają jednoznaczną odpowiedź: jest ona procesem, a w tekście COSO II kategorycznie uściślają: jest ona niesekwencyjnym procesem. Po zanotowaniu w pamięci, że słownik języka angielskiego (albo innego języka) wyjaśnia nam, że sekwencyjność jest istotą procesu, wobec czego coś co nie jest sekwencyjne, nie może być procesem, prześledźmy następujące rozumowanie.

Współczesny wykształcony człowiek Zachodu jest członkiem nowożytnej cywilizacji naukowo-technicznej założonej przez Galileusza. Wobec czego utożsamia się on z wizją Galileusza, że Rzeczywistość składa się z trzech wyodrębnionych obszarów, które używając współczesnego języka nazwę kolejno subiektywnym – to obszar moich doznań, pragnień i uczuć, obiektywnym – obszar, w którym są krzesła, rakiety kosmiczne i galaktyki i wreszcie obszar intersubiektywny, ogólnie mówiąc, świat tekstów czy dokładniej tego, co teksty oznaczają – norm prawnych, całej matematyki i wszystkiego, co można określić jako byty platońskie.

W czasie pomiędzy opublikowaniem dzieł Galileusza i COSO zaszło jeszcze jedno ważne zdarzenie – ludzie polecieli na Księżyc i szczęśliwie wrócili do domu. Opinia autora na temat tego ostatniego wydarzenia jest następująca. Lot na Księżyc odbył się w warunkach ostrej rywalizacji międzynarodowej, w której strony miały zbliżony poziom technologii, finansowania i motywacji. Kluczowym elementem sukcesu był amerykański audytor wewnętrzny i współpracująca z nim amerykańska kontrola zarządcza. Rosjanie nie mieli amerykańskiego audytora wewnętrznego, wobec czego złożoność zadania wysłania człowieka na Księżyc czyniła je niewykonalnym.

Ostatni akapit stwierdza, że kontrola zarządcza jest ważna. Jednak w zarysowanej powyżej wizji Rzeczywistości Galileusza nie ma miejsca dla kontroli zarządczej w żadnym ze wskazanych tam obszarów, ani też żadna kombinacja elementów z tych obszarów nie da nam kontroli zarządczej, tej kontroli zarządczej, która pośrednio przyczyniła się do podróży człowieka na Księżyc. I to jest jeden z powodów, dlaczego tak trudno nam zobaczyć wyraźnie, czym jest kontrola zarządcza.

W tym stanie rzeczy autor proponuje czytelnikowi żeby przyjął, jak to wcześniej zaproponował Ken Wilber, że oprócz trzech opisanych powyżej obszarów Rzeczywistości jest jeszcze czwarty nazwany przez niego interobiektywnym. To obszar społeczny, a elementy w nim występujące możemy nazwać za COSO II niesekwencyjnymi procesami. To obszar, w którym występują typowe, choć niekiedy zróżnicowane reakcje; obszar, na który można wywierać wpływ poprzez obszar subiektywny, zmieniając mentalność pracowników poprzez szkolenia lub wspaniałe przykłady; na który można wywierać wpływ z obszaru intersubiektywnego, wydając odpowiednią ustawę czy regulację.

Podstawowy komponent kontroli zarządczej

W tym miejscu autor potrzebuje konstruktywnego konfliktu. Aby go wywołać, powołuje do życia trzy równoległe światy. W dwóch spośród tych światów jest Bardzo Ważna Instytucja (w skrócie BWI), każda z nich ma audytora wewnętrznego i obie BWI są identyczne w każdym szczególe, poza tym, że audytorzy są różni. Jeden z nich jest oświecony w kontroli zarządczej, a drugi nie. Są to Pan X i Pan Y. Trzeci równoległy świat to miejsce, w którym spotykają się po tygodniu pracy i omawiają przeżycia z tygodnia.

Ostatnio obaj audytorzy badali środowisko wewnętrzne, podstawowy komponent kontroli zarządczej. Ich opinie o środowisku wewnętrznym w obszarze funkcji prawnej okazały się całkowicie przeciwstawne.

Pan X policzył radców prawnych pracujących w BWI, oszacował liczbę opinii wydawanych w ciągu roku oraz liczbę dokumentów opiniowanych pod względem prawnym i obliczył średni czas potrzebny na jedną opinię. Następnie przeprowadził wywiady ze wszystkimi radcami prawnymi, udokumentowane podpisaną notatką z rozmowy. Pan X uznał, że środowiska wewnętrzne w badanym obszarze nie funkcjonują tylko z tego powodu, że ponad połowa radców prawnych oświadczyła i poświadczyła własnoręcznym podpisem, że ich zadanie polega na tym, aby dostarczyć możliwie skutecznej opinii prawnej dla już podjętej decyzji biznesowej przez kierownictwo BWI i w żadnym razie nie będą podważać decyzji kierownictwa z powodów prawnych, jeśli kierownictwo uważa, że jakaś decyzja jest konieczna dla dobra BWI.

Pan Y pracował inaczej. Uważnie przestudiował regulamin Departamentu Prawnego, uznał, że jest on poprawny. Upewnił się w Dziale Kadr, że w ciągu ostatnich czterech lat nie było żadnych kar z powodu naruszenia tego regulaminu. Ponadto sam zbadał na losowej próbce 30 spraw funkcjonowanie jednego instrumentu zabezpieczającego. Regulamin wymaga mianowicie od pracowników departamentu przy przyjmowaniu sprawy zadekretowanej przez dyrektora dla danego pracownika aby przyjmując sprawę poświadczyli jej przyjęcie podpisem wraz z aktualną datą, tak że później można ustalić, kiedy pracownik otrzymał daną sprawę. Pan Y odkrył, że w 30 badanych przypadkach jeden pracownik podpisał się, ale wbrew regulaminowi, nie wstawił daty. Wystąpił więc o ukaranie tego pracownika z tytułu naruszenia regulaminu, stwierdzając przy tym, że jednokrotne naruszenie regulaminu nie daje podstaw do żadnych generalizacji, wobec czego środowisko wewnętrzne funkcjonuje w pełni poprawnie.

„Nie możesz tak postępować" – powiedział Pan X po wysłuchaniu kolegi. „Regulamin jest tylko symbolicznym przedstawieniem jak ma być, a naszym zadaniem jest sprawdzić jak jest rzeczywiście".

„Mylisz się mój drogi, to twoje postępowanie jest błędne. Audytor może opierać swoją opinię wyłącznie na twardych faktach, a nie na tym, co niektórzy myślą, jak ty to zrobiłeś. Twarde fakty, które ja uzyskałem, są najlepsze jakie można było uzyskać, wobec czego moja opinia jest zasadna, a twoja nie" – stwierdził autorytatywnie Pan Y.

„Twoja słuszność, mój spokój" – powiedział potulnie, ale nieszczerze, Pan X.

„Jak można być tak niekompetentnym. On nawet nie policzył, ilu jest radców prawnych" – pomyślał Pan X.

„Jak można być tak niekompetentnym! On nawet nie przeczytał regulaminu" – pomyślał Pan Y.

I oba te stwierdzenia były prawdziwe.

Mechanizmy kontrolne

„Miałem straszny tydzień" – powiedział Pan Y przy następnym spotkaniu. „Mój dyrektor zirytował się, że toaleta jest brudna i kazał mi zaproponować mechanizmy kontrolne przeciwdziałające temu ryzyku".

„To ciekawe, bo mnie też. I co zrobiłeś?" – zapytał podekscytowany Pan X.

„Cóż, zaprojektowałem i wykonałem metryki 12 Kluczowych Wskaźników Czystości, ustaliłem skład komisji, która będzie nadawała wartości liczbowe wskaźnikom w trakcie cotygodniowych pomiarów czystości, ustaliłem wagi poszczególnych wskaźników i obecnie mam jeszcze ustalić minimalny wymagany poziom czystości. A jak ty rozwiązałeś to zagadnienie?"

„Wiesz, ja to po prostu powiesiłem w toalecie taką kartkę z rubrykami i powiedziałem, że po każdorazowym sprzątnięciu pracownik sprzątający ma wpisać swoje nazwisko, podać dzień i godzinę zakończenia sprzątania i podpisać się" – wyjaśnił trochę niepewnie Pan X.

„Coś takiego" – powiedział wstrząśnięty Pan Y. „Czy ty nie widzisz, że to nie jest mechanizm kontrolny, Tu nie ma ani trochę kontroli. Jak można być tak niekompetentnym".

„Ależ każde oddziaływanie na instytucję, które zapewnia prawidłowy przebieg procesu, to mechanizm kontrolny. A wiesz, u mnie jest teraz czysto" – zaoponował Pan X.

„Mój drogi. Nawet jeśli przypadkowo osiągnąłeś rezultat, którego ja dotychczas nie osiągnąłem, to nie zmienia to faktu, że twoje postępowanie jest karygodnie nieprofesjonalne. Czy nie rozumiesz oczywistego faktu, że nie możemy nigdy dać absolutnego zapewnienia, a nasze działania mogą być oceniane wyłącznie pod kątem czy były zgodne ze standardami, a nigdy pod kątem czy coś tam rzeczywiście spowodowały. W przeciwnym przypadku nasze życie stanie się niemożliwe, a ty przynosisz hańbę naszemu zawodowi" – ostro podsumował Pan Y.

„Twoja racja, mój spokój" – powiedział potulnie, choć nieszczerze, Pan X i tego wieczora nie rozmawiał więcej o sprawach zawodowych.

Ustanawianie celów i identyfikacja ryzyk

„Badałem ustanawianie celów i identyfikację ryzyk i odwaliłem im to w całości. Masz pojęcie co te głupki zrobiły. Lista ustanowionych celów ma późniejszą datę niż lista zidentyfikowanych ryzyk. Dopiero ja musiałem im tłumaczyć, że nie mogą zidentyfikować żadnego ryzyka dopóki nie mają wypisanych wszystkich celów. Ich zadanie to rozpisanie na cele szczegółowe tych celów ogólnych, które dostali od swej władzy zwierzchniej i dopiero wówczas analizowanie ryzyk, które mogą zagrozić osiągnięciu celów. A co ty odkryłeś, mądralo?" – rozpoczął rozmową Pan Y w następnym tygodniu.

„Cóż, ja w istocie nie zauważyłem tego szczegółu i wystawiłem im jak najlepszą opinię. Wiesz, to są znakomite, głęboko

przemyślane dokumenty i na każdy punkt mają znakomite uzasadnienie" – powiedział twardo Pan X.

„Posłuchaj jeszcze raz i wbij to sobie do zakutej łepetyny. Nic, co nie jest zrobione zgodnie ze standardami, nie może być dobre. Owszem, możemy zmieniać nasze standardy, jeśli okaże się to konieczne. Ale na co dzień musimy stosować te standardy, które są aktualnie obowiązujące, choćby po to, żeby je wymienić na lepsze, bo inaczej nie będziemy wiedzieć, że trzeba je zmienić. Czy nie widzisz tego, że bez nich cywilizacja rozpadnie się a nasz zawód z pewnością straci jakąkolwiek rację bytu. Nie możesz akceptować działań niezgodnych ze standardami" – zakończył wzburzony Pan Y.

„To teraz ty posłuchaj. Czy nie widzisz oczywistego faktu, że ryzyka i cele to są dwie strony jednej i tej samej monety? To prawda, że nie możesz wiedzieć jakie ryzyka ci zagrażają, jeśli nie wiesz, co jest dla ciebie wartością, czyli jeśli nie wiesz, jakie masz cele. Ale tak samo nie wiesz, jakie masz cele, dopóki nie uświadomisz sobie, że chcesz je bronić przed zagrażającymi ryzykami. Ci ludzie, których nazwałeś głupkami, wykonali wspaniałą pionierską pracę w otoczeniu wrogim dla nich i ich pracy. I ty ich niszczysz. Zrobili to, co zrobili, w perfekcyjny sposób. Wypisali cele, potem do tych celów dobierali ryzyka i znajdowali ryzyka bez przydziału do żadnego celu, więc rozszerzali listę celów, i dla nowych celów znajdowali nowe ryzyka, potem usuwali cele, bo nie było do nich ryzyk i tak dalej. Bo to jest niesekwencyjny proces. I przyjmij też do wiadomości, że żyjemy w sieciowym społeczeństwie cyfrowym, w którym proces ustalania celów instytucji polega na integracji interesów i punktów widzenia wszystkich interesariuszy, a nie na prostym rozpisaniu na szczegóły zadań postawionych przez władzę zwierzchnią. A nawiasem mówiąc te standardy, o których mówiłeś, nie istnieją. W żadnej literaturze nie ma takich standardów, możesz to sprawdzić" – wybuchnął Pan X.

„Ty bredzisz, całkowicie bredzisz. Czegoś takiego jak niesekwencyjny proces nie ma. Możemy to sprawdzić w słowniku" – odpowiedział całkowicie spokojny już Pan Y.

Sprawdzili, rzeczywiście według słownika każdy proces musi być sekwencyjny. Pan X wyszedł nic nie mówiąc i nie spotkali się więcej.

O granicach rozsądnej władzy państwowej

Obserwowaliśmy trzy spory, których uczestnicy akceptowali co do zasady kontrolę zarządczą, ale mieli całkowicie przeciwstawne opinie na temat konkretnych kwestii szczegółowych. Owe spory mogą i powinny być rozstrzygnięte, natomiast można być pewnym, że kłótnie o to, co jest właściwe w konkretnych instytucjach dla stwierdzenia dobrej jakości funkcjonowania poszczególnych komponentów kontroli zarządczej będą zawsze, co więcej, są one pożądane dla ciągłej poprawy ich funkcjonowania, czy choćby utrzymania ich akceptowalnej jakości w zmieniających się z czasem uwarunkowaniach.

Doświadczenie drugie z mechanizmami kontrolnymi zapewniającymi czystość toalet jest podstępnym oddziaływaniem przez autora na emocje czytelnika mającym doprowadzić do konkluzji, że byłoby wysoce niewłaściwe aby ustawodawca czy

choćby Minister Finansów regulowali, jakie mechanizmy kontrolne są w tym przypadku właściwe. Ten konkretny spór powinien być rozstrzygnięty innymi środkami. W przypadku dwóch pozostałych kwestii rzecz jest mniej jasna, ale wydaje się, że po głębokiej analizie postaw antagonistów – Pana Y i Pana X – czytelnik odkryje, że w głębi istnieje konflikt odmiennych postaw i odmiennych systemów wartości.

Główną tezą w tym referacie jest stwierdzenie, że władza państwowa rozumiana jako działania zawodowych polityków może stworzyć ogólną infrastrukturę dla dobrego funkcjonowania kontroli zarządczej, nie może natomiast spowodować, że jej komponenty będą dobrze funkcjonować, te ostatnie bowiem zależą od sił społecznych zasadniczo autonomicznych wobec działań polityków.

Nasuwająca się analogia to związek typu gospodarki z typem władzy państwowej. Odpowiednikiem dla władzy w pełni i bezpośrednio sterującej strumieniami wszelkich zasobów wedle filozofii „wydaj rozkaz i skontroluj jego wykonanie", jest gospodarka nakazowo-rozdzielcza, zwana też gospodarką niedoborów. Przy takiej władzy niemożliwe jest istnienie innowacyjnej gospodarki rynkowej zdolnej, na przykład, do produkcji zaawansowanej elektroniki. Wobec tego, jeśli chcemy mieć taką gospodarkę, to musimy zmienić typ władzy. Organizując nowy typ władzy nie zakładamy automatycznie innowacyjnej gospodarki rynkowej, bo tego się nie da zadekretować, możemy jedynie mieć nadzieję, że taka gospodarka w nowej sytuacji wyłoni się samoistnie. Nasz główny aktualny problem jest następujący. Świadectwa historyczne pokazują, że władza, która już zrezygnowała z ręcznego sterowania strumieniem zasobów, ale za to uzurpuje sobie prawo do monopolu regulacyjnego i staje się faktycznie jedynym dawcą standardów kierujących zachowaniami ludzi i instytucji, w żadnym razie nie wytworzy naprzeciw siebie jako swego odpowiednika innowacyjnej gospodarki rynkowej. Jest to niemożliwe, ponieważ władza taka odcina się od żywych, w rozwiniętych społeczeństwach zorganizowanych sił społecznych, niosących w sobie istotne wartości dla gospodarki i głęboko wpływających na jej funkcjonowanie. Niepełna lista takich sił społecznych to korporacyjni prawnicy, audytorzy zewnętrzni i wewnętrzni, księgowi, analitycy giełdowi, a także (nawet jeśli może to brzmieć śmiesznie w świetle wydarzeń ostatnich 5 lat) bankierzy inwestycyjni, czy też urzędnicy państwowi z ich etosem i odróżniając ich od zawodowych polityków.

Dodajmy dla porządku, że należy wpływać na innych partnerów, choć niekoniecznie nimi zarządzać. W szczególności władza państwowa może i powinna stawiać twarde żądania i oczekiwania wobec wymienionych powyżej partnerów społecznych. Jeśli władza i społeczeństwo nie będą zgłaszały wobec tych sił społecznych żadnych oczekiwań, to ulegną one degeneracji.

Na zakończenie tego rozdziału skonstatujmy dwa oczywiste fakty. Kluczową figurą dla wysokiej jakości funkcjonowania kontroli zarządczej jest audytor wewnętrzny, a władza państwowa dokonała samoograniczenia regulacyjnego stwierdzając, równolegle do wprowadzenia kontroli zarządczej, że obowiązujące standardy audytu wewnętrznego to pochodzące z zewnątrz (w istocie zza oceanu) standardy IIA.

Właściwości standardów COSO

Implementowaliśmy w polskiej administracji publicznej standardy COSO, ponieważ inni zrobili to wcześniej, również w Polsce, na przykład NIK. Tym samym stało się coś bardzo ważnego. Wielkie dzieło Galileusza polega na tym, że wynalazł on maszynkę do dowodzenia twierdzeń, a więc odkrywania prawdy. Poszczególne zagadnienie naukowe może okazać się nadzwyczaj zawiłe i wymagać wielkich wysiłków, nie zawsze zakończonych powodzeniem, ale Galileusz pouczył nas, co mamy robić i od jego czasów wielka rewolucja naukowa ruszyła i objęła najpierw kontynent, a potem cały świat. Praktycy potwierdzą, że standardy COSO mają tę samą cudowną właściwość, stanowiąc wyjątek wśród innych standardów o zbliżonych celach. Z ich pomocą można rozstrzygać, czy jakieś rozwiązanie organizacyjne jest akceptowalne czy nie, podobnie jak przy dowodzeniu twierdzeń naukowych szczegółowe zagadnienie może okazać się nadzwyczaj trudne i zdarzy się czasami, że rozstrzygnięcie nie zostanie znalezione, ale ważne jest, że wiemy co mamy robić dla rozwiązania kwestii z życia instytucji. Można też tę samą myśl wyrazić stwierdzając, że standardy te to w szczególności raczej maszynka do produkowania szczegółowych regulacji niż regulacja sama w sobie.

Sposób wdrożenia kontroli zarządczej

System działa następująco. Jednostki organizacyjne podlegające ministrowi składają dorocznie strukturalizowane rozporządzaniem oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. Struktura oświadczenia wymusza nie tylko specyfikację ewentualnych zastrzeżeń, ale także wskazanie źródeł stanowiących podstawę oświadczenia. Ważnym elementem jest, że audytor wewnętrzny nie może sporządzać tego oświadczenia, choć oczywiście jego wyniki pracy są jednym z istotnych źródeł dla tego dokumentu. Oświadczenia takie wędrują kaskadowo w górę, stanowiąc dla nadrzędnego poziomu jedno ze źródeł do konstrukcji własnego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Fakt, że audytor wewnętrzny nie bierze udziału w konstrukcji oświadczenia, może być wykorzystany do dodatkowego wzmocnienia systemu poprzez żądanie, aby złożył on niezależną opinię o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, co też Ministerstwo Finansów czyni. Oświadczenia są dostępne Komitetowi Audytu a ten wydaje opinie ministrowi do wystawienia jego oświadczenia o funkcjonowaniu kontroli zarządczej.

Ramy historyczne są następujące. W 2012 r. składane były po raz pierwszy oświadczenia za rok 2011, w którym kontrola zarządcza powinna już w pełni funkcjonować. Dla wszystkich zainteresowanych było to pierwsze tego rodzaju ćwiczenie i można przypuszczać, iż różnicująca siła zapewnienia, w takim sensie, że obszary wymagające naprawy zostały trafnie i jednolicie wskazane, jest poniżej stanu pożądanego, dodając natychmiast, że oczekiwanie, że pożądany stan będzie osiągnięty za pierwszym razem, jest absurdalne.

Oceniając funkcjonowanie systemu należy uwzględnić właściwość standardów COSO – cudownej maszynki umożliwiającej rozstrzygnięcie, co jest właściwe dla instytucji, a co nie. Trafność oceny systemu kontroli zarządczej wyrażonej w oświad-

czeniu może być w każdej chwili zakwestionowana. Taka systematyczna (choć powinna być wyrywkowa) weryfikacja składanych oświadczeń jeszcze nie istnieje, ale też przeprowadzanie jej w pierwszej edycji oświadczeń jest oczywiście bezsensowne. Zainteresowani muszą mieć pewien czas aby – być może w części w drodze ponawiania prób i błędów – nauczyć się jak mają sprostać żądaniom wyrażonym w oświadczeniu o kontroli zarządczej.

Ten brakujący element – proces weryfikacji oświadczeń – musi być uzupełniony, ale siły przemawiające za uruchomieniem weryfikacji wydają się być tak przemożne, że istotne trudności w tym obszarze trzeba uznać za nieprawdopodobne. Kultura administracji publicznej długo przed pojawieniem się idei kontroli zarządczej akceptowała myśl o weryfikacji prowadzonej działalności. Inspektorzy NIK – w opinii autora – będą w naturalny sposób interesować się poprawnością składanych oświadczeń o kontroli zarządczej. Audytorzy wewnętrzni, zgodnie ze standardami IIA, powinni co 5 lat być poddawani zewnętrznej ocenie jakości ich pracy. Ktokolwiek będzie to weryfikował musi zainteresować się zdolnością do prawidłowej oceny kontroli zarządczej. Ministrowie, którzy składają oświadczenia o stanie kontroli zarządczej i ich komitety audytu biorące udział w całym procesie, wszyscy oni są zainteresowani zapewnieniem, że otrzymywane oświadczenia są prawdziwe.

Nauka obsługi standardów kontroli zarządczej to przede wszystkim zagadnienie praktyczne, żeby nauczyć się to robić, trzeba zacząć to robić. Jednak bardzo pomocny w takich przypadkach jest jakiś rodzaj podręcznika, do którego można sięgnąć poszukując rozwiązania dla jakiejś praktycznej trudności. Taki podręcznik istnieje. Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych usytuowany w Ministerstwie Finansów opracował dokument „Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowanie prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy"; opracowanie, które na 141 stronach zawiera wszystkie informacje potrzebne praktykowi zmagającemu się z zawiłościami kontroli zarządczej. Opracowanie, które wzbudza podziw autora swoją starannością i rzetelnością.

Podsumowanie

Dokonaliśmy w Polsce udanej implementacji standardów COSO, nazywając je kontrolą zarządczą, zachowując przy tym najbardziej istotną ich cechę, a mianowicie bycie raczej generatorem regulacji i rozstrzygnięć niż samą regulacją lub zbiorem rozstrzygnięć. Pełna zdolność administracji publicznej do projektowania własnej działalności tak, by była zgodna ze standardami kontroli zarządczej, oraz trafnego opiniowania i raportowania o kontroli zarządczej budzi zasadne wątpliwości, których podstawą może być analiza składanych oświadczeń o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, jednak pełny obraz aktualnej jakości samej kontroli zarządczej i jakości raportowania o niej jest nikomu nieznany. Nie jest to jednak powód do zmartwienia, ponieważ jesteśmy na początku procesu nabywania przez uprawiających kontrolę zarządczą i składających oświadczenia w tej sprawie umiejętności rozstrzygnięcia, czy przykładowo określona sytuacja w obszarze środowiska wewnętrznego jest, czy nie jest, słabością kontroli wewnętrznej.

Zdecydowanie pozytywnym elementem obrazu sytuacji jest faktyczne uruchomienie przemyślanego procesu oceny i składania oświadczeń o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, procesu, który przy użyciu odpowiedniego podręcznika i przyszłej zewnętrznej weryfikacji składanych oświadczeń będzie w nieuchronny sposób stopniowo wzmacniał samą kontrolę zarządczą, jej rozumienie i jakość jej opiniowania. Istnienie tego procesu jest tożsame z wdrożeniem kontroli zarządczej, a analiza wszystkich uwarunkowań wskazuje, że nagłe jego załamanie można uznać za nieprawdopodobne. Wobec tego, ocena wstępna, że kontrola zarządcza została już wdrożona, jest trafna.

dr ADAM PIOŁUNOWICZ,
Korporacja Ubezpieczeń
Kredytów Eksportowych SA

Stanowisko projektodawcy i koordynatora

Sukcesy i porażki kontroli zarządczej

Zmiana systemu zarządzania administracją publiczną została zainicjowana przez obowiązkowy proces planowania, polegający na wyznaczaniu mierzalnych celów i rozliczaniu z ich wykonania. Powstał również obowiązek zapewnienia skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, która ma uprawdopodobnić osiągnięcie tych celów. Jest to jednak czynione z różnym skutkiem, dlatego o sukcesie będzie można mówić wtedy, kiedy organizacje będą zdolne realizować oszczędnie, terminowo i zgodnie z prawem zmieniające się z roku na rok cele.

URSZULA SOJKA

Wstęp

Ocena kontroli zarządczej odnosi się co najmniej do dwóch aspektów: koncepcji wyrażonej w ustawie o finansach publicznych[1], w standardach[2] i wytycznych[3] oraz jak koncepcja ta jest rozumiana i wcielana w życie. Rozróżnienie koncepcji od kwestii jej wykonania pozwala na bardziej precyzyjne formułowanie wniosków usprawniających, dotyczących ewentualnych zmian treści regulacji oraz zmiany podejścia poszczególnych wykonawców koncepcji (koordynatora, podmiotów kontrolujących, audytorów wewnętrznych, kierowników jednostek i osób, którym w jednostkach przypisane zostały obowiązki przeprowadzania kontroli zarządczej).

Koncepcja kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza to, zgodnie z definicją ustawową, ogół działań podejmowanych dla realizacji celów i zadań w sposób

[1] Rozdz.6, art. 295 ust. 2 ustawy z 27.08. 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.).
[2] Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzUrzMF nr 15, poz. 84).
[3] Wydanych na podstawie art. 69 ust. 4 ustawy o finansach publicznych.

zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Zarówno treść definicji, jak i określenie „zarządcza" wyraźnie wskazują na związek tej kontroli z zarządzaniem oraz na znacznie szerszy jej zakres niż kontroli funkcjonalnej czy zadań wykonywanych przez wyspecjalizowane komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej[4].

Szukając zatem wyjaśnienia znaczenia kontroli zarządczej, należy odwoływać się do teorii zarządzania oraz definiować tę kontrolę w kontekście zarządzania instytucjami publicznymi. W klasycznej teorii organizacji definicja zarządzania Henriego Fayola wskazuje na pięć funkcji zarządzania: planowanie, organizowanie, rozkazywanie, koordynowanie i kontrolowanie.

W innym ujęciu, „kierowanie to proces planowania, organizowania, przewodzenia i kontrolowania działalności członków organizacji oraz wykorzystania wszystkich innych zasobów dla osiągnięcia ustalonych celów"[5].

„Definicja kontroli, według Roberta J. Mocklera, wskazuje na istotne elementy procesu kontroli: Kontrola kierownicza jest systematycznym działaniem na rzecz ustanowienia norm efektywności przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównywania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami, ustalania odchyleń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby przedsiębiorstwa były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągania jego celów"[6].

Takie (zarządcze) rozumienie kontroli jest zbieżne z modelami kontroli wewnętrznej opisanymi w międzynarodowych standardach kontroli wewnętrznej[7], na podstawie których opracowane zostały krajowe standardy kontroli zarządczej. „Kontrola wewnętrzna definiowana jest jako proces wykonywany przez pracowników konkretnej jednostki w drodze do osiągnięcia specyficznych celów. […]. Na kontrolę wewnętrzną składa się pięć powiązanych ze sobą elementów, właściwych sposobowi zarządzania przedsiębiorstwem przez jego kierownictwo"[8].

Nierozerwalny związek procesów kontroli z procesami planowania oraz organizowania i przewodzenia znalazł odzwierciedlenie w przytoczonych międzynarodowych standardach kontroli wewnętrznej i krajowych standardach kontroli zarządczej. W największym stopniu widoczny jest jednak związek kontroli z procesem planowania. Wyznaczenie celów jednostki jest warunkiem do identyfikacji ryzyka oraz zaistnienia pozostałych elementów kontroli. System kontroli (zarządczej) ściśle uzależniony jest zatem od procesów planowania (wyznaczania celów i zadań),

---

[4] Por. Cz. Paczuła: *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, SKwP-ZG, COSZ, Warszawa 2003, s. 16.
[5] J. A. F. Stoner, Ch. Wankel: *Kierowanie,* PWE, Warszawa 1997, s. 23.
[6] Jw., s. 458.
[7] M.in. w modelu COSO; zob.: Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (COSO), *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa,* PIKW 2008.
[8] Jw., s. 19.

ale również od kultury organizacji, która ją wykonuje, stylu kierowania, struktury organizacyjnej czy prawidłowo wyznaczonych obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności.

Dlatego też modele kontroli wewnętrznej oraz standardy kontroli zarządczej w celu zapewnienia efektywności kontroli formułują pewne wskazówki w odniesieniu do pozostałych funkcji zarządzania (planowania, organizowania i przewodzenia), w które kontrola jest wbudowana.

Ponieważ koncepcja kontroli zarządczej dotyka zagadnień zarządzania w administracji publicznej, zasadniczą kwestią było zidentyfikowanie systemu planowania (wyznaczania celów i zadań) i realizacji polityk publicznych w administracji, który miałby podstawy w przepisach prawa. Sukces koncepcji kontroli zarządczej w głównej mierze warunkowany jest bowiem przez wpisanie jej w istniejące struktury kierowania administracją.

W przypadku administracji rządowej podstawą stała się struktura jej działów uregulowana w ustawie o działach[9]. W zakresie działu, którym kieruje, minister realizuje politykę Rady Ministrów i koordynuje jej wykonanie przez organy, urzędy i jednostki organizacyjne, które mu podlegają lub są przez niego nadzorowane (art. 34 ust. 1 zd. 2 ustawy o działach). Dopełnieniem tego przepisu jest art. 34a ustawy o Radzie Ministrów[10], zgodnie z którym szef resortu, w celu dostosowania do polityki ustalonej przez Radę Ministrów zasad i kierunków działania podległych lub nadzorowanych centralnych organów administracji rządowej, innych urzędów lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, może wydawać kierownikom urzędów centralnych oraz kierownikom innych urzędów i jednostek organizacyjnych wiążące ich wytyczne i polecenia. Na tej podstawie została stworzona w ustawie o finansach publicznych definicja „jednostki w dziale"[11] oraz wskazana odpowiedzialność ministra kierującego działem administracji rządowej za kontrolę zarządczą w dziale.

Dzięki tak sformułowanej odpowiedzialności ministra możliwe było przypisanie mu obowiązku rocznego planowania i sprawozdawania z realizacji mierzalnych celów i zadań działów administracji rządowej, jak również powiązanego z tymi procesami obowiązku składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej.

Sformalizowany system planowania rocznego celów i zadań oraz sprawozdawania z ich realizacji został w ustawie określony – wyłącznie w odniesieniu do działów administracji rządowej, choć analogiczna odpowiedzialność za kontrolę zarządczą tzw. II stopnia przypisana została również wójtom, burmistrzom, prezydentom miast, przewodniczącym zarządu w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego.

Standardy kontroli zarządczej w odniesieniu do formułowania celów i zadań nie wprowadzają rozróżnienia wykonywania poziomów kontroli zarządczej i dotyczą

[9] Ustawa z 4.09.1997 r. o działach administracji rządowej (DzU z 2007 r., nr 65, poz. 437 ze zm.).
[10] Ustawa z 8.08.1996 r. o Radzie Ministrów (DzU z 2003 r., nr 24, poz. 199 ze zm.).
[11] Art. 2 pkt 7 ustawy z 27.08. 2009 r. o finansach publicznych.

wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. W efekcie wymaganie zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, sformułowane w przepisach ustawy o finansach publicznych, wymusza przez wytyczne zawarte w standardach również ustanowienie procesów planowania celów i zadań we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych na I poziomie oraz w jednostkach samorządu terytorialnego na II poziomie kontroli zarządczej.

Dzięki wprowadzeniu omawianych regulacji z zakresu kontroli zarządczej, w przepisach prawa pojawiło się wyraźne wymaganie zarządzania organizacją, będące prawnym obowiązkiem kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Celem tej regulacji jest zmiana dotychczasowego podejścia, nastawionego na administrowanie zgodnie z przepisami prawa, w kierunku wyznaczania i osiągania mierzalnych celów, stanowiącego podstawę koncepcji kontroli zarządczej, zaś w szerszym ujęciu będącego niekwestionowaną zarówno przez naukę, jak i praktykę zarządzania podstawą prawidłowego działania każdej organizacji.

Wdrożenie koncepcji

Przyjmując założenie, że kontrola zarządcza jest procesem podlegającym ciągłym zmianom, zaś standardy kontroli zarządczej stanowią zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej, wdrażanie modelu kontroli zarządczej należy uznać za proces rozpoczęty co najmniej z chwilą wejścia w życie przepisów ustawy o finansach publicznych, jednak z natury niemający końca.

Transformacja systemu zarządzania administracją publiczną została zainicjowana przez obligatoryjny proces planowania, polegający na wyznaczaniu mierzalnych celów i zadań oraz rozliczalności z ich osiągania na poziomie działów administracji rządowej (i jednostek w działach). Powstał również obowiązek zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, która zrealizowanie wyznaczonych celów ma uprawdopodobnić między innymi przez zarządzanie ryzykiem zagrażającym dojściu do nich.

Wymienione procesy realizowane są w jednostkach w sposób permanentny, mniej lub bardziej sformalizowany i z różnym skutkiem, dlatego o sukcesie „wdrożenia koncepcji kontroli zarządczej" będzie można mówić dopiero wówczas, jeśli organizacje funkcjonujące w ramach administracji publicznej będą zdolne planować i osiągać (zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie i terminowo) zmieniające się z roku na rok cele tej administracji – świadczenie usług publicznych o jakości oczekiwanej przez obywateli. Tak określony cel wyznacza wieloletnią perspektywę wdrażaniu koncepcji kontroli zarządczej. „Chociaż kontrola wewnętrzna jest procesem, jej efektywność jest stanem lub warunkiem tego procesu w danym momencie czasu"[12].

[12] *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa*, op. cit., s. 25.

Składanie rocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, ściśle wiążącego się z informacją przedstawioną w sprawozdaniu z wykonania planu działalności, jest z założenia mechanizmem wymuszającym samoregulację systemu kontroli zarządczej w działach administracji rządowej i jednostkach przez obowiązkowy proces dokonywania jej oceny i wprowadzanie koniecznych modyfikacji.

Problemy we wdrażaniu koncepcji kontroli zarządczej w głównej mierze wiążą się z jej niezrozumieniem, poszukiwaniem w przepisach ustawy o finansach publicznych zestawu konkretnych działań bądź dokumentów koniecznych do opracowania.

Przyjmując, że adekwatność kontroli zarządczej jest subiektywną oceną kierownika jednostki, odnoszącą się do dostosowania rozwiązań zarządczych własnej organizacji w ramach standardów kontroli zarządczej, należy wyraźnie stwierdzić, że nie istnieje jeden referencyjny model systemu kontroli zarządczej (tak jak nie istnieje jeden referencyjny model złożonego systemu zarządzania). Jest tak dlatego, że dla każdej z jednostek adekwatne rozwiązania przyjęte w ramach każdego ze standardów będą miały inną formę (np. standard dotyczący przestrzegania wartości etycznych w jednostkach zatrudniających kilka tysięcy osób może wymagać znacznie bardziej sformalizowanej formy niż w organizacji zatrudniającej kilkanaście osób).

Wdrożenie koncepcji we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych oznacza konieczność wykorzystania (kilka razy) jednego modelu kontroli zarządczej (zestawu standardów) do oceny rozwiązań zarządczych już istniejących w niezwykle różnorodnych organizacjach. Specyfika tych organizacji wyraża się nie tylko w ich wielkości, złożoności, dojrzałości, ale również w usytuowaniu w hierarchii tworzenia i realizacji polityk publicznych, a więc miejsca w systemie zarządzania administracją publiczną.

Działania koordynujące Ministra Finansów sprowadzały się w początkach wdrożenia koncepcji przede wszystkim do tłumaczenia jej istoty. Biorąc pod uwagę liczbę (ok. 60 tysięcy) i różnorodność jednostek wdrażających koncepcję oraz wielkość zasobów osobowych podmiotu koordynującego, działania te sprowadzały się głównie do aktywności publikacyjnej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Mimo ogromnej liczby udzielonych wyjaśnień i interpretacji, nadal są sygnalizowane wątpliwości, nawet przez niektórych audytorów wewnętrznych, choć w większości jednostek to audytorzy wewnętrzni odegrali najistotniejszą rolę w tłumaczeniu koncepcji kontroli zarządczej.

Obserwowane pozytywne zmiany w podejściu do zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, w ogromnej mierze dzięki intensywnym działaniom audytorów wewnętrznych, są prezentowane w postaci dobrych praktyk na comiesięcznych spotkaniach audytorów wewnętrznych w Ministerstwie Finansów oraz na stronie internetowej MF[13].

[13] <www.mf.gov.pl>, zakładka Działalność/Finanse publiczne/Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny.

Wnioski

Oceniając siłę oddziaływania koncepcji kontroli zarządczej na istotę zmian w podejściu do zarządzania w administracji publicznej, nie można zapominać o warunkach, w jakich następuje wdrożenie koncepcji. Kontrole stosowania przepisów ustawy i standardów dokonane przez Najwyższą Izbę Kontroli i Ministerstwo Finansów są analizą stanu na początku procesu wdrażania i w niektórych aspektach oceny te są zbieżne, w innych widoczne są różnice. Skłania to do wniosku, że wskazane byłoby podjęcie działań koordynujących, jak również współpracy i otwarcia dyskusji na temat jednolitego modelu oceny kontroli zarządczej w jednostkach. Jednolity sposób formułowania ocen przyczyni się do lepszego zrozumienia istoty koncepcji w jednostkach.

O ile oczywiste wydaje się, że każda z organizacji publicznych została powołana dla realizacji zadań publicznych (najczęściej wyznaczonych ustawowo), o tyle już mniej oczywiste stają się cele bądź mierzalne efekty, które mają być osiągnięte w wyniku realizacji tych zadań.

„Niewiele jest w Polsce urzędów, w których urzędnikom zależy rzeczywiście na skutecznym osiąganiu celów ustalonych przez władze polityczne – rząd czy władze samorządowe"[14]. Administracja posiada złożone systemy sprawozdawczości z realizacji zadań, jednak „obliczenia te w przeważającej mierze dotyczą danych wejściowych: ile wydaje się pieniędzy, ile obsługuje się osób, jakie usługi świadczy się każdej z nich. Bardzo rzadko koncentrują się one na wynikach"[15].

Obowiązek wyznaczania mierzalnych celów działalności jednostek jest najistotniejszą zmianą w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych, wprowadzoną przepisami o kontroli zarządczej. Grupując możliwe do osiągnięcia cele organizacji publicznych zgodnie z systematyką zaproponowaną w COSO II[16] według kategorii: celów strategicznych, operacyjnych, sprawozdawczości i zgodności z prawem, nietrudno zauważyć, że działalność instytucji publicznych rozliczana jest przez instytucje kontroli w głównej mierze ze zgodności z prawem i wiarygodności sprawozdań (głównie finansowych). Powoduje to w procesie planowania marginalizację ustanawiania ambitnych celów operacyjnych. Ta właśnie grupa celów odnosi się przede wszystkim do usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych na rzecz obywateli (lub innych jednostek administracji), a więc efektów działania administracji odczuwanych i ocenianych przez społeczeństwo.

Koncepcja kontroli zarządczej, w tym koncepcja planowania celów, opiera się na strukturze działów administracji rządowej oraz określa dla systemu planowania perspektywę roczną. Podstawowym wy-

[14] M. Kulesza: Słowo wstępne do drugiego wydania polskiego: *Rządzić inaczej. Jak duch przedsiębiorczości przenika i przekształca administrację publiczną*, wyd. Media Rodzina 2005.

[15] D. Osborne, T. Gaebler: *Rządzić inaczej. Jak duch przedsiębiorczości przenika i przekształca administrację publiczną*, wyd. Media Rodzina 2005.

[16] Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (COSO), *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa*, PIKW, PIB 2007.

zwaniem i warunkiem pozytywnego oddziaływania koncepcji kontroli zarządczej na administrację jest systemowe podejście do planowania i wpisanie planowania rocznego w działach administracji rządowej, które zaczyna funkcjonować na podstawie przepisów o kontroli zarządczej, w system planowania strategicznego na poziomie rządu oraz zapewnienie zgodności planowania celów w działach administracji rządowej z kierunkami wyznaczonymi na wyższym poziomie. Wyznacza to kierunek rozwoju koncepcji kontroli zarządczej i oznacza w perspektywie konieczność rozważenia zmiany obowiązującej konstrukcji przedstawiania projektów planów działalności ministrów prezesowi Rady Ministrów pod kątem wypracowania rozwiązania systemowego, wiążącego w większym stopniu procesy planowania rocznego w działach z planowaniem strategicznym na poziomie rządu (kontrola zarządcza III poziomu).

Istotną, nadal otwartą kwestią pozostaje również integracja planowania celów i zadań w ramach kontroli zarządczej z planowaniem budżetowym, w tym planowaniem zadaniowym. Wobec nadal trwającego procesu wdrażania i ewolucji tych koncepcji, ich systemowe powiązanie stanowi wyzwanie w dalszej perspektywie.

URSZULA SOJKA,
naczelnik Wydziału Koordynacji Kontroli Zarządczej Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów

Koncepcja jednolitego audytu

Perspektywy współpracy NIK i Ministerstwa Finansów

Ocena kontroli zarządczej jest wyzwaniem zarówno dla audytorów wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Realna i partnerska współpraca między Najwyższą Izbą Kontroli i Ministerstwem Finansów może stanowić istotny wkład w usprawnienie kontroli zarządczej, zaś dzięki wymianie wiedzy i dzieleniu się dobrymi praktykami ujednolicić sposób jej oceny.

AGNIESZKA GIEBEL

Wstęp

Koordynacyjna rola, jaką odgrywa Ministerstwo Finansów (MF) w systemie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego[1] wiąże się między innymi z koniecznością poszukiwania różnych sposobów upowszechniania i usprawniania funkcjonowania tych koncepcji. Jednym z ważniejszych partnerów w tych działaniach jest Najwyższa Izba Kontroli (NIK), która jako naczelny organ kontroli państwowej kształtuje funkcjonowanie polskiej administracji publicznej przez swoją działalność kontrolną oraz siłą autorytetu służby profesjonalnej, niezależnej i obiektywnej. Choć odpowiedzialność za sprawność aparatu administracyjnego niewątpliwie spoczywa na rządzie, organach nadzoru oraz kierownikach jednostek, to sposób, zakres oraz wyniki oceny działalności administracji przez NIK wpływają na jego funkcjonowanie w tak istotnym stopniu, by wyraźnie dostrzegać potrzebę współpracy z podmiotem o takim oddziaływaniu. Warto zaznaczyć, że współpraca będzie wartościowa tylko wtedy, gdy będzie miała charakter realny, a nie nominalny oraz będzie odbywać się na zasadach partnerskich, musi jednocześnie uwzględniać i zachowywać

[1] Przepis art. 71 i art. 292 ustawy z 27.08. 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.; dalej: „ustawa o finansach publicznych").

podstawowe dla obu służb zasady obiektywizmu i niezależności.

W latach 2002–2012 współpraca MF i NIK opierała się głównie na porozumieniu z 12 czerwca 2002 r. w sprawie zharmonizowania działań wewnętrznej kontroli finansowej, audytu wewnętrznego i kontroli zewnętrznej jednostek sektora finansów publicznych, podpisanym przez prezesa NIK oraz ministra finansów. Przez kilka pierwszych lat (2003–2006), na podstawie porozumienia działała grupa robocza, której celem było opiniowanie standardów i innych dokumentów. Efektem pracy grupy oraz innych instytucji był między innymi „Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej", z lipca 2005 r.[2].

Wykorzystując wzorce z lat ubiegłych oraz standardy i dobre praktyki międzynarodowe, warto powrócić do regularnej współpracy obu podmiotów, która może koncentrować się na czterech obszarach:
– wypracowaniu modelu oceny kontroli zarządczej;
– audycie efektywnościowym/kontroli wykonania zadań (ang. *performance audit*, *value for money audit*);
– koordynacji i współpracy audytorów wewnętrznych i kontrolerów NIK;
– ocenie audytu wewnętrznego.

Wymienione obszary dotyczą najistotniejszych zagadnień z zakresu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego i jednocześnie wiążą się z działaniami, które są realizowane zarówno przez Najwyższą Izbę Kontroli, jak i Ministerstwo Finansów. Wydaje się zatem, że współpraca ta może przynieść wartość dodaną dla obu stron. Pomocne mogłyby być funkcjonujące we wskazanych obszarach międzynarodowe standardy, wzorce i dobre praktyki, a szczególnie źródła opracowane przez międzynarodowe organizacje o pierwszorzędnym znaczeniu dla audytu zewnętrznego i wewnętrznego – INTOSAI[3] czy IIA[4].

Model oceny kontroli zarządczej

Ministerstwo Finansów stwierdza od pewnego czasu potrzebę wypracowania modelu oceny kontroli zarządczej. Dotyczy to zarówno sposobu oceny funkcjonowania pięciu jej elementów wskazanych w standardach[5], jak i podstawowego celu kontroli zarządczej, czyli realizacji przez jednostki sektora finansów publicznych ich celów i zadań (o czym mówi art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych). Audytorzy wewnętrzni i zewnętrzni odgrywają ważną rolę w systemie kontroli zarządczej, polegającą na jego ocenie. Niespójna wizja tego, czym jest kontrola zarządcza i jaki jest jej cel, może prowadzić do formułowania przez te dwa podmioty sprzecznych zaleceń, a w konsekwencji wywoływać dezorientację i podejmowa-

[2] Dostępny m.in. na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, w zakładce: Działalność/Finanse publiczne/Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny/Kontrola zarządcza w sektorze publicznym/Metodyka i dobre praktyki/Metodyka.
[3] The International Organisation of Supreme Audit Institutions.
[4] The Institute of Internal Auditors.
[5] Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzUrzMF nr 15, poz. 84).

nie przez kierowników jednostek niepożądanych działań.

Przykładem z praktyki, świadczącym o potrzebie współpracy w tym zakresie, jest funkcjonowanie aktów wewnętrznych zwanych procedurami kontroli zarządczej. Jednostki samorządu terytorialnego, w ankiecie przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów na przełomie 2011 i 2012 r., wskazywały na pojawiające się ze strony kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli albo Regionalnej Izby Obrachunkowej zalecenia wprowadzenia sformalizowanej regulacji w zakresie kontroli zarządczej. Według Ministerstwa Finansów, nie ma takiej potrzeby, jeśli analiza funkcjonujących regulacji i rozwiązań wskazuje na brak konieczności wprowadzania dodatkowych przepisów wewnętrznych. Brak jednolitego stanowiska obu podmiotów w tej i innych kwestiach niewątpliwie utrudnia funkcjonowanie kontrolowanym jednostkom.

Pomocne w kształtowaniu współpracy w tym zakresie mogą być międzynarodowe wzorce, praktyki i wytyczne. Szczególną uwagę warto zwrócić na serię przewodników INTOSAI, dotyczących dobrego rządzenia (*good governance*):

• INTOSAI GOV 9120 – „Kontrola wewnętrzna: dostarczanie podstaw do rozliczalności w rządzie" (*Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government*)[6];

• INTOSAI GOV 9100 – „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej dla sektora publicznego" (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*);

• INTOSAI GOV 9110 – „Wytyczne w sprawie raportowania o skuteczności kontroli wewnętrznej. Doświadczenia SAI". (*Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls*)[7].

Audyt efektywnościowy

Nie wypracowaliśmy do tej pory w Polsce jednolitego tłumaczenia terminu *performance/value for money audit*. Podczas gdy Ministerstwo Finansów używa określenia „audyt efektywnościowy", NIK od lat posługuje się sformułowaniem „kontrola wykonania zadań".

Audyt nastawiony na badanie efektywności, skuteczności, oszczędności powinien coraz częściej zastępować klasyczną, tradycyjną formę audytu zgodności. Oczywisty jest związek między sposobem zarządzania sferą publiczną a zapotrzebowaniem na ten audyt. Im dalej polska administracja będzie odchodziła od zarządzania zasobami na rzecz zarządzania celami i wynikami, tym częściej ta forma audytu/kontroli będzie potrzebna. Ministerstwo Finansów, przez kontrolę zarządczą kładącą nacisk na skuteczność jednostek, dąży do utrwalenia i upowszechnienia właśnie takiego podejścia.

Audyt efektywnościowy niewątpliwie stanowi wyzwanie zarówno dla audytorów wewnętrznych, jak i zewnętrznych.

[6] Ten i pozostałe dokumenty INTOSAI są dostępne na stronie <www.issai.org>.

[7] Dokument opiera się wprawdzie na starej strukturze *Standardów kontroli wewnętrznej* INTOSAI, natomiast pewne doświadczenia są uniwersalne i można je przenieść do nowej struktury standardów.

Wymaga nie tylko zmiany metod i technik planowania oraz przeprowadzania tego audytu, ale przede wszystkim zmiany w postrzeganiu roli audytora, zmiany wieloletnich przyzwyczajeń w sposobie prowadzenia audytu, bardziej aktywnej współpracy z podmiotem audytowanym i wreszcie zupełnie innego spojrzenia na obszar, który się audytuje[8]. To wyzwanie w równym stopniu dotyczy audytorów wewnętrznych, jak i kontrolerów NIK. Cennym źródłem informacji na ten temat jest dokument ISSAI 3000 „Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki"[9].

W kształtowaniu współpracy można wykorzystać także doświadczenia Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (ETO), przekazane między innymi na seminarium dla przedstawicieli polskiej administracji publicznej, współorganizowanym przez NIK i ETO w październiku 2012 r. Podczas tego spotkania audytorzy ETO przedstawili doświadczenia w zakresie *performance audit* oraz zadeklarowali gotowość dalszego dzielenia się wiedzą i doświadczeniami.

Współpraca audytorów wewnętrznych i kontrolerów NIK

Dokumenty i wzorce międzynarodowe, formułowane zarówno przez najwyższe organy kontroli, jak i audyt wewnętrzny, a także polskie doświadczenia z dziesięcioletniego okresu funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, wskazują na wagę właściwie prowadzonej współpracy między tymi podmiotami. Przykładami standardów i opracowań z tego zakresu są:

- INTOSAI GOV 9140 – „Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym" (*Internal Audit Independence in the Public Sector*);
- INTOSAI GOV 9150 – „Koordynacja i współpraca między SAI a audytorami wewnętrznymi w sektorze publicznym" (*Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector*);
- Standard nr 2050 audytu wewnętrznego – „koordynowanie"[10];
- Przewodnik praktyczny IIA – „Poleganie przez audyt wewnętrzny na innych wykonawcach usług zapewniających"[11].

W dokumencie INTOSAI GOV 9150 podkreśla się, że audyt wewnętrzny i audyt zewnętrzny, chociaż różnią się sposobem zdefiniowania ich roli, mają wspólny cel w postaci promowania dobrego rządzenia oraz efektywnej, skutecznej i oszczędnej administracji publicznej. Jak wskazują dokumenty INTOSAI GOV 9150 oraz INTOSAI GOV 9140, niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego są ważnymi czynnikami w procesie określania możliwości współpracy oraz polegania na

[8] Wskazuje się na to w dokumencie ISSAI 3000, s. 10-11.

[9] Przetłumaczony na język polski i dostępny na stronie internetowej NIK <http://www.nik.gov.pl/plik/id,2047.pdf >.

[10] Komunikat nr 4 Ministra Finansów z 20.05.2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (DzUrzMF nr 5, poz. 23).

[11] *Practice Guide: Reliance by internal audit on other assurance providers*, December 2011, <www.theiia.org>.

jego pracach. Wynika stąd ważny wniosek, że podejmowanie działań na rzecz zapewniania audytorom wewnętrznym warunków niezależnego i obiektywnego wykonywania działań leży także w interesie NIK.

Istnieje wiele korzyści, które obie strony mogą z tej współpracy uzyskać. Są nimi między innymi: wymiana wiedzy i doświadczeń, bardziej skuteczne i efektywne audyty, minimalizowanie duplikowania prac i zmniejszanie obciążeń, jakie w jednostkach powoduje działalność audytu, wzajemne wsparcie wobec wydanych zaleceń.

Dokument INTOSAI GOV 9150 formułuje cztery filary, na których koordynacja i współpraca powinna się oprzeć:

1. Zaangażowanie – wymagające od obu stron woli i przekonania do wartości tych działań;
2. Komunikacja – wzajemne informowanie o różnych aspektach swojej pracy;
3. Zrozumienie – obejmujące cele, zakres, techniki, metody oraz używaną terminologię;
4. Zaufanie – opierające się na obustronnym uznaniu, że audyt wewnętrzny i zewnętrzny działają na podstawie i zgodnie z profesjonalnymi standardami, oraz na dbałości obu stron o rozważne wykorzystywanie pozyskanych od partnera informacji.

Dokument ten określa również sposoby i obszary współpracy oraz etapy audytu, w których audytorzy wewnętrzni i zewnętrzni mogą ze sobą współpracować.

Jak wskazano wyżej, również standardy i praktyka audytu wewnętrznego świadczą o istotności współpracy z audytorami zewnętrznymi. Audytor wewnętrzny, na mocy standardów, jest zobowiązany do koordynowania swojej pracy z audytorem zewnętrznym oraz każdym innym wykonawcą usług zapewniających. Standard audytu wewnętrznego nr 2050 – „koordynowanie" – wskazuje, że w celu zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu i minimalizacji powielania wysiłków, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje i koordynować działania, zarówno z wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi wykonawcami usług zapewniających i doradczych.

Wymieniony wyżej przewodnik praktyczny IIA, poświęcony współpracy audytu wewnętrznego z innymi wykonawcami usług zapewniających, wskazuje pięć elementów, które wpływają na poziom zaufania, jakie zarządzający audytem wewnętrznym powinien przypisywać wykonawcom usług zapewniających, w tym audytorowi zewnętrznemu. Czynnikami tymi są: cel, do jakiego dąży podmiot, obiektywizm, kompetencje, realizowanie działań według określonej praktyki oraz wpływ zaleceń na decyzje zarządcze. Biorąc pod uwagę te kryteria, działalność NIK niewątpliwie spełnia kryteria wysokiego poziomu zaufania.

Ocena audytu wewnętrznego

Od dziesięciu lat jednym z zadań wykonywanych przez Ministra Finansów w ramach koordynacji audytu wewnętrznego jest prowadzenie jego oceny[12]. Przepis art. 3

[12] Obecnie uregulowane w art. 292 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[13] przyznaje Izbie kompetencje do badania realizacji zadań audytu wewnętrznego. Ministerstwo Finansów, ze względu na posiadane doświadczenie, może służyć Izbie pomocą w jak najbardziej efektywnym zaprojektowaniu tej części badania.

Warto zaznaczyć, że jeśli chodzi o perspektywy współpracy obu funkcji audytowych, ocena skuteczności audytu wewnętrznego ma zasadnicze znaczenie dla NIK w kontekście możliwości polegania na wynikach audytu wewnętrznego[14].

Zakończenie

Realna i partnerska współpraca wszystkich służb kontroli i audytu funkcjonujących w polskiej administracji może istotnie wpłynąć na zwiększenie efektywności ich działania, między innymi pozwalając na unikanie powielania prac, wzajemne korzystanie z wyników oraz dzielenie się dobrymi praktykami. Perspektywą dla budowy współpracy jest koncepcja jednolitego audytu (*single audit*). Szczególna odpowiedzialność w zakresie inicjowania i prowadzenia takiej współpracy ciąży na naczelnym organie kontroli państwowej oraz organie koordynującym kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny.

AGNIESZKA GIEBEL,
dyrektor Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów

[13] T.j. DzU z 2012 r., poz. 82.

[14] Mówi o tym jeden z podstawowych dokumentów ustanawiających standardy międzynarodowe ISSAI 1/3/§3, czyli *Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli*, dostępna na stronie internetowej NIK <http://www.nik.gov.pl/plik/id,2049.pdf >.

Rola audytu wewnętrznego i NIK

Jak poprawić funkcjonowanie kontroli zarządczej w administracji

Wdrożenie kontroli zarządczej w jednostkach nie może ograniczać się do stworzenia dokumentacji, musi być rzeczywiste, wówczas wprowadzona koncepcja tej kontroli stanie się niewątpliwie narzędziem usprawnienia państwa. Zdolność jednostki do osiągania założonych celów, wykorzystywanie „wdrożonego" zarządzania ryzykiem do podejmowania decyzji zarządczych, rzetelność informacji przekazywanej w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej powinny być rzeczywiście oceniane przez kontrolujących/audytujących. Ograniczanie weryfikacji do formalnego wprowadzenia procedur bez oceny istotnej wartości funkcjonujących na papierze rozwiązań kwestionuje sens takiej pracy a u kontrolowanego/audytowanego buduje przekonanie o braku prawdziwej wartości kontroli zarządczej.

MARZENA STANISZEWSKA
MIROSŁAW STASIK

Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza

Rzeczywiste wdrażanie kontroli zarządczej to budowa nowego systemu zarządzania państwem. Konieczne jest nowe podejście do zarządzania środkami publicznymi oraz zasobami, jakie państwo posiada, aby realizować zadania publiczne. Obowiązująca kultura „stosowania przepisów" powinna być zastąpiona kulturą „realizacji zadań", w której zgodność prowadzonych działań z przepisami prawa jest dalece niewystarczająca do właściwego zarządzania jednostką sektora finansów publicznych. Konieczna jest realizacja właściwie i kaskadowo zdefiniowanych celów.

Pomoc w usprawnieniu państwa – krótko o historii zmian

Wprowadzenie wymogów kontroli zarządczej to kolejny krok na drodze zmian, która rozpoczęła się znacznie wcześniej. W pierwszym okresie, projektując rozwiązania, które mogłyby sprawdzić się w polskich warunkach i otoczeniu prawnym,

korzystano z powszechnie znanych i stosowanych w świecie standardów dotyczących rozliczalności sektora publicznego[1]. Zespół projektodawców odwołał się również do doświadczeń i ponadosiemdziesięcioletniego dorobku Najwyższej Izby Kontroli[2] – organu, który w zakresie kontrolowania finansów państwa miał wypracowane praktyki i standardy oraz był mocno osadzony w systemie kontroli państwa.

Budowę i koordynację zdecentralizowanego systemu kontroli pozwalającej oceniać efektywność gospodarowania środkami publicznymi na poziomie jednostek administracji publicznej powierzono ministrowi właściwemu do spraw finansów[3]. Prezes Najwyższej Izby Kontroli oraz minister finansów podpisali porozumienie współpracy w budowaniu nowoczesnego systemu kontroli i stan ten obowiązuje nadal.

Jednym z pierwszych elementów nowego podejścia był audyt wewnętrzny, wprowadzony ustawą o finansach publicznych z 26 listopada 1998 r. Wówczas weszły także inne zmiany, które zakreśliły ramy prawne funkcjonowania nowoczesnej kontroli, nazywając ją wtedy kontrolą finansową[4]. Pojęcie audytu wewnętrznego nie było wcześniej znane polskiej administracji publicznej, zaś działania audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych były nowością. Podstawowe było więc pytanie, w jakim kierunku podąży praktyka stosowania tych przepisów.

Audytorzy wewnętrzni zostali postawieni przed zadaniem usprawniania działalności jednostek, w których pracowali, w sytuacji gdy jednostki te nie dostrzegały większych korzyści z usprawniania swojej działalności. Wytworzona historycznie przez wiele lat kultura organizacyjna administracji publicznej, charakteryzująca się nadmiernym przywiązaniem do zasady legalizmu oraz brak zainteresowania nowoczesnymi trendami w zarządzaniu administracją (np. *new public management*), czy też ignorowanie i niewykorzystywanie doświadczeń w zarządzaniu sektorem prywatnym, stały się przeszkodą w pełnym wykorzystaniu audytorów wewnętrznych przez zarządzających jednostkami sektora finansów publicznych.

Korygując zbyt finansowe i legalistyczne podejście do kontroli i audytu wewnętrznego, ustawodawca zdecydował się na całkowitą jego zmianę i w ustawie o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r.[5] zmienił definicję kontroli, akcentując jej charakter praktyczny i określając ją jako kombinację procesów, struktur i działań, które mają wspierać jednostkę w osiąganiu celów. Zobowiązał jednocześnie Ministra Finansów do określenia standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów

---

[1] *Standardy kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli* (INTOSAI), *Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli* (INTOSAI).

[2] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (art. 202-207), ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli z 23.12.1994 r. (t.j. ze zmianami wprowadzonymi ustawą z 22.01.2010 r., DzU nr 227, poz. 1482).

[3] Ustawa z 4.09.1997 r. o działach administracji rządowej (DzU z 2007 r., nr 65, poz. 473 ze zm.).

[4] Ustawa o finansach publicznych z 26.11.1998 r. (DzU z 2002 r., nr 76, poz. 694).

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

publicznych[6], a także standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych[7].

Standardy kontroli zarządczej stanowią zbiór wskazówek opracowanych na podstawie pewnych wspólnych, przyjętych w świecie modeli zarządzania, z uwzględnieniem odrębności dla danego państwa i systemu prawnego.

W przypadku standardów audytu wewnętrznego komunikat odwołuje się wprost do norm praktyki zawodowej audytu wewnętrznego Instytutu Audytorów Wewnętrznych – organizacji o zasięgu ogólnoświatowym, która wypracowała i upowszechnia uniwersalne standardy audytu wewnętrznego.

Skuteczność narzędzi

Aby wprowadzona koncepcja kontroli zarządczej stała się narzędziem rzeczywistego usprawnienia państwa, jej wdrożenie w jednostkach musi faktycznie nastąpić, nie może ograniczać się do stworzenia dokumentacji. Realność deklarowanych na papierze rozwiązań oraz ich praktyczne znaczenie dla jednostki powinno być przedmiotem audytu wewnętrznego, przy współpracy i wsparciu wszelkich rodzajów i odmian kontroli funkcjonujących w tych jednostkach.

Funkcjonowanie kontroli zarządczej jest istotne we wszystkich jej obszarach. Naszym zdaniem, można jednak wskazać dwa, o zasadniczym znaczeniu, które będą decydowały o tym, czy jednostka usprawnia swoje działania, czy też nie.

Pierwszy to zdolność jednostki do osiągania założonych celów, w tym monitorowanie stopnia realizacji celów w podokresach, wyciąganie wniosków z niepowodzeń i zarządzanie ryzykiem. Ocena w tym obszarze nie może ograniczać się do kwestii formalnych, z pominięciem analizy sensowności ustalonych celów i systemu ich realizacji, bez uwzględnienia roli organów nadzorczych. Spełniający tylko wymagania formalne system realizacji celów, dobrze prezentujący się na papierze, nie usprawni działania jednostki.

Drugi to rzetelność informacji przekazywanej w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej. Wiedza o własnych słabościach oraz realny plan ich poprawy powinny być nagradzane, a nie karane. Oświadczenia powinny być oparte na rzetelnych i możliwie kompletnych źródłach oceny. Jeśli jedynym źródłem oceny jest kaskadowy system oświadczeń jednostek lub komórek podległych, trudno uznać, aby była to podstawa wystarczająca.

W jednostce, w której rzeczywiście funkcjonuje kontrola zarządcza można rzeczywiście oceniać wartość audytu wewnętrznego. Wówczas naturalne staje się dążenie jednostki do posiadania audytu wewnętrznego wysokiej jakości albo rezygnacji z jego usług. Niestety, spójne i realne określanie celów i zadań oraz przypisywanie tak określonym celom środków

[6] Komunikat nr 23 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (DzUrzMF nr 15, poz.84).

[7] Komunikat nr 8 Ministra Finansów z 20.04.2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzUrzMF nr 5, poz. 24).

publicznych, nadal bardzo często nie jest rzeczywiście realizowane. To znacznie upośledza możliwość pełnego wykorzystania potencjału audytu wewnętrznego w jednostce.

Stan obecny w ocenie NIK – kilka słów polemiki

Obowiązujący stan prawny wykształcił już pewne trwałe praktyki stosowane w jednostkach sektora finansów publicznych, choć są one niejednolite. Potwierdziły to przeprowadzone przez NIK w 2011 r. badania wdrażania systemu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego[8] pt. „Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej" oraz „Kontrola funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego".

Oba badania, dotyczące roli audytu wewnętrznego we wdrażaniu kontroli zarządczej i wsparciu kierowników jednostek w zarządzaniu ryzykiem, wykazały, że zarówno w jednostkach administracji rządowej, jak i jednostkach samorządu terytorialnego podejście zarządcze i ukierunkowanie na osiąganie celów odbierane jest jako spełnienie formalnego wymogu, przewidzianego ustawą.

Z analizy informacji pokontrolnej, dotyczącej sektora rządowego i poziomu koordynatora audytu wewnętrznego wynika, że założenia programu kontroli skoncentrowane były na sprawdzeniu „realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego oraz sposobu jego zorganizowania i funkcjonowania w jednostkach administracji rządowej, a w szczególności ocena:
– wdrażania zmian systemowych służących sprawnemu i efektywnemu zarządzaniu i funkcjonowaniu jednostek;
– przyjętych rozwiązań strukturalnych (organizacyjnych) audytu wewnętrznego;
– przestrzegania wymogów proceduralnych podczas przygotowywania, przeprowadzania i dokumentowania zadań audytowych oraz sporządzania sprawozdań z ich wykonania;
– realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego dla przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej jednostki, efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego"[9].

Łatwo więc zauważyć, że kontrola dotyczyła funkcjonowania audytu wewnętrznego, a nie kontroli zarządczej w jednostkach.

Zdaniem NIK, „stworzony system kontroli zarządczej koncentrował się w wielu jednostkach głównie na formalnych aspektach, a generowane w tym systemie informacje nie były wykorzystywane do bieżącego zarządzania". Takie ujęcie daje podstawy do wniosku, że to oceniana funkcja audytu wewnętrznego była odpowiedzialna za wdrożenie adekwatnego i skutecznego systemu kontroli zarządczej, a nie kierownik jednostki.

W celu sprawdzenia zakresu stosowania standardów kontroli zarządczej do testowania wybrano proces naboru i szkolenia pracowników. Testy wykazały, że proces ten jest dobrze oprocedurowany we wszystkich kontrolowanych jednostkach,

[8] Informacje o wynikach kontroli nr ewid. 26/2012/p11022/KBF i nr ewid. 140/2011/P10132/LGD.
[9] Zob. kontrola nr ewid. 26/2012/P11022, s. 1, cel kontroli.

a ocena mieści się w kryterium legalności. Z treści informacji wynika, że nie oceniono roli i funkcji pozostałych elementów składających się w jednostkach sektora rządowego na system kontroli zarządczej, to jest planów działalności i oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, składanych przez kierowników jednostek (obowiązek ich sporządzania ustanowiono w 2010 r.), a raczej przedstawiono istniejący stan faktyczny i sposób wywiązania się z tego ustawowego obowiązku. Naszym zdaniem trudno jest na podstawie jednego małego fragmentu działalności każdej jednostki sektora finansów publicznych, tj. procesu naboru w obszarze zarządzania zasobami ludzkimi ocenić, czy jednostka osiąga cele w sposób zakreślony przez komponenty kontroli zarządczej. Uważamy, że wybór innego procesu z obszarów działania jednostek sektora finansów publicznych, np. procesu tworzenia i realizacji planów działalności, określania celów i mierników oraz monitorowania ich realizacji, pozwoliłby na bardziej miarodajną ocenę.

W pozostałym zakresie ocena dotyczyła jakości audytu wewnętrznego jako funkcji oraz pozycji komórki audytu wewnętrznego w organizacji.

W ocenie ogólnej wskazano na sprzeczność przepisów art. 280 ustawy o finansach publicznych z art. 25 ust. 4 lit. h ustawy z 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej. Jedną z kompetencji dyrektora generalnego urzędu jest sprawowanie nadzoru nad przeprowadzaniem kontroli i audytu wewnętrznego. Wniosek prezentowany w opinii wydaje się sprzeczny z celem i funkcją audytu wewnętrznego w jednostkach, określoną w standardach[10] stosowanych przez Komisję Europejską i polski sektor publiczny. Analiza historyczna przepisów ustawy o służbie cywilnej również nie daje podstaw do takiej konkluzji, jak w prezentowanej ocenie NIK, raczej należałoby spodziewać się wniosku o zmianę prawa w ustawie o służbie cywilnej.

Z informacji pokontrolnej wynika również, że nie oceniano kolejno wszystkich elementów oddziałujących na sprawność systemowej kontroli w jednostkach, albowiem wiele składników systemu nie było testowanych.

Ten ostatni komponent oceniono na poziomie koordynatora, czyli Ministra Finansów. W analizie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej zauważalny jest brak odniesienia do roli audytu wewnętrznego, jaką powinien on odegrać w tym komponencie dopiero na etapie budowania systemu kontroli zarządczej.

Zwracamy uwagę, że program kontroli nastawiony był na badanie legalności, w związku z czym kontrolowani nie obawiali się, że kontrola zarządcza nie działa, ale że nie ma ustanowionych procedur, na których się koncentrowali, aby wypełnić ustawowy obowiązek. Takie nastawienie kontroli uznajemy za jej bardzo istotną wadę.

Ustawodawca przewidział narzędzia analizy skuteczności zarządzania jednostkami sektora publicznego. Są to: działający

[10] Komunikat Ministra Finansów z 20.04.2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzUrzMF nr 5, poz. 85).

w jednostkach audyt wewnętrzny oraz „raczkujący" dopiero system kontroli zarządczej. Do oceny całokształtu wskazany jest naczelny organ kontroli w państwie – Najwyższa Izba Kontroli. Należy zmieniać i wypracowywać praktykę stosowania tych narzędzi, a jej kształtowanie się w dużym stopniu zależy od tego, co i jak kontroluje Najwyższa Izba Kontroli – audytor państwa.

Wpływ NIK na kontrolę zarządczą

Konstytucja RP z 1997 r. sytuuje Najwyższą Izbę Kontroli jako naczelny organ kontroli państwowej, podległy Sejmowi[11], określa zakres podmiotowy i przedmiotowy kontroli oraz jej kryteria[12], a także podstawowe obowiązki NIK wobec Sejmu[13].

Pozycję ustrojową Najwyższej Izby Kontroli w Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. wyznaczają dwa aspekty: z jednej strony jest to organ zajmujący najwyższą, naczelną pozycję w całym systemie organów realizujących funkcje kontrolne w państwie[14], z drugiej zaś jest to organ podległy Sejmowi, co wyraża się w konkretnych organizacyjnych i funkcjonalnych formach powiązań NIK z parlamentem. Treść artykułu 202 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP formułuje zasadę powiązania organu kontroli państwowej z władzą ustawodawczą: „Najwyższa Izba Kontroli jest naczelnym organem kontroli państwowej. Najwyższa Izba Kontroli podlega Sejmowi".

Zasada zawarta w art. 202 nie stanowi o podległości bezwzględnej i nie ogranicza niezależności NIK; jest podstawą szeregu powiązań Izby z Sejmem, przez co wzmacnia pozycję organu kontrolnego – audytora państwa.

Zasada wyrażona w treści art. 204 Konstytucji, że:
„1. Najwyższa Izba Kontroli przedkłada Sejmowi:
1) analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej,
2) opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów,
3) informacje o wynikach kontroli, wnioski i wystąpienia, określone w ustawie"
zapewnia Sejmowi właściwą wiedzę i daje podstawy efektywności w zakresie funkcji kontrolnej parlamentu.

Te dwie podstawowe zasady, sytuujące Izbę na pozycji naczelnego organu kontroli, zostały rozwinięte w ustawie o Najwyższej Izbie Kontroli z 23 grudnia 1994 r. i wzmocnione zmianami wprowadzonymi ustawą z 22 stycznia 2010 r. Polski naczelny organ kontroli ma wszystkie cechy niezbędne audytorowi sektora publicznego, chroniącemu interes publiczny i rozliczającemu administrację publiczną z wykonania jej zadań.

Najwyższa Izba Kontroli prowadzi działalność na podstawie rocznego planu

[11] Art. 202 ust. 1 i 2 Konstytucji RP z 2.04.1997 r.
[12] Jw., art. 203.
[13] Jw., art. 204.
[14] Konkretyzacją tej zasady są postanowienia ustawy z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, nakładające na inne organy kontroli obowiązek współdziałania z NIK.

pracy[15], a postępowania kontrolne przebiegają wedle zasad zawartych w zatwierdzonym w lipcu 2002 r. przez prezesa NIK „Podręczniku kontrolera", bazującym na standardach kontroli INTOSAI. Misja NIK: „pomagamy w usprawnianiu państwa" potwierdza przekonanie, że kontrole przeprowadzane przez NIK wspierają administrację publiczną w wykonywaniu zadań. Możliwości praktycznego wpływania NIK na funkcjonowanie systemu zarządzania administracją publiczną i finansami państwa w Polsce są bardzo istotne. Wiele decyzji w różnych jednostkach sektora finansów publicznych podejmowanych jest z perspektywy tego, „co powie NIK". Izba jest jednym z głównych narzędzi kształtowania praktyki zarządzania w sektorze publicznym w Polsce, a to właśnie praktykę należy poprawić. Od tego, w jaki sposób prowadzone będą kontrole, w dużym stopniu zależeć będzie, czy poszczególne elementy systemu kontroli zarządczej będą miały rzeczywiste znaczenie.

Kontrole powinny weryfikować realną wartość wprowadzonych rozwiązań (np. stopień w jakim zarządzanie ryzykiem wykorzystywane jest do podejmowania decyzji w jednostce) a nie tylko proceduralną poprawność. W przeciwnym razie olbrzymia szansa na poprawę funkcjonowania państwa, jaką są zasady kontroli zarządczej, nie zostanie wykorzystana.

Rola audytu wewnętrznego

Rola audytu wewnętrznego określona jest ustawą o finansach publicznych oraz standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego i kodeksem etyki, opracowanymi przez Instytut Audytorów Wewnętrznych, wprowadzonymi do porządku prawnego komunikatem nr 8 Ministra Finansów oraz kartą audytu nadaną w odpowiedniej formie każdej jednostce sektora finansów publicznych.

Instytut Audytorów Wewnętrznych, którego standardy wykorzystywane są w Polsce, jest najstarszą i największą na świecie organizacją audytorów wewnętrznych. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska istnieje już od 10 lat. Jest stowarzyszeniem osób fizycznych[16], uznanym przez światową organizację – Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Global. Swoje działania opiera na aktywności społecznej członków i wolontariuszy realizujących cele stowarzyszenia. Pracami IIA Polska kieruje (wybierany raz na 2 lata przez Walne Zgromadzenie Członków) Zarząd wraz z innymi organami statutowymi.

Stowarzyszenie AW IIA Polska zrzesza obecnie ponad 1000 audytorów wewnętrznych, wspierających oraz pomagających usprawniać i optymalizować zarządzanie organizacji prywatnych i publicznych, we wszystkich ich formach prawnych i przejawach działalności, których sumaryczny produkt składa się na wspólne dobro,

[15] Zarządzenie nr 9/2012 Prezesa NIK z 29.03.2012 r. w sprawie szczegółowych zasad przygotowania kontroli, zadań kontrolerów oraz zasad sporządzania informacji o wynikach kontroli.

[16] Zarejestrowanym w Krajowym Rejestrze Sądowym 9.05.2002 r., na podstawie ustawy z 7.04.1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach.

jakim jest nasza gospodarka narodowa. Audytorzy wewnętrzni – członkowie IIA Polska od 2002 r. pracują w jednostkach sektora finansów publicznych i aktywnie wspierają kierowników tych jednostek w zarzadzaniu.

Instytut Audytorów Wewnętrznych postrzega systemy kontroli wewnętrznej, kontroli zarządczej jako instrumenty wsparcia zarządzania operacjami każdej jednostki i organizacji. Dobre zarządzanie pozwala na zachowanie równowagi pomiędzy indywidualnymi, korporacyjnymi i publicznymi celami gospodarczymi. Audytorzy wewnętrzni korzystają z tego dorobku i wnoszą swój wkład w proces poprawy i wzmocnienia mechanizmów zarządzania ryzykiem firm obecnych na rynku, korporacji gospodarczych oraz sektora publicznego w Polsce. Audytor wewnętrzny ma za zadanie wspierać zarządzanie na wszystkich poziomach – w celu zapewnienia skutecznego i nie nominalnego, lecz faktycznego osiągania optymalnego ładu korporacyjnego, dokładnego raportowania finansowego, wprowadzenia warunków do maksymalizacji stałej „skuteczności i wydajności organizacji", a wreszcie do ustanowienia dobrego i skutecznego systemu zapobiegania i zwalczania nadużyć finansowych. Znaczące zmiany nastąpiły w charakterze tego zawodu w ostatnich latach. Zakres jego działania – początkowo ograniczony do księgowości i audytów finansowych zgodności – obecnie został rozszerzony i jest wykorzystywany w systemowej kontroli zarządczej, doradztwie, zarządzaniu ryzykiem i ocenie ładu korporacyjnego. Zbiega się to z coraz większymi kompetencjami i profesjonalizmem audytorów, aby audyt wewnętrzny był coraz bardziej widoczny i wiarygodny. Obecnie prawie wszędzie i prawie we wszystkich sektorach działalności, także publicznym, jego obecność jest zaznaczona – jeśli nie jest wymagana, to jest co najmniej zalecana. Ustawodawca po 2009 r. sformułował definicję audytu wewnętrznego w sposób zbliżony do jego faktycznej funkcji, określonej przez wypracowane standardy.

Z definicji tej wynika, że audytor wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych został podporządkowany kierownikowi jednostki, a jego działania powinny skupić się na ocenie skuteczności organizacji w osiąganiu jej celów oraz – przez doradztwo – na wsparciu jej kierownictwa.

Działania audytorów wewnętrznych, ocenione przez NIK po niespełna dwóch latach funkcjonowania kontroli zarządczej i zmodyfikowanej definicji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, okazały się niewystarczające. Również działania zarządzających wyższego i średniego szczebla (dyrektorów departamentów i naczelników wydziałów) w sektorze publicznym we wdrażaniu kontroli zarządczej jawią się – w ocenie NIK – jako niewystarczające. Audytorzy wewnętrzni, w celu utrwalenia dobrych praktyk zarządzania, na obecnym etapie powinni skoncentrować się na znacznie większym rozłożeniu akcentów swojej działalności na zadania doradcze. Wsparcie kierownictwa w bieżącej budowie stabilnego, faktycznego a nie papierowego systemu kontroli zarządczej powinno oscylować wokół wsparcia metodycznego oraz wskazywania różnych sposobów zarządzania ryzykiem w osiąganiu celów. Audyt wewnętrzny to przewidywanie i usprawnianie

przyszłości, wskazywanie luk w procesach kontrolnych i zarządczych w jednostkach na podstawie badania i oceny przeszłości. Warto tu wspomnieć o najkrótszej definicji audytu wewnętrznego: 80% prewencji na podstawie 20% detekcji.

Wspólne usprawnianie funkcjonowania kontroli zarządczej

Audyt wewnętrzny pracuje dla organizacji i często staje się głównym „narzędziem obrony" kontrolowanego wobec kontroli zewnętrznej, którą dla jednostek sektora finansów publicznych jest Najwyższa Izba Kontroli.

Jednocześnie audyt wewnętrzny i audyt zewnętrzny (a takim jest w polskim systemie organów kontroli opisanym w Konstytucji kontrola NIK) mają zbliżone cele oraz bardzo podobny warsztat pracy. Dlatego też audytorzy wewnętrzni i kontrolerzy NIK powinni ściśle ze sobą współpracować. Korzyści wynikające z tej współpracy to m. in.:

- spójne podejście do kontroli w danej jednostce (w tym spójne kwestionowanie wyników/wniosków przedstawianych kierownictwu na wszystkich szczeblach zarządzania);
- lepsza kontrola wdrażania zaleceń;
- wykorzystanie wiedzy eksperckiej audytu wewnętrznego w kontaktach z kontrolującymi.

Taka współpraca, przejawiająca się chociażby „uznaniem obszarów objętych w danym roku audytem za skontrolowane", wpływałaby pozytywnie na audyt wewnętrzny działający w jednostce, powodowała efektywniejsze wykorzystanie w niej zasobów audytu wewnętrznego oraz budowała skuteczniejszy system kontroli w państwie.

Wykorzystanie pracy audytu wewnętrznego w trakcie kontroli NIK w jednostkach miałoby też znaczenie dla danej jednostki. Powodowałoby mniejszą uciążliwość kontroli – obszary zbadane przez audyt wewnętrzny nie byłyby ponownie badane (dokumenty, testy, czas pracowników), a dla kontrolujących skutkowałoby uznaniem obszarów objętych audytem wewnętrznym za skontrolowane, co z kolei przyniosłoby efektywniejsze wykorzystanie zasobów.

W tych aspektach istotny jest status audytu wewnętrznego w jednostce, to znaczy, że w obszarze zainteresowania kontrolerów NIK powinno być promowanie rzeczywistej niezależności i silnej pozycji audytu wewnętrznego w jednostce.

Zarówno standardy pracy kontrolera NIK, jak i standardy pracy audytorów wewnętrznych w organizacjach pozwalają na wzajemne dzielenie się informacją, która będzie niezbędna do prawidłowej realizacji zadań każdej z działających służb[17].

Podsumowanie – co możemy robić wspólnie

Należy odpowiedzieć na pytania,

- Czy możliwe są okresowe spotkania w trakcie trwania kontroli?
- Czy kontrola NIK ma dostęp do raportów audytu wewnętrznego i dokumen-

[17] *Podręcznik kontrolera,* standard A.2.3: *Przygotowanie kontroli: 3.3.* „Przed przystąpieniem do prac związanych z opracowaniem programu kontroli należy uzyskać wystarczającą wiedzę na temat kontrolowanej działalności, która umożliwi precyzyjne określenie celu i zakresu kontroli oraz zrozumienie zdarzeń, operacji i działań, które w opinii kontrolera mogą mieć znaczący wpływ na działalność objętą kontrolą".

tacji wspierającej; czy kontrola NIK jest informowana o zidentyfikowanych przez audyt wewnętrzny problemach?
• Czy kontrola NIK informuje audyt wewnętrzny o wszelkich sprawach, które mogą być dla niego istotne?
które powinny uzyskać twierdzące odpowiedzi.

„Kontroler powinien rozważyć zasadnicze ustalenia innego kontrolera i nawiązać z nim współpracę"[18] – ten standard INTOSAI określa w sześciu punktach sposoby współpracy i wykorzystania wyników „innych organów kontroli, rewizji lub inspekcji działających w administracji rządowej oraz samorządzie terytorialnym". Podobnie stwierdzają międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego[19]. Obydwa standardy są zbieżne i zachęcają do konstruktywnej współpracy, zgodnej z manifestowaną misją Najwyższej Izby Kontroli: „ulepszamy państwo". Ich uniwersalizm powoduje, że zarówno kontrolerzy NIK, jak i zarządzający audytem wewnętrznym korzystają przy ocenie ryzyka i planowaniu zadań z informacji pokontrolnych dostępnych na stronach NIK, aby nie powielać badanych obszarów.

Stosowana przez lata praktyka współpracy wydaje się niedostateczna i nie tak konstruktywna jak ją określają Standardy wykorzystywane przez obie grupy zawodowe. Konieczne jest wzmocnienie działań i wymiana doświadczeń, tak aby uzyskać synergię w ulepszaniu zarządzania w sektorze publicznym. Wykorzystanie wniosków kierowanych przez Najwyższą Izbę Kontroli do kontrolowanych jednostek oraz wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych w jednostkach, pozwalają na kształtowanie dobrych praktyk zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, a w przypadkach, w których w związku z wnioskami z kontroli i audytów wewnętrznych niezbędne jest postulowanie zmiany prawa, wspólne działanie na rzecz takich zmian.

Na wiele postawionych przez nas pytań możemy w przyszłości spróbować odpowiedzieć wspólnie, kształtując razem pożądaną praktykę.

Pamięci mojego męża Tomasza Staniszewskiego, wieloletniego pracownika NIK, którego wiedza prawnika oraz doświadczenie kontrolera, jakimi dzielił się ze mną przez wiele lat, były nieocenionym źródłem i inspiracją dla mojej pracy audytora wewnętrznego

MARZENA STANISZEWSKA,
audytor wewnętrzny, Ministerstwo Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej, członek Zarządu IIA Polska
MIROSŁAW STASIK,
prezes AuditSolutions,
członek Zarządu IIA Polska

[18] *Podręcznik kontrolera,* standard A.2.13: *Współdziałanie z innymi kontrolami*.

[19] Standard 2050: *Koordynowanie*: „W celu zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu i minimalizacji powielania wyników, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje i koordynować działania zarówno z wewnętrznymi (departamenty kontroli i inne jednostki kontroli w organizacjach sektora finansów publicznych, w zależności od zapotrzebowania zarządzających na informację i potrzeb zbudowanego systemu i organizacji), jak i zewnętrznymi wykonawcami usług zapewniających i doradczych".

Doskonalenie zarządzania w sektorze publicznym

Audyt wewnętrzny a kontrola zarządcza

Jakość zarządzania publicznego staje się niezwykle istotna dla rozwoju kraju, regionu, powiatu, gminy. Dlatego warto zwracać uwagę na potrzebę podnoszenia jakości świadczonych usług oraz zwiększenia efektywności działań organizacji publicznych przez właściwe stosowanie audytu wewnętrznego oraz systemu kontroli zarządczej – narzędzi wspomagających procesy zarządzania w sektorze pozbawionym konkurencyjności.

KRYSTYNA LISIECKA

Wstęp

Audyt wewnętrzny – narzędzie badania i oceny działalności organizacji publicznych – ma wspierać organizację w osiąganiu wytyczonych celów wpływając na poprawę efektywności procesów zarządzania. Powinien wskazywać możliwości osiągnięcia większego efektu lub tego samego efektu przy niższych nakładach/kosztach. Ma wnieść wartość dodaną, zwłaszcza w swej warstwie doradczej, przez systematyczną, w uporządkowany sposób prowadzoną ocenę działalności operacyjnej organizacji publicznej, a także przez wskazywanie sposobów podnoszenia jakości i wydajności pracy oraz transparentności (przejrzystości) działań. Typ audytu efektywnościowego ma wzmacniać efektywność ekonomiczną działań organizacji, zarówno w wymiarze operatywnym, jak i strategicznym.

Wciąż aktualne jest pytanie, jak zminimalizować lub wyeliminować nadal aktywnych czterech jeźdźców apokalipsy polskiej biurokracji: gigantomanię, luksusomanię, korupcję i arogancję władzy? W życiu gospodarczym i społecznym występuje problem braku zaufania do partnerów i potencjalnych partnerów. U podstaw braku zaufania jest kryzys wartości i norm etycznych.

Zaufanie to jeden ze składników wspólnoty moralnej, obok lojalności, czyli powinności nienaruszania zaufania, jakim obdarzają nas inni i wywiązywania się z podjętych zobowiązań oraz solidarności, czyli troski o interesy innych i gotowości podjęcia działań na ich rzecz, nawet gdy

narusza to własne interesy[1]. Do najczęściej występujących zachowań nieetycznych w gospodarce należy[2]:

- dążenie do ułatwienia warunków pracy sobie lub instytucji, gdy te generują negatywne konsekwencje społeczne i gospodarcze;
- umacnianie funkcji władczych organu administracyjnego ze szkodą dla społeczeństwa i gospodarki;
- dążenie do monopolizacji decyzji dla uzyskania korzyści materialnych lub prestiżowych;
- działania niejawne, sprzeczne z prawem lub normami moralnymi, polegające na wymuszaniu korzyści materialnych: w przetargach, przy zakupach ze środków budżetowych, inwestycjach publicznych, przyznawaniu kredytów lub gwarancji kredytowych, koncesji, licencji, niezgodnie z interesem społecznym i gospodarczym;
- świadome zatrudnianie kadr „dyspozycyjnych", a nie tych o najwyższych kwalifikacjach zawodowych i etycznych;
- tolerowanie znanych negatywnych przejawów w gospodarce, np. „szarej strefy", zaniedbanie możliwych działań naprawczych w oczekiwaniu korzyści materialnych lub prestiżowych, sprzecznych z prawem;
- rezygnowanie z inicjowania działań, które mogłyby ujawnić nieracjonalność lub nieetyczność podejmowanych decyzji;
- zwalczanie koncepcji uzasadnionych merytorycznie, ale zaproponowanych przez przeciwnika politycznego czy biznesowego.

Czy audyt wewnętrzny oraz nadzorowany i oceniany przez to narzędzie system kontroli zarządczej mogą skutecznie przeciwdziałać tej niezdrowej aktywności? A więc czy audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza to skuteczne narzędzia, które mogą uruchomić mechanizm działań poprawy i doskonalenia pracy organizacji publicznej, mechanizm bodźców racjonalizowania działań: efektywnościowych, w tym oszczędnościowych[3]. Autorka stoi na stanowisku, że mechaniczna obiektywizacja zdarzeń, generowana m.in. przez monitoring, controlling, budżet zadaniowy i inne narzędzia zarządzania tworzące zapisy – również na audytach – może stanowić substytut zaufania.

Warto tu przypomnieć, że zdobywcy Nagrody Nobla z dziedziny nauk ekonomicznych w 2009 r. Elinor Ostrom i Oliver E. Wiliamson (USA) w swych naukowych pracach wykazali, że dobra wspólne, do których nikt nie ma praw własności, mogą być zarządzane racjonalnie. Znaczyłoby to, że tradycyjny podział na organizacje komercyjne i niekomercyjne już niedługo przestanie mieć sens, a podział na organizacje sektora prywatnego i publicznego będzie się zacierał, choć wciąż istnieją między nimi różnice, dostrzegane dziś, a być może nieistotne już jutro.

---

[1] Por. P. Sztompka: *Zaufanie. Fundament społeczeństwa*. Wyd. Znak, Kraków, 2007.

[2] Za: T. Pietrzkiewicz: *Etyka zarządzania rozwojem gospodarczym* [w:] Praca zbiorowa pod red. J. Dietla, W. Gasparskiego: *Etyka biznesu*, Wydawnictwo Naukowe, PWN, Warszawa, 2002, s.266-267.

[3] W opinii K. Rybińskiego, organizacje publiczne, ich administracja staje się jedną z głównych przeszkód w realizacji modelu wzrostu organizacji opartej na wiedzy i innowacji. Por. K. Rybiński: *Czas na administrację 2.0*, „Organizacja i Kierowanie" („Organization and Management") nr 3(146)/2011, KNOiZ, SGH w Warszawie.

Audyt wewnętrzny i jego obszary

Audyt (łac. *audire*) znaczy słuchać, przesłuchiwać, badać. Według Instytutu IIA (*The Institute of Internal Auditors IIA*), najstarszej i największej na świecie organizacji skupiającej audytorów wewnętrznych – audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz ładu organizacyjnego, przez co przyczynia się zarówno do poprawy, jak i doskonalenia ich przebiegu. Ma pomóc organizacji osiągnąć założone efekty dostarczając równocześnie zapewnienia o skuteczności realizowanych procesów. Jest działalnością niezależną i obiektywną, skierowaną na wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej, w tym czynności doradcze[4].

Obszarem audytu wewnętrznego jest sfera zarządzania[5]. Ustawa o finansach publicznych, stosowana w jednostkach sektora finansów publicznych, wprowadziła od stycznia 2010 r. nową kategorię zarządzania, tak zwaną kontrolę zarządczą. Jest ona definiowana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tu nasuwa się pytanie, jak rozumieć termin zapewnienie? Czy zapewnienie to przyprószony biegiem czasu, a odświeżony we wspomnianej ustawie termin dotyczący jednej z funkcji zarządzania? (Odpowiednikiem tej funkcji w języku angielskim jest *assurance*, w niemieckim: *Qualitaetssicherung*).

Zapewnienie dotyczy:

- zgodności działania z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem[6].

Wprowadzony termin kontroli zarządczej wniósł sporo dowolności interpretacyjnej, a w konsekwencji wzbudził sporo niejasności zarówno wśród reprezentantów teorii, jak i w środowisku praktyków. Rozumienie treści tego pojęcia stało się problemem dla kadry zarządzającej, wymusiło potrzebę nowego spojrzenia na koncepcję kontroli zarządczej, kontroli wewnętrznej i audytu, także wewnętrznego.

Kontrola zarządcza nierozerwalnie wiąże się z procesem zarządzania w ujęciu klasycznym, który rozumiany jest jako usystematyzowana sekwencja funkcji kierowniczych, gdzie następuje sprzężenie zwrotne między planowaniem i kontrolą. System kontroli zarządczej zawiera kontrolę

[4] Zgodnie z art. 272 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2009 r., nr 157, poz. 1240 ze zm.).
[5] T. Kiziukiewicz, K. Sawicki: *Audyt systemu kontroli zarządczej* [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, praca zbiorowa pod red. T. Kiziukiewicz, Difin SA, Warszawa 2012, s. 293.
[6] Ustawa o finansach publicznych z 27.08.2009 r.

wewnętrzną; ta jest narzędziem wykorzystywanym przez kierownika jednostki do nadzoru procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Audyt zaś, zarówno wewnętrzny, jak i zewnętrzny pełni funkcję nadzoru, bada i ocenia mechanizmy zarządzania, a dokładniej mechanizmy zapewniania w zarządzaniu, czyli mechanizmy kontroli zarządczej. W swoim zakresie pojęciowym ma również wykonywanie czynności doradczych. Im bardziej dojrzała jest kultura organizacji, tym bardziej korzystna jest struktura działań audytowych na rzecz doradzania, a mniej stwierdzania zapewnienia działań według wcześniej opracowanych sposobów postępowania w określonych zakresach, czyli procedur.

Czy koncepcja kontroli zarządczej jest czymś nowym w procesach zarządzania organizacjami? Nowością może być wprowadzenie oświadczeń kierowników odpowiednich instytucji publicznych o wynikach realizowanej funkcji zarządzania/zapewniania, co w zamierzeniu ustawodawców ma zwiększyć odpowiedzialność za gospodarowanie środkami publicznymi oraz wzmocnić system rozliczalności czyli odpowiedzialności (ang. *accountability*), tak zwanych właścicieli procesów za zadania. To zaś powinno zachęcić kierowników do przeglądu zaprojektowanych przez jednostkę rozwiązań zarządczych, aby kontrola zarządcza wpisywała się w model sprawnego doskonalenia organizacji. Brakuje, jak dotąd, autentycznej, skutecznej odpowiedzialności instytucji i osób podejmujących decyzje za przebieg działań, za ich konsekwencje podjętych działań, w tym w szczególności odpowiedzialności za skutki błędnych decyzji. Tolerowane są złe, nieprzemyślane procedury oraz nadmierne ryzyko. W zakresie działań doskonalących jest także kwestia efektywnego wypełniania funkcji właścicielskich[7]. Dobre zarządzanie w sektorze administracji publicznej cechuje partycypacja społeczna oraz uwzględnianie występujących sieci międzyorganizacyjnych. Powyższe jest treścią kształtującej się koncepcji *public governance*[8].

Dla wielu kierowników w środowisku zarządzania publicznego kontrola zarządcza oznacza potrzebę zbudowania nowego systemu według skonstruowanego modelu zapewniania realizacji celów oraz sprawności działania jednostki[9]. Kontrola zarządcza funkcjonuje w każdej jednostce sektora finansów publicznych; wykonując swoje zadania stosowała kontrolę wewnętrzną, w tym finansową. Jeśli jednak kierownictwo jednostki uznało, że ustawa o kontroli zarządczej z 2009 r. wprowadziła istotne zmiany, może to oznaczać, że dotychczasowy system nie był dostatecznie funkcjonalny i skuteczny. W ramach tak zwanego audytu zerowego należałoby

[7] Za J. Klich: *Kryzys 2007–2008. Nowe wyzwania dla zarządzania*?, „Organizacja i Kierowanie" nr 3 (146)/2011, KNOiZ, SGH w Warszawie.

[8] K. Lisiecka, T. Papaj, E. Czyż-Gwiazda: *Public governance koncepcją zarządzania w administracji publicznej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2011.

[9] Por. A. Mazurek, K. Knedler: *Kontrola zarządcza. Ujęcie praktyczne*, Wydawca HANDICAP, wyd. I, Warszawa 2010, s. 39.

ocenić prawidłowość jego funkcjonowania i uzupełnić brakującymi elementami dla uzyskania pewności, że to co się robi, robi się dobrze.

System kontroli zarządczej ma sprawić, by jednostka organizacyjna osiągnęła założone cele. Znaczy to, że kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać do czynności kontrolnych, a nawet i regulacyjnych wykonywanych przez pracowników komórek kontroli[10].

Treścią kontroli zarządczej rozumianej jako system jest przegląd wypracowanych w organizacji rozwiązań zarządczych, ocena ich funkcjonowania z punktu widzenia zgodności ze stosowną podstawą odniesienia oraz podjęcie działań w celu usystematyzowania i udoskonalenia, ewentualnie zintegrowania stosowanych metod, mechanizmów lub procedur postępowania z punktu widzenia przyjętych do realizacji celów. Kontrola zarządcza obejmuje także proces proponowania rozwiązań, regulowania oraz korygowania wszelkich czynności dla zapewnienia ich przyszłej skuteczności organizacyjnej i ekonomicznej[11].

Kontrola zarządcza to systematyczne działania na rzecz ustanawiania standardów, norm efektywności przy zaplanowanych celach, projektowania więzi informacyjno-komunikacyjnych w organizacji i porównywanie rzeczywistej efektywności z normami, ustalanie odchyleń i podejmowanie kroków – korygujących bądź zapobiegających – zapewniających dobre wykorzystanie zasobów. Obejmuje obserwowanie postępów organizacji w dążeniu do celów umożliwiając diagnozę stopnia ich realizacji. System wyznaczania celów i zadań oraz monitorowanie ich wykonania to najważniejsze elementy zarządzania. Tak zinterpretowany system kontroli zarządczej łączy funkcje zarządzania, w tym i funkcje kontroli. Języczkiem u wagi są cele, ich trafne i kwantytatywne sformułowanie oraz osiągnięcie. System kontroli zarządczej wyczerpuje pętlę sprzężenia, on domyka treści zarządzania. Elementy systemu kontroli zarządczej przedstawia rysunek 1.

Środowisko wewnętrzne opisuje i informuje o: przestrzeganiu wartości etycznych, kompetencjach zawodowych, strukturze organizacyjnej oraz delegowaniu uprawnień.

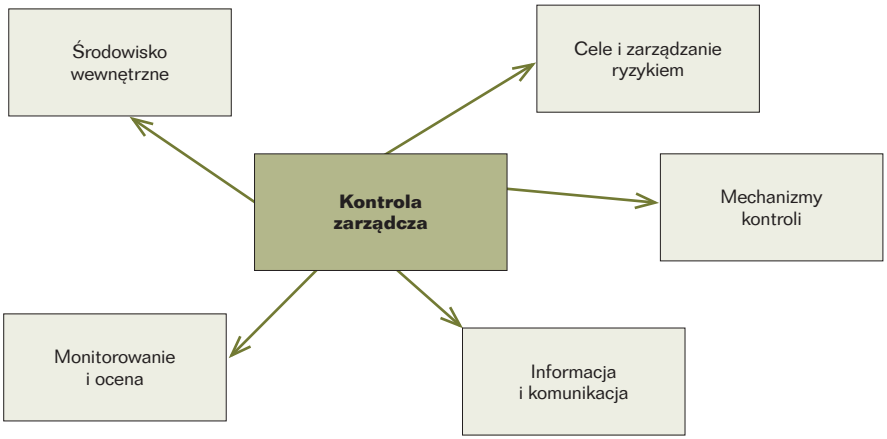
Na zarządzanie ryzykiem składa się zapewnienie o: misji, określeniu celów i zadań, monitorowaniu i ocenie ich realizacji, identyfikacji ryzyka, analizie ryzyka oraz reakcji na nie.

Potrzeba wprowadzenia nowoczesnych metod zarządzania ryzykiem oraz precyzyjnych narzędzi do jego pomiaru i analizy, które będą generowały właściwe bodźce, postawy, a w ślad za tym reakcje i zachowania personelu, jest nowym elementem

[10] Pojęcie kontroli jest bliższe pojęciu zarządzania niż sprawdzania – stwierdzili autorzy pracy cytowanej w przyp. 9, por. s. 40.

[11] Według Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych celem kontroli zarządczej jest,,stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększenie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, a w rezultacie całej polskiej administracji publicznej". Zob. *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Warszawa 2012, s. 16.

Rysunek 1. **Elementy systemu kontroli zarządczej**



Źródło: Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych[12].

dla większości jednostek sektora finansów publicznych. Powinna zostać zdefiniowana pewna tolerancja na ryzyko – nie za wysoka, bo może prowadzić do rozrzutności i marnotrawstwa, ale i nie za niska, bo może przynieść szkodę ewentualnie korzystnym projektom. Jednostki sektora finansów publicznych od dwóch lat są zobowiązane do uwzględniania aspektów zarządzania ryzykiem. Zarządzanie tym aspektem ma zasadnicze znaczenie dla profesjonalizacji zarządzania w wymienionych jednostkach. Głównym celem jest identyfikacja potencjalnych zdarzeń mogących wpływać na organizację, dostarczanie informacji o newralgicznych miejscach i procesach, by zapewniać realizację celów przez stosowanie kontroli funkcjonalnej.

Sektor publiczny przesuwa zainteresowanie z instytucjonalnej kontroli wewnętrznej na kontrolę funkcjonalną, która opiera się na analizie ryzyka. Ważny jest monitoring ryzyka. Ministerstwo Finansów zaleca stosowanie przeglądów jego zmian, sprawdzanie, czy stosowana punktowa ocena ryzyka jest odpowiednia, a mechanizmy kontrolne nadal skuteczne. Nadzorowanie procesu kontroli ryzyka, weryfikacja jego poziomu, regularne raporty, czyli wyraźne zainteresowanie kierowników ryzykiem organizacji według sporządzonej wcześniej hierarchizacji daje szansę na skuteczne zarządzanie w organizacji i organizacją.

Jak dobierać mierniki? Należy tak wykorzystywać istniejące źródła danych

[12] DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

i informacji do oceny stopnia realizacji celów, by nie generować niepotrzebnych danych, które nie będą wykorzystane. A cele mają być SMART, to znaczy: jasno określone (ang. *specific*), mierzalne (ang. *measurable*), ważne (ang. *ambitious*), osiągalne (ang. *realistic*) i osiągalne w określonym czasie (*time bound*). Ważne jest wyznaczanie mierników, za pomocą których będzie mierzony stopień osiągnięcia celów oraz uzyskiwanie informacji, czy przyjęte rozwiązanie jest skuteczne i efektywne. Jeśli nie jest, wymaga działań korekcyjnych usuwających nieprawidłowości, działań korygujących, usuwających rozpoznane i zidentyfikowane źródło występujących nieprawidłowości lub działań profilaktycznych, zapobiegających ewentualnemu wystąpieniu zdarzeń niepożądanych. Efektem kontroli jest podniesienie sprawności działania organizacji przez usuwanie przyczyn niezgodności i inicjowanie działań pożądanych.

Omawiając problematykę audytu wewnętrznego nie można abstrahować od kultury pracy organizacji publicznej. Wśród sposobów poszukiwania dobrej jakości pracy administracji w sektorze publicznym zwracają uwagę dwa odmienne typy kultury. Można je określić typem „kultury stosowania przepisów" oraz „kulturą osiągania rezultatów"[13]. Uważa się, że ten drugi jest przesłanką wyższej jakości i efektywności działań organizacji. D. Osborne i T. Gaebler, autorzy pracy pt. „Rządzić inaczej" z 2005 r. wskazali na wyższość organizacji kierujących się poczuciem misji i osiągania wyników; na większą ich skłonność do innowacji, elastyczności, wydajności i morale[14]. Kulturze tej powinny towarzyszyć biznesowe instrumenty znane pod akronimem NPM (*new public management*), które z założenia wymagają wielu zapisów zdarzeń, to jest danych i informacji sprawdzanych przez audytorów.

Wspomaganie zarządzania

Do zadań audytu wewnętrznego należy systematyczna ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Audytor wewnętrzny nadzoruje i sprawdza, jak działa system kontroli zarządczej. W ramach audytu powinien być dokonywany przegląd i ocena adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej. A mechanizmy kontroli informują o: dokumentowaniu systemu kontroli zarządczej, nadzorze, ciągłości działania, ochronie zasobów, szczegółowych procedurach kontroli dotyczących operacji finansowych i gospodarczych oraz systemów informatycznych.

Badając mechanizmy kontroli zarządczej audytor powinien sformułować wnioski usprawnień w tym zakresie. Audytem wewnętrznym objęte są wszystkie działania prowadzone przez organizację podlegającą obowiązkowi prowadzenia audytu, a także wchodzące w jej skład. Ocena działań jednostki dotyczy:

- zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz procedurami

[13] Por. A. Mazurek, K. Knedler: *Kontrola zarządcza. Ujęcie praktyczne*, op.cit., s. 16.
[14] D. Osborne, T. Gaebler: *Rządzić inaczej*, Warszawa, wyd. Media Rodzina, 2005.

wewnętrznymi obowiązującymi w jednostce;
• gospodarności, w tym efektywności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli;
• wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Zajmujący się problematyką audytu w organizacji publicznej zgadzają się, że audyt może być narzędziem skutecznie wspomagającym zarządzanie. Ma nadzorować mechanizmy systemu kontroli zarządczej, oceniać je i identyfikować słabe punkty, przez co może doprowadzić do zmian w systemie kontroli zarządczej, w systemie zarządzania. Wspólnie z kontrolą mają tworzyć spójny system, gwarantujący właściwe funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych mający wykazywać dbałość o środki publiczne.

Wyróżnia się następujące rodzaje audytu wewnętrznego[15]:
a) finansowy,
b) operacyjny,
c) informatyczny.

Ad a). Audyt finansowy przeprowadzany jest na podstawie sprawozdań finansowych i dotyczy oceny ich wiarygodności wedle standardów rewizji finansowej. Bada się, czy sprawozdania finansowe są poprawne, kompletne oraz czy zostały sporządzone zgodnie z przepisami prawa. Audytowi poddaje się również prawidłowość przeprowadzonych transakcji oraz to, czy wszystkie działania wykonywane były w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny.

Ad b). Audyt operacyjny obejmuje badanie wydajności i skuteczności systemów, które funkcjonują w jednostkach, w tym również systemu kontroli zarządczej, ocenę osiągnięcia zamierzonych rezultatów w porównaniu z kosztami poniesionymi na ich realizację oraz ocenę efektywności zarządzaniem ryzykiem i kierowania jednostką.

Ad c). Audyt informatyczny obejmuje kontrolę systemów informatycznych stosowanych w jednostce. Chodzi o właściwe zabezpieczenie baz danych oraz sprzętu, sprawdzanie informacji pod kątem ich wiarygodności, poufności, integralności, bezpieczeństwa i dostępności. Dzięki audytowi kierownictwo organizacji otrzymuje niezależną i obiektywną ocenę wdrażania i funkcjonowania tych systemów.

W trosce o prawidłowe przeprowadzenie audytu, przestrzeganie reguł i dobrych praktyk Instytut IIA opracował standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Celem tych standardów jest[16]: określenie podstawowych zasad właściwej praktyki audytu wewnętrznego, dostarczenie ramowych zasad wykonywania i szerokiego upowszechniania zakresu działań audytu wewnętrznego przysparzających organizacji wartości dodanej, stworzenie podstaw do oceny działalno-

[15] Por. np. H. Szymańska: *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego* [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, praca zbiorowa pod red. T. Kiziukiewicz, op. cit., s. 27 i dalsze; także K. Czerwiński: *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa 2005.
[16] W. Gos: *Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego* [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, op. cit., s. 40.

ści audytu wewnętrznego oraz dbałość o lepsze procesy i działania organizacji. Opublikowane zostały:

• standardy atrybutów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, które określają cechy organizacji i osób świadczących usługi;

• standardy działania profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, opisujące charakter audytu wewnętrznego;

• standardy wdrożenia profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, które są wbudowane zarówno w standardy atrybutów i działania oznaczone literami A – zapewnienie i C – doradztwo.

Wśród wielu standardów działania wymienić można przykładowo standard 2110 – „ład organizacyjny". Zgodnie z nim, audyt wewnętrzny powinien oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów, by promować zasady etyki i wartości w organizacji, zapewnić skuteczne zarządzanie efektywnością działań organizacji i odpowiedzialności za wyniki, dostarczać informacje o ryzyku i kontroli do odpowiednich obszarów organizacji, koordynować działania i przekazywać informacje między radą, audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi oraz kierownictwem.

Wedle standardu 2230 – „przydział zasobów", audytorzy wewnętrzni powinni określić zasoby odpowiednie i wystarczające do osiągnięcia celów danego zadania. Określenie to bazuje na ocenie charakteru i złożoności każdego zadania, ograniczeniach czasowych oraz dostępnych zasobach.

W grupie standardów wdrożenia, które mają powiązania ze standardami atrybutów i działania (np. standard 2110.A1) czytamy, że „audytor wewnętrzny w swoich działaniach musi oceniać formę, sposób wdrożenia oraz skuteczność celów, programów i działań w zakresie etyki", a w kontekście zadań o charakterze doradczym zarządzający audytem wewnętrznym powinni wziąć pod uwagę (np. standard 2010.C1), w jakim stopniu będzie możliwe przysporzenie wartości organizacji (zwiększenie skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli).

Co do podnoszonej w dyskusjach kwestii podporządkowania audytorów i jakości przygotowywanych przez nich raportów, badania 172 doświadczonych audytorów pokazały, że kiedy przedstawiają oni raport kierującym organizacjami, istnieje mniejsza skłonność do łagodzenia zawartych w nim wniosków, niż w przypadku, gdy raport adresowany jest do specjalnie do tego celu powołanego komitetu czy rady[17].

Audyt wewnętrzny należy odróżnić od kontroli, a formy te bywają często utożsamiane. Kontrola wewnętrzna to również narzędzie zarządzania, wykorzystywane do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte[18]. Istotą każdej kontroli jest porównanie.

[17] J. Klich: *Kryzys 2007–2008. Nowe wyzwania dla zarządzania?*, op. cit.

[18] Komunikat nr 2 Ministra Finansów z 30.01.2003 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych", załącznik nr 1.

To stały element każdej zorganizowanej działalności, to procesy w trakcie których porównuje się stan rzeczywisty ze wzorcem. Bazą porównawczą może być plan, wzorzec, zadanie, przepis, regulamin lub instrukcja, zarówno w czasie, jak i w przestrzeni. Kontrola polega na porównywaniu, na ciągłej analizie i ocenie jednostki w trakcie jej funkcjonowania, w celu ujawnienia niedociągnięć, natomiast audyt wewnętrzny przyczynia się do utrzymywania w jednostce określonych mechanizmów oceny skuteczności i efektywności oraz mechanizmów ciągłego doskonalenia. Dzięki temu kontrola i audyt wewnętrzny tworzą spójny system, gwarantujący należyte funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych oraz służący ochronie środków publicznych, są skutecznymi narzędziami zarządzania.

Gospodarność, w tym i miara tego zjawiska czyli efektywność, to zagadnienia dominujące w audycie wewnętrznym. Ewolucja takiego podejścia oznacza konieczność ukierunkowania zadań audytowych nie tylko na zgodność z obowiązującymi przepisami prawa oraz uregulowaniami wewnętrznymi instytucji, lecz także na skuteczność zarówno w odniesieniu do obowiązujących w tych jednostkach systemów kontroli, jak i realizowanych przez nie konkretnych działań i inicjatyw. Nowoczesny audyt, nastawiony na badanie efektywności, powinien umożliwić bezpośrednie rozpoznanie problemów przedsiębiorstwa, ale również doskonalenie jego działalności operacyjnej i strategicznej, wnosząc do organizacji wartość dodaną.

Audyt efektywnościowy

W polskich standardach audytu wewnętrznego pojawiła się następująca klasyfikacja:

- audyt finansowy, obejmujący badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;
- audyt systemu, polegający na ocenie systemu gromadzenia środków publicznych, dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem;
- audyt działalności, obecnie określany jako audyt efektywnościowy, służący do oceny efektywności i gospodarności zarządzania finansami.

Audyt efektywnościowy rozumiany jest jako systematyczny, celowy i zorganizowany proces rzetelnej, obiektywnej i niezależnej oceny planowanych, realizowanych i zakończonych polityk, programów i projektów publicznych oraz oceny bieżącego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych według kryteriów gospodarności (*economy*), efektywności (*efficiency*) i skuteczności (*effectiveness*) działań. Gospodarność pojmowana jest jako relacja pomiędzy wykorzystanymi zasobami, a jakością otrzymanego dzięki temu dobra lub usługi.

Efektywność przedstawia relację między nakładem a wynikiem. Poprawa wyniku bez wzrostu nakładów lub otrzymanie tego samego wyniku przy zmniejszeniu nakładów oznacza wzrost efektywności. Zakłada koncentrację na produktach, rezultacie lub oddziaływaniu, będących wynikiem podjętych działań.

Skuteczność odnosi się do poziomu osiągnięcia stawianych celów. Zakłada dojście do nich, to jest dostarczenie usług w odpowiednim czasie, ilości i jakości

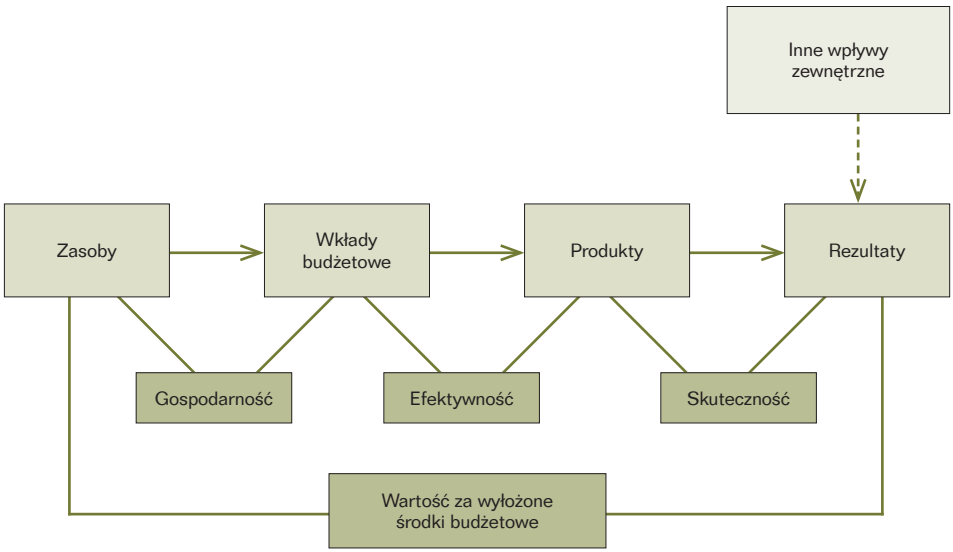
przy wykorzystaniu wymaganej wielkości zasobów.

Audyt ten służy do oceny gospodarności zarządzania finansami. Zmierza do uzyskania jak najlepszej wartości za wyłożone środki budżetowe (maksymalizacja *value for money*)[19].

Przeprowadzając audyt efektywnościowy należy brać pod uwagę zaangażowane zasoby i wkłady budżetowe, produkty (rzeczy materialne lub usługi dostarczone w wyniku wykonania zadania), rezultaty (bezpośrednie lub natychmiastowe efekty wynikające z dostarczenia wyrobów i usług) oraz oddziaływania, czyli konsekwencje wynikające z wykonania zadania, związane przede wszystkim z innymi wpływami zewnętrznymi.

Audyt tego rodzaju cechuje to, że:
– odbywa się on zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego;
– jest realizowany według zakresu zadań powierzonych funkcji audytu wewnętrznego;
– koncentruje się nie na zagadnieniach związanych ze zgodnością z przepisami prawa

Rysunek 2. **Główne zagadnienia audytu efektywnościowego w jednostkach sektora finansów publicznych**



Źródło: *Performance Budgeting in OECD Countries*, OECD 2007, s. 194[20].

[19] *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*, red. A. Haber i M. Szałaj, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2009, s. 189-190.
[20] <http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/Literatur/OECD_Studie_Performance_Budgeting.pdf>

czy prawidłowości sprawowania kontroli nad realizacją danego zadania, a na analizie wyników i ocenie podjętych działań z punktu widzenia ich organizacyjnej efektywności i wydajności czyli gospodarności; preferuje „kulturę osiągania wyników", a nie „kulturę stosowania przepisów";
– przynosi wartość dodaną;
– jest obiektywny i terminowy.

Zakres rzeczowy audytu efektywnościowego w sektorze publicznym obejmuje:
– badanie efektywności działań podejmowanych przez jednostki sektora publicznego;
– analizę szczegółowych procedur umożliwiających pomiar efektywności działań podejmowanych przez jednostki sektora publicznego;
– działania służące ochronie mienia publicznego;
– badanie zgodności stanu obecnego z kierunkiem działań oczekiwanych przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz interesem publicznym.

Audyt efektywnościowy powinien wykorzystywać zasady metody *Lean Management* w administracji, której celem jest odchudzanie zarządzania w tym sektorze.

W trakcie audytu ma miejsce badanie finalnych efektów realizowanego zadania (rezultaty i oddziaływanie). Jeśli audytor wewnętrzny stwierdzi, że nie osiągnięto zamierzonego efektu powinien zbadać główne czynności podjęte na etapie planowania i realizacji zadania oraz odnieść się do nich w takim zakresie, w jakim jest to uzasadnione dla zidentyfikowania przyczyn stwierdzonego stanu rzeczy.

Przeprowadzenie audytu efektywnościowego wykonania zadania jest możliwe wówczas, gdy istnieją kryteria lub punkty odniesienia, pozwalające na dokonanie oceny z punktu widzenia osiągnięcia/nieosiągnięcia założeń.

prof. zw. dr hab. **KRYSTYNA LISIECKA,**
kierownik Zakładu Zarządzania Jakością,
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Podstawowe problemy wdrażania

System kontroli zarządczej w administracji europejskiej

Przedmiotem rozważań nie są administracje publiczne poszczególnych państw Europy, lecz raczej „europejski" typ administracji, wywodzący się zasadniczo z tradycji oświeceniowej, a odzwierciedlający zasadę realizacji przez władzę interesu grupowego (w ramach państwa) oraz praw podmiotowych jednostki w przyjętym modelu godzenia tych praw natury indywidualnej ze wspomnianym interesem grupowym – wtedy, gdy z jakiegoś powodu stoją one we wzajemnej sprzeczności. W takim rozumieniu administracji, do „europejskich" cech można także zaliczyć umieszczenie jej w politycznej logice systemu równowagi władz, opierającej się na założeniu, że reguły konstytucyjne powinny zapobiegać monopolizacji władzy państwowej przez jedną władzę albo niektóre z nich, gdyby weszły one ze sobą w antysystemowy układ monopolizacyjny.

ARTUR NOWAK-FAR

Wstęp

Obecny obraz administracji publicznej demokratycznych państw Europy wskazuje, że jest ona zorganizowana zasadniczo monokratycznie, a jej działanie opiera się na zasadzie legalności. Naczelna administracja rządowa ma taką postać, że wykonują ją ministrowie (stanowiący także część rządu – *core executive*) odpowiedzialni za powierzony im zakres spraw publicznych przed rządem/szefem rządu oraz parlamentem, działający przy pomocy specjalnych aparatów organizacyjnych – ministerstw. W tej odpowiedzialności mieści się także odpowiedzialność za podejmowane decyzje operacyjne, w tym finansowe – jej zakres jest jednak w Europie różny. Samo podjęcie tej kwestii w ramach konstytucyjnych uregulowań systemowych jest cechą wspólną europejskiej administracji; konkretne rozwiązania nie są jednak jednolite.

W tym kontekście kontrola zarządcza jest oczywiście traktowana jako jeden z modeli realizacyjnych podstawowych wartości, w którym rolę sprawczą odgrywa

„europejska" administracja. Model ten charakteryzuje się demokratyczną kontrolowalnością, wynikającą z przejrzystości jej działań, a także poszanowania systemowej podmiotowości obywateli. Ta zaś ma się wyrażać m.in. w uznaniu ich prawa do otrzymywania godziwych świadczeń publicznych w zamian za adekwatne świadczenia podatkowe.

Koncepcja kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza jest wyrazem realizacji postulatu poszerzenia zakresu odpowiedzialności decydentów w ramach administracji publicznej – od sfery odpowiedzialności za coś do sfery rozszerzonej podmiotowo: wobec kogoś. Wskazuje to na wielowymiarowość odpowiedzialności – w tym zróżnicowaniu wymiarów także istotne jest wyodrębnienie odpowiedzialności pasywnej i aktywnej[1].

Te w miarę proste podziały mogą być rozszerzone. Mark Bovens wyróżnia odpowiedzialność w formule: *cause* – przyczyny jakiegoś stanu; *accountability* – odpowiedzialności politycznej, moralnej i prawnej za rezultaty danej postaci zachowania lub zdarzenia; *capacity* – odpowiedzialności wynikającej z możliwości wykonania czego; *task* – odpowiedzialności wynikającej z roli społecznej lub z powierzonych kompetencji; *virtue* – cnoty „bycia odpowiedzialnym", „odpowiedzialnego postępowania".

Dzieli też kontrolę na dwa wspomniane już rodzaje: kontrolę pasywną i aktywną. Podział ten odzwierciedla różne aspekty (bądź – jak kto woli – wektory kontroli): *ex post* i *ex ante*. Pasywna kontrola odnosi się do stanów zastanych, zaś kontrola *ex ante* (a więc aktywna) odzwierciedla ciągłą refleksję wewnątrz danej organizacji, dotyczącą identyfikacji standardów odpowiedniego zachowania i działania. Ta druga obejmuje więc analizę ryzyka, identyfikację konsekwencji podejmowanych działań oraz ustalania w tym zakresie priorytetów; zasadniczo wymaga zaś autonomii danej organizacji. W takim ujęciu normy zachowania (w tym zwłaszcza normy prawne) są „reprodukowane, zinternalizowane, a – gdy jest to konieczne – także dostosowywane przez odpowiedzialność"[2].

Kontrola zarządcza jako określony standard funkcjonowania organizacji wywodzi się z sektora prywatnego (jest jako taka rozwijana od początku lat 90. dwudziestego wieku). Od tego czasu standard ten upowszechnił się w obu sektorach[3]. Obecnie uważa się, że kontrola zarządcza powinna być częścią ładu organizacyjnego wszystkich instytucji, w tym publicznych. Pogląd ten odzwierciedla zmianę oczekiwań i stylu zarządzania: bardziej kooperatywnego w odniesieniu do działania wewnątrz i poddającego organizację wymogowi większej przejrzystości, a przez to umożliwiającego w ogóle jej sensow-

[1] M. Bovens: *The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organisations*, Cambridge University Press, Cambridge 1998, s. 24-37.
[2] Jw., s. 38.
[3] Zob. np. L. F. Spira, M. J. Page: *Risk Management. The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit*, "Accounting, Auditing and Accountability Journal", 2002, vol. 16, No. 4, s. 640-662.

ny audyt i ocenę, także z zastosowaniem kryteriów ekonomicznych. Nowa filozofia działania zakłada zerwanie z poglądem, że administracja państwowa może w ogóle być wszechmocna – w obecnych warunkach jej możliwość sterowania procesami zewnętrznymi jest raczej ograniczona i jeżeli w ogóle jest obecna, wyraża pewien poziom aspiracji (w tym aspiracji samej administracji, jak również jej głównych interesariuszy, zwłaszcza ze sfery polityki) w tym względzie[4]. Prawnie zdefiniowane wymagania ustanowienia kontroli zarządczej są formą „wymuszonej samoregulacji" (ang. *enforced self-regulation*), która ma wyzwalać „naturalne" zachowanie w postaci jej przestrzegania w organizacji poddanej tej właśnie formie sterowania działaniem[5]. Jest ona również traktowana jako strategia prewencyjna, gdyż identyfikacja błędów przez własny system wykrywania oraz zapewnienie odpowiedniego przebiegu informacji może pozwolić na odpowiednio wczesne ich usunięcie. Takie ujęcie najczęściej opiera się na sprawdzalnych standardach działania, w tym zwłaszcza na wskaźnikach. Wspomaga także proces uczenia się i odpowiedzialność wewnątrz organizacji[6]. Skutkiem przyjęcia tej filozofii jest wykształcenie kontroli zarządczej jako „moralnej technologii" danej organizacji[7].

Audyt wewnętrzny

Ogólnie rzecz biorąc, audyt wewnętrzny może być uznany za formę kontroli zarządczej. Oba te pojęcia mogą być jednak traktowane rozdzielnie, zwłaszcza gdy znajduje to uzasadnienie w regulacji prawnej. W takim „rozdzielającym" ujęciu audytowi zwykle przypisuje się szerszy zakres, obejmujący ogólny system zarządzania i kontroli w danej organizacji; kontroli zarządczej przypisuje się wtedy raczej funkcje dotyczące procesów związanych tylko z gromadzeniem i dysponowaniem środkami publicznymi oraz gospodarowaniem mieniem. Podkreśla się wówczas różnice pomiędzy tymi dwiema formami systemowego obserwowania działalności organizacji w odniesieniu do podmiotów jej dokonujących (w kontroli zarządczej mają to być kierownicy jednostek oraz pracownicy komórek finansowych i operacyjnych, zaś w audycie wewnętrznym wyspecjalizowani i szczególnie umocowani w danej organizacji audytorzy) oraz celu (w kontroli zarządczej ma to być wykrywanie nieregularności m.in. dla ochrony mienia organizacji oraz wzmacniania jakości procesów zarządzania, podczas gdy w audycie wewnętrznym jest to przede wszystkim upewnienie się o prawidłowym działaniu i efektywności systemów kontroli zarządczej i zarządzania)[8]. W praktyce obie sfery

[4] Zob. np. M. Feintuck: *Regulatory Rationales Beyond the Economic. In Search of the Public Interest* [w:] R. Baldwin, M. Cave, M. Lodge: *The Oxford Handbook of Regulation*, Oxford University Press, Oxford 2010, s. 39-63.

[5] M. Power: *Organized Uncertainty. Designing a World of Risk Management*, Oxford University Press, Oxford 2007, s. 36-42.

[6] B. M. Hutter: *Compliance: Regulation and Enforcement*, Clarendon Press, Oxford 1997, 238-243.

[7] M. Power, op. cit., s. 38.

[8] H. Szymańska: *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego* [w:] T. Kiziurkiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2007, s. 29-35.

działań nie są w tak idealny sposób rozdzielone. Co więcej, audyt wewnętrzny w kontekście kontroli zarządczej może być interpretowany jako główny element ładu organizacyjnego, opartego na rozwiązaniach strukturalnych (ang. *governance by design*)[9]. Także w tym kontekście zarówno audyt wewnętrzny, jak i kontrola zarządcza mogą być traktowane jako rozwiązania stanowiące zasadniczy element służący funkcjonowaniu tak zwanego cyklu odpowiedzialności, to jest takiemu rozwiązaniu systemowemu, w którym żaden jego element nie może pozostać poza kontrolą innego elementu systemowego.

Wspólne wzorce

W ujęciu Grzegorza Rydlewskiego, współczesny model rządzenia sprawami publicznymi znacznie się zmienił w wyniku szerszych modyfikacji środowiska, w którym model ten funkcjonuje. Ze względu na skalę i znaczenie owych modyfikacji, autor określa je mianem „megazmian"[10]. Są to, jego zdaniem, ściśle powiązane ze sobą:

- demokratyzacja,
- globalizacja,
- rewolucja informatyczna,
- integracja ponadnarodowa,
- mediatyzacja[11].

Idąc wskazanym – obecnym także w nauce światowej – tropem, można stwierdzić, że demokratyzacja przejawia się przebudową standardów i mechanizmów legitymizacji władzy. Jest więc obszarem, w którym owa władza podlega zmianom przedmiotowym, podmiotowym oraz proceduralnym. Polegają one na tym, że klasyczny model kształtowania się i wyrażania interesów, oparty na wyborach, ulega zmianie, przede wszystkim intensyfikując się przez wykorzystanie nowych sposobów zdobywania informacji o preferencjach. W modelu europejskim charakterystyczną cechą tych zmian jest pojawienie się zjawisk decentralizacji i dekoncentracji/dewolucji wykonywania zadań władzy publicznej. Przy istnieniu również europejskiego (unijnego) poziomu zarządzania domeną publiczną powoduje to wykształcenie się rządzenia wielopoziomowego i w ogóle wielopoziomowego ładu społeczno-gospodarczego.

W odniesieniu do modelu rządzenia efektem procesów globalizacji wyraźniejsze niż kiedykolwiek jest zaznaczenie międzynarodowego kontekstu, w którym podejmowane są decyzje dotyczące domeny krajowej. W ramach tego kontekstu partnerem państw są nie tylko inne państwa i organizacje międzynarodowe, lecz również podmioty nierządowe, na przykład organizacje i korporacje transnarodowe. Umiędzynarodowiony zostaje również kontekst oceny działań administracji. Oczekuje się od niej podejmowania starań o odpowiednie, strategiczne dopasowanie państwa do globalnej konfiguracji „struktur konkurencji", które można zdefiniować

[9] Zob. np. R. Brownsword: *Code, Control, and Choice. Why East is East and West is West*, "Legal Studies, 2005, vol. 25, No. 1, s. 1-21; J. L: Mashaw: *Accountability and Institutional Design. Some Thoughts on the Grammar of Governance* [w:] M. W. Dowdle (ed.), *Public Accountability. Designs, Dilemmas and Experiences*, Cambridge University Press, Cambridge 2006, s. 115-156.

[10] G. Rydlewski: *Rządzenie w świecie megazmian*, Wyd. Elipsa, Warszawa 2009, s. 29-31.

[11] Jw., s. 29.

jako instytucjonalne rozwiązania służące zapewnieniu gospodarce państwa trwałej międzynarodowej konkurencyjności. W tym kontekście istotnym elementem jest staranie o zasoby: o ich przyciągnięcie z zewnątrz, wytworzenie wewnątrz oraz jak najbardziej produktywne wykorzystanie, co z kolei zakłada konieczność eliminacji wszelkiego rodzaju „wycieku" zasobów, wywołanego nieprawidłowym gospodarowaniem nimi przez administrację publiczną (ang. *administrative leakage*). W takim ujęciu źle funkcjonująca administracja publiczna jest także obszarem „tarcia" w gospodarce i pojawiania się zjawiska „biegu jałowego" (ang. *deadweight loss*), któremu trzeba zapobiegać.

Informatyzacja wiąże się z coraz większym zaangażowaniem technologii informatycznych w funkcjonowaniu państwa, prowadzi do radykalnych zmian w procesie pozyskiwania i zarządzania danymi, komunikacji. W znacznym stopniu jest przejawem wykorzystania przez administrację tak zwanych korzyści sieci (występujących obok korzyści skali), wynikających z coraz większego nasycenia gospodarki i życia społecznego technologiami informatycznymi.

Integracja ponadnarodowa powoduje pojawienie się w procesach rządzenia uczestników ponadpaństwowych, o różnych możliwościach wpływania na funkcjonowanie administracji krajowych i różnych aspiracjach stanowienia dla niej standardów.

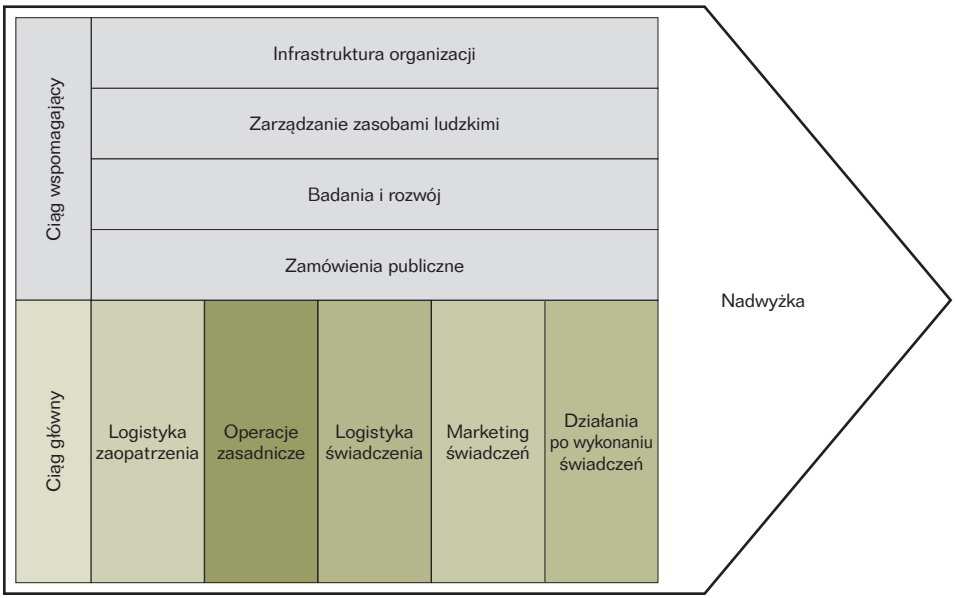
Mediatyzacja, będąca także megazmianą otoczenia administracji publicznej, jest zjawiskiem polegającym za zmianie ilości i jakości przekazu komunikacyjnego relewantnego dla funkcjonowania owej administracji. Proces ten znacząco zmienił mechanizmy dyskursu politycznego oraz możliwości badania, a nawet kształtowania preferencji dotyczących zakresu i poziomu świadczeń publicznych czy wykształcania nowych mechanizmów kontroli i samokontroli funkcjonowania administracji publicznej, czy wręcz całej sfery publicznej państwa.

W każdym wypadku pojawienie się kontroli zarządczej jako narzędzia rządzenia, jak również określony jej kształt, jest przejawem jednej z ważniejszych tendencji w obecnym zarządzaniu organizacjami administracji publicznej, to jest adaptacji dla niej wybranych standardów wypracowanych w sektorze prywatnym oraz adaptacji do jej potrzeb metod osiągania i utrzymywania tych standardów[12]. Metody te odzwierciedlają dwa równoległe procesy modernizacyjne: delegitymizacji tradycyjnego modelu funkcjonowania administracji; stopniowego przechodzenia na nowy model, dla którego wzorcem (punktem odniesienia) jest sektor prywatny wraz z jego logiką wydajności i efektywności.

Wspólnym podejściem jest oparcie kontroli zarządczej na logice analizy funkcjonalnej, mającej związek z łańcuchem wartości. Ta koncepcja, wywodząca się zasadniczo z logiki Ronalda Coase'a i Olivera Williamsona[13] i ich ujęć organizacji, traktuje także jednostki administracyjne jako zbiory funkcji, które muszą być ze sobą logicznie powiązane (rysunek 1).

[12] Zob. sztandarowe opracowanie tego rodzaju nurtu: D. Osborne, T. Gaebler: *Reinventing Government*, Addison-Wesley Publishers, Reading 1992.
[13] Zob. zwłaszcza O. E. Williamson: *The Economic Institutions of Capitalism*, Free Press, New York 1985.

Rysunek 1. **Łańcuch wartości**



Źródło: Adaptacja koncepcji M. E. Portera, mającej pierwotnie zastosowanie do sektora prywatnego; zob. M. E. Porter: *Competitive Advantage. Creation and Sustaining Superior Performance*, Free Press, New York 1985, s. 36-61.

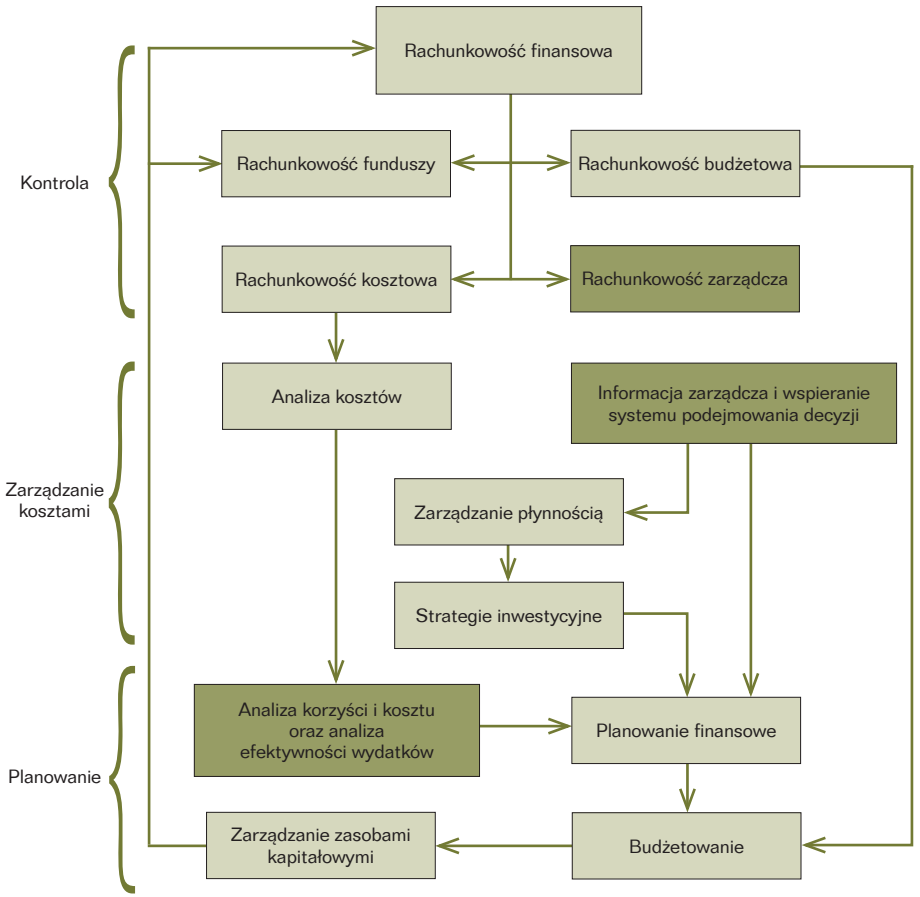
W takim ujęciu kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny muszą służyć do szczegółowej analizy funkcjonalnej danej organizacji i wskazania wartości dodanej poszczególnych działań podejmowanych w jej ramach. Zasadniczym przedmiotem oceny jest to, czy dana organizacja jest zdolna do wytworzenia nadwyżki korzyści nad kosztami swojej działalności. Ocena obejmuje także refleksję nad tym, czy poszczególne funkcje są ze sobą właściwie sprzężone. W kontekście finansowej płaszczyzny funkcjonowania organizacji, połączenia te można przedstawić następująco, uwzględniając elementy tak zwanego cyklu zarządzania finansowego.

Na rysunku 2, s. 110, podstawowe elementy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego zaznaczono ciemniejszym kolorem. Są to funkcje rachunkowości zarządczej, informacji zarządczej i wspierania systemu podejmowania decyzji, analizy korzyści i kosztów, jak też efektywności wydatków. Funkcje te są niezbędnymi elementami zarządzania kosztami oraz planowania; dzięki nim adekwatnie funkcjonują inne elementy systemu ujętego w cyklu zarządzania finansowego.

Czynniki różnicujące

Różnorodność podejścia do administracji w poszczególnych państwach może być

Rysunek 2. **Powiązania systemowe cyklu zarządzania finansowego**



Źródło: A. W. Steiss: *Financial Management in Public Organizations*, Brooks-Cole, Pacific Grove 1989, s. 5.

wynikiem różnego stopnia oficjalnego uznania poszczególnych determinant jej środowiska zewnętrznego oraz bezpośrednich (strategicznych i operacyjnych) implikacji z nich wynikających. Przejawem zróżnicowania są odrębne rozwiązania dotyczące ładu polityczno-społecznego, w tym odnoszące się do organizacji, zarządzania i zakresu odpowiedzialności władzy wykonawczej. Ta grupa czynników jest uwarunkowana regułami konstytucyjnymi, normującymi takie kwestie, jak:

- budowa aparatu administracji publicznej, w tym jej struktury pionowej, która może obejmować administrację różnych szczebli, o różnym zakresie autonomii sys-

temowej oraz zróżnicowanych wobec siebie relacjach;
• porządek systemowy w zarządzaniu finansowym, zwłaszcza w odniesieniu do tworzenia i funkcjonowania budżetu oraz sprawozdawczości budżetowej, a także systemów kontroli mających zastosowanie w tym obszarach.

Istotnym wyróżnikiem jest także tradycja administracyjna, objawiająca się zarówno w skali makro- jak i mikrosystemowej. W pierwszym wymiarze określa ona w ogóle budowę aparatu państwowego i sposób jego funkcjonowania w układzie wieloszczeblowym. Determinuje hierarchiczny kontekst kontroli zarządczej jako koncepcji operacyjnej w ramach administracji, w tym tak istotną kwestię, jak zakres upowszechnienia owego typu kontroli jako normy funkcjonowania, możliwość jej wprowadzania i egzekwowania wniosków przez międzyszczeblową lub wewnątrzszczeblową interwencję hierarchiczną. W skali mikrosystemowej tradycja administracyjna ma znaczący wpływ na możliwość internalizacji kontroli zarządczej, a więc i na poziom jej akceptacji jako niezbędnego dla danej organizacji mechanizmu sprzężenia zwrotnego oraz na poziom akceptacji jej standardów operacyjnych. Najpewniej właśnie tradycja administracyjna determinuje również gotowość poszczególnych organizacji wchodzących w skład złożonego aparatu administracyjnego do samoregulacji, a przez to osiągnięcia wymaganej w standardzie kontroli zarządczej przejrzystości działania, a w końcu weryfikowalności jej wyników.

Unia jako źródło impulsów modernizacyjnych

W samej Unii Europejskiej nie ma jednolitego podejścia do zagadnienia funkcjonalności administracji publicznej. Wynika to ze stosowania zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich. Unia jest jednak dla swych członków ważnym źródłem impulsów służących upowszechnieniu kontroli zarządczej, a szerzej, takiego zarządzania w administracji publicznej, które respektuje standardy odpowiedzialności administracji, a w tym kontekście przejrzystości jej działań. Standardy te pojawiają się tam, gdzie Unia oddziałuje na państwa członkowskie – to jest w sferze realizacji polityk unijnych (zwłaszcza w ramach polityki spójności), upowszechniania standardów dobrej administracji, jak również egzekwowania regulacji dotyczących dyscypliny budżetowej. Oddziaływanie Unii Europejskiej przybiera także postać impulsów modernizacyjnych – zwłaszcza w kontekście procesu jej rozszerzenia i negocjacji akcesyjnych. Stosunkowo powszechnie uznaje się więc, że ten właśnie kontekst przyczynił się do modernizacji administracji w krajach, które przystąpiły do niej w latach 2004 i 2007. Co więcej, zauważa się istotny wpływ UE na standardy funkcjonowania administracji w państwach, które dołączyły do Unii znacznie wcześniej[14].

[14] Zob. np. European Commission, *Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States*, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2011, s. 10.

Bodźce wypływające z Unii Europejskiej wynikają z promowania przez nią traktatowej wizji dobrobytu, w której istotna stała się racjonalizacja funkcjonowania administracji publicznej. Owa racjonalizacja ma przede wszystkim wymiar ekonomiczny – miała bowiem prowadzić do zwiększenia szans UE realizacji jej wizji traktatowej przez zwiększenie efektywności wykorzystania wszystkich danych do dyspozycji jej i samym państwom członkowskim zasobów w celu uzyskania lepszej proporcji korzyści i kosztów, a przez to zwiększenie średnio- i długookresowych możliwości rozwojowych UE, traktowanej jako jednostka w globalnej grze o zdobycie roli wiodącej gospodarki światowej, o największej konkurencyjności.

Jak wspomniałem, funkcjonowanie państwa w Unii Europejskiej jest czynnikiem, który mieści się w formule jednej z megazmian. Skutkiem tego stanu rzeczy jest bowiem skomplikowanie systemu zarządzania państwem przez wprowadzenie dodatkowego, ponadnarodowego czynnika, zdolnego tworzyć samodzielnie standardy prawne, instytucjonalne i operacyjne – przynajmniej w zakresie kompetencji powierzonych mu przez samo państwo.

Unia Europejska jest więc również autonomicznym źródłem bodźców do poprawy jakości działania administracji publicznej. Zwłaszcza aktywność regulacyjna Unii nie jest obojętna dla funkcjonowania finansów publicznych państw członkowskich, a więc także funkcjonowania ich administracji publicznej. Unia jest zarówno bezpośrednim, jak i pośrednim źródłem standardów w tym zakresie. Stwarza także platformę porównawczą o funkcji *peer review*.

Rozwiązania systemowe w państwach UE

Determinanty i obszary zróżnicowania

Można zauważyć, że systemy kontroli zarządczej w administracji publicznej poszczególnych państw członkowskich znacząco się różnią. Przyjęte rozwiązania odzwierciedlają zróżnicowanie konstytucyjne tych państw, determinujące przecież organizację, sposób zarządzania oraz zakres odpowiedzialności i metody jej egzekwowania w odniesieniu do władzy wykonawczej. Odzwierciedlają również pozycję egzekutywy wobec władzy prawodawczej, a w tym kontekście usytuowanie najwyższych organów kontroli zewnętrznej oraz ewentualnej ich roli w promowaniu idei i standardów kontroli zarządczej. Rozwiązania konstytucyjne determinują również zakres możliwej standaryzacji podejść i metod kontroli zarządczej w układzie międzyszczeblowym oraz międzypodmiotowym (np. tam, gdzie mamy do czynienia z podmiotami semipublicznymi oraz prywatnymi, wykonującymi funkcje zlecone administracji bądź stanowiącymi element łańcucha wartości w modelu świadczeń publicznych). To one określają bowiem w sposób ostateczny, kto i w jakim zakresie jest dysponentem jakiej części budżetu i jakie ma w związku z tym zadania.

Przyjęte rozwiązania odzwierciedlają także priorytety rządu oraz system jego wartości. Wdrożenie tych priorytetów wskazuje na poziom ich uznania oraz ogólną zdolność czy wręcz gotowość administracji publicznej do stosowania tego rodzaju, w miarę złożonych, elementów zarządzania systemowego, jakim jest kontrola zarządcza. Znaczącą determinantą

w tym zakresie są również ogólne uwarunkowania polityczne (w tym kultura polityczna) oraz kultura organizacyjna administracji. Trudno bowiem wyobrazić sobie przejrzystość systemu administracyjnego, który jest silnie zdominowany przez sferę polityczną (a więc, w którym elementy apolityczne są ograniczane) albo który działa w warunkach walki politycznej.

Zróżnicowanie rozwiązań systemowych dotyczących kontroli zarządczej w poszczególnych państwa UE występuje w następujących aspektach:

- ogólnego tła instytucjonalnego;
- skupienia/rozproszenia, centralizacji/decentralizacji rozwiązań instytucjonalnych służących wykonywaniu zadań publicznych;
- regulacji dotyczących odpowiedzialności kierowników poszczególnych organizacji wchodzących w skład administracji publicznej;
- sposobu określania mierników oceny wykonania zadań publicznych;
- w związku z tym, samej koncepcji kontroli zarządczej, zwłaszcza prawno-instytucjonalnego ujęcia jej podstawowych funkcji oraz jej pierwotnych i wtórnych adresatów.

Sposób przeprowadzania kontroli zarządczej

Pomijając ogólne tło instytucjonalne, istotnym obszarem zróżnicowania praktyki państw członkowskich w dziedzinie kontroli zarządczej jest określenie sposobu jej przeprowadzania, wynikającego w największym stopniu z określenia w danym państwie mechanizmów wykonywania zadań publicznych. Tylko w niewielu krajach nie ma systemu kontroli zarządczej w postaci audytu (do niedawna na przykład w Grecji). Poważne różnice występują jednak w odniesieniu do materii, jakiej kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny dotyczą, co z kolei jest wypadkową samej koncepcji tych dwu form działania. W niektórych państwach (np. w Estonii) mają być one narzędziem ogólnego zarządzania sferą publiczną, zaś w innych koncentrują się na przypisaniu odpowiedzialności za wykonywanie zadań publicznych – mamy tu więc do czynienia z istotnym zawężeniem oczekiwanych funkcji systemowych kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Jeszcze inną linią podziału poszczególnych systemów jest zakres stosowania metod kontroli zarządczej: w niektórych państwach obejmuje on administrację regionalną i lokalną (np. w Rumunii), w innych nie. Niekiedy w pełni rozwinięte systemy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego stosowane są jedynie tam, gdzie ryzyko systemowe jest znaczne – tego rodzaju rozwiązania przyjęto w Szwecji.

W Estonii, Czechach, Danii, Holandii, na Łotwie, w Szwecji występuje decentralizacja funkcji kontroli zarządczej. Owa decentralizacja przybiera postać systemu skoordynowanego (na mocy reguł prawa i przez możliwość hierarchicznej interwencji organów nadzoru bądź kontroli), w którym wykorzystuje się zharmonizowane reguły kontroli zarządczej. Taki system składa się z jednostek funkcjonujących w poszczególnych urzędach administracji publicznej – kontekst podmiotowy jego stosowania jest więc zróżnicowany. W niektórych państwach członkowskich system kontroli zarządczej ma formę scentralizowaną (i to nawet przy względnym rozproszeniu zadań publicznych, np. wynikające z konstytucyjnie określonej, co najmniej dewolucyjnej formuły funkcjo-

nowania państwa). W takiej formule kontrola zarządcza jest wykonywana w Luksemburgu (przez *Inspection Générale des Finances*), choć system ten obecnie ulega dewolucji, oraz w Hiszpanii (tu centralną rolę odgrywa *Intervención General de la Administración del Estado*). Rozwiązania przyjęte w obu grupach państw odzwierciedlają ich koncepcję kontroli zarządczej. W pierwszej grupie kontrolę wewnętrzną rozumie się jako system koordynowany, ale wykonywany w poszczególnych jednostkach samodzielnie – przez to jednak stanowiący mechanizm zbierania informacji na rzecz kierowników tych jednostek. W drugiej grupie pojmuje się ją jako system zbierania informacji dla całej władzy wykonawczej i o całej władzy wykonawczej. W każdym jednak wypadku funkcją przypisywaną tym systemom jest umożliwienie podejmowania odpowiednio szybkich działań naprawczych oraz zapewnienie możliwości działania systemu autokorekty/samodoskonalenia.

W państwach o zdecentralizowanym systemie kontroli zarządczej jej formy mogą nie być jednolite. Takie rozwiązanie dostrzegamy na przykład w Belgii, gdzie stosuje się trzy różne formy instytucjonalne:
- stałej funkcji (ujętej w organizacyjne ramy wydziału) w danej organizacji;
- stałej funkcji wykonywanej (w określonych ramach organizacyjnych) na rzecz dwu lub więcej urzędów administracji publicznej;
- funkcji zewnętrznej, kontraktowanej w *outsourcingu*.

Różny w państwach członkowskich Unii Europejskiej jest zakres powiązania systemu kontroli zarządczej z systemem kontroli zewnętrznej państwa. Niezmiennie stosowanym rozwiązaniem jest możliwość korzystania przez ten drugi system z materiałów uzyskanych bądź sporządzonych w kontroli zewnętrznej i audycie zewnętrznym (przy braku reguły związania treścią tych materiałów). W wielu państwach stosuje się również praktykę przedstawiania bądź konsultowania planów kontroli zarządczej z organami kontroli zewnętrznej. Bardzo często stosowaną praktyką jest nawiązywanie współpracy pomiędzy podmiotami przeprowadzającymi kontrolę obu typów w zakresie wypracowywania standardów i metodyki (praktykę tę spotykamy w m.in. w Danii, na Łotwie, w Polsce i Zjednoczonym Królestwie).

Warto zwrócić uwagę, że istotne różnice pojawiają się w odniesieniu do podstaw prawnych funkcjonowania poszczególnych systemów. Kontrola zarządcza w wielu państwach (w tym w Polsce, ale także w Estonii, Finlandii i na Słowacji) ma wyraźne podstawy prawne w aktach wysokiej rangi w krajowym systemie źródeł prawa. W wielu ten typ kontroli wywodzi się z ogólniejszych (a więc nieodnoszących się konkretnie do kontroli zarządczej) aktów prawnych dotyczących zasadniczych standardów zarządzania w administracji publicznej (tak np. w Danii) bądź wręcz ze standardów formułowanych na różnorodnych forach międzynarodowych (m.in. w *International Organisation of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI), czego przykładem może być praktyka stosowana w Finlandii, Holandii czy Zjednoczonym Królestwie.

Odpowiedzialność kierownicza: zakres i zawicie

W Unii Europejskiej zróżnicowanie można dostrzec także w regulacjach dotyczących odpowiedzialności kierowników poszcze-

gólnych organizacji wchodzących w skład administracji publicznej za zapewnienie sprawnego funkcjonowania kontroli zarządczej. W podstawowym zakresie wynika ona z samej jakości wdrażania tego systemu, a tym samym, z doświadczenia poszczególnych krajowych administracji w jego funkcjonowaniu. Pierwszym szczegółowym elementem różnicującym jest formuła zawicia odpowiedzialności. W Polsce, w administracji rządowej ma ona zasadniczo postać planu budżetowego (w układzie klasycznym), dla którego istnieje jego odpowiednia kompilacja w układzie zadaniowym. Po ich akceptacji, oba plany stają się podstawą odpowiedzialności kierownictwa urzędów, które z wykonania budżetu (w obu układach) składają zasadnicze sprawozdania roczne. W Finlandii, przedmiotem sprawozdań rocznych jest dokładniejsza niż w Polsce analiza sprawności systemu kontroli zarządczej, także w kontekście stwierdzanego ryzyka, jak również analiza wykonania podstawowych celów i zadań przypisanych określonej organizacji. W Zjednoczonym Królestwie, które ma najdłuższą tradycję[15] stosowania metod kontroli zarządczej, podstawą zawicia odpowiedzialności kierowników (determinującą treść i sposób kontroli i sprawozdawczości) są specjalne porozumienia dotyczące celów i zadań, których mają się podjąć w ciągu roku kierowane przez nich organizacje/jednostki wewnątrzorganizacyjne, a także ich deklaracje dotyczące głównych założeń kontroli zarządczej, która będzie stosowana w tym kontekście (założenia te określają ogólny model takiej kontroli, wskazują też osoby odpowiedzialne za jej części składowe).

Mierniki stosowane w ocenie

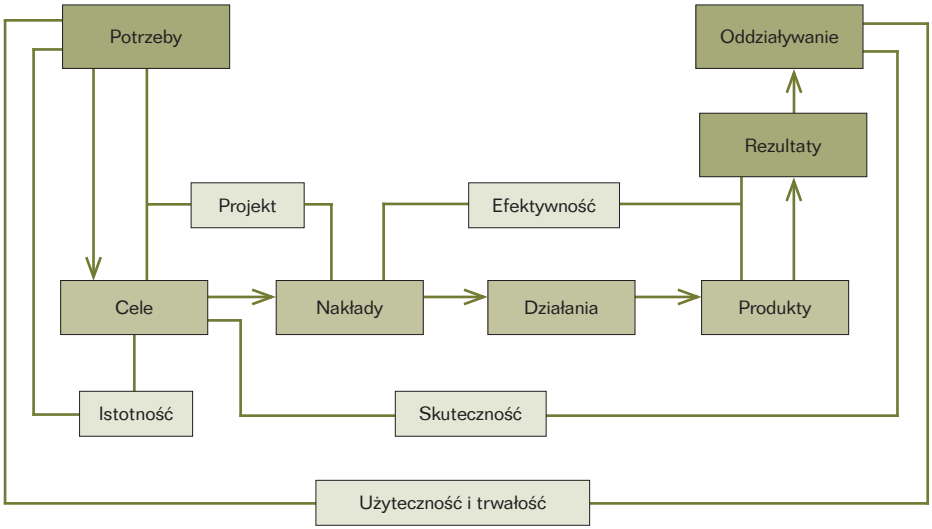
W odniesieniu do sposobu określania mierników oceny wykonania zadań publicznych fundamentalną kwestią jest w ogóle przejście z systemu opartego na tradycyjnej klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków, w którym możliwości oceny sprawności działania administracji publicznej są ograniczone do systemu opartego na identyfikacji zadań i ich wykonania. Wyraźne systemowe przejście w tym zakresie nastąpiło we Francji, Holandii i Portugalii. Pewne zaawansowanie wdrażania tego rodzaju systemu można dostrzec w Polsce, choć jego stopień nie może być uznany za zadowalający[16].

W państwach, które wdrożyły albo wdrażają elementy kontroli zarządczej największe zróżnicowanie można dostrzec w harmonizacji standardów zarządzania (a tym samym ich kontroli w tym zakresie). Przez harmonizację należy tu rozumieć systemowy wysiłek, którego celem jest eliminacja niepożądanej różnorodności. W każdym systemie krajowym dąży się

[15] Zob. np. T. L. Doherty, T. Horne: *Managing Public Services. Implementing Changes: A Thoughtful Approach*, Routledge, London 2002, s. 326-327.

[16] Zob. zwłaszcza: Najwyższa Izba Kontroli, *Wdrażanie budżetu Państwa w układzie zadaniowym. Ocena procesów: planowania, monitorowania i sprawozdawczości* [w:] *Informacja o wynikach kontroli…*, nr ewid. KAP-4101-01/2011, NIK, Warszawa 2012; Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, NIK, Gdańsk 2012.

Rysunek 3. **Model podstawowy ewaluacji z zastosowaniem mierników (sugerowany do zastosowania w Polsce)**



Źródło: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Departament Budżetu Zadaniowego, *Budżet zadaniowy. Racjonalność – przejrzystość – skuteczność. Metodyka*, KPRM, Warszawa 2006, s. 15.

do wypracowania jednolitego podejścia do kontroli zarządczej, co obejmuje nie tylko kategoryzację i klasyfikację celów (ogólnych i szczegółowych), służących do opisu planowanych (i wykonywanych) działań danej organizacji, lecz również zawiera ukierunkowania dotyczące formułowania wskaźników sprawności systemowej. W przykładowym modelu polskim dostrzegamy wyraźne inspiracje praktyką stosowaną w Komisji Europejskiej (stanowiące z kolei wyraz jej refleksji odnoszącej się do praktyki międzynarodowej)[17]. Model ten opiera się na identyfikacji celów, nakładów, działań i produktów, ocenianych w kontekście zidentyfikowanych potrzeb i rezultatów działań (rysunek 3).

W niektórych systemach szczególny nacisk kładzie się na wyodrębnioną sferę zarządzania ryzykiem. Analiza tego ro-

[17] Zob. np. European Commission-Directorate General XVI Regional Policy and Cohesion, *Indicators for Monitoring and Evaluation: An Indicative Methodology*, Working Paper 3, <www.ec.europa.eu/regional_policy/sources/docoffic/working/doc/indic_en.pdf> (dostęp 18.11.2012 r.); zob. także: J. Płoskonka: *Systemy administracyjne a podejście zadaniowe* [w:] M: Postuła, P. Perczyński (red.), *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009, s. 103-152.

dzaju ryzyka jest wymagana dla każdego planu strategicznego w Estonii; jest ona powszechnym standardem w Szwecji. W wielu państwach jednak tego rodzaju komponent analizy nie jest wyraźnie wymagany (dotyczy to np. Włoch, Luksemburga i Hiszpanii).

Główne problemy implementacji metod kontroli zarządczej

Skoro nie ma jednolitego wzorca kontroli (np. unijnego albo opracowanego w ramach organizacji międzynarodowych typu INTOSAI), który mógłby być wprowadzany na zasadzie zobowiązania wynikającego z powinności prawnomiędzynarodowych państw członkowskich UE, każde z nich stara się zaprowadzić u siebie taki system, jaki uznaje za stosowny przy uwzględnieniu własnej specyfiki (co – swoją drogą – daje duże szanse na zachowanie wymogów pomocniczości). To właśnie w specyfice poszczególnych państw można dostrzec źródła podstawowych problemów wdrażania wysokich standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Moim zdaniem, te czynniki można podzielić na:

- wynikające z dziedzictwa strategicznego danej administracji,
- materialne,
- strukturalne,
- kulturowe,
- behawioralne.

Jeśli idzie o czynniki wynikające z dziedzictwa strategicznego danej administracji publicznej, to należy zauważyć, że dobrej jakości kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny są skutecznie wprowadzane tam, gdzie istnieją dobrze ugruntowane tradycje demokratycznej kontroli administracji oraz wysokie standardy przejrzystości jej działań. „Dobrze ugruntowane" oznacza tu, że owe wartości są jednocześnie powszechnie uznane na poziomie politycznym oraz pożądane przez obywateli – co zakłada odpowiedni poziom internalizacji (przyswojenia) przez cały system społeczny danego państwa. Elementem dziedzictwa strategicznego jest funkcjonowanie oparte na niepełnym cyklu zarządzania finansowego. Jeżeli dana organizacja wykształciła zdolności funkcjonowania w tych warunkach, wprowadzenie nowych elementów jest – z jej punktu widzenia – istotną zmianą, wymagającą modyfikacji pozostałych, już funkcjonujących elementów systemowych. Może to rodzić naturalny w tym kontekście (przede wszystkim ze względu na rozległość strategicznego wpływu) opór wobec wysiłków modyfikowania istniejącego systemu.

W odniesieniu do materialnych czynników warunkujących funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej należy zauważyć, że nowoczesna kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny muszą obejmować coraz szerszy zakres spraw, którymi zajmuje się administracja publiczna. Obie formy „oglądu" administracji publicznej wymagają również wniknięcia w stosowane przez nią technologie, konieczne staje się zatem właściwe przygotowanie kadr oraz adekwatne wyposażenie. Narastanie kosztów stąd wynikających udało się powstrzymać jedynie w Estonii[18].

[18] Zob. European Commission, *Compendium*…, op. cit., s. 71-84.

Strukturalnym problemem wdrażania wysokich standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w administracji publicznej jest często niedopasowanie jej budowy do tego celu. Na przykład w Polsce jest ono utrudnione ze względu na silną tradycję fragmentaryzacji (sektoryzacji) administracji, a przełamaniu tego zjawiska nie służą rozwiązania oparte na decentralizacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Istnienie w ramach naczelnej administracji rządowej silnego ośrodka upowszechniania standardów w tym zakresie, jak również egzekwowania wykonania zadań w każdym systemie, przyczynia się do podwyższenia systemowych standardów kontroli zarządczej (i audytu wewnętrznego). Podobny pozytywny efekt ma istnienie platform wymiany informacji i doświadczeń (co jest praktyką obecną w Polsce, jak też w innych państwach UE, np. w Danii). Jak się wydaje, z punktu widzenia samego państwa, ważnym aspektem strukturalnym kontroli zarządczej jest zapewnienie, by jej zakres był jak największy, a więc by obejmowała całość administracji publicznej, w tym administrację samorządową.

Do kulturowych problemów wdrażania wysokich standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego można zaliczyć wszystkie czynniki, które przyczyniają się do alienacji administracji publicznej z jej konkretnego środowiska społecznego oraz do uzyskania akceptacji dla ewentualnego braku możliwości jej społecznej kontroli. Wiążą się one z czynnikami behawioralnymi, przede wszystkim niechęcią do bycia kontrolowanym oraz do ustalania standardów organizacji, określających obowiązki i wymagania.

Na podstawie opublikowanych badań wdrażania nowych standardów zarządzania organizacjami administracji publicznej można przypuszczać, że administracji europejskich dotyczy wiele istniejących poza Europą typowych problemów natury operacyjnej, to jest objawiających się w kontekście wprowadzania niezbędnych zmian. Wymienia się tu przede wszystkim brak stanowczego przywództwa, wspólnego rozumienia celu zmian, niewłaściwe definiowanie programów implementacyjnych, posługiwanie się niewiarygodnymi danymi, brak odpowiednich zachęt do efektywnego działania, a także brak odpowiednich ram prawnych[19].

Wnioski

Praktyki właściwe kontroli zarządczej i audytowi wewnętrznemu są powszechnie stosowane w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Można je powiązać z dążeniem do zwiększania odpowiedzialności administracji publicznej za zapewnianie świadczeń publicznych oraz do uzyskania właściwych, pożądanych społecznie proporcji pomiędzy kosztem jej działania a wartością szeroko rozumianych świadczeń publicznych. Tego rodzaju perspektywa, ekonomizująca ocenę administracji

[19] Zob. G. VanLandingham, M. Wellman, M. Andrews: *Useful, but not a Panacea: Performance-Based Budgeting in Florida*, "International Journal of Public Administration, vol. 28, No. 3-4, s. 233-253. Także szerszy katalog [w:] J. M. Kelly, W. C. Rivenbark: *Performance Budgeting for State and Local Government*, M. E. Sharpe, Armonk 2011, s. 198-216.

publicznej, jest zdeterminowana także koniecznością zapewnienia konkurencyjności Unii Europejskiej o wpływy i zasoby w ujęciu globalnym.

Konkretne rozwiązania dotyczące kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w poszczególnych państwach członkowskich UE wykazują znaczne zróżnicowanie i odzwierciedlają funkcjonowanie zasady autonomii proceduralnej. Unia Europejska stara się jednak upowszechniać istotniejsze rozwiązania systemowe. Czyni to albo bezpośrednio, to jest przez proponowanie metod i form sprawowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, albo pośrednio, zwłaszcza przez egzekwowanie standardów dyscypliny budżetowej i reguł dobrego administrowania w zakresie objętym jej kompetencjami. Mimo to, niektóre administracje państwowe napotykają istotne problemy we wdrażaniu wysokich standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, które w znacznym stopniu odzwierciedlają dynamikę ich sfery politycznej, jak również tradycje administracyjne i wręcz kulturowo zdeterminowane praktyki administrowania. Problemem w przyszłości może okazać się także kwestia zapewnienia odpowiedniej kontroli kosztów funkcjonowania systemu kontrolnego.

prof. dr hab. **ARTUR NOWAK-FAR**,
kierownik Katedry Prawa Europejskiego,
Szkoła Główna Handlowa,
członek Kolegium NIK

Dyskusja

Jakie są największe sukcesy i porażki kontroli zarządczej? Jak wygląda współpraca pomiędzy Najwyższą Izbą Kontroli, Stowarzyszeniem Audytorów Wewnętrznych i Ministerstwem Finansów? Czym charakteryzuje się nowe podejście do zarządzania administracją publiczną? Te i wiele innych kwestii poruszanych przez prelegentów było przedmiotem dyskusji uczestników seminaryjnego posiedzenia Kolegium NIK. Poniżej przedstawiamy jej przebieg.

ANDRZEJ BRĄGIEL,
reprezentant Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, audytor wewnętrzny Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej:

Tematem przewodnim jest omówienie sukcesów i porażek, pozwolę sobie zatem na wyrażenie bardzo osobistego poglądu jako szeregowy audytor wewnętrzny Ministerstwa Pracy, który od początku w trybie doradczym uczestniczył w procesie współtworzenia ram dla zastosowania czegoś, co dla wielu przeciętnych pracowników resortu było nowością.

Zacytuję w tym momencie Pana Krzysztofa Pakońskiego, który swego czasu wyraził zdumienie istnieniem twierdzenia, iż do urzędów „wprowadza się kontrolę zarządczą". Tymczasem, nie jest to nic nowego, tylko inne opisanie czegoś już istniejącego, bo możemy mówić o tym, że się wprowadza kontrolę zarządczą tylko w odniesieniu do nowo tworzonej firmy.

Dla nas, audytorów wewnętrznych, którzy od wielu lat pracujemy w systemie sektora finansów publicznych i mamy doświadczenie z kontrolą finansową oraz bieżące doświadczenie z kontrolą zarządczą, można uznać za swoistą porażkę brak udziału osób, które tak naprawdę są ustawowo predestynowane do partycypacji w tego typu dyskusjach, czyli kierowników jednostek, którzy *de facto* odpowiadają za to, w jaki sposób ich urzędy będą funkcjonowały w trybie kontroli zarządczej.

Sukcesem natomiast jest to, że spotykamy się dzisiaj w takim gronie – zgodnie z dewizą Instytutu IIA Global: *Progress Through Sharing* – postęp poprzez współdziałanie.

Widzę także bardzo dużą zmianę trybu funkcjonowania medialnego NIK, która

dla nas – audytorów wewnętrznych – jest bardzo dużą wartością dodaną. Mamy możliwość zapoznawania się na bieżąco z wynikami kontroli, z metodyką, z poglądami dotyczącymi rozwoju zawodowego. Bardzo ciekawym dla nas sygnałem jest to, że NIK w najbliższym czasie przewiduje stworzenie repozytorium najlepszych praktyk i wystąpień pokontrolnych, szczególnie w obszarze audytu informatycznego.

To jest sukces i w tym momencie przepraszam, ale będę polemizował z Panią profesor Krystyną Lisiecką: to nie jest życie audytorów i kontrolerów w różnych światach. To jest jeden świat, jeden kraj, w którym żyjemy, a nasze funkcje są zapisane ustawowo – w ustawie o Najwyższej Izbie Kontroli, w ustawie o finansach publicznych, w ustawie o kontroli w administracji rządowej. Mamy za zadanie ocenianie i zapewnianie w różnych obszarach o tym, co jest nie tyle sukcesem i nie tyle porażką, a potencjałem, który wymaga dużego skupienia, szczególnie w okresie kryzysu.

Z jednej strony mamy system planowania i sprawozdawczości, który jest w bardzo różnych kanonach – mamy planowanie i sprawozdawczość finansową, mamy klasyczną ewidencję i sprawozdawczość księgową, mamy budżet zadaniowy, plany działalności i system środków Unii Europejskiej, także planowany i rozliczany. A z drugiej strony mamy różne funkcje: audyt, kontrola, audit, kontroling, rewizja finansowa.

Propozycja taka – jeżeli Państwo pozwolicie – byłoby dobrą praktyką kontynuowanie tego typu seminariów, aby kolejne tematy pokazywały możliwość przedyskutowania, jak możemy my – powołani ustawowo do niesienia zapewnienia – współdzielić się wiedzą, współtworzyć ramy zapewnienia: pomagając sobie wzajemnie, a nie traktując siebie jako wzajemną konkurencję.

MARCIN DOBRUK, wiceprezes IIA Polska:

Chciałbym, tak jak mój przedmówca, odnieść się do kwestii rozwoju współpracy pomiędzy Izbą, Ministerstwem Finansów oraz środowiskiem audytorów wewnętrznych, a także podzielić się kilkoma spostrzeżeniami z dzisiejszego spotkania. Z zaciekawieniem przysłuchiwałem się wygłoszonym referatom. W mojej ocenie to, czy kontrola zarządcza będzie sprawnym i efektywnym narzędziem, zależy przede wszystkim od zarządzających – od tego, czy minister działowy lub wójt gminy zdają sobie sprawę, jakie narzędzia dzięki kontroli zarządczej posiadają.

Niepokoją mnie natomiast tezy zawarte w wystąpieniu Pani profesor Krystyny Lisieckiej, ponieważ wydaje mi się, że problemy związane ze zdefiniowaniem kontroli i audytu mieliśmy już rozwiązane co najmniej kilka lat temu. W tym kontekście bardzo dziękuję Panu doktorowi Józefowi Płoskonce, który na różnych forach i we wszystkich swoich wystąpieniach propaguje spójny katalog pojęć, określających funkcje kontrolne.

Nie mogę zgodzić się z niektórymi twierdzeniami Pani profesor, na przykład z tym, że audyt cokolwiek „nadzoruje". Trudno również zaakceptować tezę o stosunkowo częstym „gwałceniu" zasady niezależności i braku obiektywizmu audytora z racji jego umiejscowienia. Mówiąc najogólniej, zarówno niezależność, jak i obiektywizm

audytora są kluczowymi zasadami naszej pracy. Nie miałbym kłopotu z propozycją Pana profesora Artura Nowaka-Fara, a mianowicie, z tym aby kilka niewielkich jednostek wspólnie zatrudniało audytorów. Nie widzę również istotnego problemu gdy audytorzy są zatrudniani bezpośrednio w audytowanej jednostce. To *de facto* od zarządzających jednostką sektora finansów publicznych powinno zależeć, w jaki sposób będą wykorzystywać funkcję audytu wewnętrznego.

Odnosząc się natomiast do wystąpienia Pani dyrektor Agnieszki Giebel, chciałbym zwrócić uwagę, że w deklaracjach współpracy NIK – MF zabrakło mi jeszcze jednego „gracza". Izba jest najwyższym organem kontroli zewnętrznej wobec administracji rządowej. Minister Finansów został ustawowo wskazany jako koordynator kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Brakuje tu Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, która koordynuje kontrolę instytucjonalną w administracji rządowej.

Proponuję zatem, aby rozwijając naszą współpracę – to jest audytorów wewnętrznych, MF i NIK – zaangażować dodatkowo KPRM. Mamy coraz bardziej zbliżone dokumenty, na podstawie których pracujemy. Trzeba przypomnieć, że od niedawna NIK pracuje na podstawie jednego dokumentu (brak protokołu kontroli). Ustawa o kontroli w administracji rządowej także wprowadziła jeden dokument, czyli coś, co w audycie funkcjonuje już od lat. Taki kierunek zmian powoduje, że posługujemy się podobnymi narzędziami i aparatem pojęciowym. W związku z tym uważam, że współpracując należy poszukiwać tego co nas łączy, a nie dzieli.

MIROSŁAW STASIK,
członek Zarządu IIA Polska, prezes AuditSolutions:

Wyjdę od stwierdzenia, które jest wnioskiem z przeprowadzonego przez NIK badania, że kontrola zarządcza nie funkcjonuje poprawnie w administracji. Dla mnie istotnym pytaniem jest – czy to jest ocena kontroli zarządczej, czy administracji? Na ile mamy zmieniać kontrolę zarządczą i narzędzia oceny, a na ile mamy zmieniać administrację? Rozumiem, że zgadzamy się co do tego, że należy zmieniać administrację, a nie samą koncepcję kontroli zarządczej.

Druga kwestia: jak wspomniano w jednej z prezentacji, sprawność Państwa została zapisana w konstytucji, czyli już dobrych kilka lat temu. Jedną z zalet kontroli zarządczej i wprowadzonego dwa lata temu systemu jest odbywająca się obecnie wzmożona dyskusja o sprawności. Ciągle jest jednak tak (co wykazała też kontrola NIK), że nawet kontrola zarządcza – czyli narzędzie, które niejako z definicji odchodzi od legalizmu – jest traktowane legalistycznie przez kierowników jednostek. Powstaje więc kolejne pytanie: czy aby wprowadzić sprawność w administracji, możemy mieć jeszcze lepsze narzędzie, niż opierająca się na koncepcji COSO kontrola zarządcza? Pewnie tak, ale czy tu leży główny problem? Według mnie, należałoby raczej spytać o to, dlaczego kierownikom jednostek nadal nie opłaca się – w ich ocenie – mieć sprawnej jednostki. Co tenże kierownik by uzyskał, a co stracił, dążąc do sprawności jednostki? Kto rozlicza kierownika jednostki ze sprawności?

Według mnie, organy nadzorcze to główny rozliczający, ostatecznym rozliczają-

cym jest społeczeństwo albo ciało ustawodawcze; są też oczywiście kontrolerzy i audyt zewnętrzny. To organy nadzorcze/rozliczające powinny wymagać sprawności działania.

Moim zdaniem, rola audytu wewnętrznego – jako rozliczającego ze sprawności w sytuacji gdy cały system nie jest nastawiony na sprawność – jest trochę rozdwojeniem jaźni. Zgodnie ze standardami, powinniśmy wspierać kierownika jednostki, ale dążenie do sprawności jednostki nie leży bezpośrednio w jego interesie; audyt wewnętrzny powinien też wspierać sprawność jednostki. Którą więc drogę – jedną z dwóch przeciwstawnych – wybrać?

Ponadto chciałbym też zwrócić uwagę na fakt, że kontrola zarządcza wprowadziła zmiany w podejściu do oceny kontrolowanych, czy też audytowanych jednostek dzięki temu, że mamy koncepcję zarządzania ryzykiem. W ramach kontroli czy audytu oceniamy decyzje i słuszność ich podejmowania. Posłużę się przykładem: Jeśli zbudujemy wały przeciwpowodziowe i nie nastąpi powódź – to czy była to błędna decyzja? A gdy nie zbudujemy wałów i nastąpi powódź – czy to też była błędna decyzja? W obu wypadkach, aby ocenić decyzję, musimy wrócić do momentu, gdy była ona podejmowana. My, audytorzy wewnętrzni, mamy tendencję do tego, że przychodząc po roku czy dwóch do danej komórki organizacyjnej lub jednostki, oceniamy podejmowane decyzje z punktu widzenia wiedzy dzisiejszej. Jeśli wydawane przez nas, audytorów, oceny nie uwzględniają warunków, w jakich podejmowane były decyzje, to tym samym skłaniamy kierowników jednostek do tego, aby nie podejmowali żadnych decyzji.

Konkludując: główna kwestia to zorganizowanie systemu administracji tak, aby kierownikowi jednostki „opłacało się mieć" sprawną jednostkę. Kwestią drugą jest to, na ile my, reprezentanci organów, które weryfikują działanie jednostek, zdajemy sobie sprawę, że jeśli mówimy o rzeczywistym zarządzaniu jednostką, to mówimy o podejmowaniu decyzji w warunkach niepewności. Ocena podjętych w przeszłości decyzji bez uwzględnienia warunków niepewności jest kardynalnym błędem. Ocena, kontrola, audyt z uwzględnieniem faktu, że decyzje podejmowane są w warunkach niepewności, powinny mieć bardzo duży wpływ na metodykę audytów i kontroli, jak i na wymagane kwalifikacje osób, które mają audyty i kontrole przeprowadzać. Obecnie nie można ograniczyć się do wypełniania list kontrolnych, osoba kontrolująca (audytująca) musi potrafić ocenić słuszność podjętych decyzji.

JAN KOŁTUN,
dyrektor Delegatury NIK w Poznaniu:

Dzisiejsze seminarium jest bardzo ważne dla całej administracji publicznej. Kontrola zarządcza to klucz do sprawnego zarządzania państwem, a także jednostkami samorządu terytorialnego. Z pozycji delegatury NIK w Poznaniu mogę powiedzieć (na co zwrócił już uwagę Pan profesor Artur Nowak-Far), że problem ten zaczął się u nas wraz z właściwym zrozumieniem tego zagadnienia po wejściu Polski do Unii Europejskiej, kiedy zaczęliśmy poszukiwać odpowiedniego modelu. W różnych krajach są przecież różne modele organów kontroli takich jak NIK. Nie można na siłę szukać pewnych rozwiązań, które gdzieś funkcjonują, a nam wydaje się, że mogą

być również u nas zastosowane. Tak jak my nie zmieniamy generalnie funkcji, misji, zadań, które ma NIK. Uzupełnieniem tej myśli było wystąpienie Pani profesor Krystyny Lisieckiej, która uzmysłowiła nam, jak różnorodna jest geneza pojęć w kontroli zarządczej – jak niezrozumiałe lub wielorakie są niektóre z nich.

Wydaje się, że nasz wysiłek, jako organizatorów dzisiejszego seminarium powinien służyć przede wszystkim szerokiej informacji. Nasze kontrole dowodzą, jak bardzo pojęcie kontroli zarządczej jest niezrozumiane przez osoby na wysokich stanowiskach: marszałków województw, wojewodów, prezydentów miast, nie mówiąc o wójtach. Wydaje im się, że to jest nowe, narzucone z góry działanie. Nie wiedzą skąd brać na to środki i ludzi, a przecież nie na tym rzecz polega. Stąd też wynikają pewne nieporozumienia. Najlepszym przykładem tego jest to, co znajdujemy w wielu instytucjach regionalnych i centralnych, a mianowicie łączenie komórek organizacyjnych, audytu i kontroli wewnętrznej. Moim zdaniem, takie połączenie audytu i kontroli jest sprzeczne z art. 82 ustawy o finansach publicznych, stanowiącym, że dla zapewnienia niezależności i obiektywizmu audytu, musi być zachowana odrębność organizacyjna komórki audytu wewnętrznego.

MACIEJ STERCZAŁA, główny specjalista kp. w Delegaturze NIK w Poznaniu:

Bezpośrednio przed tym spotkaniem, korzystając z Biuletynu Informacji Publicznej, udało mi się zidentyfikować urzędy takich miast jak: Lublin, Szczecin, Katowice i Poznań oraz Urząd Marszałkowski Województwa Małopolskiego, w których w jednej komórce organizacyjnej połączono sprawy kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego. Byłem przekonany, że tego typu przypadków nie znajdę w urzędach wojewódzkich, ale pomyliłem się – takie rozwiązanie organizacyjne przyjęto zarówno w Świętokrzyskim, jak i Śląskim Urzędzie Wojewódzkim. Oczywiście, powyższa obserwacja powinna zostać pogłębiona analizą wzajemnych relacji obu pionów (kontroli i audytu) działających w ramach jednego wydziału, biura lub departamentu. Nie dam się jednak przekonać, że można zachować niezależność i obiektywizm, kierując komórką należącą jednocześnie do sfery działalności operacyjnej jednostki (kontrola zarządcza), jak i realizującą zadania audytu, obejmujące przecież ocenę kontroli zarządczej. Przywołane przykłady świadczą o niedoskonałym jeszcze funkcjonowaniu kontroli zarządczej w wymiarze organizacyjnym, mimo, wydawałoby się, oczywistej treści art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zobowiązującego do zapewnienia niezależności organizacyjnej komórki audytu w kontekście jego obligatoryjnego obiektywizmu i niezależności.

WIESŁAW KURZYCA, radca prezesa NIK:

Z dotychczasowej dyskusji generalnie wynika, iż są problemy z wdrażaniem systemu kontroli zarządczej. Chciałbym zacząć od próby zrozumienia, dlaczego, mimo że istnieją akty prawne, standardy, że dużo się o tym dyskutuje wśród specjalistów, nadal opornie postępuje wdrażanie tego systemu, a jest to przecież zmiana o charakterze strategicznym. Wiele mówiliśmy o tym, że trzeba zmienić mentalność ludzi,

że jest to system zorientowany na realizację celów, że zawiera usystematyzowane elementy, że być może elementy kontroli zarządczej zawsze istniały w organizacjach sektora zarówno publicznego, jak i prywatnego, ponieważ były one zawsze w jakiś sposób zorganizowane, opierały się na procedurach, politykach itd. Tutaj mamy do czynienia z usystematyzowanym tworem, a jeżeli mówimy o zmianie strategicznej, to musimy zauważyć, że inicjowanie i przeprowadzenie takiej zmiany rządzi się pewnymi prawami i stawia przed inicjatorami poważne wymagania.

Podstawowy wymóg jest taki, że uczestnicy tejże zmiany powinni wiedzieć o co chodzi, czyli zanim się zmianę zainicjuje, powinno się przeprowadzić akcję edukacyjno-informacyjną na ten temat. Drugim warunkiem jest, aby uczestnicy byli do takiej zmiany przekonani. Słyszeliśmy tutaj, że kierownicy jednostek często nie są przekonani, ponieważ nie widzą w tym swojego interesu. Następnie – muszą być do tego przygotowani merytorycznie. Jeżeli te podstawowe elementy nie będą spełnione, wówczas uczestnicy tego procesu będą zmianom przeciwni, czyli będą robili wszystko, żeby zmieniło się jak najmniej w stosunku do stanu wcześniejszego. Myślę, że obecnie jesteśmy w takiej sytuacji, to znaczy, że wielu uczestników nie wie dokładnie, o co chodzi, nie są do tego przygotowani ani przekonani, i że robią wszystko, aby niewiele się zmieniło.

Spójrzmy na przyczyny. O tym, że nie było akcji edukacyjno-informacyjnej już powiedziałem, ale jeszcze przeanalizujmy, jak ten system został wprowadzony. Dość lakonicznie w ustawie o finansach publicznych powiedziano, że Minister Finansów określi w komunikacie i ogłosi w Dzienniku Urzędowym MF standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodne z międzynarodowymi standardami. Ten zapis rozstrzyga również pewną wątpliwość, podnoszoną już tutaj, a mianowicie – czy mamy budować coś własnego, indywidualnego, czy też korzystając z doświadczeń innych – tylko wybierać pewne elementy i dostosować je do naszych potrzeb. Myślę, że ustawodawca rozstrzygnął te kwestie. Nasz system ma być oparty na międzynarodowych standardach, a jest kilka podstawowych dokumentów, które o nich mówią. Dwa najważniejsze to dokument COSO, mający 168 stron, drugi – INTOSAI, liczący 82 strony. Komunikat Ministra Finansów na temat standardów ma 6 stron, co stanowi chyba jedną z przyczyn naszej generalnie słabej wiedzy w tej kwestii. Oprócz tego, że postanowienia komunikatu są raczej lakoniczne, to po wczytaniu się w poszczególne przepisy dochodzi się do wniosku, że niektóre z nich wprowadzają dość zaskakujące rozwiązania w stosunku do standardów międzynarodowych.

Pierwsze – to wprowadzenie dwóch poziomów kontroli zarządczej: działu i jednostki. Cała idea kontroli zarządczej odnosi się do organizacji; po angielsku nazywa się to *internal control*. Co do poziomu jednostek – nie ma żadnych wątpliwości, mam za to wątpliwość co do poziomu działu. Wiemy z praktyki, że często się zdarza, iż dział obejmuje swoim obszarem wiele organizacji, natomiast my mamy oceniać kontrolę zarządczą wewnątrz konkretnej organizacji, ze wszystkimi jej organizacyjnymi atrybutami i wewnętrznymi rozwiązaniami.

Druga kwestia dotyczy wątpliwości w samych standardach – to jest wymogu sporządzania oświadczeń. Otóż, we wspomnianym podstawowym dokumencie COSO, wydanym w 1992 r., taki wymóg był zapisany i był on stosowany przez wiele lat na świecie, natomiast w najnowszym *Exposure Draft*[1] już się o tym w ogóle nie mówi. Generalnie w innych krajach sporządzanie wspomnianych oświadczeń stało się niejako corocznym rytuałem, który ma zaspokoić wymagania audytora zewnętrznego – czyli wydaje się oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w jednostce. Okazało się jednak, że te oświadczenia niewiele wnoszą. Były robione według jakiegoś schematu, informowały, że wszystko jest w porządku, a często nie było w porządku. Natomiast u nas – zgodnie z tym modelem – poza tym, że oświadczenia mają być stosowane na poziomie jednostki, ma być również sporządzane oświadczenie na wyższym poziomie, czyli jakby łączące oświadczenia z poszczególnych jednostek. To jest zupełnie unikatowe rozwiązanie i nie bardzo wierzę w jego sens. Po pierwsze dlatego, że jednostkowe oświadczenie nie zawsze musi być w pełni obiektywne, a jak się jeszcze połączy 20 czy 30 innych i ogólnie napisze się o danym dziale, to otrzymamy dokument niewiele wnoszący i praktycznie niesprawdzalny przez audytora zewnętrznego.

Następna kwestia to bardzo rozbudowany wymóg samooceny. Generalnie standard międzynarodowy nie mówi o tym, że samoocena powinna być dokonywana co roku obowiązkowo. Jest to jeden z elementów oceny kontroli zarządczej. Istnieje kilka sposobów zbadania, czy kontrola zarządcza działa w jednostce. Prowadzone są bieżące obserwacje przez wszystkich menedżerów w danej organizacji, na różnych szczeblach, a także jej przeglądy. Jest też audytor wewnętrzny, będący strażnikiem kontroli zarządczej. Jednym z jego obowiązków jest pilnowanie, żeby ten system działał właściwie. Prowadzona jest również samoocena, która jest zatem jednym z kilku wymogów, a u nas urasta do podstawowego. Arkusz samooceny jest bardzo rozbudowany; zawiera szczegóły, które powinny być zawarte w standardach wydanych przez Ministra Finansów, ale nie są, zostały natomiast zapisane w pytaniach dotyczących samooceny. Dlatego często uczestnik tejże samooceny nie bardzo wie, o co chodzi. W standardach nie może się nawet doczytać, czego się od niego wymaga, a ma się do tego ustosunkować w samoocenie i zebrać w tym celu tysiące „papierów" w każdym roku. Sam zaś dokument COSO ustawia samoocenę jako element niższej rangi niż inne formy tak zwanej odrębnej oceny. Określa się ją jako *self-assessment,* podczas gdy inne formy, na przykład oceny dokonywane przez audytorów, określa się jako *self-evaluation*. Samo to już świadczy, że samoocenę, jako że z natury może być subiektywna, stawia się na niższym poziomie niż inne formy oceny kontroli zarządczej.

Kolejną istotną kwestią, której brakuje w standardach, jest powierzchowne

[1] COSO Public Exposure Draft – Internal Control Integrated Framework – Publiczny projekt COSO, zintegrowanych ram kontroli wewnętrznej.

potraktowanie aspektów etycznych. O tym, że administracja publiczna generalnie nie jest etyczna, mówiła Pani profesor Krystyna Lisiecka. W dokumencie zapisano jedynie dwa krótkie frazesy, natomiast jak się wczytać w poszczególne standardy, to jest tam wiele wymagań, które jednostki powinny spełniać, aby aspekt etyczny odgrywał właściwą rolę. Mówi się o kodeksach postępowania, o rozmowach z nowymi pracownikami, o przeglądach tego obszaru, itp.

Teraz kwestia, o której już wspomniano, a mianowicie pomieszanie terminologiczne. Pomijam już, że na całym świecie to, o czym mówimy nazywa się *internal control*, czyli kontrolą wewnętrzną, a u nas jest to kontrola zarządcza. Być może polski termin jest nawet trochę lepszy niż ten ogólnie przyjęty, chociaż tamten wskazuje, że to wewnętrzna kontrola organizacji, niewykraczająca poza nią. Sedno sprawy tkwi natomiast w określaniu podstawowych kryteriów. Po angielsku mówi się o trzech „e", czyli *efficiency*, *effectiveness* i *economy*, a praktycznie jest jeszcze czwarte: *ethics*. Ale mówiąc o osiąganiu celów, te trzy są wymienione, lecz są one różnie nazywane w różnych polskich dokumentach. Na przykład, jeśli powiem: *economy*, to wiadomo, że jest to oszczędność, jednak w definicji kontroli zarządczej, która się znalazła w standardach MF, o tym się w ogóle nie pisze i to jest trochę dziwne. *Economy* jest to kryterium, które zostało dodane przez INTOSAI do ogólnych standardów kontroli zarządczej; w dokumencie COSO się go definiuje, mówi się o nim tylko w treści. Z kolei *efficiency* świadczy o stosunku nakładów do realizacji celów, zaś *economy* to po prostu postawa, jaką należy codziennie demonstrować podczas funkcjonowania w administracji publicznej. Trzeba być oszczędnym, nie wydawać pieniędzy na rzeczy niepotrzebne, nie wydawać też więcej niż trzeba. Tak jak powiedziałem, z tym pierwszym kryterium nie ma problemu, jeśli idzie o tłumaczenie, natomiast jest problem, gdy chodzi o zawartość standardów, bo się o nim nic nie wspomina. Co do *efficiency*, czyli optymalizacji zasobów w stosunku do osiągania celów, to jest to kategoria ekonomiczna, która się nazywa albo wydajnością, albo sprawnością. Termin „wydajność" pojawia się w standardach audytu wewnętrznego, jest też w komunikacie MF, natomiast w treści standardów dotyczących kontroli zarządczej mówi się o „skuteczności" i „efektywności", i nie wiem, czy ta „efektywność" ma oznaczać *efficiency*? Jeśli tak, to trzeba to wszystkim wyjaśnić, ponieważ ekonomista nazwałby to „wydajnością", a nie „efektywnością". Mówiąc „efektywność", mówi się o efekcie, a nie o zasobach zużytych do osiągnięcia efektu.

Mam jeszcze kilka wskazań w kwestii audytu zewnętrznego w kontroli zarządczej. Audyt zewnętrzny też ma być skuteczny i efektywny. Standard dotyczący audytu kontroli zarządczej mówi, że najpierw trzeba dokonać przeglądu środowiska kontroli zarządczej w jednostce. Ma on polegać na tym, że się sprawdza, jak kontrola zarządcza jest zaprojektowana i czy została wprowadzona w życie. Standard mówi również, że jeżeli się stwierdzi, iż została źle zaprojektowana, to nie trzeba w ogóle sprawdzać, czy została wdrożona. To jest wskazanie również dla naszych kolegów, dotyczące

efektywności audytu zewnętrznego, żeby w takiej sytuacji nie tracili czasu w jednostce.

Teraz sprawa audytora wewnętrznego. Standardy audytu zewnętrznego przewidują współpracę, albo raczej korzystanie z efektów pracy audytora wewnętrznego. Natomiast niepokojąca jest kwestia usytuowania audytora wewnętrznego w strukturze danej jednostki. W naszym państwie najczęściej znajduje się on w pionie dyrektora generalnego jednostki, pomimo tego, że ten pion jest odpowiedzialny za bardzo ważny obszar działalności, podlegający audytowi wewnętrznemu. Z tego powodu audytor ma utrudniony dostęp do kierownika jednostki, ograniczona też jest jego niezależność. Trzeba by pomyśleć o innym rozwiązaniu, a być może o powrocie do rozwiązania pierwotnego, jakie istniało w Polsce.

EDWARD LIS,
dyrektor Delegatury NIK w Łodzi:

Korzystając z obecności gości z Ministerstwa Finansów, chciałbym zadać pytanie: Jaki jest pogląd Ministerstwa co do przyszłości odrębnego funkcjonowania kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego – głównie z punktu widzenia sprawności, ale także ekonomiki funkcjonowania instytucji publicznych ?

ELŻBIETA PALIGA,
kierownik Biura Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej:

Umiejscowienie pojęcia kontroli zarządczej w ustawie o finansach publicznych w miejsce dotychczasowego pojęcia kontroli finansowej wiąże się z nowym podejściem do zarządzania administracją publiczną tzw. *new public management*. To nowe menadżerskie podejście do zarządzania administracją publiczną wymaga adaptacji metod i technik zarządzania, które są stosowane w sektorze prywatnym, do sektora publicznego. Zmiana zarządzania w sektorze publicznym wpłynie na efektywniejszą realizację zadań, jakie państwo wypełnia dla obywateli.

Zgadzam się z przedmówcami, że istnieje potrzeba zmian w kierunku zarządzania administracją publiczną, czyli odejście od tradycyjnego modelu biurokratycznego na rzecz nowego podejścia, określanego jako nowe zarządzanie publiczne. Zgadzam się z Panią profesor Krystyną Lisiecką, która poruszyła sprawę uporządkowania pojęć dotyczących kontroli w literaturze przedmiotu oraz w polskich przepisach prawnych.

Mówiąc o systemie kontroli zarządczej w polskiej administracji publicznej należy zdefiniować samo pojęcie kontroli. Termin kontrola nie budzi wątpliwości, jednakże na gruncie polskiego prawa spotykamy różne pojęcia, wyjaśnienia wyżej wymienionego terminu. Brak odróżnienia lub podobieństwo różnych definicji kontroli, jak np.: inspekcja, nadzór, kontrola finansowa, zarządcza, wewnętrzna, zewnętrzna, instytucjonalna, funkcjonalna, dozór, controlling, audyt wewnętrzny, zewnętrzny, audit itp. powoduje postępujący zamęt terminologiczny i pojęciowy.

Proces wdrażania systemu kontroli zarządczej stanowi podstawę właściwego ładu organizacyjnego, czyli *governance*. *Governance* to właściwie funkcjonująca struktura organizacyjna jednostki – umożliwiająca przepływ informacji, zarządzania,

monitorowania i kierowania działaniami związanymi z realizacją celów[1].

Standardy kontroli zarządczej stanowią uporządkowany zbiór wskazówek do opracowania jednolitego systemu kontroli zarządczej. Należy jednak zwrócić uwagę na to, iż nie ma jednolitych wytycznych w sprawie kontroli zarządczej w administracji publicznej. Obecnie w Ministerstwie Finansów trwają prace nad wymienionymi wytycznymi w ramach tzw. grup roboczych.

Ocena systemu kontroli zarządczej dokonywana jest przez audyt wewnętrzny. Zgodnie z przepisem art. 272 Ustawy o finansach publicznych, „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze"[2]. Ocena ta w szczególności dotyczy adekwatności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce w dziale.

Obecnie w większości jednostek administracji publicznej prowadzone są audyty zapewniające w niewielu z nich audyt wewnętrzny, który ukierunkowany jest na badanie efektywności podejmowanych działań. Powinny być próby ustalenia wartości tworzonej przez audyt wewnętrzny (np. jako ograniczenie kosztów) w powiązaniu z nakładami na jego funkcjonowanie.

Audyt wewnętrzny – ukierunkowany na badanie efektywności w administracji publicznej – będzie pomocnym narzędziem dla kierownictwa jednostki w realizacji celów kontroli zarządczej.

Jako przykład można podać wdrożenie kontroli zarządczej w Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej, gdzie elementami tego systemu kontroli są: nadzór służbowy, kontrola funkcjonalna, kontrola wewnętrzna *ex-ante* i *ex-post*, wewnętrzna instytucjonalna, audyt wewnętrzny, zarządzanie ryzykiem, dokumentacja systemu zarządzania jakością.

Procesy dotyczące wprowadzenia Systemu Zarządzania Jakością ISO 9001:2009 w Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej wykazują szereg zależności w zakresie usprawnień i udoskonaleń w działalności Urzędu i stanowią element wspierający kontrolę zarządczą. Audyt wewnętrzny dokonuje oceny adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej w ramach prowadzonych zadań audytowych.

W Urzędzie nie ma powołanej komórki organizacyjnej do spraw kontroli zarządczej. Obowiązki w zakresie kontroli zarządczej prezydent miasta powierzył wszystkim osobom zajmującym stanowiska kierownicze. Jednej osobie powierzono zbieranie informacji o stanie kontroli zarządczej w Urzędzie oraz w podległych jednostkach i przekazywanie zbiorczej informacji na ten temat prezydentowi miasta.

---

[1] Zob. Definicja audytu wewnętrznego. *Kodeks etyki* oraz *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Tłumaczenie na język polski. Polish language translation, The Institute of Internal Auditors, Warszawa 2011, s.90

[2] Ustawa o finansach publicznych z 27.08.2009…, dz. cyt.

Za zarządzanie ryzykiem odpowiadają naczelnicy poszczególnych komórek organizacyjnych w Urzędzie oraz kierownicy miejskich jednostek organizacyjnych Miasta Dąbrowa Górnicza.

W Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej wprowadzono z dniem 1 czerwca 2011 r. Kodeks Dobrych Praktyk (zwany dalej „Kodeksem") w zakresie funkcjonowania zamówień publicznych. Kodeks stanowi wytyczne dla prawidłowego stosowania aktów prawa zewnętrznego, jak i regulacji wewnętrznych funkcjonujących już w Urzędzie, w zakresie zamówień publicznych[3].

W lutym 2012 r. odbyła się konferencja w Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej zorganizowana przez Biuro Audytu Wewnętrznego we współpracy z Uniwersytetem Ekonomicznym w Katowicach pt.: „Skuteczne i efektywne zarządzanie administracją publiczną". Patronat nad konferencją objęło Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. Na zakończenie konferencji zostało podpisane porozumienie pomiędzy Urzędem Miejskim w Dąbrowie Górniczej a Uniwersytetem Ekonomicznym w Katowicach w zakresie wydania wspólnej publikacji naukowej pt.: „Zarządzanie administracją publiczną. Narzędzia".

W 2012 r. Urząd Miejski w Dąbrowie Górniczej przystąpił do projektu współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego pt. „*Benchmarking* – narzędzie efektywnej kontroli zarządczej w urzędach na prawach powiatu, urzędach gmin i starostwach powiatowych". Celem wyżej wymienionego projektu jest poprawa jakości usług publicznych przez wzrost efektywności funkcjonujących w jednostkach systemów zarządzania z uwzględnieniem *benchmarkingu*.

Kolejnym krokiem w realizacji celów kontroli zarządczej było zainicjowanie przez Biuro Audytu Wewnętrznego propozycji oceny zewnętrznej jakości audytu wewnętrznego z niezależną walidacją. W 2012 r. prezydent Miasta Dąbrowa Górnicza wystąpił do prezydentów miast na prawach powiatu z inicjatywą przeprowadzenia wzajemnej oceny zewnętrznej jakości audytu wewnętrznego (przeglądu partnerskiego). Celem uniknięcia wysokich kosztów ocen wykonywanych przez firmy komercyjne zaproponowano wzajemną ocenę zewnętrzną. Za taką formą oceny audytu wewnętrznego przemawiał nie tylko aspekt finansowy, ale również fakt, że audytorzy wewnętrzni realizują swoje zadania w organizacjach podobnych pod względem wielkości, złożoności, specyfiki i branży. Przeprowadzenie wzajemnej oceny pozwoli także na wymianę doświadczeń między audytorami i porównanie działalności audytu wewnętrznego funkcjonującego w różnych urzędach miejskich.

Zalecenia wynikające z wdrażania przepisów o kontroli zarządczej wymuszają w polskiej administracji publicznej eliminację zbędnych procedur, niejednokrotnie

[3] Regulamin funkcjonowania zamówień publicznych oraz zamówień, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 14 000 euro w Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej stanowi załącznik do Zarządzenia nr 1325/08 Prezydenta Miasta w Dąbrowie Górniczej z 04.12.2008r. (z późn. zm.)

pracochłonnych i nieskutecznych, przez ich analizę i odchudzanie, a także wskazują na konieczność zbudowania mechanizmów kontrolnych w odniesieniu do zidentyfikowanego ryzyka przy zaangażowaniu kierownictwa jednostki. Wytyczne w zakresie kontroli zarządczej mają w tym pomóc. Ministerstwo Finansów rozpoczęło przygotowywanie wytycznych do kontroli zarządczej w ramach tzw. grup roboczych.

Od trzech lat jednostki wdrażają system kontroli zarządczej w polskiej administracji publicznej, ale usłyszałam dzisiaj na seminarium, że wciąż jesteśmy w początkowej fazie tego procesu.

W Goławicach, 25-27 marca 1996 r., odbyło się seminarium międzynarodowe poświęcone kontroli zarządczej: „Najwyższe organy kontroli a kontrola zarządcza w administracji rządowej". Referaty wygłaszane na ww. seminarium były poparte przykładami funkcjonowania kontroli zarządczej w skali międzynarodowej. Pozwolę sobie przytoczyć w skrócie, jak wtedy zdefiniował kontrolę zarządczą Richard Allen, który do 1995 r. pełnił funkcję podsekretarza w Brytyjskim Ministerstwie Skarbu, następnie pracował jako konsultant Banku Światowego: „Kontrola zarządcza to szereg działań, które są uznawane za zasadniczy element efektywnego kierowania organizacjami różnej wielkości, zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym. Podejście do kontroli zarządczej wymaga systemu informacji zarządczej potrzebnej kierownictwu do kierowania pracą organizacji, do monitorowania procesu jakości operacji oraz do oceny wyników i funkcjonowania organizacji, polityki instytucji, systemów, procedur, delegacji uprawnień, które wbudowane są w funkcjonowanie tej instytucji dla zapewnienia odpowiedniej gwarancji osiągnięcia celów i zadań zarządzania".

Z kolei Teresa Kiziukiewicz, redaktor publikacji „Rachunkowość zarządcza" z 1997 r., w jednym z rozdziałów definiuje pojęcie kontroli zarządczej jako usystematyzowaną sekwencję funkcji kierowniczych. W 2009 r. ustawodawca wpisał pojęcie kontroli zarządczej w ustawie o finansach publicznych. Od 1996 r. do 2012 r. minęło 16 lat, a my nadal mówimy, że jesteśmy na początku drogi wdrażania kontroli zarządczej w polskiej administracji publicznej i zastanawiamy się, czy pojęcie kontroli zarządczej należy traktować jako kontrolę zarządczą, czy jako system zarządzania.

Dla mnie kontrola zarządcza w administracji publicznej nierozerwalnie wiąże się z pojęciem zarządzania przez cele tzw. *management objectives*, które miało swój początek w latach pięćdziesiątych, wprowadzone przez P.F. Druckera. Według Druckera „celem zarządzania jest zapewnienie oczekiwanych rezultatów wynikających z działalności danej instytucji. Proces zarządzania musi rozpoczynać się określeniem tych efektów i zadbaniem o zasoby niezbędne do ich osiągnięcia. Zarządzanie jest niejako narzędziem, które ma zapewnić instytucji możliwość osiągnięcia zamierzonych wyników w otoczeniu zewnętrznym, w którym ona działa".

Dzisiaj na seminarium zasygnalizowano przypadki łączenia audytu w administracji publicznej z kontrolą. W 2011 r. wprowadzona została w Polsce pierwsza ustawa o kontroli w administracji rządowej. Wprawdzie definicja ustawowa określa kontrolę jako ocenę działalności jednostki

kontrolowanej, przeprowadzoną na podstawie ustalonego stanu faktycznego, z zastosowaniem przyjętych kryteriów, co może powodować tendencję do łączenia kontroli i audytu, ale uważam, że nie jest to działanie prawidłowe w świetle obecnych przepisów ustawy o finansach publicznych, dlatego że audyt wewnętrzny ma oceniać system kontroli zarządczej. A jak może oceniać system kontroli zarządczej, jeśli będzie połączony z ww. kontrolą? To tak, jakby podcinał gałąź, na której siedzi.

Skoro mówimy o sukcesach i porażkach wdrażania kontroli zarządczej w polskiej administracji publicznej, to jeden z sukcesów wdrażania tego systemu w jednostkach samorządu terytorialnego pokazują dane z Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji (MAiC). Z danych MAiC wynika, iż ponad 1500 jednostek samorządu terytorialnego (JST) podjęło działania usprawniające procesy zarządzania, którego wynikiem są wdrożone: systemy mierzenia jakości usług i satysfakcji klienta (735 JST); systemy zarządzania jakością zgodne z normą ISO 9001 (448 JST); inne nowoczesne modele doskonalenia zarządzania publicznego (329 JST); elektroniczny obieg dokumentów (180 JST); budżety zadaniowe (101 JST), czy też tworzone biura obsługi klienta (220 JST)[4].

Podsumowując swoją wypowiedź, sądzę, że wdrażanie przepisów ustawy o finansach publicznych z 2009 r., przy jednoczesnym poszukiwaniu usprawnień i efektywnym wykorzystaniu dostępnych narzędzi zarządzania w administracji publicznej, przyniesie oczekiwane rezultaty. W innych wypadkach może się przyczynić do zwiększenia biurokracji, na przykład: przez tworzenie kolejnych komórek organizacyjnych, procedur do spraw kontroli zarządczej.

Z moich dotychczasowych obserwacji i doświadczenia zdobytego nie tylko w Polsce, ale również poprzez uczestnictwo w kursach i stażach zagranicznych, w administracji publicznej m.in. w: Kopenhadze, Brukseli, Indiach uważam, iż zalecenia wynikające z wdrażania wyżej wymienionych przepisów o kontroli zarządczej wymuszają w polskiej administracji publicznej eliminację zbędnych procedur, niejednokrotnie pracochłonnych i nieskutecznych procesów poprzez ich analizę i „odchudzanie", a także wskazują na konieczność zbudowania mechanizmów kontrolnych, w odniesieniu do zidentyfikowanych ryzyk przy zaangażowaniu kierownictwa jednostki. Kontrola zarządcza nie jest niczym nowym.

Obecnie w większości administracji publicznej audyty, które są prowadzone, to są audyty zapewniające.

Dzisiejsze rozważania skłaniają mnie do przemyśleń nad opracowaniem nowej koncepcji systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w ustawie o finansach publicznych polegającej na: zbudowaniu jednolitego systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w ustawie o finansach publicznych; uporządkowaniu pojęć w zakresie kontroli w polskich

[4] Źródło: Zob. K. Śpiewok: *Przegląd funkcjonowania systemu zarządzania jako źródło uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej – doświadczenia Urzędu Miejskiego w Gliwicach*, Biuletyn nr 3 (4)/2012, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa – wrzesień 2012 r., s. 9-13.

przepisach prawnych; przeprowadzaniu audytu wewnętrznego, skoncentrowanego na dokonywaniu niezależnej oceny skuteczności, gospodarności i wydajności (ang. *economy, efficiency, effectiveness*) systemu kontroli zarządczej w polskiej administracji publicznej; stworzeniu jednolitego modelu kontroli zarządczej, np.: opartego na procesowym podejściu do zarządzania; wykorzystywaniu wiedzy i doświadczenia z zakresu kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego nie tylko krajów Europy, ale również krajów Azji i Pacyfiku oraz Afryki.

ŁUKASZ MAŁECKI-TEPICHT, główny specjalista, Samodzielne Stanowisko do spraw Audytu Wewnętrznego w Ministerstwie Sprawiedliwości:

Mam dwa krótkie komentarze odnoszące się do tez, które tutaj padły. Pierwszy dotyczy etyki w administracji, którą postrzegam szeroko. Zgodnie ze statystyką publiczną, mamy do czynienia z grupą zawodową około pół miliona osób i jako audytor, a zarazem doktorant politologii, nie zgadzam się z tezą, że mamy nieetyczną administrację. Potwierdzają to badania zarówno Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, jak i Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji (d. MSWiA), które wykazują pewną zależność pomiędzy tym, czy ktoś miał styczność z administracją, czy tylko operuje stereotypami. Jeżeli klient – a zarazem respondent badania został bezpośrednio obsłużony w urzędzie dowolnego poziomu – zarówno lokalnego, jak i centralnego, to zwykle te doświadczenia są pozytywne. Jeżeli postrzega administrację przez pryzmat komunikatów prasowych, to oczywiście ta opinia się zmienia.

Drugi komentarz dotyczy kontroli zarządczej. W tym gronie wiemy, że jest to właściwie system czy model zarządzania – i tu się przychylę do głosu Pani profesor, że należałoby ten termin uporządkować. Mówię o tym dlatego, że w maju ukazał się artykuł, w którym przedstawiciele wymiaru sprawiedliwości żalili się dziennikarzom „Dziennika Gazety Prawnej", że Ministerstwo Sprawiedliwości nie dostarczyło jeszcze do maja rocznego planu kontroli zarządczej, co sugeruje brak rozróżnienia w potocznym rozumieniu pomiędzy kontrolą zarządczą a kontrolą funkcjonalną.

Jeśli chodzi o zasadniczą tezę, postawioną tutaj przez Panią Marzenę Staniszewską ze Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, do którego również należę, odnoszącą się do obszaru współpracy pomiędzy NIK a audytorami, to postrzegam NIK jako swoistego lekarza administracji, instytucji publicznych i czerpię pełnymi garściami z publikacji Izby. Tutaj już powiedziano, że NIK bardzo dobrze się komunikuje z opinią publiczną. Ostatnio byłem bardzo mile zaskoczony wypowiedzią Pana prezesa Jacka Jezierskiego w jednym z filmów na *Facebooku*, w którym prezes zachęcał do podejmowania ryzyka przez niektórych przedstawicieli instytucji publicznych, co jest pewną nowością w kontekście tytułów nagłówków na stronnie internetowej Izby, które sygnalizują wiele nieprawidłowości, związanych z podejmowanym ryzykiem. Treść części komunikatów wskazuje, że kontrola jest raczej zorientowana na braki i słabości zarządzania. Posłużę się tu metaforą lekarza i pacjenta. Lekarzem jest NIK, pacjentem państwo i w tym kontekście audytor dla swojego pacjenta, dla

swojej instytucji, jest lekarzem pierwszego kontaktu. Mówię o tym dlatego, że obecnie funkcjonuje pewien stereotyp, strach przed kontrolą i zostało tutaj powiedziane, że kontrola w stereotypowym ujęciu jest swego rodzaju stanem opresji. Nie wiem jak Państwo to oceniają, ale czy Państwa przełożeni lub kierownicy jednostek są zadowoleni z kontroli NIK, GIODO, Urzędu Zamówień Publicznych czy CBA? Nie każdy wita chlebem i solą kontrole, ale gdyby stworzyć model nowego porozumienia, w którym kontrola jest pomocą w zarządzaniu, to wyobrażam sobie, że wówczas kontrolerzy byliby wyczekiwani. Ale dopóki nie mamy takiego modelu, dopóty trwa sytuacja, w której możemy się spodziewać negatywnej opinii o swoim urzędzie, w dodatku upublicznionej, to przekazywanie sprawozdań z poszczególnych zadań przez audytorów wewnętrznych wydaje mi się trudne do wyjaśnienia w perspektywie Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego. Wracając do metafory lekarza, różnica polega na tym, że lekarz pierwszego kontaktu może się obawiać powiedzieć głównemu lekarzowi o swoich wątpliwościach, żeby nie przeczytać następnego dnia o swoim urzędzie na stronie internetowej NIK. Stąd wydaje mi się, że obszary współpracy powinny dotyczyć metodyki, współtworzenia warsztatu, wymiany dobrych praktyk. Jednak z perspektywy Standardów audytu mam obawy, na ile przekazywanie przez audytora wewnętrznego sprawozdań z poszczególnych zadań jest do pogodzenia z zasadą poufności. Oczywiście, przyniesie to NIK wartość dodaną do analizy ryzyka, ale jednocześnie nasuwa się pytanie – czy treść sprawozdań nie będzie się różnić od tej, którą audytor przekazałby wyłącznie kierownikowi. Spotkałem się w swojej praktyce z biegłym rewidentem, który przygotowując raport z projektu europejskiego, przygotował oddzielne sprawozdanie dla instytucji, która go sfinansowała, a oddzielne dla beneficjenta. Uważam, że gdyby coś takiego nastąpiło w audycie, niosłoby to ryzyko zaprzeczenia naszej obiektywności i niezależności.

DARIUSZ KAŹMIERCZYK,
Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie:

Przedstawię krótko swoje przemyślenia po wysłuchania referatów i dyskutantów. Dla mnie niewątpliwym sukcesem kontroli zarządczej jest to, że instytucje sektora publicznego zaczęły myśleć, albo zaczęto im pokazywać, że mają myśleć w kategoriach celów i osiągania wyników. Chciałbym tu nawiązać do pewnych kwestii, które pojawiały się podczas wypowiedzi Pani profesor Krystyny Lisieckiej i innych referentów. Padały stwierdzenia, że powinniśmy odbudować system kultury pracy, wprowadzić nową jakość w zarządzaniu. Może postawię tezę, że powinniśmy powrócić do normalności. Dam tutaj przykład, który kiedyś przetestowałem na swojej kilkunastoletniej córce, jeszcze „nieskażonej" systemem administracji życia publicznego w Polsce. Po przeczytaniu standardów powiedziała, że to, co przedstawiają jest „normalne" i nie ma w nich nic „rewolucyjnego". Oczywiście, były pojęcia, których mogła nie rozumieć, ale generalnie to było „coś normalnego". Dało mi to do myślenia, że być może musimy wrócić w obecnej działalności administracji

publicznej do normalności. Nasza administracja powinna operować „normalnymi" pojęciami w kategoriach skuteczności i efektywności działania, tj. opartych na celach i zadaniach i nie zapominać, po co została stworzona. Skłaniam się tutaj do wypowiedzi Pani profesor, że o tej etyce w administracji trzeba głośno mówić, bo z jej braku wynikają m. in. problemy z poruszoną przed chwilą skutecznością i efektywnością działania.

Kolejny przykład powrotu do normalności czy powrotu do źródeł – popatrzmy, jak jednostka funkcjonuje w momencie gdy powstaje. Jej szef wyznacza cele, zadania, formuje struktury, organizuje całą działalność, siedzibę, jest rozliczany i oceniany na podstawie osiągnięć i rezultatów. Później, kiedy instytucja zaczyna funkcjonować, gdzieś się to zatraca. Skłaniam się tutaj do stwierdzenia, że sprawa etyczności i całej sfery z nią związanej jest bardzo istotna, co w standardach zostało faktycznie trochę po macoszemu potraktowane.

Co z tego jeszcze wynika dla sektora finansów publicznych? Pracując w RIO, na co dzień stykam się z jednostkami samorządowymi i ubolewam, że takie spotkania jak dzisiejsze, odbywają się bez udziału osób, które są odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej; mam tu na myśli kierowników jednostek. Ponieważ trochę pracowałem także w samorządzie, widziałbym tutaj osoby ze stowarzyszeń czy forum miast polskich, które reprezentują samorządy w Polsce. Mówiąc o efektywności, nakierowanej na cele i zadania, trzeba pomyśleć generalnie o całej sferze kontrolno-audytowej w Polsce, bo przecież mamy NIK, środowisko audytorskie, ja reprezentuję trochę inny obszar, czyli RIO, ale są jeszcze różne inspekcje, które wymagałyby przedefiniowania pewnych posiadanych przez nie uprawnień, zwłaszcza ustawowych. Wielokrotnie tutaj poruszano, że zajmujemy się do tej pory głównie kontrolą zgodności. Zatem, jeśli budujemy system opierający się na efektywności, na osiąganiu celów, więc cała sfera kontrolna, instytucjonalna również powinna zostać trochę przedefiniowana, tak aby weryfikować nie tylko zgodność, ale i osiąganie rezultatów, w tym też gospodarność. Skoro wspomniałem o samorządzie, to chciałbym zwrócić uwagę na to, że kontrola zarządcza w samorządzie może wyglądać różnie, ale kładę to na karb demokracji – bo swoich szefów na poziomie lokalnym wybiera suweren, czyli naród. Administracyjnie nie da się postawić człowieka na danym stanowisku, pochodzi on bowiem z wyboru. A zatem kontrola zarządcza może stanowić dla niego pomoc w zarządzaniu, którego styl tak naprawdę jest pochodną jego mentalności. To też jest cena demokracji.

Chciałbym się jeszcze odnieść do referatu Pani Marzeny Staniszewskiej. Chociaż sam jestem inspektorem kontroli i bardzo chciałbym przychodząc na kontrolę dostawać wyniki audytu (które już wcześniej audytor opracował, rozkładając na czynniki pierwsze i wskazując ciemne i jasne strony funkcjonowania jednostki), to myślę, że nie tędy wiedzie droga do współpracy. Oczywiście, na poziomie ogólnym, wyższym, wskazane byłoby ujednolicenie metodyki, wspólne wypracowanie praktyk, ale na poziomie jednostki nie da się pogodzić tych celów. Cel ogólny – nadzór nad finansami jest zbieżny, ale w jednostce to audytor jest jednak prawą ręką jej kierownika i ma go

wspomagać, a wszystkie potknięcia jakie mogę się zdarzyć w jednostce nie powinny wychodzić na zewnątrz. Oczywiście, gdyby to były jakiekolwiek malwersacje, to jest inna sprawa i inna kategoria.

Poza tym mam zastrzeżenie do podejścia, według którego NIK ma kreować kontrolę zarządczą w Polsce. Z taką tezą trudno mi się zgodzić, ponieważ moje spotkania w wielu jednostkach, w których prowadziłem rozmowy po kontroli, kończyły się krótkim frazesem ze strony kierowników jednostek: proszę powiedzieć, jakie dokumenty mam mieć, żebym miał święty spokój jak przyjdzie NIK. Kreowanie w ten sposób kontroli zarządczej sprowadzałoby się do wprowadzania przez jednostki mnóstwa dokumentów, analiz ryzyka, regulaminów, procedur, które same z siebie nic nie dają, a istniałyby tylko na potrzeby inspektora kontroli NIK, RIO czy jakiejkolwiek innej instytucji kontrolnej.

MARCIN DUBLASZEWSKI,
audytor wewnętrzny Komendy Wojewódzkiej Policji w Olsztynie:

Najpierw chciałbym się odnieść do wypowiedzi przedmówcy *á propos* idei kreowania kontroli zarządczej przez NIK. Otóż, nie odniosłem wrażenia, że takie zakusy były, natomiast widziałbym tu rolę Izby jako instytucji, która ma możliwość prowokowania pewnych dyskusji, co właśnie czyni. Wszyscy tu obecni chyba doceniają, że możemy się wymieniać pomysłami i poznawać najlepsze praktyki.

Wysłuchaliśmy też tez na temat tego, czy kierownikowi jednostki zależy na efektywnej kontroli zarządczej, co znaczą efektywna kontrola zarządcza czy współpraca z audytorem wewnętrznym. Analizując to zagadnienie, po przejrzeniu terminologii i dat wprowadzania wspomnianych nowoczesnych narzędzi w zarządzaniu administracją publiczną, doszedłem do wniosku, że wynika to właśnie z kolejności ich wdrażania. Trzeba bowiem zwrócić uwagę, że pierwszym wprowadzonym do polskiej administracji publicznej elementem, którego konieczność wdrożenia wynikała z przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, był audyt wewnętrzny. Zrobiono to w formie zmiany ustawy o finansach publicznych, z 1998 r., do której dodano zapisy dotyczące audytu wewnętrznego. W tamtym czasie definicja audytu była po trosze oparta na definicji wynikającej ze standardów, wedle których audyt miał odnosić się do oceny zarządzania ryzykiem, a także do oceny systemu kontroli. W zasadzie jedynym kryterium możliwym do wykorzystania w tamtej sytuacji była zgodność z prawem. Obecnie jest to tylko jedno z kryteriów, wtedy było jedynym. Nie było możliwości analizy chociażby efektywności, czyli stosunku nakładów do efektów, gdyż to wynika z później wprowadzonego budżetu zadaniowego. Nie było także zdefiniowanych celów. Następnym implementowanym elementem było zarządzanie ryzykiem; w wytycznych mówi się, że zarządzanie ryzykiem czy identyfikacja ryzyka powinny się odnosić do celów jednostki. I znów pytanie – do jakich celów, bo wtedy budżet zadaniowy był w powijakach i tylko w sferze koncepcji; jakie więc cele jednostki miały identyfikować najpierw, aby przejść do zarządzania ryzykiem. Zadania wynikają z ustaw, ale cele, które powinny być zgodne z metodyką SMART? Takich danych wtedy nie było.

Kolejny wdrażany element to kontrola zarządcza. W toczonej, także w trakcie tej konferencji dyskusji, czy kierownikowi jednostki jest ona przydatna, czy to łatwo ją ocenić, zwracam uwagę, że nadal nie ma ścisłych wytycznych czy obligatoryjności wyznaczania celów jednostek sektora finansów publicznych zgodnie z metodyką SMART. Brakuje też systemu koordynacji tych celów pomiędzy działami i poszczególnymi jednostkami. Istotna jest tu rola budżetu zadaniowego, w którym również wyznacza się cele, funkcje, mierniki i alokuje zasoby. W związku z tym chciałbym postawić tezę, że zrobienie czegoś dokładnie odwrotnego, czyli najpierw wprowadzenie obowiązku formalnego wyznaczania mierzalnych celów, zgodnego z metodyką SMART, przypisanie tym celom środków, czyli alokacja zgodnie z metodyką budżetu zadaniowego, wymusi niejako rozliczalność i konieczność korzystania z takich narzędzi, jak kontrola zarządcza i efektywny audyt. Będzie to służyło uzyskaniu pewności, że cele zostały osiągnięte w sposób racjonalny i myślę, że skieruje kierownika jednostki do drzwi audytorów wewnętrznych celem nawiązania bliższej współpracy.

Kolejny element, na który chciałbym zwrócić uwagę, to możliwość analizowania systemu kontroli zarządczej w dwóch aspektach: w skali mikro i makro. Z mojego doświadczenia wynika, że o ile wdrażanie kontroli zarządczej w tych jednostkach, gdzie kierownictwo wykazuje większe zainteresowanie tą problematyką, w większym stopniu wspiera audyt wewnętrzny, na pewno poziom kontroli zarządczej i zrozumienie jej roli są dużo lepsze niż tam, gdzie kierownictwo nie wykazuje zrozumienia czy chęci podnoszenia efektywności pracy. Mamy więc duże rozbieżności. Natomiast z punktu widzenia kontroli zarządczej jako systemu, który powinien spinać i koordynować chociażby całą administrację rządową, zabrakło mi powiązania z budżetem zadaniowym, który jest narzędziem centralnego zarządzania administracją, gdzie identyfikuje się funkcje i cele. Wciąż nie ma, moim zdaniem, bezpośredniego połączenia, przez co nie można zapewnić rozliczalności publicznej. Brakuje strategicznego dokumentu, w którym określono by cele, a następnie formalnie rozliczano się z ich realizacji, także w odniesieniu do poniesionych nakładów. Chcę przypomnieć, że na konferencji 10-lecia Instytutu Audytorów Wewnętrznych, na której gościł również przedstawiciel NIK, ten temat był poruszany i padło stwierdzenie, że od momentu implementacji budżetu zadaniowego nigdy jeszcze nie było takiego formalnego rozliczenia. Niestety, nie powstał żaden dokument sprawozdawczy, nie przedyskutowano zagadnienia realizacji celów i zadań zawartych w budżecie zadaniowym i rozliczenia środków alokowanych na realizacje tych zadań.

Trzecim elementem, który chciałbym omówić to relacje audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej. Padł tu przykład łączenia tych dwóch funkcji w jednej komórce. Trzeba zaznaczyć, że zasadniczo, trzymając się tylko przepisów ustawy o finansach publicznych i ustawy o kontroli w administracji rządowej, mamy sytuację dosyć jasną, gdyż audyt wewnętrzny ocenia jednostkę wewnątrz. W zasadzie, zgodnie z interpretacjami Departamentu Audytu, tylko w przypadku audytu systemowego może on schodzić z badaniem do jednostek

podległych. Natomiast zgodnie z ustawą o kontroli w administracji rządowej, kontrole zleca się wobec jednostek podległych. Patrząc tylko z tej perspektywy, obie te funkcje się uzupełniają, a nie ze sobą kolidują. Można w tym miejscu poruszyć, omawianą także w literaturze, kwestię trzech linii obrony, gdzie jest miejsce i na kontrolę inspekcyjną, i na audyt wewnętrzny. Myślę jednak, że wymaga to obszerniejszej dyskusji, więc tylko taki temat sygnalizuję, mając nadzieję na jego rozwinięcie przez podmioty zainteresowane.

DOROTA ROSIŃSKA,
zastępca dyrektora Departamentu Kontroli i Nadzoru w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów:

Dyskutujemy o problemach jakości zarządzania państwem. Przedstawiciele zgromadzonych tu środowisk – akademickiego, nauki, audytu i kontroli instytucjonalnej – mają, jak sądzę, duży potencjał, aby przyczynić się do poprawy funkcjonowania państwa, całości systemu. Mówimy o kontroli instytucjonalnej, która może i powinna odgrywać rolę zarówno na pierwszym poziomie kontroli zarządczej, jak i na drugim, w szczególności ustawa o kontroli w administracji rządowej. Jeśli mówimy o ocenie, to do krytycznego spojrzenia chciałabym wnieść dozę optymizmu. Pracuję w kontroli już od kilku lat; Kancelaria Prezesa RM kontroluje administrację rządową i widać postęp. Wydaje mi się, że zarówno audytor zewnętrzny, jakim jest NIK, audytor wewnętrzny w każdej jednostce, jak i kontrola instytucjonalna, nie mogą uchylać się od promowania i wymuszania zmian w strukturach administracji. Bardzo prowokacyjna jest teza, że kierownik jednostki nie widzi interesu, żeby być skutecznym – ale to nie jest tylko jego sprawa. Mamy obowiązek pokazywania i mówienia o tym, jak powinno być; jakie są standardy; jak dojrzałe administracje, świetnie funkcjonujące, radzą sobie z problemami, które my mamy.

Nawiązując do celu tego spotkania, to znaczy zaproponowania konstruktywnych zmian, rozważenia co możemy zrobić, jeśli popatrzymy na zasadnicze elementy, mianowicie podstawy prawne i model COSO, to stwierdzimy, że nie budzą one wątpliwości, nikt z nas nie widzi potrzeby przemodelowania czy dodawania czegoś nowego. Pozostaje zatem kwestia struktur, narzędzi i ludzi. Wydaje się, że narzędzia, którymi dysponujemy obecnie w systemie kontroli zarządczej są zbyt trudne w stosowaniu. Być może jeszcze nie dojrzał na tyle system czy administracja, czy może kierownicy, żeby z tych narzędzi właściwie korzystać. Dobrze więc promujmy te narzędzia, bo drzwi zostały już otwarte, pozostała tylko kwestia ich użytkowania.

Warta zauważenia jest jeszcze jedna sprawa. Chodzi o rolę NIK i dwóch ośrodków koordynacyjnych, to jest Ministerstwa Finansów jako ośrodka koordynacji audytu wewnętrznego i Kancelarii Prezesa Rady Ministrów jako koordynatora kontroli instytucjonalnej w administracji rządowej. Wydaje mi się, że istnieje tu bardzo duży obszar współpracy, do wnoszenia wartości dodanej przez poprawę funkcjonowania administracji i nie będę odosobniona, jeśli wyrażę spore oczekiwania w tej kwestii. Zapewniam, że zarówno w Kancelarii, jak i wspólnie z MF podejmujemy różnego rodzaju dyskusje jak ten system ulepszyć,

spowodować, że te dwa ośrodki koordynacyjne będą skuteczniej współpracować. W tej dyskusji jest ważny każdy głos, który przyczyni się do wypracowania lepszych rozwiązań oraz zapewnienia, że kontrola instytucjonalna coraz głębiej rozumie swoją rolę na każdym poziomie funkcjonowania kontroli zarządczej.

dr JÓZEF PŁOSKONKA,
radca prezesa NIK, członek Kolegium NIK:

Zacznę od pierwszego, bardzo interesującego wystąpienia Pani Urszuli Sojki z Ministerstwa Finansów. Czy kontrola zarządcza jest dobrym narzędziem wspierającym zarządzanie i czy jest właściwie wdrażana? Może rzeczywiście byłem w swojej plenarnej wypowiedzi zbyt ostry, ponieważ znam dowód na to, że kontrola zarządcza została w jednym obszarze celów administracji wdrożona w sposób wystarczający. Mówię o celu bardzo ważnym dla każdej administracji, mianowicie o wiarygodności sprawozdań finansowych. Wiarygodne sprawozdanie finansowe, to jest rezultat, który każda administracja musi osiągnąć. W ramach systemu kontroli zarządczej istnieje podsystem rachunkowości. Jest on o tyle ciekawy, że zdecydowana większość funkcjonujących w nim mechanizmów kontroli jest zdefiniowana w ustawie o rachunkowości i tutaj nie trzeba dokonywać zbyt głębokiej analizy ryzyka, bo ustawodawca narzucił mechanizmy kontroli.

Z kontroli budżetowych przeprowadzanych przez NIK wynika, że z roku na rok jest lepiej, mamy coraz więcej pozytywnych ocen skuteczności systemu rachunkowości. Oznacza to, po pierwsze, że ten system został właściwie skonstruowany, że to jest dobre narzędzie wspomagające zarządzanie. Po drugie, że istnieje obszar, dotyczący operacji finansowych i gospodarczych, w którym ten system pracuje z sukcesem. Zastanawiałem się, czy to nie jest związane z faktem, że ryzyko jest zarządzane przez normy zawarte w ustawie o rachunkowości. Otóż nie. Mamy taki bardzo ważny obszar w administracji, który przeczy temu założeniu. Jest to obszar zamówień publicznych. Tak samo mamy mechanizmy kontroli zdefiniowane w ustawie o zamówieniach publicznych, ale poziom błędów jest bardzo duży. Z badań kontrolnych NIK wynika, że w tym obszarze poziom błędu, liczony w sposób finansowy, wynosi około 20-30%. Z tego widać, że zło leży gdzieś indziej.

A wracając do podejścia zadaniowego, jesteśmy w sytuacji dla naszego państwa i bardzo korzystnej i niesłychanie trudnej. Mówiąc po krakowsku – „przełożyliśmy wajchę" z myślenia finansowego na myślenie celowe, zadaniowe. Ale czy jako państwo osiągamy w społeczeństwie to, czego społeczeństwo oczekuje? To „przełożenie wajchy" wymaga przełożenia systemu kontroli zarządczej na wspomaganie aspektów sprawnościowych. Jesteśmy totalnie na początku drogi i o tym mówiłem w swoim plenarnym wystąpieniu. Pokazałem to na przykładzie, jak są definiowane cele – od strategicznych począwszy, na operacyjnych skończywszy. Powiem krótko – fatalnie. Przełożenie spojrzenia z finansowego na zadaniowe powoduje, że ten system się jeszcze „nie nastawił", jeszcze cały czas chciałby być taki, że wszystko jest w nim zdefiniowane, nie ma jakichś tam standardów, a najlepiej gdyby rozbudować prawo proceduralne i rozliczać tylko z aspektów legalnościowych. To nie ten sposób myśle-

nia, to absolutnie nie to podejście. Trochę niezręczne jest, że zarządza tym minister właściwy do spraw finansów publicznych. Podejściem zadaniowym – minister finansów? Zastanawiam się, czy nie powinno być tak, od momentu jak „przełożyliśmy tę wajchę" – żeby minister właściwy do spraw finansów publicznych był równocześnie ministrem właściwym do spraw administracji publicznej. Tak naprawdę odpowiedzialność za skuteczne i efektywne wykonywanie zadań w tym momencie spoczywa na ministrze finansów, więc kto wie, czy nie brakuje mu pewnych narzędzi, które posiada minister właściwy do spraw administracji.

Jest jeszcze jedna sprawa, nie zgadzam się głęboko z wypowiedzią radcy prezesa Wiesława Kurzycy, którego bardzo cenię, że powinien być tylko jeden poziom kontroli zarządczej, czyli tylko na poziomie jednostek administracji. Administracja nie po to jest, żeby realizować określone czynności, tylko po to, aby społeczeństwo uzyskało rezultaty, na które czeka. W związku z tym, jak mówi Pan profesor Artur Nowak-Far, społeczeństwo zawarło z ministrami umowę społeczną o dzieło, a nie umowę starannego działania. Umowa starannego działania to jest umowa społeczna zawarta z kierownikami jednostek administracji publicznej. Tam trzeba realizować określone działania operacyjne, ale za osiągnięcie zaplanowanych celów strategicznych w społeczeństwie odpowiada minister i – aby skutecznie zarządzać osiąganiem zaplanowanych rezultatów w społeczeństwie – potrzebuje systemu kontroli zarządczej na poziomie działu administracji, którym kieruje. Uważam też, że trzeba rozważyć, czy czasem system kontroli zarządczej nie powinien zaistnieć na trzecim poziomie – to jest na poziomie premiera. Premier w swoim *exposé* obiecał społeczeństwu osiągnięcie pewnych długookresowych rezultatów. Żeby państwo skutecznie osiągnęło te rezultaty, to swoje średniookresowe rezultaty muszą osiągnąć poszczególni ministrowie. Trzeci poziom systemu pozwoliłby premierowi zarządzać, na poziomie państwa, rezultatami zapowiedzianymi w *exposé*.

Muszę też powiedzieć, że z satysfakcją i nadzieją na przyszłość wysłuchiwałem Państwa uwag i referatów, były bardzo pouczające. Macie Państwo – wszyscy, którzy zajmują się kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym – jasno sprecyzowany cel, wspierać zarówno kierowników jednostek sektora finansów publicznych, jak i poszczególnych ministrów w osiąganiu zaplanowanych rezultatów, ponieważ społeczeństwo coraz bardziej na serio rozlicza decydentów z rezultatów, których osiągnięcie zostało zapowiedziane i zaplanowane.

prof. zw. dr hab. KRYSTYNA LISIECKA, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach:

Chciałabym się odnieść do niektórych pytań oraz spostrzeżeń, które padły na dzisiejszym seminarium. Zacznę od tych prostszych. Jak należy pisać słowo audyt? Często spotykałam się z uwagami, że audyt pisany przez „y" jest zarezerwowany dla środowiska finansów, a audyt przez „i" jest zarezerwowany dla jakości i środowiska ludzi od jakości. Prawidłowo po polsku audyt należy pisać przez „y" – stwierdzam to po dyskusji z polonistami, zaś pisany przez „i" jest jego zapisem w języku angielskim, a w takim wydaniu wziął się stąd,

że w standardach ISO serii 9000, które ponad 25 lat temu były przekładane na język polski, tłumacze przyjęli pisownię „audyt" po angielsku (*audit*). Konstatacja: w piśmiennictwie polskim audyt piszemy przez „y", a jeśli audytorzy systemów jakości, związani w szczególności ze standardami ISSO serii 9000 operują audytem przez „i", to wynika to z faktu, że Polskie Normy kodyfikowane przez Polski Komitet Normalizacyjny po prostu tak nadal tłumaczą słowo audyt. Taka pisownia jest kwestią siły przyzwyczajenia, nawyku, a nie różnic merytorycznych. Co do meritum, to audyt jakości dotyczy badania przebiegu procesów kształtowania jakości wyrobu lub usługi, zaś audyt finansowy dotyczy badania finansów w organizacji.

Druga poruszana kwestia to kwestia etyki. Nie odkryję niczego nowego, gdy powiem, że administracja jest tak samo etyczna lub nieetyczna, jak całe nasze społeczeństwo. W trakcie prezentacji, a także w swoim opracowaniu przytoczyłam przykłady nieetycznych zachowań w gospodarce i w życiu społecznym, które – niestety – są nadal spotykane, stosowane. Miernikiem zjawiska etyczności jest między innymi wskaźnik korupcji. Tu odwołać się można do ostatnich danych informujących, na jakim miejscu jest Polska w tym względzie. Zostawmy bez komentarzy to, czy pozycja 60. w rankingu to dobra pozycja.

Kolejna sprawa dotyczy uświadamiania dyskutowanej dziś problematyki. Jako reprezentantka środowiska akademickiego i biznesowego województwa śląskiego mogę potwierdzić, że dokładamy starań, by zainteresowanym przybliżać problematykę kontroli i audytów, nie tylko w teorii, ale i poprzez praktykowanie konkretnych organizacji, poprzez referowanie rozwiązań, uzyskanych efektów i dzielenie się doświadczeniami w przedmiotowym zakresie. Omawiamy przypadki – *case study*, konkretne praktyki w wybranym sektorze. Problematykę tę poruszamy na seminariach i konferencjach, jakie odbywają się w województwie śląskim, także w ramach Europejskiego Kongresu Gospodarczego.

Również z obecnym tu członkiem Kolegium NIK, byłym rektorem mojej uczelni, profesorem Florianem Kuźnikiem, organizujemy środowiskowe seminaria i konferencje, na których dyskutujemy m.in.: o tym, jak doskonalić jakość usług publicznych.

W dyskusji przywołano termin *internal control*. Wymaga on zdefiniowania, bo precyzja pojęć jest podstawą klarowności dyskutowania. Szanowny dyskutant stwierdził, że po angielsku *internal control* to kontrola wewnętrzna. Kontrola to *inspection*. Według mojej wiedzy nie należy *control* tłumaczyć jako „kontrola" (*inspection*), a jako regulowanie, sterowanie, a te też są funkcjami zarządzania. Termin *internal control* nie jest transparentny i jednoznaczny. Podobnie termin system kontroli zarządczej jest mało czytelny. Tak, kontrola ma wiele „twarzy", znaczeń, i łatwo wprowadzić rozterki, gdy nieprecyzyjnie przekłada się na język polski słowo *control*.

Inna refleksja – warto byłoby poznać, jak wyniki kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego konfigurują się ze sobą. Interesującym materiałem mogłyby być sprawozdania i opinie szefów podstawowych jednostek organizacji publicznych, bo oni są najbardziej kompetentni w dyskutowanej dziś materii. Wcześniej jednak

ktoś z dyskutantów zwrócił uwagę, że zainteresowanych nie ma na tej sali.

Audyt wewnętrzny, co podnoszono w referatach wprowadzających do dyskusji, ma wspierać kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Zgodnie ze standardami system kontroli zarządczej powinien podlegać bieżącemu monitorowaniu i ocenie. Wyniki monitorowania skuteczności poszczególnych elementów i procesów systemu kontroli zarządczej dokonywane przez audyt wewnętrzny są źródłem uzyskania zapewnienia o systemie zarządzania przez kierownika jednostki.

Komentując treści systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych mam nieodpartą chęć dokonania analogii do rozwiązań w biznesie. Tam stosowane są dobrowolne systemy zarządzania jakością według standardów ISO (*International Organisation for Standardisation*), wprowadzanych jednak nie mocą przepisu prawa, a umowy. Tam audyty wewnętrzne są jedną z procedur systemu zarządzania jakością usług (np. publicznych) i wspierają monitoring i ocenę funkcjonującego systemu zarządzania jakością.

Pójście w takim kierunku, aby łączyć obie formy organizacyjne, tj. audyt i kontrolę zarządczą, który to audyt ma być służebny względem kontroli zarządczej, być może jest dobrym rozwiązaniem. Uzyskalibyśmy efekt odchudzonego zarządzania w administracji – *Administration Lean Management*. Idąc w tym kierunku mielibyśmy w organizacji silną komórkę kontroli zarządczej (systemu zarządzania/zapewniania jakości usług) wspieranej przez zapisy i ocenę audytu wewnętrznego. Ale tu termin kontrola zarządcza jest – obok planowania – tożsamy z funkcją regulacji i sterowania – esencją systemu zarządzania organizacją.

prof. dr hab. ARTUR NOWAK-FAR, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, członek Kolegium NIK:

Nawiążę krótko do trzech kwestii. Po pierwsze, do wspomnianej „wajchy". Zgadzam się z opinią Pana doktora Józefa Płoskonki, który stwierdził, że jest to w zasadzie nasze wspólne stanowisko. Dodam tylko, że przełom, o którym wspomniał, ma szerszy aspekt – dotyczy bowiem gruntownej zmiany w myśleniu o administracji, w której jednym z ważniejszych procesów jest jej ekonomizacja. Jeszcze z dwadzieścia, trzydzieści lat temu nie oczekiwano szczególnych oszczędności w funkcjonowaniu administracji, nie mówiono więc o konkretnych propozycjach i mechanizmach zwiększenia jej efektywności, wydajności czy sprawności, przynajmniej w zakresie, w jakim owe propozycje miałyby postać systemową czy wręcz wszechogarniającą (tj. obejmującą całość działań administracji publicznej). W ostatnich latach to nastawienie się zmieniło – Polska zaś włączyła się do tendencji światowej głośnego mówienia o konieczności ciągłego usprawniania działania administracji i wręcz liczenia kosztów jej funkcjonowania. Zasadniczym celem takiego podejścia jest ograniczenie tzw. *administrative leakage*, tj. „wycieku" zasobów z gospodarki, którego kanałem mógłby być sektor publiczny. Należy się cieszyć, że w naszym kraju dyskusja o tym zagadnieniu się odbywa, że istnieją w tym kontekście konkretne rozterki.

Drugą wiodącą kwestią w dyskusji na temat kontroli zarządczej jest rola standardów międzynarodowych. Mają one pewne znaczenie dla naszej krajowej dyskusji na ten temat, gdyż pojawiła się w tym względzie pewna niespójność rozumienia tej kwestii. Z jednej strony słyszymy głosy nawołujące do zdefiniowania i uszczegółowienia wszystkich standardów tego typu kontroli. Innym stanowiskiem, które można uznać za skrajne jest to, argumentujące za bezpośrednim zastosowaniem standardów międzynarodowych. Tu rozumowanie jest takie, że skoro takie standardy międzynarodowe istnieją, to po prostu mamy je zastosować. Moim zdaniem, standardy międzynarodowe powinny być dla nas ukierunkowaniem działań i mogą być „przetłumaczone" jako standardy krajowe. Ich stosowanie w konkretnym kontekście to jednak jest już zupełnie inna kwestia. Kontrola wewnętrzna powinna być bowiem osadzona w jakimś ładzie instytucjonalnym, (a w wymiarze prawnym przede wszystkim w ładzie konstytucyjnym). Nie wystarczy więc zapoznać się ze standardami i zadekretować, że teraz będziemy je stosować. Gdyby tak było, to ośmielam się powiedzieć, że proces integracji europejskiej też by przebiegał w ten sposób, że powiedzielibyśmy: „poddajemy się" – wszystkie standardy prawne, które w *acquis* są, tłumaczymy na język polski i już jesteśmy w Unii. W trakcie negocjacji Unia jednak wręcz na to nie mogła się zgodzić. Jej rozumowanie polegało na skłonieniu administracji państw przystępujących do pokazania jak faktycznie te standardy prawne są stosowane i w jakim konkretnym kontekście. Co do szczegółowości standardów, to należy zauważyć, że nie zawsze służy ona dobremu funkcjonowaniu administracji – zbyt uściślone standardy wyzwalają bowiem oportunizm i mogą wręcz zdusić jakąkolwiek pozytywną inwencję wewnątrz danej organizacji.

Chciałbym poruszyć jeszcze jedną sprawę – niezależności audytu wewnętrznego. Jest taka w miarę popularna piosenka, która – o ile pamiętam – jest zatytułowana *Easy Rider*. Opowiada ona o tytułowym *easy riderze,* który jeździ po kraju i spotyka różnych ludzi. Jak z nimi rozmawia, to ci go pytają, czego szuka. On zaś odpowiada, że wolności i prawdy. Niemal wszyscy, z którymi nasz *easy rider* rozmawia, reagują na ten jego idealizm źle – mówią, że jest głupi. W końcu jednak nasz bohater spotyka kogoś, kto usłyszawszy o „wolności i prawdzie" pyta, „wolność, prawda – ale jaka?". W piosence już wiadomo, że to był drugi taki *easy rider*. Wspomniany utwór daje nam dobrą metaforę niezależności audytorów – tu także nie wystarczy powiedzieć, że ona ma być, lecz trzeba określić „ale jaka?". Jest ona bowiem różnie przez różne środowiska konstruowana. Moim zdaniem prawdziwie istotne pytanie w dyskusji o tej niezależności nie brzmi, „czy jesteście albo macie być niezależni?", lecz „na czym ta wasza niezależność ma polegać i jakie mają być jej konkretne atrybuty". Warto na złożoność tej kwestii zwrócić uwagę, bowiem audytorzy wewnętrzni wręcz nie mogą być totalnie niezależni – ich usytuowanie instytucjonalne w ramach prawnego działania powoduje, że pełna, wręcz absolutna niezależność jest tu niemożliwa. Mówiąc o niezależności w tym przypadku zwykle ma się na myśli odpowiednio skonstruowaną i zabezpieczoną niezależność systemową, prakseologiczną,

ale już nie instytucjonalną, rozumianą jako uwolnienie się od jakichkolwiek wskazówek kierowniczych z wewnątrz samego systemu kontroli wewnętrznej, a nawet od jakiegoś kodu dyskursu z uprawnionymi organami z zewnątrz systemu. Ograniczenie w tym wymiarze jest tu zwykle bardzo widoczne – istnieje ono, w wyraźnie wyznaczonym przepisami prawa zakresie, choćby w relacji audytorów wewnętrznych do niektórych organów zewnętrznych, jak na przykład NIK.

AGNIESZKA GIEBEL,
dyrektor Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów:

Poruszono tu tak wiele wątków, że z pewnością nie będę w stanie odnieść się do wszystkich, zwrócę jedynie uwagę na najważniejsze. Pierwsza kwestia: parokrotnie wyrażano tu wątpliwości związane generalnie z terminologią. Pani profesor Krystyna Lisiecka mówiła o nazwie audyt/audit, wiele razy pojawiła się kontrola/kontrola wewnętrzna/kontrola zarządcza. Pan profesor Artur Nowak-Far postawił optymistyczną tezę, że wprowadzamy własny system, nie przenosimy pewnych rozwiązań w sposób bezpośredni. Pozwolę sobie trochę się z tym nie zgodzić, pamiętając, w jaki sposób w polskim systemie pojawił się audyt wewnętrzny i trzeba stwierdzić, że został on przeniesiony niemal w sposób dosłowny z rozwiązań, które zostały zaprojektowane przez Komisję Europejską. Równie dobrze mogło być tak, że nie mielibyśmy funkcji audytu wewnętrznego, tylko funkcję kontroli wewnętrznej, która pełniłaby taką rolę, jaką pełni teraz audyt wewnętrzny. I to jest wyłącznie kwestia terminologii, którą zdecydowano się przyjąć. Odnosząc się do tego, co mówiła Pani profesor: audyt/audit w sensie funkcjonalnym to jest to samo, to jest taka sama działalność, wykonywana na takich samych zasadach. To, czy ją nazwiemy kontrolą czy audytem, to jest wyłącznie kwestia decyzji, a nie głębszego znaczenia, które kryje się za tym, że coś określamy audytem, a coś kontrolą. To, że mamy audyt/audit i kontrole i zdarza się tak, że są to funkcje, które wykonują dokładnie taką samą albo bardzo podobną pracę, to jest wyłącznie kwestia pojawiania się w polskim systemie kolejnych instytucji, bez dostosowania do obecnie funkcjonujących. Konsekwencje tego mamy w przypadku dyskusji związanych z terminologią.

Po drugie, pojawił się wątek kierowników jednostek – że ich tu nie ma, że nie widzą oni swojego interesu w rozwijaniu systemu kontroli zarządczej. Bardzo cenne uwagi w tym kontekście przedstawił Pan doktor Józef Płoskonka, który pisał i mówił o tym, że musi zaistnieć system, który można na roboczo nazwać kontrolą zarządczą trzeciego stopnia, czyli wyznaczanie celów, planowanie na poziomie całej administracji.

Odnosząc się do krytycznych spostrzeżeń związanych z drugim poziomem kontroli zarządczej, uważam, że jest to zawsze kwestia tego, jak zdefiniujemy organizację. Jeśli zdefiniujemy dział jako organizację – wtedy kontrola zarządcza w dziale ma sens, wbrew temu, co przedstawił przedmówca.

Jeśli chodzi o wątek współdziałania czy współistnienia funkcji kontrolnych i funkcji audytowych, to powinniśmy wyjść od tego, na czym realnie one polegają oraz czy nieefektywne i nieracjonalne jest istnienie

w organizacji funkcji, które zajmują się tym samym. Jeśli jest rzeczywiście tak, że w organizacji komórka kontroli, kontroli wewnętrznej, kontroli instytucjonalnej – nieważne jak ją nazwiemy – współistnieje z komórką audytu wewnętrznego i zajmują się dokładnie tym samym obszarem, takim samym badaniem – to jest to nieracjonalne. Zwróćmy uwagę, że są administracje, w których funkcja tak zwana inspekcyjna w wykrywaniu nieprawidłowości czy nadużyć współistnieje organizacyjnie z funkcją, którą nazwalibyśmy audytem bądź audytem wewnętrznym, czyli badaniem systemów, procesów, usprawnianiem. Tutaj przykładem są Stany Zjednoczone, gdzie działa instytucja inspektora generalnego, który łączy te dwie funkcje. Takie rozwiązanie też jest możliwe i możemy o nim pomyśleć w polskim systemie.

Rozliczalność i odpowiedzialność – Pani profesor w swojej prezentacji postawiła pytanie, czy to jest to samo. Wyjaśnię na przykładzie, jak ja to rozumiem. Wyjeżdżając na drogę publiczną, każdy z nas jest zobowiązany do przestrzegania przepisów ruchu drogowego. Możemy zostać pociągnięci do odpowiedzialności w sytuacji gdy zostaniemy zatrzymani lub fotoradar zrobił nam zdjęcie, ale może się zdarzyć, że odpowiedzialności nie poniesiemy, bo nie będzie organu, który nas do odpowiedzialności pociągnie. Jeśli chodzi o rozliczalność, to mamy tutaj element dobrowolnego pokazywania, jak się wywiązałem z tego, do czego jestem zobowiązany. Czyli – jako funkcjonariusz publiczny, któremu została powierzona odpowiedzialność za funkcjonowanie określonego obszaru czy jednostki, nie tylko jestem odpowiedzialny za to, jak ona funkcjonuje, ale muszę to pokazać i regularnie zdawać relacje. Tym się różni odpowiedzialność od rozliczalności. W przypadku kontroli zarządczej próbą wprowadzenia rozliczalności jest publikowanie trzech dokumentów: oświadczenia, planu i sprawozdania na stronie internetowej. Obywatelu, oto masz szansę zobaczyć, co planuje minister, co zrobił, jak ocenia system kontroli zarządczej. Pytanie – czy jest obywatel, który to sprawdza, którego to interesuje i który na tej podstawie podejmuje później swoje decyzje? Zgadzam się z Panem doktorem Józefem Płoskonką, że społeczeństwo jest zawsze gdzieś na końcu i bez zmiany w społeczeństwie – czyli tego, w jaki sposób i jakimi kryteriami ocenia polityków i tym samym administrację, która wykonuje zadania i cele wyznaczone przez polityków – nie zmienimy rzeczywistości. Misja NIK brzmi: „pomagamy w usprawnianiu państwa", co nie oznacza: „usprawniamy państwo". Musimy mieć komu pomóc i to jest niewątpliwe, że tutaj decydenci są klientem naszych działań, a nie naszym „czynnikiem ryzyka".

Co do standardów – były głosy, że one są zdawkowe i krótkie, że COSO liczy 100 stron, a nasze standardy 6 stron. Zawsze powinniśmy zadać pytanie: Czy kreujemy rzeczywistość pewnymi uregulowaniami, czy ją odtwarzamy? W przypadku kontroli zarządczej trudno powiedzieć, że ustanawiamy zasady zarządzania. To, że wprowadziliśmy takie a nie inne standardy kontroli zarządczej nie oznacza, że tym samym kreujemy rzeczywistość. Standardy kontroli zarządczej nie wyczerpują całości funkcjonowania organizacji, to są tylko wybrane kwestie, które autorzy standardów uznali za zasadnicze dla oceny i dla kształtowania tego systemu. Nie

jest to katalog wyczerpujący. Gdybyśmy chcieli taki stworzyć, to po pierwsze – rzucilibyśmy się z motyką na słońce, bo nie jesteśmy w stanie opisać całości systemu zarządzania jednostką, a po drugie – nigdy nie uwzględnimy w takim dokumencie różnorodności jednostek, z którymi mamy do czynienia. Absolutnie nie taka jest rola standardów kontroli zarządczej, dlatego też nie mogą być one bardzo rozbudowane.

PIOTR WELENC,
dyrektor Rozwoju Rynku GRC, Wolters Kluwer Polska; członek IIA Polska:

Występuję tu w podwójnej roli: jako członek IIA i jednocześnie przedstawiciel biznesu – Wolters Kluwer Polska, które od wielu lat zajmuje się dostarczaniem systemów informacji prawnej oraz innych narzędzi informatycznych wspierających *good governance* w administracji publicznej i w sektorze prywatnym. Mam dziś okazję uczestniczyć w spotkaniu trzech stron, które w dyskusji przy jednym stole rzadko można spotkać: Ministerstwa Finansów – jako podmiotu zarządzania i wykonania, Najwyższej Izby Kontroli – reprezentującej sterowanie zarządcze, kontrolę i pełną wiarygodność, a także audytorów – będących uosobieniem niezależności, obiektywizmu i profesjonalizmu. Zgodnie z łacińską maksymą *triduum omnium perfectum*, jeżeli spotykają się trzy mądre podmioty, to jest małe prawdopodobieństwo iż z tego spotkania może wynikać coś nierozsądnego. Tutaj kompilacja wiedzy, profesjonalizmu i praktyki jest dla mnie, jako dla przedstawiciela również sektora prywatnego, niezwykle budująca. Bardzo dziękuję za wypowiedź o „matczynym stosunku do dziecka", które się nazywa kontrola zarządcza. To „dziecko" ma już dwa lata, jest dzieckim trudnym, ale trudne dzieci (bo to, że jesteśmy tu wszyscy świadczy o tym, że to dziecko jest trudne) najbardziej się kocha. To dziecko trzeba otoczyć opieką mądrą i odpowiedzialną. Bardzo bym chciał, żeby to „dziecko" poszło do „dobrej szkoły" i aby nabyło przydatną wiedzę.

Jako praktyk zajmujący się kontrolą zarządczą, chciałbym pokazać pewne elementy, które pozytywnie rokują na przyszłość. Po pierwsze, przesunięcie ciężkości z nieprawidłowości w kierunku zarządzania ryzykiem, czyli z tego co się już wydarzyło, na zarządzanie ryzykiem, czyli system wczesnego ostrzegania. Bardzo ważne jest, żeby uświadamiać kierownikom jednostek, że pokazanie ryzyka nie oznacza przyznania się do błędu, że to jest przede wszystkim system wczesnego ostrzegania. Po drugie, przesunięcie zarządzania arbitralnego na zarządzanie strategiczne, czyli na zarządzanie, które jest absolutnie przejrzyste, wiarygodne i nie boi się ani kontroli, ani audytu. Po trzecie to oddzielenie zamiaru od efektu, bo praktyka pokazuje iż bardzo dużo rzeczy pozostaje w formie deklaracji, ale nie zawsze deklaracje i pragnienia przynoszą konkretne i mierzalne efekty działań. Najważniejsze jest zmierzenie tego efektu – aby nie poprzestać na deklaracjach czy zamierzeniach, ale móc ten rezultat zmierzyć. Wolters Kluwer proponuje dojrzałe i sprawdzone w Polsce od ponad 10 lat oraz innych krajach – rozwiązania informatyczne. Kontrola zarządcza nie może być wdrażana w postaci „papierologii", stanowi pewną „zgodę" na przejście do innego, doskonalszego systemu zarządzania

jednostką publiczną. Powinna mieć w organizacji charakter systemowy, czyli zintegrowany, uregulowany i optymalizacyjny, ponadto powinna być wprowadzana i doskonalona w sposób ewolucyjny. Musimy się zgodzić na to, że to „dziecko" będzie dojrzewać stopniowo. Wszelkiego rodzaju działania gwałtowne, przeregulowane, rewolucyjne zmiany nie mogą wyjść kontroli zarządczej „na dobre".

I ostatni element kontroli zarządczej, na który chciałbym zwrócić uwagę, to rozróżnienie między kontrolą, a sterowaniem. Na polskich wyższych uczelniach wyraźnie się pokazuje kierunek sterowania zarządczego (*management of control*), a nie tylko pojęcie *control* jako sposobu sprawdzania zaistniałych nieprawidłowości. Tu leży kwestia, którą podniósł amerykański psycholog Julian Rotter w postaci umiejscowienia poczucia kontroli. Spotykając dwa podmioty możemy stwierdzić, iż jeden może być np. zewnątrzsterowny a drugi wewnątrzsterowny. Zewnątrzsterowność – czyli wartościowanie subiektywne, przestrzeganie i przeregulowywanie, jednokierunkowe wymagania stawiane podmiotom – nie wytrzymuje próby czasu. Musi przejść ku wewnątrzsterowności, kiedy podmiot przyjmuje normę jako wartość. Jeżeli przyjmujemy coś jako wartość, to mamy pełną aksjologię wartości obiektywnych, takich jak prawda, dobro, wiarygodność, uczciwość. Jeżeli będziemy je wspierać, to zbudowany na nich system prawny i regulacyjny tylko nam w tym pomoże. Jeśli natomiast od razu z tej aksjologii zrezygnujemy i przeniesiemy się tylko na kwestie prawa, nie jesteśmy w stanie osiągnąć niczego poza legalizmem.

JACEK JEZIERSKI, prezes NIK:

Powoli zmierzamy ku końcowi naszego spotkania. Co prawda, nie osiągnęliśmy celu głównego, czyli wyraźnego wykazania potrzeby zmian i ich kierunku, ale może to dobrze. Jeżeli w tym gronie nie doszliśmy do konkretnych wskazań, to znaczy, że nie ma potrzeby wprowadzania rewolucyjnej przebudowy. To „dziecko", jak nazwano kontrolę zarządczą, jest jeszcze rzeczywiście bardzo młode, wymaga opieki, starania. Myślę, że to jest rola nas wszystkich – zarówno Ministerstwa Finansów jako instytucji koncepcyjnie przygotowującej i potem koordynującej wszystkie działania, jak i Państwa – audytorów wewnętrznych, którzy na co dzień wprowadzają ją w życie przede wszystkim w jednostkach finansów publicznych, ale przecież sektor prywatny ma tu też wiele do powiedzenia. Również nas, jako zewnętrznych audytorów, na końcu oceniających to przedsięwzięcie i stan jego wprowadzenia.

Zostały na tym spotkaniu wyraźnie wyartykułowane pewne potrzeby – przede wszystkim większej współpracy między trzema sektorami. Idea współpracy między audytorem zewnętrznym, jakim jest NIK, a wewnętrznym, nie jest niczym nowym. Na ten temat dyskutujemy w INTOSAI przynajmniej od dwudziestu lat, staramy się znaleźć najwłaściwsze jej narzędzia. Obecnie bierzemy udział w przedsięwzięciu zmiany standardów IIA i porównania ich ze standardami INTOSAI. Takie porównanie jest wstępnie przeprowadzone, na razie na poziomie roboczym i jeszcze ostatecznie nie zostało zaakceptowane. Chcemy zmierzać w kierunku, do którego kilkoro z Państwa nawoływało, to znaczy aby obie strony w wyniku rozwi-

nięcia współpracy mogły też oszczędniej funkcjonować. Do tego potrzebna jest ze strony audytorów wewnętrznych większa otwartość, co nie zawsze jest łatwe, a ze strony NIK większe zrozumienie. To większe zrozumienie na pewno będzie miało miejsce wówczas, gdy będziemy w stanie powiedzieć, że pracujemy wykorzystując te same albo bardzo zbliżone standardy. Wówczas spożytkowanie pracy audytorów wewnętrznych powinno odbywać się niemal automatycznie, oczywiście z zaznaczeniem ich roli. Pamiętam nasz „grzech pierworodny" w stosunku do audytu wewnętrznego sprzed paru lat, kiedy czasem ustalenia naszych kontroli w końcowym raporcie nie odzwierciedlały tego, że tak naprawdę były to przepisane ustalenia audytu wewnętrznego. Odrabiamy z tego swoją lekcję, ale nie zawsze jest to mile widziane, czasem dla osób pracujących w audycie wewnętrznym jest to wręcz „pocałunek śmierci", kiedy pokazujemy, że to jest ich odkrycie. Wtedy dopiero szef jednostki zwraca uwagę na te ustalenia, dopiero wówczas ocenia ich wagę, ale jednocześnie pyta: „dlaczego pokazaliście to audytorowi zewnętrznemu?". Wymaga to więc olbrzymiego zrozumienia z obu stron, po to, żeby osiągnąć końcowy sukces, który ma być wspólnym sukcesem, oczywistym w punktu widzenia nie tylko jednostek sektora finansów publicznych, ale też jednostek prywatnych i audytu w jednostkach prywatnych. W IIA sektor prywatny jest zresztą bardzo mocny, dużo mocniejszy niż sektor publiczny. Korzystamy z tego wspólnie, staramy się na ile można przenieść pewne praktyki z jednego sektora do drugiego, oczywiście z zastrzeżeniem, że każdy z tych sektorów ma generalnie nieco inne cele do osiągnięcia.

Rodzi się niewątpliwie potrzeba spotkań podobnych do dzisiejszego, kontynuowania wymiany myśli. Weźmiemy to pod uwagę, zarówno na forum Kolegium, jak i kierownictwa NIK. Uczestniczymy też w różnych inicjatywach organizowanych przez IIA, mamy stały kontakt z Ministerstwem Finansów – czasem bardziej intensywny, jeśli widoczna jest rzeczywista potrzeba, potem przez jakiś czas przyglądamy się, co te wspólne rozwiązania przyniosły dobrego, a co jeszcze trzeba poprawić.

Dziękuję wszystkim Państwu za udział w tym posiedzeniu Kolegium NIK. Dziękuję współorganizatorom, czyli IIA Polska, Ministerstwu Finansów, Pani prezes Joannie Mrowickiej, Panu ministrowi Mirosławowi Sekule oraz wszystkim prelegentom za wprowadzenie tylu ciekawych wątków, jak również dyskutantom. Zamykam posiedzenie Kolegium NIK.

Potrzeba zmian systemowych

Problemy finansowe instytutów medycznych

MACIEJ SZUSTOWICZ
PIOTR WASILEWSKI

Instytuty badawcze nadzorowane przez Ministra Zdrowia w niewystarczającym stopniu realizowały swój podstawowy cel, jakim jest prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych w dziedzinie nauk medycznych, osiągając z tego tytułu niskie przychody. W żadnej z kontrolowanych jednostek udział pracowników naukowych nie przekroczył 10% ogółu zatrudnionych, a aparatura naukowo-badawcza była przestarzała, wyeksploatowana i miała mały udział w majątku placówek. Systematyczne pogarszanie się sytuacji finansowej większości tych instytutów oraz brak zdecydowanych działań ze strony nadzorującego ministra skłoniły Najwyższą Izbę Kontroli do podjęcia kontroli planowej, badającej ich funkcjonowanie.

Do kontroli, która objęła blisko 1/3 instytutów badawczych[1] podległych Ministrowi Zdrowia, wytypowano jednostki o największym zadłużeniu oraz jedną, która w ostatnich latach znacząco zredukowała długi (Instytut Matki i Dziecka). Badania przeprowadzono w Ministerstwie Zdrowia oraz pięciu instytutach badawczych: Centrum Onkologii – Instytucie im. Marii Skłodowskiej-Curie (COI), Instytucie „Pomnik – Centrum Zdrowia Dziecka" (IPCZD); Instytucie Matki i Dziecka (IMiD); Instytucie Psychiatrii i Neurologii (IPiN) oraz Instytucie Reumatologii im. prof. dr hab. med. Eleonory Reicher (IR).

Badania planowe poprzedziła kontrola rozpoznawcza przeprowadzona w Instytucie „Centrum Zdrowia Matki Polki" (ICZMP) w Łodzi, której wyniki również przedstawiono w informacji o omawianej kontroli[2].

Specyfika działania instytutów

Zasadniczym celem każdego instytutu jest prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych ukierunkowanych na

[1] Instytuty funkcjonują jako państwowe jednostki organizacyjne wyodrębnione pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym.

[2] Informacja o wynikach kontroli *Funkcjonowanie wybranych instytutów badawczych nadzorowanych przez Ministra Zdrowia*, Warszawa, lipiec 2012 r., nr ewid. 59/2012/P/11/095/KZD.

ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce[3]. Jednostki te uczestniczą także w systemie ochrony zdrowia, w tym przez udzielanie świadczeń zdrowotnych, w powiązaniu z prowadzeniem badań naukowych i prac rozwojowych[4].

W świadomości społecznej instytuty kojarzą się przede wszystkim z wielkimi szpitalami, leczącymi często trudne przypadki. Tak jest na przykład w odniesieniu do Centrum Zdrowia Matki Polki w Łodzi, w którym obok szpitala dziecięcego funkcjonuje największy w Polsce oddział położniczy. Przyjeżdżają tam pacjentki z różnych regionów kraju, licząc na fachową pomoc w nawet najbardziej skomplikowanych sytuacjach. Jednak nie wszystkie instytuty nadzorowane przez Ministra Zdrowia prowadzą działalność kliniczną (np. Narodowy Instytut Leków).

Minister Zdrowia jest trzecim, po Ministrze Gospodarki oraz Ministrze Rolnictwa i Rozwoju Wsi, organem pod względem liczby nadzorowanych instytutów badawczych (16 placówek). W tej grupie aż 10 instytutów zostało utworzonych w latach 1951–1954[5], w zupełnie innych warunkach politycznych, społecznych i gospodarczych. Spowodowało to konieczność dostosowania ich funkcjonowania do zmieniającej się rzeczywistości. Rozbudowana struktura organizacyjna, setki, a nawet tysiące pracowników, różne źródła finansowania, a także skomplikowane regulacje prawne z pewnością nie ułatwiały tego zadania osobom zarządzającym tymi placówkami.

Badania naukowe

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła niską aktywność instytutów w prowadzeniu prac badawczo-rozwojowych i niewystarczającą wysokość uzyskiwanych w związku z tym przychodów. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 1 ustawy z 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych[6] (w skrócie: ujbr) oraz art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 1 ustawy o instytutach, prace te powinny stanowić główny cel działania instytutu.

Przychody z działalności związanej z prowadzeniem badań naukowych i prac rozwojowych (dotacje) w kontrolowanych instytutach oscylowały w poszczególnych

[3] Art. 1 ust. 1 ustawy z 30.04.2010 r. o instytutach badawczych (DzU z 2010 r., nr 96, poz. 618, ze zm.).

[4] Art. 3 ustawy, jw.

[5] Rozporządzenie Rady Ministrów z 24.03.1951 r. w sprawie utworzenia Instytutu Onkologicznego im. M. Skłodowskiej-Curie (DzU nr 19, poz. 153); rozporządzenie Rady Ministrów z 10.03.1951 r. w sprawie utworzenia Instytutu Gruźlicy (DzU nr 15, poz. 122); rozporządzenie Rady Ministrów z 2.06.1951 r. w sprawie utworzenia Instytutu Hematologii (DzU nr 35, poz. 268); rozporządzenie Rady Ministrów z 10.03.1951 r. w sprawie utworzenia Instytutu Matki i Dziecka (DzU nr 15, poz. 123); rozporządzenie Rady Ministrów z 24.03.1951 r. w sprawie utworzenia Instytutu Psycho-Neurologicznego (DzU nr 19, poz. 154); rozporządzenie Rady Ministrów z 10.03.1951 r. w sprawie utworzenia Instytutu Reumatologicznego (DzU nr 15, poz. 120); uchwała nr 54/54 Rady Ministrów z 30.01.1954 r. w sprawie powstania Instytutu Medycyny Pracy w Przemyśle Włókienniczym i Chemicznym; uchwała nr 53/54 Rady Ministrów z 30.01.1954 r. w sprawie powołania Instytutu Medycyny Pracy w Przemyśle Węglowym i Hutniczym; uchwała nr 46/55 Rady Ministrów z 15.01.1955 r. w sprawie powstania Instytutu Medycyny Pracy i Higieny Wsi; uchwała nr 393 Rady Ministrów z 14.05.1952 r. w sprawie powołania Instytutu Leków (MP nr A44, poz. 622).

[6] DzU nr 159/2008, poz. 993 ze zm. Ustawę tę zastąpiono ustawą o instytutach badawczych.

latach w granicach od 3,9% do 11,6% przychodów ogółem. Jedynie w Instytucie Psychiatrii i Neurologii były wyższe (średnio 21,2%), przy czym w 2008 r. udział ten wynosił 25,2%, a w 2010 r. tylko 20,4%. Instytuty osiągały również znikome przychody ze sprzedaży projektów badawczych i celowych, na poziomie około 1% przychodów ogółem, lub nie miały ich wcale.

Pracownicy naukowi stanowili bardzo niski odsetek w strukturze zatrudnienia; w latach 2008–2011 w żadnym ze skontrolowanych instytutów nie przekroczył 10%, przy czym najniższy był w ICZMP i do tego zmniejszał się – z 2,5% w 2008 r. do 1,9% w końcu 2011 r. Najlepiej pod tym względem wypadł IPiN – 9,6% w 2008 r. (109 osób) i 8,6% (88 osób) na 30 września 2011 r.

Udział aparatury naukowo-badawczej w majątku ogółem instytutów kształtował się w przedziale od 2% do 8%. Większość tych urządzeń była już przestarzała i bardzo mocno wyeksploatowana, o czym świadczył wysoki poziom jej umorzenia – w okresie objętym kontrolą od około 64% w IMiD do 99,8% w IR. Wobec powszechnej wieloletniej praktyki wykorzystywania odpisów amortyzacyjnych na inne cele, niż odtwarzanie majątku (w praktyce na pokrycie straty finansowej), oznaczało to ograniczenie wydatków na modernizację i odtwarzanie zasobów aparatury naukowo-badawczej. Uwagę zwracał relatywnie niski indeks cytowań publikacji naukowych w przeliczeniu na jednego pracownika naukowego instytutów. W Centrum Onkologii, na przykład, wynosił: w 2008 r. – 1,174, w 2009 r. – 1,507, w 2010 r. – 2,178.

Ograniczenie działalności badawczej instytutów i uzyskiwanie niewielkich przychodów z tego tytułu było spowodowane specyficznymi uwarunkowaniami, wynikającymi z ich działalności w systemie ochrony zdrowia. Jak podkreślali dyrektorzy poszczególnych placówek, brak wymiernych efektów finansowych kompensowały jednak inne istotne korzyści. Wskazywano, że:

- zrealizowane projekty badawcze były pracami teoretycznymi, które w przyszłości mogą mieć wpływ na wczesną diagnostykę lub zmianę postępowania leczniczego;
- w zakresie badań podstawowych opracowywane były metody i testy, adaptowane następnie do działalności diagnostycznej;
- projekty umożliwiały skrócenie czasu pobytu w szpitalu i zwiększenie skuteczności terapii;
- prowadzone badania pozwalały określić, które sposoby leczenia przynoszą lepsze efekty lub które metody badań dają możliwość pozyskania dokładniejszych wyników.

Prowadzenie działalności badawczej wiązało się również z nadawaniem stopni naukowych, co było jednym z motorów wdrażania nowatorskich technik terapeutycznych i inicjatyw w zakresie poszukiwań naukowych.

W ocenie NIK, specyfika działania instytutów badawczych w sferze ochrony zdrowia nie zwalniała jednak kierujących poszczególnymi placówkami z poszukiwania możliwości lepszego wykorzystania posiadanych zasobów i większej aktywności naukowej. Świadczą o tym także odpowiedzi kierowników instytutów na wystąpienia pokontrolne i przedstawione w nich wnioski dotyczące badań. Wskazywano na planowane działania zmierzające

do poprawy efektywności, liczby i jakości prac naukowych, odpowiedniego zagospodarowania własnego zaplecza naukowo-diagnostycznego, rozszerzenia zakresu prac badawczych i wprowadzania w życie zdobyczy nauki.

Sytuacja ekonomiczno-finansowa

Większość jednostek objętych kontrolą (cztery spośród pięciu) znajdowała się w złej sytuacji finansowej, a w badanych latach miała ujemny wynik finansowy netto.

W tej grupie tylko Instytut Psychiatrii i Neurologii w 2009 r. osiągnął zysk w kwocie 5,2 mln zł, jednak głównie przyczyniło się do tego otrzymanie dotacji z Ministerstwa Zdrowia na zadania związane z realizacją programu wieloletniego pn. „Wzmocnienie bezpieczeństwa zdrowotnego obywateli", w ramach którego IPiN otrzymał 9,1 mln zł na częściową spłatę zobowiązań.

O pogarszającej się kondycji finansowej wszystkich instytutów nadzorowanych przez Ministra Zdrowia świadczył wzrost jednostek prowadzących działalność ze stratą – z 9 w 2008 r. do 15 w I półroczu 2011 r.[7]. Na koniec 2011 r. dziewięć instytutów badawczych (56,3% ogółu tych jednostek) wykazywało zobowiązania wymagalne na łączną kwotę 283 mln zł, w której blisko 99% stanowiło zadłużenie pięciu poddanych kontroli instytutów oraz ICZMP[8].

Jako główne przyczyny trudnej sytuacji finansowej kontrolowane podmioty wskazywały:

- przyjmowanie najtrudniejszych, kosztochłonnych i skomplikowanych przypadków medycznych;
- realizację świadczeń medycznych oraz procedur diagnostycznych na wysokim poziomie, co wiąże się z ponadstandardową kosztochłonnością (instytuty są ośrodkami wysokospecjalistycznymi, co sprawia, że koszty diagnostyki i leczenia są znacznie wyższe niż w szpitalach o niższym stopniu referencyjności);
- konieczność zatrudniania personelu o najwyższych kwalifikacjach, a tym samym konieczność adekwatnego wynagradzania;
- zbyt niską dynamikę wzrostu wyceny wartości punktu rozliczeniowego w ramach umów zawieranych z instytutami przez Narodowy Fundusz Zdrowia, nieodzwierciedlającą obiektywnie istniejącego wzrostu kosztów zasobów zużywanych w instytutach;
- wielkość i złożoność struktur organizacyjnych instytutów, co utrudnia dostosowanie do dynamicznie zmieniających się warunków funkcjonowania;
- brak wystarczających środków finansowych na kompleksową modernizację infrastruktury, co w konsekwencji prowadzi do konieczności ponoszenia drogich napraw, remontów i usuwania awarii.

Problem niedoszacowanej, w stosunku do faktycznych kosztów, wyceny niektó-

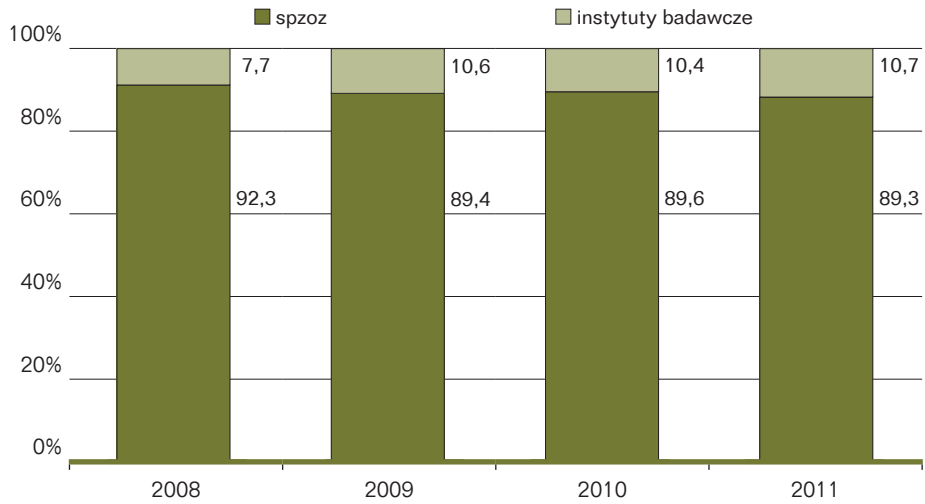
[7] Jedyną jednostką osiągającą dodatni wynik finansowy w I półr. 2011 r. był Instytut Fizjologii i Patologii Słuchu.

[8] ICZMP – 174,6 mln zł; CZD – 64,8 mln zł; IR – 24,4 mln zł; COI – 10,8 mln zł; IPiN – 6,6 mln zł; IMiD – 1,4 mln zł.

Rysunek 1. **Zobowiązania wymagalne instytutów (w mln zł)**

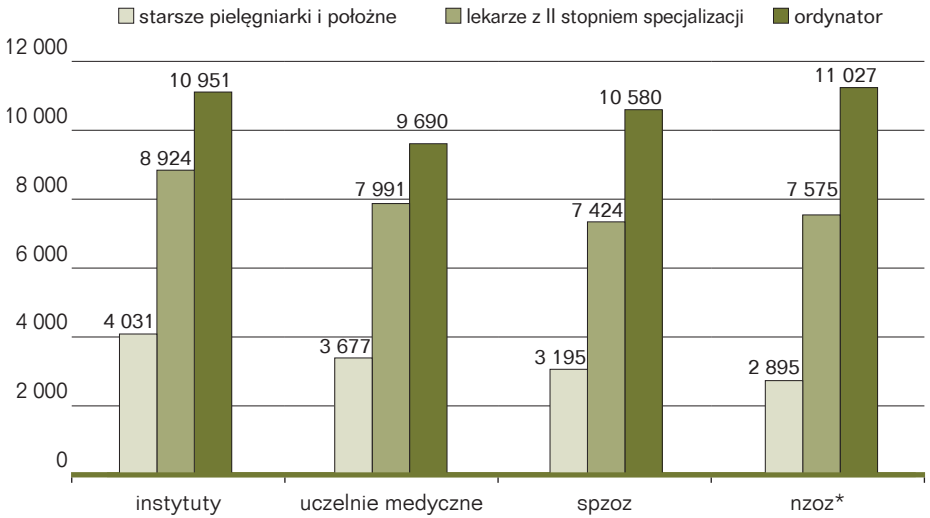
Źródło: Dane Ministerstwa Zdrowia.

Rysunek 2. **Zobowiązania wymagalne instytutów w relacji do zobowiązań wymagalnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (spzoz)**



Źródło: Dane Ministerstwa Zdrowia.

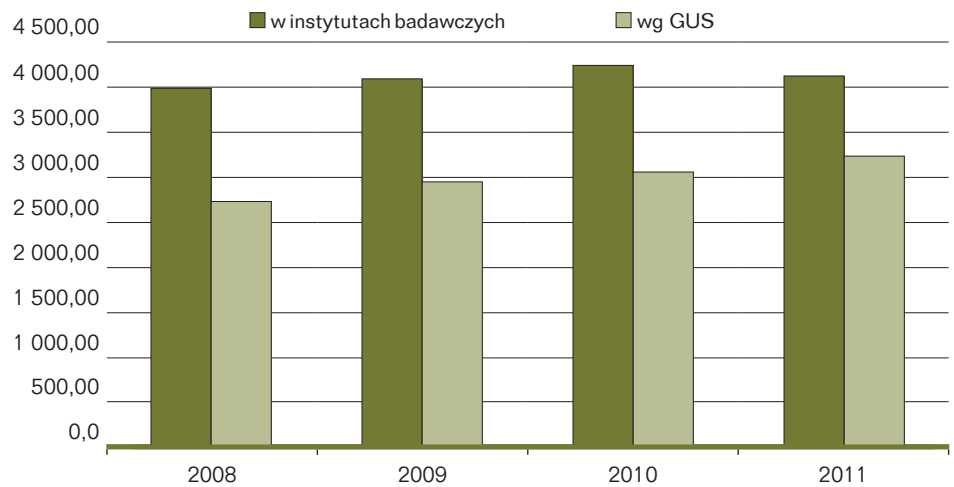
Rysunek 3. **Poziom wynagrodzeń osiągniętych w 2011 r. w instytutach badawczych w porównaniu z innymi jednostkami ochrony zdrowia (w zł)**



* niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej

Źródło: Dane Ministerstwa Zdrowia.

Rysunek 4. **Przeciętne miesięczne wynagrodzenie brutto w kontrolowanych instytutach w relacji do przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej (w zł)**



Źródło: Dane kontrolowanych instytutów i GUS.

rych procedur medycznych był często podnoszony w wypowiedziach przedstawicieli instytutów. Najwyższa Izba Kontroli wielokrotnie też wskazywała, że NFZ nie posiadał kompleksowych i rzetelnych danych o rzeczywistych kosztach poszczególnych procedur medycznych, co było niezgodne z przepisami rozporządzenia Ministra Zdrowia z 6 maja 2008 r. w sprawie ogólnych warunków umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej[9]. W konsekwencji, Fundusz nie miał pełnego rozeznania w cenach kontraktowanych świadczeń w odniesieniu do faktycznych kosztów ich udzielenia przez świadczeniodawców, w tym także instytuty badawcze[10]. Istniejące uwarunkowania systemowe nie mogły jednak przesłaniać faktu wadliwego funkcjonowania wielu obszarów działalności instytutów.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, kierownictwa większości instytutów przy ustalaniu wielkości środków na wynagrodzenia nie brały pod uwagę dyspozycji zawartych w art. 16 ujbr, a obecnie art. 18 ust. 6 ustawy o instytutach, to jest ustalania wynagrodzeń w ramach swoich możliwości finansowych. Jednocześnie, badając tematykę zatrudniania i wynagradzania, NIK sformułowała wiele uwag dotyczących między innymi: braku powiązania efektów ekonomicznych działalności poszczególnych komórek organizacyjnych z poziomem wynagrodzenia pracowników, trybu wypłacania premii i nagród, nieprzeprowadzenia restrukturyzacji zatrudnienia, nieprawidłowości w zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

Stwierdzono, na przykład, że w Instytucie Onkologii nie istniał system ocen pracowników, a jakość pracy nie miała wpływu na wynagrodzenia. Negatywnie oceniono wypłacenie w latach 2008–2009 znacznej kwoty nagród (12,3 mln zł, tj. 69,8% całej sumy wydanej od początku 2008 r. do końca pierwszego półrocza 2011 r.), podczas gdy (stosownie do postanowień art. 23 §4 „Zakładowego układu zbiorowego pracy") ich wysokość oraz terminy wypłaty powinny być uzależnione także od sytuacji ekonomiczno-finansowej Instytutu.

Należy zwrócić uwagę, że w tym okresie, pomimo bardzo trudnej sytuacji jednostki, nagrody w wysokości 112,8 tys. zł otrzymał zastępca dyrektora ds. ekonomiczno-finansowych. W Instytucie stwierdzono również nieprawidłowości w realizacji umów cywilnoprawnych. W latach 2008–2011 (I półrocze) zawarto 1878 umów zlecenia i umów o dzieło, na łączną kwotę ponad 14 mln zł, w tym 920 umów z pracownikami na kwotę ponad 7,9 mln zł. Instytut nie prowadził ewidencji czasu, w którym wykonywane były umowy zlecenia, mimo że zapisano w nich, iż pracownicy mieli wykonywać zlecenia w siedzibie Instytutu poza obowiązującymi ich godzinami

[9] Zgodnie z §15 ust. 2-6 załącznika do tego rozporządzenia, prezes NFZ dokonując wyceny poszczególnych świadczeń w jednostkach rozliczeniowych bierze pod uwagę wzajemne relacje kosztowe udzielanych świadczeń, uwzględniając koszty ich udzielania przez świadczeniodawców, a w wybranych zakresach świadczeń także koszty zapewnienia gotowości ich udzielania (DzU nr 81, poz. 484).

[10] Informacja o wynikach kontroli *Wykonanie planu finansowego Narodowego Funduszu Zdrowia w 2011 roku*, Warszawa, wrzesień 2012 r., nr ewid. 164/2012/P/12/121/KZD.

pracy. Ponadto, do końca 2010 r. nie konsultowano zakresu prac zawartych w tych umowach pod względem zgodności z kartą charakterystyki stanowiska pracy, co prowadziło do zawierania umów o realizację zadań, które należały do obowiązków służbowych pracowników.

W COI nie było ponadto przejrzystych i korzystnych dla jednostki zasad prowadzenia sponsorowanych badań klinicznych. Kwestię tę uregulowano dopiero z dniem 1 września 2011 r. Obowiązujące przed tym terminem rozwiązania nie gwarantowały przejrzystości i nie dostarczały pełnej informacji o liczbie prowadzonych tego rodzaju badań, o kosztach ponoszonych na ten cel oraz kwotach uzyskiwanych przez Instytut z tego tytułu.

Badania kontrolne w instytutach ujawniły także zaniechania w bieżącym gospodarowaniu składnikami majątkowymi, na przykład w odniesieniu do umów najmu i dzierżawy. W Instytucie Reumatologii obowiązywało 20 umów najmu zawartych w latach 1991–2011. W 16 przypadkach najemcy zostali wybrani przez Instytut bez przeprowadzenia publicznego przetargu, co było niezgodne z art. 13a ust. 2 ujbr. Z tego tytułu IR w latach objętych kontrolą uzyskał przychody w kwocie 2,5 mln zł. W ocenie NIK, przeprowadzenie przetargów mogłoby doprowadzić do pozyskania najemców oferujących wyższe stawki czynszu.

Rady naukowe

Rady naukowe, będące organami stanowiącymi, inicjującymi, opiniodawczymi i doradczymi instytutów w zakresie ich działalności statutowej oraz w sprawach rozwoju kadry naukowej i badawczo-technicznej[11], nie wywiązywały się ze swoich ustawowych obowiązków określonych w art. 24 ust. 2 ujbr oraz art. 29 ust. 2 ustawy o instytutach.

We wszystkich kontrolowanych instytutach terminy opiniowania przez rady naukowe planów rzeczowo-finansowych w latach 2008–2010 nie gwarantowały ich realizacji z początkiem roku, co skutkowało prowadzeniem gospodarki finansowej bez ustalonych przez dyrektora i zaopiniowanych przez radę planów i naruszało tym samym postanowienia art. 13 ust. 5 ujbr[12]. W odniesieniu do planów na 2011 r. jedynie w Instytucie Onkologii plan finansowy został zaopiniowany przez radę naukową w terminie umożliwiającym jego obowiązywanie od początku roku (posiedzenie rady 15 grudnia 2010 r.). W przypadku pozostałych instytutów powtórzyła się sytuacja z lat 2008–2010, to znaczy terminy wydania opinii w sprawie planów finansowych uniemożliwiały ich realizację z początkiem roku, co tym samym naruszało postanowienia art. 18 ust. 10 i 12 ustawy o instytutach[13]. Wymieniane przez instytuty różnego rodzaju dokumenty, które miały stanowić podstawę gospodarowania przychodami w danym roku, na przykład plany zgłoszone do Ministerstwa

[11] Zgodnie z art. 24 ust. 1 ujbr i art. 29 ust. 1 ustawy o instytutach.

[12] Art. 13 ust. 5 ujbr stanowił: „Podstawą gospodarki jednostki badawczo-rozwojowej jest plan rzeczowo-finansowy ustalany przez dyrektora po zaopiniowaniu przez radę naukową".

[13] Art. 18 ust. 10 i ust. 12 ustawy o instytutach stanowi: „10. Podstawą gospodarowania środkami […] jest roczny plan finansowy […]. 12. Roczny plan finansowy ustala dyrektor instytutu po zasięgnięciu opinii rady naukowej".

Ustawa o kontroli NIK

Zdrowia, Departamentu Budżetu, Finansów i Inwestycji (projekt budżetu państwa odpowiednio na rok 2008, 2009, 2010, „Plan finansowy niektórych osób prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych"), nie mogły stanowić – w świetle powyższych przepisów – podstawy gospodarki finansowej tych jednostek.

Szczególna sytuacja miała miejsce w Instytucie Matki i Dziecka, gdzie w skład rady naukowej kadencji 2011–2015 weszło jedynie 14 samodzielnych pracowników naukowych, zamiast 16 wymaganych postanowieniami statutu Instytutu z 29 marca 2011 r., z uwagi na brak takich pracowników.

System ochrony zdrowia

Badane instytuty odgrywają istotną rolę w systemie ochrony zdrowia, a ich działalność związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych obejmuje procedury wymagające wysokich kwalifikacji personelu medycznego oraz nowoczesnej aparatury.

W kontrolowanych jednostkach stwierdzono w tym zakresie nieprawidłowości, polegające na nieterminowym zgłaszaniu zmian w rejestrze zakładów opieki zdrowotnej, nierejestrowaniu jednostkowych kosztów świadczeń zdrowotnych, zlecaniu podmiotom zewnętrznym usług medycznych bez zastosowania przepisów o zamówieniach publicznych i bez zawierania pisemnych umów, a także prowadzenie wewnętrznej medycznej dokumentacji zbiorczej bez uwzględnienia wszystkich elementów wymaganych rozporządzeniem Ministra Zdrowia z 21 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i zakresu dokumentacji medycznej oraz sposobu jej przetwarzania.

Na przykład, Instytut Reumatologii nie rejestrował i nie analizował jednostkowych kosztów świadczeń zdrowotnych w ramach umów zawartych z NFZ. Dopiero w grudniu 2010 r. podjęto próby ich rozliczania na ośrodki działalności klinicznej, 28 marca 2011 r. (zarządzeniem dyrektora IR) wprowadzono rozliczanie i ustalanie kosztów w zakładach, a w listopadzie przystąpiono do rejestracji i analizy kosztów jednostkowych. Pełna rejestracja i analiza kosztów usług świadczonych przez Instytut była, zdaniem NIK, niezbędna zarówno do racjonalnej gospodarki zasobami, jak też do rzetelnego opracowania programów naprawy sytuacji ekonomicznej jednostki.

W Instytucie Onkologii z kolei wystąpiły nieprawidłowości w realizacji umów zawartych z Narodowym Funduszem Zdrowia, które miały niekorzystne skutki finansowe. NFZ naliczył Instytutowi kary umowne w łącznej kwocie 582,8 tys. zł oraz wystąpił o zwrot nienależnie pobranych środków w wysokości 861,3 tys. zł.

Nadzór Ministra Zdrowia

Mimo niepokojących sygnałów, Minister Zdrowia nie podjął skutecznych działań w celu reorganizacji instytutów badawczych prowadzących badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie nauk medycznych[14].

[14] Dopiero w październiku 2011 r. Minister Zdrowia powołał, na podstawie art. 8 ust. 4 ustawy o instytutach, zespół do przeprowadzenia postępowania przygotowawczego mającego na celu ocenę potrzeby i warunków reorganizacji Centrum Onkologii. W tym samym miesiącu utworzono zespół o analogicznym zakresie działania w odniesieniu do Instytutu Reumatologii.

W ocenie NIK, bez przeprowadzenia odpowiednich zmian organizacyjnych nie będzie możliwe trwałe rozwiązanie problemu zadłużenia instytutów. Znaczące wsparcie finansowe z budżetu państwa, które przekazano instytutom w latach 2008–2009 bez wymogu dokonania restrukturyzacji, nie wpłynęło w większości przypadków na trwałą poprawę sytuacji finansowej tych jednostek. W ramach programu wieloletniego pod nazwą „Wzmocnienie bezpieczeństwa zdrowotnego obywateli" Minister Zdrowia udzielił instytutom dotacji w łącznej kwocie 91,2 mln zł, w tym: w 2008 r. – 27,7 mln zł, a w 2009 r. – 63,5 mln zł.

Zatwierdzając sprawozdania finansowe instytutów badawczych, minister wzywał dyrektorów jednostek, w których wystąpiła trudna sytuacja finansowa, do podjęcia działań naprawczych. Nie monitorował jednak w wystarczającym stopniu tych prac, bowiem nie miał pełnej informacji o wdrożonych przez nich działaniach. Stosownych danych nie przekazały: IR (informacje za 2008 i 2009 r.), IPiN (informacja za 2009 r.) i Narodowy Instytut Zdrowia Publicznego – Państwowy Zakład Higieny w Warszawie (informacja za 2009 r.).

Minister Zdrowia nie wykorzystał w pełni możliwości uzyskania informacji o funkcjonowaniu instytutów znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej i prawidłowości podejmowanych działań naprawczych przez przeprowadzenie kompleksowej kontroli tych placówek. Wprawdzie w latach 2008–2011 Departament Nadzoru i Kontroli MZ przeprowadził trzynaście kontroli w siedmiu instytutach badawczych, ale tylko dwie z nich dotyczyły prawidłowości funkcjonowania jednostki[15], a pozostałe skupiały się na realizacji zawartych z nimi pojedynczych umów. Departamenty odpowiedzialne za nadzór merytoryczny Ministra Zdrowia nad instytutami badawczymi wystosowały do Departamentu Nadzoru i Kontroli w latach 2008–2011 wniosek o przeprowadzenie tylko jednej kontroli (w Narodowym Instytucie Leków).

Rada Naukowa przy Ministrze Zdrowia[16] nie zajmowała się kompleksowo problematyką funkcjonowania instytutów badawczych podległych ministrowi. Podjęcie przez Radę tego tematu należałoby uznać za wskazane, biorąc pod uwagę trudną sytuację finansową niektórych instytutów i niewystarczającą aktywność w pozyskiwaniu środków na działalność badawczą.

W latach 2008–2011 występowały przypadki powierzania nadzoru nad działalnością instytutów badawczych sekretarzom i podsekretarzom stanu, którzy nie nadzorowali jednocześnie departamentów właściwych do sprawowania nadzoru merytorycznego nad tymi instytutami[17]. Zdaniem NIK, efektywne wykonywanie obowiązków we wspomnianym zakresie

[15] W Instytucie Medycyny Pracy i Zdrowia Środowiskowego w Sosnowcu oraz w Instytucie Reumatologii.

[16] Powołana zarządzeniem Ministra Zdrowia z 28.07.2006 r. w sprawie powołania Rady Naukowej przy Ministrze Zdrowia (DzUrzMZ nr 11 poz. 58 ze zm.).

[17] Od początku okresu objętego kontrolą do 14.05.2009 r. nadzór merytoryczny nad Narodowym Instytutem Leków należał do Departamentu Nauki i Szkolnictwa Wyższego. W okresie tym podsekretarz stanu w Ministerstwie Zdrowia, nadzorujący Instytut z ramienia kierownictwa Ministerstwa Zdrowia, nie nadzorował

przez członków kierownictwa Ministerstwa Zdrowia może być utrudnione w sytuacji braku bieżącej współpracy z właściwym merytorycznie departamentem.

Od 11 lutego do 19 maja 2011 r. sprawowanie nadzoru nad działalnością Instytutu Reumatologii im. prof. dr hab. med. Eleonory Reicher w Warszawie Minister Zdrowia powierzył podsekretarzowi stanu, który w tym czasie był jednocześnie dyrektorem IR, przebywającym na urlopie bezpłatnym. Podsekretarz, z upoważnienia Ministra Zdrowia, zatwierdził 31 marca 2011 r. statut Instytutu, a ponadto został przewodniczącym zespołu roboczego do przeprowadzenia postępowania przygotowawczego mającego na celu ocenę potrzeby i warunków reorganizacji Instytutu Reumatologii[18]. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, powyższa sytuacja nie sprzyjała przejrzystości podejmowanych decyzji i mogła prowadzić do konfliktu interesów.

Co dalej z instytutami?

Mając na uwadze potrzebę lepszego wykorzystania potencjału naukowego instytutów, a także racjonalność gospodarowania przez nie środkami finansowymi i majątkiem, Najwyższa Izba Kontroli przedstawiła wnioski pod adresem Ministra Zdrowia jako organu nadzorującego.

Wskazano potrzebę rozważenia celowości dalszego funkcjonowania w obecnej formie organizacyjno-prawnej jednostek, które są najmniej aktywne w prowadzeniu badań naukowych. Ewentualne zmniejszenie liczby instytutów powinno jednak, zdaniem NIK, łączyć się ze wzmocnieniem potencjału badawczego jednostek, których dotychczasowa działalność ma zasadnicze znaczenie dla rozwoju nauk medycznych.

Niezbędne jest podjęcie przez Ministra Zdrowia działań mających na celu szybkie zapobieżenie dalszemu zadłużaniu się instytutów. Ważnym elementem prac naprawczych powinna być analiza przyczyn niewielkiego odsetka aparatury naukowo-badawczej w majątku instytutów oraz przyjęcie rozwiązań, które stymulowałyby dyrektorów poszczególnych placówek do pozyskiwania środków, także pozabudżetowych, na zakup tego rodzaju aparatury.

Czynnikiem stymulującym działalność naukową mogłoby być uwzględnianie w ocenie pracy dyrektorów aktywności instytutów w prowadzeniu badań naukowych i wdrażaniu wyników badań podstawowych do praktyki klinicznej. Pozytywny skutek może także przynieść zaangażowanie Rady Naukowej przy Ministrze Zdrowia w tworzenie rozwiązań sprzyjających poprawie istniejącego stanu. Poprawa będzie jednak zależała nie tylko od zmian w poszczególnych jednostkach, ale także od zmian systemowych, które mają wpływ zarówno na ich działalność leczniczą, jak i naukową.

działalności Departamentu Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Od 17 marca 2008 r. do zakończenia czynności kontrolnych nadzór nad działalnością Instytutu Hematologii i Transfuzjologii należał do obowiązków sekretarzy i podsekretarzy stanu, którzy nie nadzorowali jednocześnie działalności Departamentu Nauki i Szkolnictwa Wyższego, właściwego do sprawowania nadzoru merytorycznego nad Instytutem.

[18] Zarządzenie Ministra Zdrowia z 28.10.2011 r.

W odniesieniu do działalności naukowej należałoby wyeliminować wszystkie bariery hamujące jej rozwój. Jedną z nich z pewnością jest brak rozwiązań ustawowych, takich jak „Prawo badań klinicznych". Uchwalenie tej ustawy ówczesna minister zdrowia Ewa Kopacz zapowiedziała już w 2009 r.; na konieczność nowych regulacji w tym zakresie wskazywała także Najwyższa Izba Kontroli. Z punktu widzenia działalności naukowej instytutów istotne jest nie tylko uporządkowanie relacji pomiędzy badaczem, ośrodkiem badającym a sponsorem, ale także wprowadzenie szczegółowych rozwiązań ułatwiających rozwój niekomercyjnych badań klinicznych. Rynek badań klinicznych w Polsce został bowiem zdominowany przez firmy farmaceutyczne, z uwagi na kosztowne i długotrwałe procedury ich przeprowadzania. Podmioty niedysponujące odpowiednimi zasobami, na przykład instytuty badawcze, mają ograniczone możliwości podejmowania tych prac.

Istotne są także zmiany w sposobie finansowania działalności naukowej, aby dyrektorzy instytutów badawczych byli odpowiednio zmotywowani do jej podejmowania na szerszą skalę. Obecnie dość powszechne jest przekonanie, które wyraził dyrektor Instytutu Centrum Zdrowia Matki Polki w Łodzi, komentując wyniki kontroli NIK: „Z pracownika naukowego pieniędzy nie ma, jest tylko sława i rozwój wiedzy"[19].

MACIEJ SZUSTOWICZ,
doradca ekonomiczny
PIOTR WASILEWSKI,
wicedyrektor,
Departament Zdrowia NIK

[19] *Kryzys w instytutach medycznych*, „Służba zdrowia" nr 77-84/2012, październik 2012 r.

Polityka biznesowa Totalizatora Sportowego

Izba sprawdziła mechanizmy planowania i realizowania polityki biznesowej Totalizatora Sportowego Sp. z o.o (TS). Powodem podjęcia kontroli doraźnej, która została przeprowadzona od 1 lipca 2011 r. do 30 listopada 2011 r., był znaczny spadek dochodów spółki. Oceniono jej politykę kadrową, w tym procedurę konkursową dotyczącą wyłaniania władz firmy, a także politykę biznesową, uzasadniającą budowę obiektów sportowych, niezwiązaną z działaniami statutowymi TS. Ze szczegółowego zakresu kontroli wyłączono kwestie związane z zaangażowaniem się Totalizatora w prowadzenie wyścigów konnych na terenie Służewieckich Torów Wyścigów Konnych, ze względu na krótki okres realizacji tego projektu.

Wyłączanie gruntów z produkcji rolniczej

Celem badania, podjętego z inicjatywy własnej NIK, było dokonanie oceny oraz sformułowanie wniosków w zakresie wyłączania ziemi z produkcji rolniczej, aktualizacji ewidencji gruntów i budynków oraz jej następstw finansowo-podatkowych. Sprawdzono także stopień wykorzystania i realizacji wniosków z poprzedniego badania, przeprowadzonego w 2006 r. Kontrolą objęto 22 jednostki – urzędy miast na prawach powiatu i starostwa powiatowe na terenie województw: małopolskiego, podlaskiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego i zachodniopomorskiego, co stanowiło 6% jednostek tego szczebla administracji samorządowej. Badanie, które obejmowało lata 2007–2012, zostało zrealizowane w ramach jednego z priorytetowych kierunków kontroli NIK, dotyczącego efektywnego zarządzania zasobami publicznymi przez państwo.

Jakość usług w domach pomocy społecznej

Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła w 20 domach pomocy społecznej (dps) województwa podkarpackiego kontrolę jakości usług, które były świadczone w latach 2009–2011. Sprawdzono m.in. organizację dps; zasady przyjmowania mieszkańców; jakość świadczonych usług bytowych, wspomagających i opiekuńczych; przestrzeganie standardów sanitarnych i przeciwpożarowych; kwalifikacje zatrudnionego personelu; zapewnienie mieszkańcom korzystania ze świadczeń zdrowotnych i opieki pielęgniarskiej; wnoszenie opłat za pobyt oraz wielkość i źródła dochodów. Izba oceniła także wybrane działania Podkarpackiego Urzędu Wojewódzkiego w Rzeszowie (PUW), w tym takie jak: sprawowanie przez Wojewodę Podkarpackiego nadzoru i kontroli nad domami pomocy społecznej; prawidłowość wydawania zezwoleń na prowadzenie tego rodzaju placówek, a także stopień dofinansowywania dps. Powodem podjęcia kontroli przez NIK był wzrost znaczenia problematyki związanej z domami pomocy społecznej i świadczonymi przez nie usługami w ramach całego systemu opieki społecznej w Polsce.

Organizacja turnusów rehabilitacyjnych

Kontrolę, która mieściła się w ramach priorytetu NIK dotyczącego państwa sprawnego i przyjaznego obywatelowi, przeprowadzono na terenie województwa kujawsko-pomorskiego, w 5 powiatowych

centrach pomocy, u 5 organizatorów turnusów rehabilitacyjnych oraz w 5 ośrodkach, w których odbywały się turnusy. W przypadku 2 podmiotów tematyka badania obejmowała realizację obowiązków zarówno organizatora, jak i ośrodka. NIK oceniła: prawidłowość stosowanych procedur kwalifikowania osób niepełnosprawnych do udziału w turnusach oraz przyznawania tym osobom dofinansowania kosztów uczestnictwa ze środków PFRON; skuteczność nadzoru; organizację, a w szczególności zagwarantowanie uczestnikom bezpiecznych warunków pobytu; prawidłowość przebiegu turnusów, stopień realizacji programów i efektywność rehabilitacji społecznej ich uczestników; warunki pobytu oraz stan zaplecza do prowadzenia rehabilitacji. Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2010 r. do dnia zakończenia czynności kontrolnych (30 kwietnia 2012 r.).

Warsztaty terapii zajęciowej

Najwyższa Izba Kontroli zbadała prawidłowość działania wybranych placówek terapii zajęciowej w województwie wielkopolskim oraz wykorzystania środków publicznych przeznaczonych na ich działalność. W szczególności kontrolą objęto: przygotowanie organizacyjne warsztatów do realizacji zadań ustawowych; przestrzeganie zasad kwalifikowania kandydatów do uczestnictwa w zajęciach; realizację przez warsztaty zadań ustawowych, w tym przygotowanie osób niepełnosprawnych do samodzielności i podjęcia pracy; wykorzystanie środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz funduszy z powiatów na dofinansowanie działalności warsztatów terapii zajęciowej; sprawowanie przez powiatowe centra pomocy rodzinie nadzoru nad działalnością warsztatów terapii zajęciowej. Badanie, które dotyczyło okresu od 2009 r. do 31 marca 2012 r., przeprowadzono w siedmiu jednostkach prowadzących warsztaty terapii zajęciowej, sześciu powiatowych centrach pomocy rodzinie oraz jednym miejskim ośrodku pomocy społecznej. Kontrola została podjęta z inicjatywy własnej NIK.

Zarządzanie emisjami gazów cieplarnianych

W styczniu 2012 r. Najwyższa Izba Kontroli oraz najwyższe organy kontroli Danii, Finlandii, Litwy, Łotwy oraz Norwegii podpisały porozumienie, zobowiązując się do oceny skuteczności najważniejszego unijnego elementu strategii walki ze zmianami klimatu, czyli Europejskiego Systemu Handlu Emisjami (EU ETS). Zgodnie z tym postanowieniem, Izba oceniła następujące elementy systemu zarządzania emisjami gazów cieplarnianych: krajowy system bilansowania i prognozowania emisji; system handlu uprawnieniami do emisji oraz obrót i zarządzanie jednostkami Kioto. Kontrolą doraźną objęto z kolei Instytut Ochrony Środowiska – Państwowy Instytut Badawczy w Warszawie, wykonujący zadania Krajowego Ośrodka Bilansowania i Zarządzania Emisjami. Ponadto uzyskano dodatkowe informacje od 18 podmiotów: Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Środowiska, Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz 15 wybranych operatorów instalacji, którym przydzielono uprawnienia do emisji dwutlenku węgla. Badaniem objęto okres od 1 stycznia 2008 r. do 13 czerwca 2012 r.

(red.)

„Informacje o wynikach kontroli", przekazane do publikacji w grudniu 2012 r. i styczniu 2013 r., s. <www.nik.gov.pl>.

Państwo i społeczeństwo

Przyczyny zadłużenia i walka z recesją

Wpływ kryzysu w Unii na polską gospodarkę

Widoczne od drugiej połowy 2012 r. obniżenie stopy produktu krajowego brutto w Polsce – do czego znacząco przyczynił się spadek zapotrzebowania na import ze strony Niemiec oraz pogrążonych w recesji państw strefy euro – potwierdza podatność krajowej gospodarki na negatywne bodźce płynące z tego obszaru. Tezy tej nie podważa fakt, że Polska, w odróżnieniu od pozostałych państw Unii Europejskiej, w niewielkim stopniu odczuła skutki globalnego kryzysu finansowego w latach 2008–2009. Okoliczności, które pomogły podtrzymać wówczas dobrą koniunkturę, nie odgrywają już bowiem takiej roli.

PAWEŁ WIECZOREK

Od 2008 r. Unia Europejska, a zwłaszcza kraje strefy euro, borykają się z poważnymi problemami gospodarczymi, których rozwiązanie wymaga zmian instytucjonalnych i politycznych w UE. W latach 2008–2009 kilka państw członkowskich doświadczyło spadku produktu krajowego brutto (PKB), zaś inne stanęły wobec

realnej groźby załamania finansów publicznych[1]. Na tym tle korzystnie zaprezentowała się Polska, utrzymując cały czas dodatnie tempo wzrostu, choć ze zmniejszoną dynamiką w porównaniu z okresem sprzed kryzysu. Po widocznej w latach 2010–2011 poprawie koniunktury na obszarze Unii, w 2012 r. nastąpił powrót recesji, z prognozowaną przez Eurostat średnią stopą PKB w strefie euro na poziomie minus 0,4% oraz praktycznie zerowym przyrostem produktu (0,1%) w 2013 r. Sytuacja może się poprawić w 2014 r., gdyż przewidywany jest wzrost PKB o 1,4%, z dużym jednak znakiem zapytania co do kierunku, w którym podąży gospodarka europejska w kolejnych latach.

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie przyczyn kryzysu zadłużeniowego w Unii, który w przypadku spełnienia się najgorszego scenariusza mógł doprowadzić do rozpadu strefy euro, z katastrofalnymi – w powszechnej ocenie – skutkami dla gospodarki europejskiej. Przedstawiono także czynniki, dzięki którym Polska jeszcze na początku 2012 r. niezbyt silnie odczuwała konsekwencje kryzysu zadłużeniowego, jak i zmiany w uwarunkowaniach makroekonomicznych, powodujące pogorszenie się koniunktury w naszym kraju w latach 2012–2013, w ślad za wejściem państw strefy euro w okres recesji. Opisano również działania podejmowane przez te państwa i całą Unię, ukierunkowane na walkę z kryzysem zadłużeniowym oraz recesją, w wyniku których stopniowo zmienia się procedura podejmowania przez UE decyzji w sprawach gospodarczych, a w szerszym wymiarze – kształt instytucjonalny Unii. Mając na względzie wspomniane wyżej zmiany w zasadach funkcjonowania UE, odzwierciedlające ewolucję procesu integracji europejskiej w kierunku współpracy międzyrządowej, kosztem tak zwanej metody wspólnotowej[2] – w tekście podjęto próbę oceny tych przemian z punktu widzenia długofalowych interesów Polski.

Dopełnieniem rozważanej w artykule problematyki jest poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, co Polska powinna zrobić, aby skutecznie odnaleźć się w „nowej" Unii i w pełni wykorzystywać możliwości wynikające z członkostwa. W tym kontekście przeanalizowania wymaga przede wszystkim kwestia przyjęcia euro jako rozwiązania zasadniczo zmniejszającego ryzyko zepchnięcia Polski na peryferie integracji europejskiej.

Powiązania na płaszczyźnie ekonomiczno-finansowej

W wymiarze gospodarczym oraz finansowym Unia Europejska, a zwłaszcza strefa euro, stanowi system naczyń połączonych, którego elementem jest także Polska i inne państwa UE pozostające poza obszarem wspólnej waluty. Po 1989 r. nasza gospodarka na tyle mocno zintegrowała się z gospodarką państw zachodnioeuropej-

[1] Chodzi o tzw. państwa grupy PIIGS, a więc kolejno, zgodnie z pierwszymi literami nazw krajów w języku angielskim tworzącymi akronim: Portugalię, Irlandię, Włochy, Grecję oraz Hiszpanię.

[2] Sposób podejmowania decyzji w UE, wypracowywany zgodnie z przejrzystymi zasadami określonymi w traktatach unijnych, zapewniający instytucjom ponadnarodowym działającym w interesie całej Unii (Komisji Europejskiej, Parlamentowi Europejskiemu oraz Trybunału Unii Europejskiej) odpowiedni udział w procesie decyzyjnym.

skich na płaszczyźnie handlowej, finansowej, technologicznej oraz produkcyjnej, że praktycznie niemożliwe jest, aby w dłuższym okresie perturbacje ekonomiczne w strefie euro nie oddziaływały hamująco na procesy rozwojowe nad Wisłą. Na związek między stanem koniunktury w Polsce i krajach strefy euro wskazuje niemal równoległy przebieg krzywych ilustrujących dynamikę PKB Polski, Niemiec oraz strefy wspólnej waluty jako całości w latach 2007–2012, a uwzględniając prognozy Eurostat – także w okresie 2013–2014 (rysunek 1). Oznacza to, że problemy ekonomiczne, z którymi od 2008 r. zmagają się kraje strefy euro (kryzys zadłużeniowy, recesja) rzutują niekorzystnie na bezpieczeństwo gospodarcze Polski, definiowane jako odporność naszej gospodarki na negatywne impulsy płynące z otoczenia międzynarodowego – przenoszone przez współzależności na płaszczyźnie handlowej, produkcyjnej oraz finansowej – mogące utrudniać czy wręcz zahamować procesy rozwojowe w Polsce, a w skrajnym przypadku zagrozić stabilności systemu społeczno-ekonomicznego kraju[3].

Negatywne impulsy rozwojowe mogą być przenoszone ze strefy euro do polskiej gospodarki kilkoma drogami. Pierwszą z nich jest kanał handlowo-produkcyjny. Do krajów strefy euro trafia obecnie około 52% całego polskiego eksportu, z czego do Niemiec – najważniejszego partnera handlowego Polski – 25%, a kolejne 27% do pozostałych państw wspólnej waluty (wstępne dane Ministerstwa Gospodarki dotyczące 2012 r.). Każde znaczniejsze spowolnienie wzrostu w krajach Europy Zachodniej skutkuje zmniejszeniem popytu na towary sprowadzane z Polski. Jeśli polscy przedsiębiorcy nie zdołają zrekompensować spadku importu z kierunku zachodniego zwiększonymi dostawami na inne rynki, w tym na rynek krajowy, mogą się pojawić problemy ze zbytem części wyrobów, co z kolei może spowodować zmniejszenie produkcji, wstrzymanie lub spowolnienie inwestycji, a w skrajnych przypadkach ograniczenie zatrudnienia.

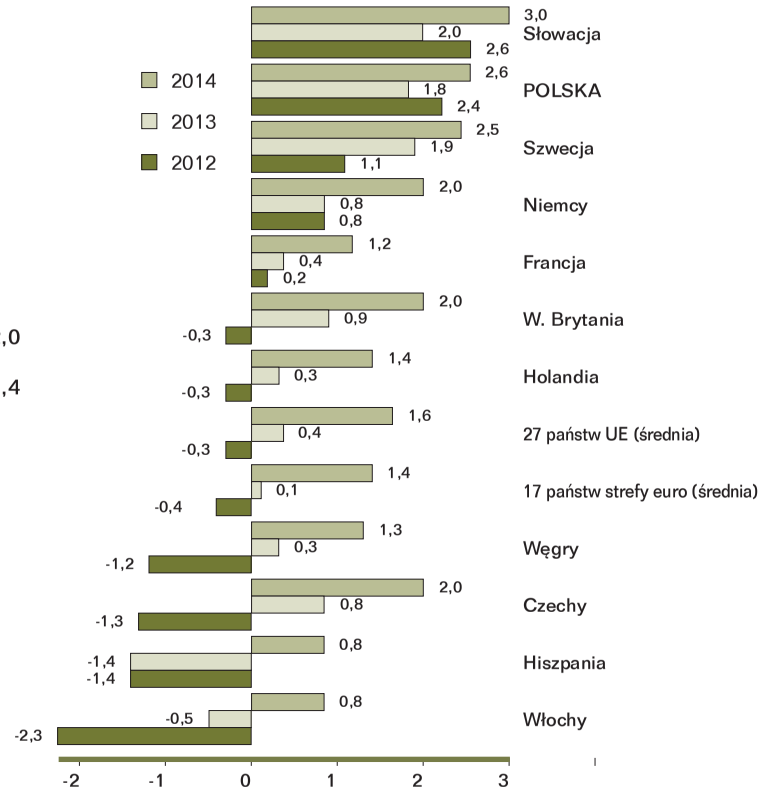
Drugą drogą jest kanał finansowy. W czasach dobrej koniunktury inwestorzy zagraniczni chętnie kupują akcje polskich firm oraz obligacje Skarbu Państwa, spodziewając się wysokich zysków z uwagi na wyższe oprocentowanie. Jednak w sytuacji globalnych zawirowań finansowych reagują oni szczególnie nerwowo na wahania rynku i mogą zacząć wyprzedawać te aktywa, co będzie pro-

[3] Dotychczas nie zdołano wypracować powszechnie akceptowanej definicji pojęcia „bezpieczeństwo gospodarcze (ekonomiczne)". Przykładowo, zdaniem S. Michałowskiego, bezpieczeństwo ekonomiczne wyraża stopień „podatności danego kraju na przeniesienie przez płaszczyznę gospodarczą, głównie przez transmisję kanałami i mechanizmami zależności ekonomicznych, działań gospodarczych o charakterze politycznym, skierowanych na osłabienie bezpieczeństwa kraju". Natomiast E. Frejtag-Mika, Z. Kołodziejak i W. Putkiewicz postrzegają bezpieczeństwo ekonomiczne jako „zdolność systemu gospodarczego państwa (grupy państw) do takiego wykorzystania wewnętrznych czynników rozwoju i międzynarodowej współzależności ekonomicznej, które będą gwarantowały jego niezagrożony rozwój". S. Michałowski: *Bezpieczeństwo ekonomiczne w stosunkach Wschód-Zachód*, Warszawa 1990, „Biuletyn PISM", s. 8; E. Frejtag-Mika, Z. Kołodziejak, W. Putkiewicz: *Bezpieczeństwo ekonomiczne we współczesnym świecie*, Radom 1996 r., Wydawnictwo Politechniki Radomskiej, s. 8.

Rysunek 1.

Porównanie dynamiki PKB Polski, Niemiec oraz całej strefy euro w latach 2007–2011 wraz z prognozą na lata 2012–2014 (w %)

Prognoza zmian PKB w latach 2012–2014 w wybranych krajach UE zaliczanych do głównych partnerów handlowych Polski (w %)



Źródło: *European Economic Forecast*. Autumn 2012. European Commission, s. 148.

wadziło do osłabienia złotego. Co prawda, słabszy złoty może mieć korzystny wpływ na eksport (nasze towary stają się bardziej konkurencyjne cenowo), ale też może zwiększyć koszty obsługi zarówno długu publicznego (z groźbą przekroczenia tzw. progów ostrożnościowych wyznaczających granice wartości relacji kwoty państwowego długu publicznego do PKB), jak i kredytów w walutach obcych zaciągniętych przez przedsiębiorców oraz konsumentów indywidualnych. Innym powodem wyprzedawania polskich aktywów może być działalność spekulacyjna.

Trzecią ważną drogą przenoszenia negatywnych impulsów rozwojowych jest kanał bankowy. Blisko trzy czwarte polskiego sektora bankowego należy do międzynarodowych grup finansowych[4]. W tej sytuacji istnieje ryzyko, że niektóre działające w kraju banki będą musiały się podporządkować zaleceniom zagranicznych central i na przykład gwałtownie ograniczyć akcję kredytową w Polsce. Z pewnością nie pomoże to w walce o podtrzymanie koniunktury w naszej gospodarce. Na razie nie ma racjonalnych powodów, aby podejmować taką decyzję – sektor bankowy w Polsce przynosi zyski, zaś poziom zadłużenia rządu, przedsiębiorców oraz gospodarstw domowych jest umiarkowany i bezpieczeństwo finansowe banków nie jest zagrożone. Potencjalne ryzyko zmiany polityki banków należących do zagranicznych grup finansowych musi być jednak brane pod uwagę.

Przyczyny i charakter kryzysu

Słabości strefy euro

Kryzys zadłużeniowy, z którym strefa euro nie może się uporać od 2008 r. wykracza znacznie poza ramy typowych recesji, hamujących co jakiś czas wzrost gospodarczy w państwach UE. Na tym tle ujawniły się bowiem strukturalne słabości unii gospodarczej i walutowej, a nawet całej Unii Europejskiej, dotyczące: zasad prowadzenia polityki fiskalnej, mechanizmów korygowania równowag makroekonomicznych, zarządzania sytuacjami kryzysowymi oraz roli Europejskiego Banku Centralnego.

Konstrukcja strefy euro opiera się na centralizacji polityki monetarnej przy jednoczesnej decentralizacji polityk fiskalnych i pozostawieniu ich w kompetencjach państw członkowskich. Jednolitej polityce pieniężnej nie towarzyszy więc jednolita polityka fiskalna, w konsekwencji czego poszczególne kraje miały stosunkowo dużą swobodę w zaciąganiu pożyczek na sfinansowanie deficytu budżetowego[5].

Według niektórych opinii, zasadniczym źródłem problemów, z którymi borykają się państwa euro jest to, że strefa nie spełnia warunków niezbędnych do funkcjonowania wspólnej waluty, zgodnie z za-

[4] Trzeba tu wymienić zwłaszcza: Commerzbank (Niemcy), Banco Comercial Portugues (Portugalia), UniCredit Group oraz Carlo Tassara (obydwa Włochy), GE Money (Stany Zjednoczone), Santander (Hiszpania), Credit Agricole i Societe Generale (obydwa Francja).

[5] L. Oręziak: *Ryzyko rozpadu strefy euro. Rola Europejskiego Banku Centralnego w łagodzeniu kryzysu zadłużenia publicznego*, „Sprawy Międzynarodowe" nr 2/2012, s. 5.

łożeniami teorii optymalnego obszaru walutowego (ang. *optimum currency area*)[6]. Wyrazem tego są utrzymujące się wciąż różnice strukturalne między gospodarkami poszczególnych państw, które co prawda zacierają się, zwłaszcza pod wpływem wspólnego rynku, ale jest to proces bardzo powolny.

Z obecnych państw strefy euro wszystkie warunki optymalnego obszaru walutowego spełnia co najwyżej kilka państw – Niemcy, Francja, Austria, Belgia, Holandia.

Zapewnieniu stabilności strefy euro miały służyć kryteria konwergencji (kryteria z Maastricht)[7] wzmocnione paktem stabilności i wzrostu, jednak stopniowe ich rozmiękczanie, a w końcu niemal całkowite ignorowanie spowodowało, że nie spełniły one swojej roli[8].

Ponadto, formalne wypełnienie tych kryteriów na etapie tworzenia strefy euro przez wszystkie kraje nie oznacza, że były one w jednakowym stopniu przygotowane do funkcjonowania w warunkach wspólnej waluty. Podatność na sytuacje kryzysowe potwierdziła, że proces wzajemnych dostosowań gospodarek państw wspólnej waluty na poziomie makro i mikroekonomicznym okazał się w niektórych przypadkach zbyt płytki (PIIGS).

Nie sprawdziło się także założenie, że rynki finansowe będą wystarczająco silnym instrumentem dyscyplinującym kraje strefy euro i powstrzymującym je przed nadmiernym zadłużaniem się (przez wzrost oprocentowania obligacji skarbowych, czyli kosztu pożyczek).

Państwa mające problemy z konkurencyjnością, prowadzące luźną politykę budżetową, były przez rynki finansowe traktowane tak samo pod względem oprocentowania pożyczek, jak kraje z wysoko konkurencyjną gospodarką, trzymające swoje finanse publiczne w ryzach.

Źródła kryzysu

Problemy, z którymi borykają się od 2008 r. państwa strefy euro nie wynikają z braku możliwości wykorzystywania zmiany kursu walutowego jako instrumentu ułatwiającego dostosowanie gospodarki do zmienionych uwarunkowań makroekonomicznych, ani też ze słabości waluty euro[9], której kurs na międzynarodowym rynku

---

[6] Wśród kryteriów optymalnego obszaru walutowego wymienia się: mobilność czynników produkcji (geograficzną, sektorową oraz zawodową), wzajemną otwartość gospodarek i znaczną ich dywersyfikację, zgodność prowadzonych polityk gospodarczych (szczególnie w zakresie inflacji), a także niską zmienność kursu walutowego. T. G. Grosse: *Kryzys europejskiej waluty. Konsekwencje polityczne,* „Analizy Natolińskie" nr 3/2011, s. 6.

[7] Kryteria konwergencji nie są w żadnym stopniu zakotwiczone w teorii ekonomii i nie dają się z niej logicznie wyprowadzić. Zostały one wyznaczone niejako na wyczucie i ich formalne spełnienie niekoniecznie musi świadczyć o wysokiej dojrzałości i stabilności gospodarki. J. Osiatyński: *Warunki gotowości Polski do wejścia do strefy euro,* „Ekonomista" nr 5/2011, s. 662.

[8] M. Gorynia, B. Jankowska, M. Pietrzykowski, P. Tarka, M. Dzikowska: *Przystąpienie Polski do strefy euro a międzynarodowa konkurencyjność i internacjonalizacja polskich przedsiębiorstw*, „Ekonomista" nr 4/2011, s. 471-472. Dane statystyczne pokazujące stopień wypełnienia kryteriów zbieżności nie były przez Eurostat wystarczająco skrupulatnie weryfikowane, w konsekwencji czego np. Grecja przez długi czas przedstawiała mocno zaniżone informacje na temat długu publicznego.

[9] Dobitnym potwierdzeniem faktu, że kryzys zadłużeniowy nie jest kryzysem euro jako waluty stanowi przyjęcie euro po 2008 r. przez Słowację (2009 r.) i Estonię (2011 r.), a także zamiar przystąpienia do strefy euro przez Łotwę, co może nastąpić w 2014 r.

finansowym jest relatywnie stabilny, lecz z braku respektowania zasad polityki monetarnej i fiskalnej, które stanowiły podstawy tworzenia strefy euro. Nie można przy tym wskazać jednej przyczyny kryzysu w krajach tej strefy. W Grecji była to nieostrożna polityka fiskalna i nadmierny wzrost płac, w Hiszpanii i Irlandii – problemy sektora bankowego na tle pęczniejącego portfela złych długów, natomiast we Włoszech i Portugalii – zbyt szybki wzrost płac w stosunku do zmian wydajności pracy. Wspólnym jednak dla krajów PIIGS źródłem perturbacji gospodarczych – które w wyniku tak zwanego procesu zarażania (ang. *contagion effect*) przeniosły się na cały obszar euro – jest osłabienie konkurencyjności tych państw w stosunku do Niemiec, Austrii czy Holandii, do czego przyczynił się zwłaszcza zbyt szybki przyrost płac realnych w porównaniu z dynamiką wydajności pracy. W konsekwencji, w latach 1999–2011 jednostkowy koszt pracy (wartość wynagrodzenia na jednostkę wytwarzanego produktu) w Grecji, Włoszech, Hiszpanii, Portugalii i Francji zwiększył się w relacji do jednostkowego kosztu pracy w Niemczech o 19-26%[10]. Te pogłębiające się z roku na rok różnice w kosztach i cenach prowadziły do narastania deficytów w bilansach płatniczych krajów PIIGS oraz nadwyżek w bilansach Niemiec, Austrii i Holandii[11]. Oznacza to, że kraje PIIGS dzięki wspólnej walucie miały relatywnie niskie stopy procentowe (taniej pożyczały pieniądze na rynku), ale jednocześnie coraz droższą produkcję i eksport.

Konsekwencje rozpadu

Zdaniem niektórych ekonomistów, Unia Europejska i jednolity rynek mogą z powodzeniem ponownie funkcjonować bez euro, w ramach nowego ładu monetarnego w Europie, opierającego się na walutach narodowych[12], jednak w opinii większości, załamanie się strefy euro osłabiłoby gruntownie samą UE, jeśli w ogóle nie przekreśliło możliwości dalszego jej istnienia[13]. W kategoriach politycznych rozpad strefy euro mógłby prowadzić do odrodzenia się napięć i resentymentów w Europie oraz marginalizacji Europy w kształtującym się nowym układzie sił w gospodarce światowej[14]. W wymiarze ekonomicznym natomiast oznaczałby katastrofę dla gospodarki

[10] S. Kawalec, E. Pytlarczyk: *Kontrolowana dekompozycja strefy euro aby uratować Unię Europejską i jednolity rynek*, „Liberte", 2012 r., s. 7.

[11] J. Osiatyński: *Warunki gotowości Polski*...,op. cit., s. 664-665.

[12] S. Kawalec, E. Pytlarczyk: *Kontrolowana dekompozycja strefy* ...,op. cit., s. 2,21-22.

[13] J. Osiatyński: *Warunki gotowości Polski*... , op. cit., s. 660.

[14] Wypowiedź D. Rosatiego, byłego ministra spraw zagranicznych oraz członka Rady Polityki Pieniężnej, na Pierwszym Sympozjum im. Ministra Krzysztofa Skubiszewskiego, poświęconym polityce zagranicznej RP, zorganizowanym na Uniwersytecie Warszawskim w lutym 2012 r. W powyższym kontekście symptomatyczne są słowa kanclerz A. Merkel, wypowiedziane w Bundestagu w październiku 2011 r.: „Nikt nie powinien wierzyć, że następne pół wieku pokoju i dobrobytu w Europie jest zagwarantowane. Nie jest. Dlatego mówię: jeżeli euro upadnie, upadnie Europa. Nie wolno do tego dopuścić. Mamy historyczny obowiązek chronić wszystkimi środkami, jakie są w naszej dyspozycji, europejski proces unifikacji rozpoczęty przez naszych przodków ponad pięćdziesiąt lat temu, po wiekach nienawiści i rozlewu krwi. Nikt z nas nie jest w stanie przewidzieć, jakie byłyby konsekwencje, gdyby nam się nie powiodło".

europejskiej, z głęboką recesją i wielkim bezrobociem, czego doświadczyłaby również Polska[15].

Według wyliczeń ekonomistów Grupy ING (globalnej korporacji specjalizującej się w świadczeniu usług finansowych z zakresu bankowości, ubezpieczeń i zarządzania aktywami), w pierwszym roku po rozpadzie strefy euro i powrocie do walut narodowych gospodarka tych krajów skurczyłaby się o 8,9%, a w kolejnym o dalsze 2,2%. W następstwie tego polska gospodarka stanęłaby w obliczu największego kryzysu od początku transformacji systemowej, ze spadkiem produktu krajowego brutto o 6,6% (w pierwszych 12 miesiącach), wzrostem stopy bezrobocia do 16,8% oraz znacznym osłabieniem złotego[16].

W dyskusji nad konsekwencjami kryzysu zadłużeniowego dla możliwości dalszego funkcjonowania strefy euro pojawiły się głosy wskazujące, że wobec realnego ryzyka żywiołowego upadku wspólnej waluty należałoby przeprowadzić sterowaną dekompozycję strefy euro, poczynając od wyjścia z niej państw o wysoce konkurencyjnej gospodarce (Niemcy)[17]. Takie rozwiązanie jest teoretycznie możliwe, ale w praktyce opuszczenie strefy nawet przez jedno tylko państwo prawdopodobnie uruchomi serię zdarzeń, w wyniku których nastąpi gwałtowny rozpad obszaru wspólnej waluty, zaś gospodarka europejska na długi czas pogrąży się w recesji. Mając świadomość tych konsekwencji, a także nie chcąc utracić korzyści, jakie państwa UE – zwłaszcza Niemcy – odnoszą z faktu istnienia euro, kraje Unii z determinacją podejmują próby ratowania wspólnej waluty.

Z uwagi na zróżnicowane interesy poszczególnych państw, działania te są często niewystarczająco skuteczne i spójne, co powoduje, że proces naprawy państw strefy euro bardzo rozciąga się w czasie. Niemniej, w efekcie tych wysiłków ryzyko upadku strefy praktycznie rzecz biorąc zostało już usunięte.

Perspektywy powrotu ożywienia

W połowie 2012 r. państwa strefy euro, po okresie poprawy koniunktury w latach 2010–2011, ponownie pogrążyły się w recesji, której definitywne przezwyciężenie według jednych prognoz może nastąpić około 2014 r., według innych będzie wymagało znacznie dłuższego czasu, dlatego raczej należy mówić w tym kontekście nawet o roku 2018 lub 2020.

Recesja w strefie euro utrzyma się przynajmniej do końca 2013 r., z możliwością przyspieszania dynamiki PKB w 2014 r. do 1,4%, a więc znacznie poniżej poziomu sprzed kryzysu. W nieco większym stopniu – bo o 2% – w 2014 r. ma wzrosnąć produkt krajowy brutto Niemiec, co powinno przyczynić się do poprawy importu towarów i usług przez ten kraj, w tym także z Polski.

[15] Wypowiedź Ryszarda Petru – partnera PricewaterhouseCoopers (PWC) i przewodniczącego Towarzystwa Ekonomistów Polskich – na łamach portalu <fakt.pl>, dostęp od 12.04.2012 r.
[16] M. Cliffe: *EMU Break-up. Pay Now, Pay Later*, Gobal Economics, 1 December 2011, s. 32-33.
[17] S. Kawalec, E. Pytlarczyk: *Kontrolowana dekompozycja strefy*..., op.cit., s. 18.

Wyjście strefy euro z recesji będzie utrudniała konieczność prowadzenia przez większość państw członkowskich restrykcyjnej polityki fiskalnej, w ramach walki z nadmiernym deficytem. Cięcia w wydatkach publicznych, powiązane z ewentualnym podnoszeniem podatków, będą się przyczyniać do spowolnienia wzrostu gospodarczego.

Komisja Europejska przewiduje, że w 2013 r. dwanaście spośród siedemnastu państw strefy przekroczy limit długu publicznego wynoszący 60% produktu krajowego brutto, w ośmiu państwach wskaźnik będzie kształtował się powyżej 85%, a więc osiągnie poziom, który według badań empirycznych zaczyna wyraźnie negatywnie rzutować na tempo wzrostu gospodarczego (przez wysoki koszt obsługi zadłużenia, co prowadzi do mniejszej dostępności kredytów dla przedsiębiorców).

Dla koniunktury w państwach strefy euro istotne znacznie będzie miało także wyhamowanie wzrostu gospodarczego w Chinach i kilku innych krajach Azji, które są jednym z ważniejszych odbiorców towarów produkowanych w tej strefie, szczególnie w Niemczech.

Polska gospodarka a kryzys w strefie euro

Zmiana uwarunkowań makroekonomicznych

W latach 2008–2011 PKB w Polsce zwiększył się w sumie o 17,3%, podczas gdy w dotkniętych recesją państwach strefy euro miał miejsce spadek produktu w stosunku do okresu sprzed światowego kryzysu finansowego, przeciętnie o 1%. W niektórych krajach wspólnej waluty PKB obniżył się w znacznie większej skali, natomiast tylko nieliczne państwa odnotowały poprawę tego parametru, zawsze jednak w mniejszej skali niż w Polsce[18]. Między 2008 r. a 2011 r. Polska szybciej niż kiedykolwiek wcześniej zmniejszała lukę rozwojową – mierzoną wartością PKB *per capita* w relacji do średniej unijnej w tym zakresie – w stosunku do państw Europy Zachodniej[19], co jednak po części stanowiło efekt osłabienia procesów rozwojowych w krajach zachodnioeuropejskich[20].

Pierwsza faza światowego kryzysu finansowego ominęła Polskę, czego wyrazem był wzrost PKB i produkcji przemysłowej, chociaż wolniejszy niż przed 2008 r. Dług publiczny co prawda zwiększył się, ale pozostał na względnie niskim poziomie

[18] Miarą sukcesu Polski w tym zakresie może być fakt, że w Słowacji, która uzyskała najwyższy po Polsce przyrost PKB, wyniósł on 11,1%, a więc był o 1/3 niższy niż u nas. W strefie euro przeważały kraje, które odnotowały spadek PKB, przy czym najgorszy rezultat uzyskały państwa PIIGS, a więc kolejno: Portugalia (-6,2%), Irlandia (-6,6%), Włochy (-6,8%), Grecja (-21,3%) oraz Hiszpania (-4,1%). Na tym tle zwraca uwagę wzrost PKB Niemiec, który wyniósł 4%. *Economic Forecasts*, Autumn 2012, European Commission, s. 148.

[19] W ciągu czterech minionych lat (2008–2011) wskaźnik PKB *per capita* w relacji do średniej unijnej wzrósł w Polsce o 9 punktów procentowych, a więc w znacznie większym stopniu niż w innych nowych krajach a nawet w całej Unii. Poprzednio osiągnięcie analogicznego przyrostu tego wskaźnika zajęło Polsce 12 lat (1996–2007). Por. baza danych Eurostat.

[20] W. Orłowski: *Nie tak zielono*[w:] *Trzęsienie kapitalizmu, czyli jak zaczął się kryzys i czym się skończy,* „Polityka", wydanie specjalne 1/2012, s. 63.

w porównaniu z innymi państwami UE, dzięki czemu agencje ratingowe utrzymały dotychczasowe oceny wiarygodności finansowej Polski, stawiając ją w szeregu najbardziej wiarygodnych unijnych gospodarek. Wszystko to okazało się możliwe dzięki splotowi kilku okoliczności.

Po pierwsze, bardzo pomogły specyficzne cechy polskiej gospodarki, w tym niewielkie otwarcie na eksport[21], w powiązaniu ze zróżnicowaną strukturą wywozu oraz płynnym kursem walutowym[22]. Tylko stosunkowo nieliczne firmy okazały się na tyle uzależnione od zamówień zagranicznych z jednego kierunku, że trudno im było znaleźć alternatywne rynki zbytu za granicą lub zwiększyć dostawy dla odbiorców krajowych. Atutem okazał się również zdywersyfikowany przemysł, bez mocno wykształconych specjalności, co niewątpliwie świadczy o względnie niskim poziomie rozwoju tego sektora, ale zarazem powoduje, że kondycja przemysłu nie jest uzależniona w takim stopniu, jak w innych państwach UE, od sytuacji w kilku dominujących branżach, na przykład w motoryzacji czy elektronice. Wystarczająco elastyczni okazali się także polscy przedsiębiorcy, którzy w trudnym okresie transformacji systemowej dobrze opanowali umiejętność skutecznego reagowania na zmieniające się uwarunkowania rynkowe, a ponadto w wielu wypadkach zdołali porozumieć się z pracownikami w kwestii dostosowania płac do aktualnej kondycji finansowej firm.

Polska weszła w kryzys z umiarkowanym poziomem długu publicznego[23], co pozwoliło na zastosowanie przez rząd względnie łagodnej ścieżki obniżania wydatków publicznych (w tym zwłaszcza inwestycyjnych), które spadały wolniej niż dochody budżetowe, kurczące się wskutek obniżenia dynamiki PKB. W efekcie utrzymany został odpowiednio duży popyt, częściowo sfinansowany wzrostem zadłużenia publicznego. Niezastąpionym źródłem zamówień podtrzymujących koniunkturę okazały się oczywiście fundusze strukturalne wykorzystane do sfinansowania wielu dużych inwestycji, zwłaszcza infrastrukturalnych. Realizacja części z nich została przyspieszona w związku z mistrzostwami Europy w piłce nożnej Euro 2012, których organizacja stanowiła istotny czynnik wspomagający polską gospodarkę[24].

---

[21] W 2010 r. udział eksportu towarów i usług w PKB wynosił w Polsce 40,1%, podczas gdy wskaźnik ten w niektórych innych nowych państwach UE z Europy Środkowej był znacząco wyższy i wynosił w Czechach – 80,4%, Słowacji – 83,1% oraz na Węgrzech – 88,2%. M. Gorynia: *Ewolucja pozycji gospodarki polskiej w gospodarce światowej*, „Ekonomista" nr 4/2012 r., s. 412 i 423.

[22] Dzięki posiadaniu płynnego kursu walutowego i możliwej w związku z tym deprecjacji złotego w 2009 r. Polska była w stanie zamortyzować skutki kryzysu gospodarczego i podnieść swoją konkurencyjność na rynkach światowych.

[23] W Polsce w 2008 r. dług publiczny w relacji do PKB (według Eurostat) wynosił 47,1%, podczas gdy np. w Grecji – 112,9%, we Włoszech – 106,1%, w Belgii – 89,2%, a w Portugalii – 71,7% (średnia dla państw strefy euro wynosiła – 70,2%). Oczywiście, w wielu krajach UE wskaźnik długu publicznego do PKB był niższy niż w Polsce, co jednak nie uchroniło niektórych z nich (Hiszpania i Irlandia) przed destabilizacją finansów publicznych.

[24] Szerzej na ten temat zob. wywiad z A. Olkowiczem, dyrektorem Euro 2012 w Polsce, na łamach „Sportplus", wrzesień 2012 r., s. 18-20.

Z kolei, dzięki ostrożnej polityce działających w Polsce banków w udzielaniu kredytów i inwestowaniu posiadanych środków (poza krótkim okresem łatwego kredytu we frankach szwajcarskich), zadłużenie firm oraz gospodarstw domowych zatrzymało się na względnie niskim poziomie, w konsekwencji czego wymiar długów, przygniatających wiele gospodarek zachodnich, w Polsce nie był tak duży. Krajowe banki nie wymagały więc wsparcia publicznego, zaś kredyty dla przedsiębiorców oraz gospodarstw domowych nadal pozostały dostępne, choć trudniej i w mniejszej skali[25].

Obecnie polska gospodarka nie będzie miała tak silnego wsparcia fiskalnego, jak w latach 2008–2010. Konieczność ograniczenia deficytu budżetowego powoduje, że rząd nie ma możliwości obniżenia podatków, jak to miało miejsce w 2009 r., ani zwiększenia wydatków na inwestycje, na przykład w infrastrukturę. Nasza gospodarka nie może zatem liczyć na bodźce wspomagające koniunkturę, finansowane w ciężar wzrastającego zadłużenia publicznego, gdyż w międzyczasie dług powiększył się (z 47,1% PKB w 2008 r. do 55,5% w 2012 r.) i aby zachować wiarygodność na rynku finansowym oraz zapobiec ucieczce inwestorów, Polska musi redukować skalę nierównowagi budżetu. Jeśli podatki nie mają drastycznie wzrosnąć, konieczne są daleko idące oszczędności w wydatkach budżetowych, także dotyczących inwestycji publicznych. Oznacza to, że w odróżnieniu od sytuacji w okresie 2008–2010, zmniejszeniu zagranicznego popytu na polskie wyroby i usługi towarzyszą oszczędności w wydatkach rządowych, które poprzednio skutecznie ożywiały rynek krajowy.

W powyższym kontekście pojawiają się opinie, że dla wspierania wzrostu gospodarczego pożądane jest wolniejsze, niż przewidziano w programie konwergencji[26], obniżanie deficytu, nawet jeśli oznaczałoby to niepełną realizację ustaleń podjętych w tej materii z Komisją Europejską. Przy ryzyku recesji ważne jest, aby stopy procentowe znajdowały się na możliwie najniższym poziomie, niezagrażającym stabilności finansowej kraju. Rzecz w tym, że nakręcanie koniunktury przez kreowanie popytu w drodze wydatków rządowych oraz konieczność ograniczenia zadłużenia publicznego stanowią rozbieżne cele. Trudnym zadaniem będzie zatem dokonanie odpowiedniego wyboru między oszczędnościami w wydatkach publicznych, służącymi utrzymaniu wiarygodności finansowej kraju (co daje niższe koszty obsługi zadłużenia), a działaniami podtrzymującymi wzrost gospodarczy, zwłaszcza inwestycjami. Tempo schodzenia z deficytu musi być tak dobrane, aby nie zdusić słabnącej koniunktury w Polsce[27]. Jednocześnie zbyt mały postęp w ograniczaniu deficytu może spowodować, że

[25] Por. A. Ostrowski: *Gospodarka Polska w 2013 r. – raport. Prognozy gospodarcze dla Polski na rok 2013*. „Magazyn Przemysłowy" nr 12/2012 r., s. 25.

[26] *Program konwergencji. Aktualizacja 2012*, dokument przyjęty przez Radę Ministrów 25.04. 2012 r. Do opracowania takiego programu są zobowiązane państwa UE objęte procedurą nadmiernego deficytu.

[27] J. Osiatyński: *Warunki gotowości Polski...* , op. cit., s. 668, 671-672.

inwestorzy zaczną zastanawiać się, czy warto lokować kapitał w polskie papiery wartościowe, chyba że otrzymają dodatkową premię za ryzyko ewentualnych problemów z wypłacalnością, jakie Polska może mieć, jeśli konsolidacja sektora finansowego będzie nadmiernie rozciągnięta w czasie. W konsekwencji prowadziłoby to do wzrostu kosztów pozyskania kapitału pożyczkowego.

Kończą się fundusze europejskie dostępne w ramach perspektywy finansowej 2007–2013 (w sumie około 68 mld euro), a środki z nowego siedmioletniego budżetu UE na lata 2014–2020 będą mogły zostać uruchomione najwcześniej pod koniec 2014 r.[28]. Osobny problem stanowi zapewnienie krajowego współfinansowania projektów strukturalnych, utrudnione przez konieczność ograniczania wydatków publicznych w ramach walki z nadmiernym deficytem. Wszystko to razem oznacza, że fundusze unijne, które do połowy 2012 r. stanowiły istotny czynnik kreujący popyt na polskim rynku, przestaną na razie odgrywać taką rolę.

Gospodarka Polski nadal odznacza się relatywnie wysoką elastycznością, ale rezerwy proste związane z możliwością dostosowywania wielkości i asortymentu produkcji do warunków kurczącego się rynku już się wyczerpały[29]. W tej sytuacji niezbędne są inwestycje obniżające koszty produkcji, rozszerzające ofertę rynkową oraz podnoszące walory technologiczne i jakościowe wyrobów, na które jednak decyduje się coraz mniej przedsiębiorców wobec zapowiadanego spowolnienia gospodarki w 2013 r. i niejasnych perspektyw wzrostu w kolejnych latach. Nie można także liczyć, że na zakupy ruszą konsumenci indywidualni, obawiający się o przyszłą sytuację finansową (także w kontekście ryzyka utraty pracy) i dysponujący coraz mniejszą siłą nabywczą, wynikającą między innymi z wolnego wzrostu wynagrodzeń w sektorze przedsiębiorstw.

O sile polskiej gospodarki może świadczyć to, że rynki finansowe są przekonane o wiarygodności emitowanych w Polsce papierów wartościowych. W rezultacie jesienią 2012 r. rentowność wszystkich 5-letnich obligacji denominowanych w złotych oraz w euro spadła do poziomu nienotowanego od początku transformacji systemowej w Polsce, zaś rentowność 2- i 10-letnich obligacji złotowych jest jedynie minimalnie wyższa od rentowności wspomnianych wyżej obligacji 5-letnich. Symptomatyczne jest także to, że koszt ubezpieczenia polskich obligacji skarbowych przed niewypłacalnością państwa jest mniejszy niż w przypadku 3/5 krajów strefy UE. Wszystko to powoduje, że koszty pokrycia potrzeb pożyczkowych Polski są obecnie najniższe od wielu lat[30]. W miarę wysoki kurs złotego do euro świadczy z kolei, że kapitał zagraniczny płynie do

[28] Wypowiedź minister rozwoju regionalnego Elżbiety Bieńkowskiej, przytoczona na portalu <biznes.pl>, dostęp 26.11. 2012 r.

[29] Por. A. Ostrowski: *Gospodarka Polska w 2013 r.*..., op. cit., s. 26.

[30] Wypowiedź ministra finansów Jacka Rostowskiego w Sejmie 23.10.2012 r., podczas debaty nad projektem budżetu na 2013 r.

Polski szerokim strumieniem, co pozwala na niezakłóconą obsługę długu publicznego. Na wypadek przyszłych kryzysów walutowych i konieczności obrony złotego przed skutkami ataków spekulacyjnych, Polska dysponuje elastyczną linią kredytową przyznaną przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy[31].

Dobre notowania złotego oraz zainteresowanie rynków finansowych naszymi papierami skarbowymi nie zmienią przykrego faktu, że polska gospodarka weszła w okres spowolnionego wzrostu i tym razem znacznie silniej, niż w latach 2008–2010, odczuje skutki kryzysu w strefie euro. Symptomy tego spadku uwidoczniły się w drugiej połowie 2012 r., kiedy – w ślad za coraz bardziej minorowymi nastrojami przedsiębiorców i konsumentów – pogorszyły się parametry makroekonomiczne polskiej gospodarki (dynamika PKB, produkcji przemysłowej, eksportu, spożycia gospodarstw domowych oraz inwestycji prywatnych i publicznych). Nie ulega przy tym wątpliwości, że stanowi to pochodną złej sytuacji w strefie euro oraz niepewności, jak głęboka i długotrwała będzie tamtejsza recesja[32]. Komisja Europejska, w opublikowanych w listopadzie 2012 r. prognozach sytuacji ekonomicznej w UE, spodziewa się, że w 2014 r. do strefy euro powróci niewielkie początkowo ożywienie, wyrażające się we wzroście PKB państw strefy euro średnio o 1,4%, w tym w Niemczech o 2%. Oby tak się stało, gdyż impuls pobudzający polską gospodarkę musi przyjść z zagranicy, w tym przede wszystkim ze strefy euro, z którą jest ona silnie połączona[33].

Zarys prognozy na 2013 r.

Analitycy są zgodni, że przynajmniej w pierwszej połowie 2013 r. nastąpi wyraźnie spowolnienie wzrostu PKB w Polsce, z tym że różnią się oni w ocenie stopnia wyhamowania gospodarki (rysunek 2). Prognozy Instytutu Badań nad Gospodarką Rynkową (IBnGR) zakładają, że PKB w całym roku powiększy się najwyżej o 2%, natomiast zdaniem ekspertów Kredyt Banku SA – o 1,3%[34]. Można przypuszczać, że przewidywania IBnGR oraz Kredyt Banku wyznaczają wartości brzegowe, jakie osiągną podstawowe wskaźniki makroekonomiczne, charakteryzujące kondycję polskiej gospodarki w najbliższych kilku kwartałach. Jest zatem wysoce prawdopodobne, że faktyczny przyrost PKB w 2013 r. będzie się kształtował pomiędzy 1,3 a 2% i wyniesie na przykład 1,8%, jak przewiduje Komisja Europejska w prognozach z listopada 2012 r. W drugiej połowie 2013 r. w Polsce możliwy jest stopniowy powrót ożywienia, z szansami

[31] Podpisana z MFW w 2011 r. na dwa lata umowa opiewa na kwotę 30 mld dolarów. W ten sposób MFW pomaga państwom o zdrowej gospodarce, które jednak z uwagi na relatywnie małe rezerwy finansowe mogłyby paść ofiarą spekulantów.

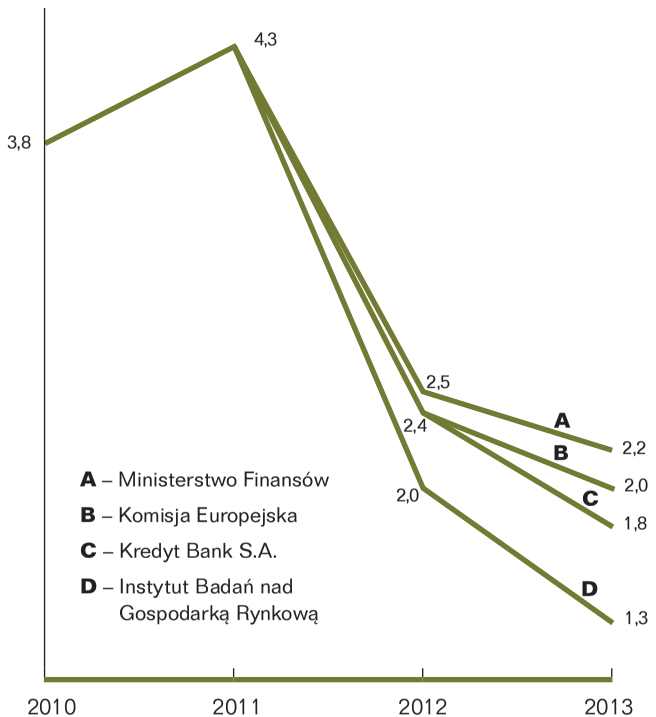
[32] W. Orłowski: *Zielona wyspa walczy z falami*, portal <polityka.pl>.

[33] Por. A. Ostrowski: *Gospodarka Polska w 2013 r.*..., op. cit., s. 28.

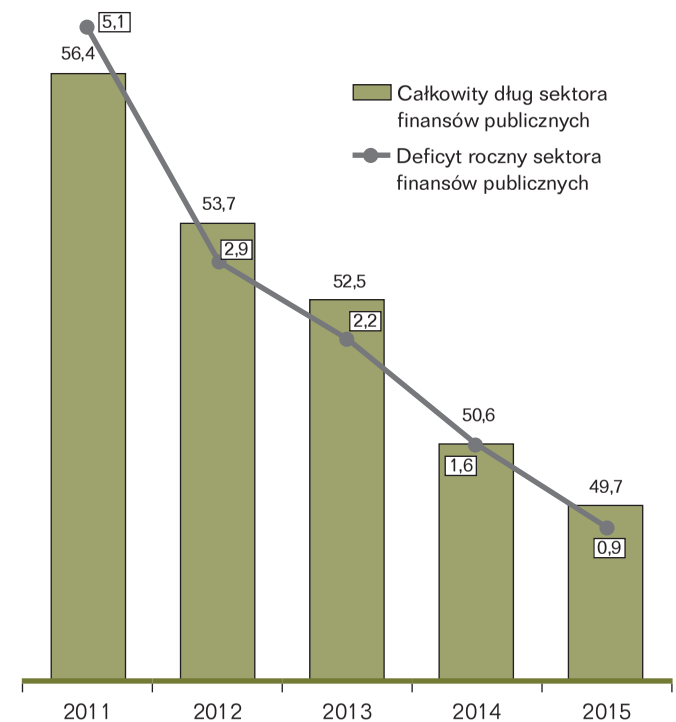
[34] *Stan i prognoza koniunktury gospodarczej* nr 76 (29.10.2012 r.), Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, s. 3 i 5. *Perspektywy ekonomiczne*, Kredyt Bank SA grudzień 2012 r., s. 3. Ministerstwo Finansów przy projektowaniu budżetu na 2013 r. przyjęło stopę PKB na poziomie 2,2%.

Rysunek 2.

Prognoza tempa wzrostu PKB w Polsce na lata 2012–2013 (w %)



Uzgodniona z Komisją Europejską ścieżka schodzenia Polski z nadmiernego deficytu sektora finansów publicznych w relacji do PKB (w %)



Źródło: Ministerstwo Finansów – ustawa budżetowa na 2013 r. Komisja Europejska – *European Forecast*. Autumn 2012. European Commission, s, 148. Kredyt Bank SA – *Perspektywy ekonomiczne*, grudzień 2012 r., s. 3. IBnGR – *Stan i prognoza koniunktury gospodarczej,* Kwartalne Prognozy Makroekonomiczne nr 76 (październik 2012 r.), s. 3 i 5. *Program konwergencji*. Aktualizacja 2012, s.21.

na przyspieszenie dynamiki PKB w 2014 r. do 2,6%, w ślad za spodziewaną poprawą koniunktury w Niemczech i zwiększonym w związku z tym zapotrzebowaniem na nasze towary i usługi.

Istotną barierą wzrostu gospodarczego w Polsce pozostaną malejące nakłady inwestycyjne jako efekt – po pierwsze – pesymistycznego postrzegania przez przedsiębiorców sytuacji rynkowej, po drugie – ograniczenia wydatków na inwestycje publiczne, wskutek wyczerpywania się funduszy strukturalnych dostępnych w latach 2007–2012 oraz zmniejszenia możliwości finansowania inwestycji z budżetu w związku z dążeniem do redukcji deficytu. Z kolei inwestycje samorządowe będą hamowane przez ustawowe limity zadłużenia, prowadzące do ograniczenia możliwości zwiększania długu jednostek samorządu terytorialnego.

Jednocześnie bardzo wolno będzie rosło spożycie indywidualne w następstwie: niskiej realnej dynamiki dochodów gospodarstw domowych oraz niepewności co do ich przyszłego statusu finansowego (wzrost liczby osób bez pracy); wygaśnięcia z początkiem 2013 r. rządowego programu „Rodzina na swoim"; realizowanego przez rząd programu oszczędności budżetowych, obejmującego ograniczenie wzrostu funduszu płac w sektorze publicznym.

Nie jest to dobra wiadomość dla rodzimych przedsiębiorców, bowiem utrzymujące się na wysokim poziomie spożycie krajowe stanowiło dotychczas ważny bufor bezpieczeństwa dla polskich spółek, które (co akurat okazało się atutem) nie są tak silnie związane z rynkiem międzynarodowym, jak firmy czeskie lub węgierskie.

Wobec spowolnionego wzrostu produkcji w 2013 r. część przedsiębiorców zdecyduje się na ograniczenie zatrudnienia. Poważnie zahamowany zostanie także proces tworzenia nowych miejsc pracy – jako skutek niewielkiego wzrostu nakładów inwestycyjnych w rozbudowę mocy wytwórczych, a także narastających zatorów płatniczych w sektorze przedsiębiorstw, zwłaszcza w budownictwie, ograniczających możliwości finansowe firm. Spowoduje to pogorszenie sytuacji na rynku pracy – stopa bezrobocia rejestrowanego na koniec 2012 r. wyniosła 13,4% i w 2013 r. jeszcze wzrośnie, dochodząc w grudniu do 13,6%, co będzie najgorszym wynikiem od kwietnia 2007 r. Co do cen towarów i usług konsumpcyjnych, to można liczyć na ich spadek, w konsekwencji czego stopa inflacji ma powrócić w 2013 r. do korytarza wahań wokół celu inflacyjnego NBP (2,5% ±1 punkt procentowy).

Mocną stroną polskiej gospodarki jest zdrowy system bankowy, który uniknął zatrucia toksycznymi aktywami, jak to miało miejsce w wielu krajach strefy euro (np. w Hiszpanii i Włoszech) i nie wymaga wspomagania funduszami publicznymi. Ostrożna, czy jak chcą niektórzy – konserwatywna, polityka kredytowa zapewniła wysokie bezpieczeństwo lokat kapitałowych, a także możliwość kontynuowania w Polsce akcji kredytowej także w okresie kurczącego się rynku. Z punktu widzenia przedsiębiorców ważne jest, aby strumień kredytów, choć zapewne ulegnie zmniejszeniu, pozostał na tyle szeroki, aby firmy podejmujące w trudnych czasach ryzyko inwestowania miały zapewniony dostęp do źródeł finansowania.

Możliwość powrotu Polski na ścieżkę szybkiego wzrostu PKB zależy od powodzenia zapowiadanych od dawna reform strukturalnych, ułatwiających prowadzenie biznesu, zachęcających do inwestowania i zwiększających efektywność wydatków publicznych. W tym kontekście pierwszoplanowe znaczenie ma deregulacja gospodarki polegająca na usunięciu barier biurokratycznych krępujących działalność biznesową (z pozostawieniem jedynie ograniczeń wynikających z przepisów wspólnotowych), a ponadto uelastycznienie rynku pracy oraz konsolidacja finansów publicznych. Muszą być również kontynuowane działania na rzecz szybkiej prywatyzacji majątku Skarbu Państwa.

Z doświadczeń zachodnioeuropejskich państw UE wynika, że dla perspektyw rozwoju gospodarczego ważne jest, aby[35]:

- kraj był sklasyfikowany w pierwszej czterdziestce państw w rankingu Banku Światowego *Doing Business*, określającym stopień swobody w prowadzeniu działalności gospodarczej (w 2012 r. Polska zajęła 55 miejsce na ponad 180 krajów objętych badaniem);
- wskaźnik wydatków publicznych w relacji do PKB nie przekraczał poziomu 40% (w Polsce, zgodnie z programem konwergencji, parametr ten miał wynieść w 2012 r. 42,6% PKB);
- wydatki socjalne stanowiły równowartość maksimum 10% PKB (w Polsce w 2012 r. – 16% PKB[36]).

Zmiany instytucjonalne i polityczne w UE

Spór o kierunek dalszej integracji

Od kilku lat w Unii toczy się debata o sposobie zarządzania gospodarczego, w tym o potrzebie wyodrębnienia swego rodzaju centrum integracyjnego, które decydowałoby o zakresie i tempie integracji.

Trudności ze znalezieniem szybkiej i adekwatnej odpowiedzi na kryzys zadłużeniowy i recesję w strefie euro potwierdzają, że dzisiejsza Unia potrzebuje reform idących w kierunku zacieśnienia integracji, poczynając od unii rynku finansowego (pierwszym jej etapem będzie unia bankowa[37]), przez unię fiskalną oraz ekonomiczną, w kierunku unii politycznej, stanowiącej docelowy, obecnie jeszcze nie w pełni zdefiniowany model relacji między dzisiejszymi państwami członkowskimi[38].

Jest wysoce prawdopodobne, że przyszłością integracji w ramach UE nie będzie jednak federacja europejska („Ojczyzna Europa"), gdyż w żadnym z państw Unii – z uwagi na odrębność kulturową i dziedzictwo narodowe opierające się na wła-

[35] Wypowiedź Indermita Gilla, głównego ekonomisty Banku Światowego, „Gazeta Wyborcza" z 27.07.2012 r.

[36] *Program konwergencji…* , op. cit., s. 21 i 38.

[37] Podstawowymi częściami składowymi unii bankowej będą porozumienia w sprawach: jednolitego mechanizmu nadzoru (ang. *Single Supervisory Mechanism* – SSM), planu bankowej restrukturyzacji i kontrolowanej upadłości (ang. *Banking Recovery and Resolution Plan* – BRRP) oraz systemu gwarantowania depozytów (ang. *Deposit Guarantee Scheme* – DGS).

[38] Taki kierunek rozwoju integracji europejskiej został nakreślony w raporcie *W kierunku faktycznej unii gospodarczej i walutowej* z 26.06.2012 r., przygotowanym pod kierunkiem przewodniczącego Rady Europejskiej H. Van Rompuya. Zakres oraz harmonogram działań w tym kierunku został uściślony w kolejnej edycji raportu, opublikowanej 5.12. 2012 r.

snych językach – nie ma woli politycznej, aby całkowicie zrzec się suwerenności i stać się częścią składową jednego organizmu państwowego (np. Federacji Europejskiej lub Stanów Zjednoczonych Europy)[39]. Co więcej, poparcie społeczne dla dalszej integracji słabnie, przy jednoczesnym wzroście popularności idei powrotu do suwerenności narodowej, co jest wyraźnie widoczne od wejścia strefy euro w okres perturbacji finansowych i spowolnionego wzrostu[40].

Pokazały to już referenda w Holandii i Francji dotyczące traktatu lizbońskiego, jak również pierwsze referendum w tej sprawie w Irlandii. Dowodzą tego także wyniki wyborów w innych krajach, które wygrywają partie o profilu bardziej prawicowym od dotychczas sprawujących władzę, opowiadające się raczej za „Europą Ojczyzn". Najsilniej eurosceptycyzm jest widoczny w Wielkiej Brytanii, która od dłuższego już czasu dąży do osłabienia więzi ze Wspólnotą[41]. Brytyjczycy chcieliby utrzymać współpracę w tych obszarach, w których odnoszą korzyści (udział w jednolitym rynku), natomiast odrzucają możliwość podjęcia zobowiązań pogłębiających integrację europejską. Z tego powodu Wielka Brytania (jako jedyna obok Czech[42]) nie przystąpiła do podpisanego 1 marca 2012 r. Traktatu o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w unii gospodarczej i walutowej (tzw. pakt fiskalny), obawiając się, że nowe regulacje unijne (np. podatek od transakcji finansowych) naruszą interesy londyńskiego city, stanowiącego jedno z głównych centrów finansowych świata.

Zbudowanie ustroju federalnego wymagałoby przełomowych zmian systemowych (traktatowych), na które obecnie, a także w dającej się przewidzieć przyszłości, nie ma i nie będzie zgody państw członkowskich. W praktyce UE zaczęła już ewoluować w kierunku specyficznej struktury, jakiej prawo międzynarodowe publiczne jeszcze nie określiło, stanowiącej twór pośredni, mieszczący się poniżej poziomu federacji, ale zarazem będący czymś znacznie więcej niż organizacją międzyrządową w tradycyjnym rozumieniu tego pojęcia.

Obecnie proces integracji europejskiej zawiera elementy współpracy zarówno o charakterze federalnym (Komisja Eu-

[39] Patrz wypowiedzi uczestników – w tym Stanisława Parzymiesa z Instytutu Stosunków Międzynarodowych Uniwersytetu Warszawskiego – Pierwszego Sympozjum im. Ministra Krzysztofa Skubiszewskiego, poświęconego polityce zagranicznej RP, które zostało zorganizowane na Uniwersytecie Warszawskim w lutym 2012 r.

[40] Wśród innych przyczyn spadku popularności idei federalizacji UE wymienia się: dążenie niektórych państw członkowskich do zahamowania rozwoju Unii i stopniowego zredukowania jej do strefy wolnej wymiany (Wielka Brytania); odrodzenie się nacjonalizmu w wielu krajach UE, który niezadowolenie społeczne będące efektem kryzysu finansowego kieruje na instytucje i regulacje unijne (zgonie z tezą, że kryzysowi winna jest biurokracja brukselska); zniknięcie zagrożenia ze strony ZSRR, które przez prawie pół wieku stanowiło ważny katalizator integracji.

[41] Po wyborach parlamentarnych w 2015 r. w Wielkiej Brytanii może odbyć się ogólnonarodowe referendum w sprawie warunków dalszego pozostania tego kraju w UE.

[42] Główną przyczyną odrzucenia przez Czechy paktu fiskalnego była obawa, że – w sytuacji, gdy duże wpływy w czeskim parlamencie mają zwolennicy eurosceptycznego prezydenta Vaclava Klausa – nie uda się ratyfikować tego traktatu i wybuchnie wewnętrzny kryzys polityczny, który zagrozi stabilności czeskiego rządu.

ropejska, Parlament Europejski, Trybunał Unii Europejskiej), jak i międzyrządowym (Rada Europejska), przy czym wzmocnienie jednego z tych elementów – na zasadzie gry o sumie zerowej – prowadzi do pomniejszenia znaczenia drugiego z nich[43].

Z punktu widzenia takich państw, jak Polska, zaletą metody wspólnotowej jest oparcie procesu podejmowania decyzji w UE na przejrzystych zasadach określonych w traktatach unijnych, z decydującą rolą instytucji ponadnarodowych działających w interesie całej UE, które równoważą głos państw najsilniejszych, czyniąc jednocześnie bardziej słyszalnym głos krajów o mniejszym potencjale (Polska). Według niektórych ocen, tworzenie coraz bardziej zintegrowanych struktur unijnych jest wysublimowanym narzędziem powiększania nieformalnych wpływów głównych państw europejskich na bazie ich wzajemnej współpracy. Odbywa się to kosztem państw słabszych, które – rezygnując z kolejnych porcji suwerenności – tylko iluzorycznie uzyskują realny wpływ na bieg spraw europejskich przez swoją reprezentację w organach wspólnotowych[44].

W warunkach kryzysu finansowego i recesji z całą mocą ujawniły się słabości wspólnotowego modelu podejmowania decyzji (zarządzania politykami europejskimi) w Unii, do której już wkrótce dołączy kolejny kraj.[45] Duża liczba państw i interesów przez nie reprezentowanych znacząco utrudnia szybkie wypracowanie stanowiska w poszczególnych kwestiach, zwłaszcza jeśli są to problemy skutkujące zwiększeniem obciążeń finansowych lub pomniejszeniem spodziewanych korzyści z tytułu członkostwa w UE (np. funduszy strukturalnych). W tej sytuacji, odpowiedzialność za sprawne reagowanie wyzwania, wobec których stanęła strefa euro i cała Unia wzięły na siebie najsilniejsze państwa UE (przede wszystkim Niemcy i Francja). W konsekwencji wzrosło znaczenie współpracy międzyrządowej, jako płaszczyzny dalszej integracji europejskiej, która ma tę zaletę, że nie wymaga zmian traktatowych, obecnie niemożliwych do uzgodnienia z uwagi na sprzeciw eurosceptycznej Wielkiej Brytanii.

Rozwój współpracy międzyrządowej – której efektem jest pakt fiskalny – obniża rangę instytucji wspólnotowych i powo-

[43] Federalizm nie polega na tym, że UE zdobywa nowe kompetencje, ale na innym modelu podejmowania decyzji i mechanizmów egzekwowania kompetencji już nabytych. W każdym przypadku chodzi o cedowanie suwerenności państwa narodowego na rzecz UE – różnica polega na tym, że w modelu federacyjnym przekazana przez państwo część suwerenności jest realizowana przez instytucje wspólnotowe, zaś w wariancie współpracy międzyrządowej przez wszystkich członków, czyli w praktyce przez państwa najsilniejsze (Niemcy, Francja).

[44] Wywiad z Tomaszem Wieciechem z Instytutu Nauk Politycznych i Stosunków Międzynarodowych Uniwersytetu Jagiellońskiego, opublikowany na portalu <Pressje.salon24.pl>, dostęp od 4.02.2012 r.

[45] Z dniem 1.07.2013 r. pełnoprawnym członkiem UE stanie się Chorwacja. Ponadto, w kolejce do członkostwa w Unii, z różną perspektywą ewentualnej akcesji, czekają państwa Bałkanów Zachodnich (Czarnogóra, Macedonia i Serbia będące oficjalnymi kandydatami, a także Albania, Bośnia i Hercegowina oraz Kosowo zaliczane do potencjalnych kandydatów), jak również Turcja i Islandia. Patrz szerzej na ten temat: *Strategia rozszerzenia i najważniejsze wyzwania na lata 2012–2013*, Komisja Europejska, COM(2012) 600 final, Bruksela, 10.10.2012.

duje coraz większe zróżnicowanie znaczenia politycznego (i wpływu na proces decyzyjny w UE) między poszczególnymi państwami, w zależności od ich siły gospodarczej oraz politycznej[46].

Nieuchronnie będzie to prowadziło do pogłębiania się podziału Europy na kręgi integracji o różnej prędkości, co zgodnie z dość rozpowszechnionym w państwach strefy euro poglądem stanowi naturalną kolej rzeczy w sytuacji, gdy wspólną walutę przyjęła jedynie część państw Unii Europejskiej. W tym kontekście podkreśla się także, że Europa wielu prędkości od dawna jest już faktem, bowiem nie wszystkie państwa członkowskie UE posiadają wspólną walutę, należą do strefy Schengen czy akceptują „Kartę praw podstawowych". Podział na różne kręgi integracyjne ma być sposobem na ściślejszą współpracę w mniejszym gronie państw, co ułatwi uzgodnienie działań antykryzysowych.

Zgodnie z „Priorytetami polskiej polityki zagranicznej 2012–2016", Polska opowiada się za taką budową współpracy w UE, w tym zarządzania gospodarczego, aby nie nastąpiło pogłębienie podziału między państwami strefy euro i tymi poza nią[47]. Nasz rząd nie jest w stanie zablokować ukierunkowania procesu integracji na rozwój współpracy międzyrządowej, co popierają najsilniejsze kraje UE. W tej sytuacji Warszawa nie miała innego wyjścia, jak opowiedzieć się za integracją w formule międzyrządowej i przystąpić do paktu fiskalnego, licząc na udział w niektórych szczytach państw strefy euro i możliwość uczestniczenia w dyskusjach na temat konkurencyjności gospodarki UE, a także zmian w ogólnym kształcie strefy euro oraz zasadach jej funkcjonowania. Jest to szczególnie ważne dla Polski, która ma status państwa z derogacją[48] i jest zainteresowana, aby już teraz, jeszcze przed przyjęciem euro, wziąć szeroki udział w pracach dotyczących funkcjonowania strefy wspólnej waluty i reguł obowiązujących jej członków w przyszłości. Chodzi o to, aby nasz rząd miał wpływ na decyzje, które po przyjęciu euro będą wiążące także dla Polski. Tym samym, z chwilą ratyfikacji paktu fiskalnego nasz kraj uzyska możliwość udziału w projektowaniu zmian w modelu gospodarczym Unii Europejskiej, których skutki będą rzutowały na warunki rozwoju naszej gospodarki. Nieprzystąpienie do paktu oznaczałoby skazanie na pozycję peryferyjną w debacie europejskiej, co prowadziłoby do wyłączenia Polski z dyskusji o pogłębiającej się integracji, w tym o kształcie polityki rynku wewnętrznego oraz polityki spójności, stanowiących jeden z najważniejszych czynników napędzających wzrost polskiej gospodarki.

---

[46] T. Grosse: *Jaki kierunek integracji europejskiej?*, portal <nowapolitologia.pl>.

[47] *Priorytety polskiej polityki zagranicznej 2012–2016*, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, marzec 2012 r., s. 8.

[48] Taki status związany jest z traktatowym zobowiązaniem do przyjęcia euro, co jednak będzie możliwe dopiero w przyszłości, po spełnieniu kryteriów zbieżności (kryteriów z Maastricht) oraz nowych wymagań dotyczących członkostwa w strefie euro, sformułowanych pod wpływem doświadczeń zebranych w toku walki z kryzysem zadłużeniowym.

Zmiany w systemie zarządzania gospodarczego

Poszukując skutecznego sposobu przezwyciężenia kryzysu zadłużeniowego oraz tendencji recesyjnych, jak również mechanizmów zapobiegających powtórzeniu się tak silnych zaburzeń gospodarczych w przyszłości, państwa członkowskie podczas blisko trzydziestu spotkań Rady Europejskiej uzgodniły szereg działań zaradczych, o różnym zakresie i charakterze, które zmierzają do:

- lepszej koordynacji narodowych polityk fiskalnych;
- poprawy skuteczności instrumentów wymuszających przestrzeganie dyscypliny finansów publicznych;
- wzmocnienia nadzoru nad rynkami finansowymi;
- umożliwienia pomocy finansowej państwom, które stanęły wobec groźby destabilizacji finansów publicznych.

Wszystko to ma się przyczynić do trwałego uzdrowienia finansów publicznych w UE, a przez to do stabilizacji cen oraz wzrostu gospodarczego, opartego na stabilności finansowej. Jednocześnie powinno umożliwić odbudowanie zaufania rynków finansowych do państw strefy euro oraz do Unii jako całości.

Poprawie koordynacji polityk gospodarczych służy zwłaszcza obowiązujący od grudnia 2011 r. pakiet sześciu aktów prawnych (tzw. sześciopak), ukierunkowanych na wzmocnienie paktu stabilności i wzrostu z 1997 r., który – szczególnie po złagodzeniu jego wymogów w 2005 r. – okazał się mało skutecznym instrumentem wymuszania dyscypliny finansów publicznych. W celu zmiany tego stanu rzeczy, w ramach sześciopaku zmodyfikowano istniejący już od czasu paktu stabilności i wzrostu system zapobiegania powstawaniu nadmiernego deficytu oraz przywracania względnej równowagi finansów publicznych, jak również wprowadzono wspólne wymogi dla krajowych ram budżetowych, a także ustanowiono system zapobiegania i korygowania równowag makroekonomicznych na bazie rozbudowanego zestawu wskaźników gospodarczych[49].

Do przestrzegania dyscypliny w finansach publicznych ma skłaniać państwa członkowskie tak zwana złota reguła wydatkowa, stanowiąca zasadnicze w tym zakresie postanowienie paktu fiskalnego. Przewiduje ona, że deficyt strukturalny – pod groźbą określonych sankcji – nie może przekroczyć 0,5% nominalnego PKB. Reguła ma obowiązywać do momentu, aż dług publiczny spadnie poniżej poziomu 60% produktu krajowego brutto. W wymiarze instytucjonalnym ważne jest to, że pakt fiskalny usankcjonował nowe organy UE – spotkania w gronie 17 lub 25 państw, na których będą zapadały decyzje wdrażane następnie w całej Unii. Polska do czasu wejścia do strefy euro nie musi przestrzegać złotej reguły, co zresztą nie jest potrzebne, bowiem do polskiego porządku prawnego już wcześniej zostało wprowadzone bar-

[49] Wskaźniki te pozwalają na znacznie bardziej pogłębioną analizę sytuacji ekonomiczno-finansowej państw niż tzw. kryteria z Maastricht, których spełnienie dotychczas otwierało drogę do strefy euro.

dziej elastyczne rozwiązanie o podobnym charakterze (tzw. reguła wydatkowa). Jest to o tyle istotne, że gdyby Polska natychmiast wdrożyła złotą regułę, reforma finansów publicznych musiałaby zostać znacznie przyspieszona, co zapewne zdusiłoby wzrost gospodarczy. Praktyka dowiedzie, czy pakt fiskalny rzeczywiście okaże się skuteczniejszym, niż pakt stabilności i wzrostu, instrumentem nadzoru nad polityką budżetową państw strefy euro. Nie jest to wcale przesądzone, gdyż instytucje unijne mogą mieć trudności z wyegzekwowaniem przestrzegania postanowień paktu fiskalnego, z uwagi na brak wystarczających do tego narzędzi[50].

W odpowiedzi na krytyczne głosy, że państwa strefy euro (zwłaszcza Niemcy) w ramach walki z nadmiernym zadłużeniem zbyt mocno koncentrują się na działaniach oszczędnościowych, zapominając o potrzebie pobudzania wzrostu gospodarczego, na szczycie UE w czerwcu 2012 r. został przyjęty pakt wzrostu i zatrudnienia. Towarzyszy mu pakiet projektów inwestycyjnych o łącznej wartości 120 mld euro[51], których realizacja będzie pobudzać koniunkturę gospodarczą na obszarze Unii i tworzyć miejsca pracy.

Na szczycie UE w grudniu 2012 r. państwa członkowskie porozumiały się w kwestii wspólnego nadzoru nad działającymi w strefie euro bankami (SSM) o aktywach przekraczających 30 mld euro[52], traktowanego jako wstępny warunek powołania przyszłej unii bankowej. Nadzór ma osiągnąć pełną zdolność do działania 1 marca 2014 r. i będzie ulokowany w Europejskim Banku Centralnym, przy zachowaniu rozdziału decyzji EBC w obszarze nadzoru bankowego oraz polityki pieniężnej. Wiele kwestii związanych z nadzorem bankowym wymaga jeszcze rozstrzygnięcia – dotyczy to na przykład zabezpieczenia interesów państw Europy Środkowej i Wschodniej pozostających poza strefą euro, w sytuacji gdy sektor bankowy tych krajów w blisko 2/3 (62%) jest zależny od dużych grup finansowych ulokowanych w tej strefie. W ocenie Jacka Rostowskiego, ministra finansów, ustalenia w sprawie SSM są korzystne dla Polski, bowiem przyjęty sposób głosowań w Europejskiej Agencji Nadzoru Bankowego (ang. *European Banking Authority* – EBA) na zasadzie podwójnej większości daje państwom, które na razie nie wejdą do wspólnego nadzoru (m.in. Polsce), taki sam wpływ na podejmowane decyzje, jaki będą miały kraje strefy euro[53].

Dopełnieniem zmian instytucjonalnych wprowadzanych przez państwa strefy euro w odpowiedzi na kryzys zadłużeniowy oraz recesję stanowią działania na rzecz utworzenia Europejskiego Mechanizmu Stabilizacyjnego (ang. *European Stability Mechanism* – ESM) – stałego funduszu ratunkowego, który od połowy 2013 r. ma zastąpić wcześniejsze środki pomocowe

[50] L. Oręziak: *Ryzyko rozpadu strefy...* , op. cit., s. 19-20.
[51] W praktyce nie są to nowe środki, lecz zebrane w jedno miejsce fundusze ujęte już w budżecie UE, ale zapisane pod różnymi tytułami.
[52] W razie konieczności SSM dopuszcza także możliwość interwencji w przypadku mniejszych banków.
[53] Wypowiedź Jacka Rostowskiego przytoczona na portalu Ministerstwa Finansów, <www.mf.gov.pl>, dostęp od 13.12.2012 r.

o charakterze tymczasowym[54]. Ze środków ESM najpierw skorzysta prawdopodobnie sektor bankowy w Hiszpanii i Włoszech, borykający się z wielkimi problemami finansowymi i z tego powodu wymagający poważnego dokapitalizowania. Nad wsparciem banków hiszpańskich i włoskich – które otrzymają środki bezpośrednio, z pominięciem pośrednictwa rządów obciążającego budżety państw (i w konsekwencji rachunek długu publicznego) – ma czuwać europejski nadzór bankowy. Trudno w tej chwili ocenić, na ile wspomniany mechanizm pomocowy okaże się skuteczny w walce z kryzysem zadłużeniowym i recesją, a także czy zdolność pożyczkowa ESM[55] będzie wystarczająca w stosunku do potrzeb krajów PIIGS w zakresie wsparcia finansowego. Ocenia się, że tylko Włochy i Hiszpania muszą do 2016 r. pozyskać na rynkach finansowych łącznie około 1,8 bln euro w celu refinansowania zadłużenia przypadającego do spłaty w tym okresie. Środki, w które wyposażony jest ESM pozwolą jedynie na przejściowe złagodzenie napięć w sektorze finansów publicznych na tle wielkiego zadłużenia, co jednak może nie dać wystarczającego czasu na przeprowadzenie niezbędnych zmian systemowych w celu usunięcia przyczyn problemów finansowych i gospodarczych państw strefy euro[56].

Z tego powodu w dokumentach Komisji Europejskiej oraz Rady Europy opublikowanych na przełomie listopada i grudnia 2012 r.[57] przedstawiona została idea utworzenia budżetu państw strefy euro (nazywanego zdolnością fiskalną – ang. *fiscal capacity*), który funkcjonowałby równolegle z budżetem ogólnym UE. Początkowo środki w nim zgromadzone – w nieokreślonej jeszcze wysokości[58], oparte na zasobach własnych i odrębne od negocjowanych obecnie wieloletnich ram finansowych UE na lata 2014–2020 – spełniałyby rolę instrumentu na rzecz konwergencji i konkurencji, wzmacniającego dotychczasowe fundusze ratunkowe (ESM, EFSF), natomiast docelowo zapewniałyby odpowiednie wsparcie dla dużych państw strefy euro wdrażających reformy systemowe w sytuacji wstrząsów gospodarczych[59]. Idea utworzenia budżetu strefy euro wzbudziła naturalne obawy

[54] Chodzi o Europejski Instrument Stabilizacji Finansowej (ang. *European Financial Stability Facility* – EFSF) stworzony w zasadzie na potrzeby udzielenia wsparcia finansowego Grecji, Irlandii i Portugalii.

[55] Od połowy 2013 r. zdolność pożyczkowa ESM ma wynieść 500 mld euro, a po uwzględnieniu środków EFSF – 700 mld.

[56] L. Oręziak: *Ryzyko rozpadu...* , op. cit., s. 17.

[57] *A blueprint for a deep and genuine economic and monetary union. Launching a European debate*, European Commission, COM (2012) 777, final/2, Brussels, 30.11.2012. Zob. także: *Plan działania na rzecz pogłębionej i rzeczywistej unii gospodarczej (UGW): początek europejskiej debaty*, komunikat prasowy IP/12/1272 z 28.11.2012 r. *W kierunku faktycznej unii gospodarczej i walutowej*, raport przygotowany pod kierunkiem Hermana Van Rompuya, opublikowany 5.12.2012 r.

[58] Często w tym kontekście wskazuje się kwotę 20 mld euro jako możliwą do zaakceptowania przez płatników netto spośród państw strefy euro, chociaż w debacie akademickiej wskazuje się na konieczność gromadzenia znacznie większych środków, sięgających nawet 2% PKB strefy.

[59] Zdaniem ekspertów, wyposażenie euro w osłonę finansową w postaci osobnego budżetu, łagodzącą szoki kryzysowe i koszty reform, wydaje się na dłuższą metę niezbędne. Patrz np. wypowiedź Janusza Lewandowskiego, komisarza ds. budżetu Komisji Europejskiej, przytoczona na portalu <www.forbes.pl>, dostęp od 11.12.2012 r.

w krajach spoza strefy, które odebrały to jako kolejny krok w kierunku Unii dwóch prędkości.

Chociaż w najbliższych latach budżet strefy euro oraz budżet ogólny UE mają stanowić dwa oddzielne byty finansowe, to jednak po 2020 r. funkcje budżetu euro mogą się stopniowo nakładać na funkcje unijnej polityki spójności, stając się coraz lepszą alternatywą dla tej polityki. Stracić może na tym Polska, jako największy po 2004 r. beneficjent wsparcia strukturalnego UE[60].

Czy Polska powinna przystąpić do strefy euro?

Kierunki zmian w mechanizmie zarządzania gospodarczego w UE, wdrażanych od 2010 r. w odpowiedzi na kryzys zadłużeniowy w strefie euro, pokazują, że bez przyjęcia wspólnej waluty Polska nie będzie w stanie uzyskać silnej pozycji wśród państw członkowskich i znajdzie się na obrzeżu integracji europejskiej, tracąc możliwość oddziaływania na bieg spraw w Europie[61]. Pokazały to trudności, jakie napotkał nasz kraj sprawując przewodnictwo w UE w drugiej połowie 2011 r. (mając zatem wówczas szczególną pozycję), które przypadło na okres poszukiwań sposobu przezwyciężenia kryzysu zadłużeniowego w strefie euro, na co Polska, nienależąca do obszaru wspólnej waluty, miała niewielki wpływ[62]. Ponieważ nie jesteśmy w stanie zmienić kierunku, jaki przybiera proces integracji europejskiej – opierający się w coraz większym stopniu na współpracy międzyrządowej z najsilniejszymi państwami strefy euro i UE w roli głównej – powinniśmy możliwie szybko przygotować się do przyjęcia wspólnej waluty, oczywiście po przezwyciężeniu trudności, jakie obecnie przeżywają kraje tej strefy. Pozostawanie poza obszarem euro będzie oznaczało marginalizację Polski w Unii i zagrożenie dla stabilności naszej gospodarki[63].

Polska jest zobowiązana do przyjęcia euro na mocy traktatu akcesyjnego, bez określenia konkretnego terminu, w którym powinna nastąpić zmiana złotego na euro. W praktyce oznacza to, że najpierw musi się wykrystalizować nowa struktura strefy euro, która wykluczy możliwość powtórzenia błędów leżących u podstaw obecnego kryzysu zadłużeniowego. Wcześniejsze przyjęcie euro, nawet jeśli Polska spełniałaby niezbędne do tego warunki, niosłoby zbyt duże ryzyko dla rozwoju gospodarki, związane z utratą autonomii w kształtowaniu polityki monetarnej. Po drugie – Polska musi sprostać zaostrzonym kryteriom członkostwa w strefie euro.

---

[60] P. Toporowski: *Budżet dla strefy euro: szybko rozwijająca się idea*, „Biuletyn PISM" z 10.12.2012 r., s. 1-2.

[61] Patrz np. wypowiedź Danuty Hübner, byłej unijnej komisarz, na portalu forbes.pl, dostęp od 6.10.2012 r. Zdaniem Jerzego Buzka, byłego premiera oraz przewodniczącego Parlamentu Europejskiego, wejście do strefy euro powinno być teraz priorytetem polskiego rządu. Najdalej pod koniec bieżącej dekady będzie to zasadnicza sprawa dla przyszłości Polski; zob. wypowiedź J. Buzka przytoczona na portalu <www.wprost.pl>, dostęp od 20.10.2012 r.

[62] Wypowiedź prof. Jadwigi Staniszkis na portalu <wsieci.rp.pl>. Patrz także: A. Nowak-Far: *Funkcjonowanie unii gospodarczej i walutowej*, „Sprawy Międzynarodowe", nr 1/2012, s. 43 i dalsze.

[63] M. Gorynia, B. Jankowska, M. Pietrzykowski, P. Tarka, M. Dzikowska: *Przystąpienie Polski...*, op. cit., s. 472.

Mimo iż kryteria konwergencji nominalnej (tzw. kryteria z Maastricht) formalnie nie uległy zmianie, to jednak badania sytuacji ekonomiczno-finansowej państw należących do strefy euro są prowadzone w sposób bardziej przekrojowy niż przed kryzysem. Pod uwagę bierze się znacznie szerszy pakiet wskaźników (w ramach wprowadzonej w 2011 r. tzw. procedury nierównowag makroekonomicznych), ze ściśle określonymi „progami bezpieczeństwa", tworzącymi swego rodzaju mechanizm alarmowy. Przekroczenie wartości referencyjnej obliguje dane państwo do przedłożenia Komisji Europejskiej planu naprawczego. Tryb postępowania organów Unii w takim wypadku jest obecnie bardziej restrykcyjny niż praktykowana w poprzednich latach procedura nadmiernego deficytu, która nigdy nie zakończyła się nałożeniem kar finansowych na państwa nierespektujące zobowiązań dotyczących obniżenia deficytu sektora finansów publicznych.

Zastąpienie złotego przez euro będzie oznaczało utratę ważnego instrumentu poprawy konkurencyjności polskiej gospodarki, jakim jest krajowa polityka pieniężna. W tej sytuacji odporność gospodarki na skutki głębokich wahań koniunktury będzie zależała od:

- elastyczności krajowego rynku pracy – pod tym względem Polska wciąż ustępuje najwyżej rozwiniętym państwom UE, co wyraża się w relatywnie małej mobilności wewnętrznej siły roboczej (mobilność zewnętrzna jest stosunkowo wysoka) oraz sztywności płac (niska giętkość płac), jako skutku długoterminowych kontraktów płacowych oraz silnej pozycji związków zawodowych, zwłaszcza w spółkach z udziałem Skarbu Państwa;
- możliwości wykorzystania instrumentów polityki fiskalnej (budżet państwa, podatki, deficyt) do łagodzenia wahań aktywności gospodarczej – czynnikami ograniczającymi są tutaj: bardzo duży udział wydatków sztywnych (ok. 3/4 całości wydatków budżetowych), wysoki fiskalizm państwa oraz zbliżenie się długu publicznego w relacji do PKB do progu ostrożnościowego 55%;
- podatności na tak zwane wstrząsy asymetryczne[64];
- stopnia, w jakim płynny kurs walutowy wpływa destabilizująco na gospodarkę[65].

Sformułowany wyżej katalog problemów wyznacza generalne kierunki reform strukturalnych w Polsce. W ramach przygotowań Polski do członkostwa w strefie euro należy dążyć do modernizacji wielu gałęzi produkcji i usług oraz szeroko rozumianej infrastruktury, a także do zmiany gałęziowej struktury gospodarki w kierunku wzrostu udziału produkcji i usług zaawansowanych technologicznie, wysoce

[64] Szok asymetryczny prowadzi do zakłócenia przebiegu procesów gospodarczych (spadku PKB, wzrostu bezrobocia itp.). Charakteryzuje się tym, że dotyka z niejednakową siłą poszczególnych członków unii walutowej albo tylko niektóre państwa. Przykładem szoku asymetrycznego może być nagły lub znaczny wzrost cen nośników energii (np. ropy naftowej), który w większym stopniu dotyka te kraje bądź sektory, które są od nich bardziej zależne. Może być nim także nagłe zmniejszenie zagranicznego popytu na dobra, w których produkcji specjalizuje się dana gospodarka.

[65] J. Borowski: *Czy warto przyjąć euro w Polsce*?, Forum Obywatelskiego Rozwoju, zeszyt 4, Warszawa 2008, s. 4.

efektywnych ekonomicznie oraz o dużych efektach *spill-over* (transfer wiedzy i *know-how* do innych gałęzi gospodarki). Ponadto trzeba dokończyć reformę sektora finansów publicznych[66], a także kontynuować procesy prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz liberalizacji gospodarki. (Określenie szczegółowych działań służących osiągnięciu przez Polskę zdolności do funkcjonowania w strefie euro wykracza poza ramy niniejszego artykułu).

Kwestia przyjęcia przez Polskę euro i określenia tak zwanej mapy drogowej prowadzącej do tego celu powinna stać się przedmiotem debaty parlamentarnej zmierzającej do wypracowania ponadpartyjnego porozumienia w tej sprawie, dającego szanse na przeprowadzenie niezbędnych zmian w prawie, szczególnie w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej[67]. Ponadto, oprócz opozycji parlamentarnej, rząd będzie musiał przekonać do euro większość społeczeństwa, bowiem obecnie przewagę zyskali eurosceptycy[68]. Nie przewiduje się, aby przyjęcie przez Polskę wspólnej waluty stało się przedmiotem ogólnonarodowego referendum, bowiem pozytywny wynik referendum w sprawie akcesji do UE jest traktowany jako społeczne przyzwolenie do wejścia Polski do unii gospodarczej i walutowej (UGiW).

Przekonanie Polaków, którzy obecnie opowiadają się przeciwko wejściu do strefy euro będzie trudniejsze niż przed kryzysem zadłużeniowym, gdyż bilans kosztów i korzyści nie jest już tak klarowny, jak w początkowym okresie członkostwa Polski w UE i nie można wykluczyć, że przez pewien czas po przyjęciu wspólnej waluty będzie on niekorzystny. Wiele zależy w tym względzie od oceny przez rynki wiarygodności finansowej Polski w kontekście zapotrzebowania na kapitał pożyczkowy. Przed kryzysem zadłużeniowym wszystkie kraje strefy euro traktowane były jako wysoce wiarygodni pożyczkobiorcy (co umożliwiało niskie oprocentowanie emitowanych przez nie papierów skarbowych), natomiast obecnie rynki finansowe nie podchodzą już do tej sprawy tak automatycznie, różnicując oceny poszczególnych państw, w zależności od postępów w procesie reformowania sektora finansów publicznych. W rezultacie wejście Polski do strefy euro może, ale wcale nie musi oznaczać obniżenia kosztów pozyskania kapitału pożyczkowego na rynkach międzynarodowych.

---

[66] Formalne spełnienie kryterium fiskalnego za pomocą „kreatywnej księgowości" (np. zmiana sposobu liczenia deficytu i długu czy wyłączenie określonych kategorii wydatków z sektora finansów publicznych), bez przeprowadzenia reformy finansów publicznych, która uelastyczni budżet państwa, odsuwa tylko moment ujawnienia się słabości systemowej.

[67] Zmiany będzie wymagał zwłaszcza art. 227 Konstytucji RP, wskazujący Narodowy Bank Polski jako organ właściwy w kwestii emisji pieniądza oraz ustalania i realizowania polityki pieniężnej. Po wejściu Polski do strefy euro obydwie te funkcje przejmie Europejski Bank Centralny.

[68] Przeprowadzone w październiku 2012 r. przez Ipsos Observer sp. z o.o. (na zlecenie Ministerstwa Finansów) badania opinii publicznej w sprawie przyjęcia przez Polskę euro pokazały, że 56% ankietowanych opowiada się przeciwko takiemu rozwiązaniu (odsetek przeciwników w stosunku do 2011 r. zwiększył się o 3 punkty procentowe), uwidocznił się także znaczny spadek wskazań spodziewanych korzyści z wprowadzenia euro w Polsce. Nadal jednak prawie co trzeci z badanych nie potrafi określić swojego stanowiska w tej kwestii. Zob. Komunikat PAP z 5.12.2012 r.

Jako pierwszą możliwą datę przyjęcia przez Polskę euro wskazuje się niekiedy rok 2017[69], jednak jest mało prawdopodobne, aby w ciągu czterech lat Polska zdążyła się do tego przygotować w wymaganym stopniu, a i dla państw tej strefy może to być zbyt krótki czas na całkowite przezwyciężenie obecnego kryzysu. Istotny w tym kontekście będzie moment powrotu ożywienia do naszej gospodarki, bowiem jeśli potrwa to dłużej niż zakłada większość obecnych prognoz dotyczących stanu koniunktury w Polsce w 2013 r., wówczas możliwość w miarę szybkiego spełnienia kryteriów konwergencji (zwłaszcza fiskalnych) stanie pod dużym znakiem zapytania. Na przełomie 2012 i 2013 r. Polska nie spełniała prawie żadnego kryterium z Maastricht, poza częścią warunku udziału długu publicznego w PKB na poziomie nieprzekraczającym 60%[70]. Dlatego nasz kraj powinien dać czytelny sygnał, że zamierza w możliwie krótkim czasie przyjąć euro, nieograniczający się do werbalnych oświadczeń premiera podczas szczytów UE lub wypowiedzi ministra finansów[71], ale poparty rysującym się ponadpartyjnym porozumieniem w tej sprawie. W wymiarze ekonomicznym niezbędna jest kontynuacja reform i zmian strukturalnych w gospodarce.

Otwarta pozostaje kwestia, czy – a jeżeli tak, to kiedy – kraje strefy euro rzeczywiście będą chciały przyjąć nowych członków w sytuacji, gdy perspektywa przezwyciężenia ich obecnych problemów nie jest jasna, natomiast pewne jest, że niezbędne zmiany systemowe łatwiej jest wprowadzać, gdy strefa liczy 17 państw niż w szerszym gronie, w dodatku mniej jednorodnym pod względem poziomu rozwoju społeczno-gospodarczego. W krajach zachodnioeuropejskich słychać głosy, że państwa strefy euro nie powinny spieszyć się z przyjmowaniem nowych krajów do obszaru wspólnej waluty, bowiem utrudni to proces pogłębiania integracji, który jest niezbędny, aby zmniejszyć podatność strefy euro na różnego rodzaju kryzysy (szoki asymetryczne). W tym duchu wypowiedzieli się, między innymi, były kanclerz Niemiec Helmut Schmidt oraz były prezydent Francji Valéry Giscard d'Estaing we wspólnym wywiadzie dla czasopisma „Der Spiegel", opublikowanym w listopadzie 2012 r., dodając co prawda, że jedynym wyjątkiem od tej zasady może być Polska, ale czyniąc to w sposób

[69] Aby stać się członkiem strefy euro polski złoty przez dwa lata musi terminować w systemie ERM II. Wejście do korytarza walutowego, gdzie kurs złotego wobec euro mógłby się wahać w granicach plus/minus 15% od kursu ustalonego, będzie możliwa po tym, jak ustabilizuje się sytuacja w strefie euro, czyli za przynajmniej 3 lata. Wypowiedź Stanisława Gomułki – byłego wiceministra finansów oraz głównego ekonomisty BBC – cytowana na stronie internetowej „Gazety Prawnej", <www.gazetaprawna.pl>, dostęp od 18.12.2012 r.

[70] Ministerstwo Finansów, „Monitor Konwergencji Nominalnej" nr 11/2012, s. 1.

[71] „Polska zdecydowanie zamierza przystąpić do strefy euro, ale stanie się to wówczas, kiedy rozwiąże swoje bieżące problemy"– zob. wypowiedź Janusza Rostowskiego podczas panelu dotyczącego unii bankowej, który odbył się 30.11.2012 r. w Paryżu, w ramach Third Treasury Talks *„A European strategy for growth and integration with solidarity"*, <www.mf.gov.pl>, dostęp od 4.12.2012 r. Z kolei w grudniu 2012 r. J. Rostowski stwierdził, że „Polska przystąpi do strefy euro tak szybko jak to możliwe", ale dopiero wówczas, gdy „będzie to dla kraju korzystne i bezpieczne", portal <www.ekonomia24>, dostęp od 17.12.2012 r.

WARUNKI WEJŚCIA POLSKI DO STREFY EURO

Strefa euro

- Przezwyciężenie obecnego kryzysu i wprowadzenie rozwiązań instytucjonalnych, które zwiększą odporność gospodarki państw strefy na szoki asymetryczne.
- Gotowość państw strefy na przyjęcie do swego grona nowych krajów. Negatywne doświadczenia związane z wejściem do unii gospodarczej i walutowej państw wyraźnie do tego nieprzygotowanych (Grecja, Portugalia, Hiszpania – to tylko najbardziej jaskrawe przypadki) spowodowały zaostrzenie kryteriów członkostwa w UGiW, podczas gdy poprzednio budowa strefy wspólnej waluty traktowana była głównie jako projekt polityczny, zaś ocena stopnia przygotowania przyszłych członków była zbyt powierzchowna i mało rygorystyczna.

Polska

- Uzyskanie poparcia społecznego oraz konsensusu politycznego w sprawie przyjęcia euro przez Polskę w stopniu umożliwiającym zmianę Konstytucji RP w wymaganym zakresie.
- Spełnienie przez Polskę warunków członkostwa w strefie euro, co wymaga zmian strukturalnych w gospodarce, w tym zwłaszcza w sektorze finansów publicznych.

warunkowy[72]. Idea powiększenia strefy euro o nowe państwa nie cieszy się także poparciem ze strony przedsiębiorców z krajów tworzących rdzeń strefy, co potwierdzają badania opinii publicznej.

Konkluzja

Spowolnienie wzrostu krajowej gospodarki w 2013 r. dowodzi silnej zależności stanu koniunktury w Polsce od kondycji ekonomicznej państw strefy euro, w tym zwłaszcza głównych partnerów handlowych naszego kraju. Utrzymanie przez Polskę dodatniego tempa PKB w pierwszej fazie ogólnoświatowego kryzysu finansowego – co niektórzy interpretowali jako wyraz odporności polskiej gospodarki na negatywne impulsy rozwojowe płynące z Zachodu – okazało się możliwe dzięki splotowi korzystnych okoliczności, obecnie działających ze znacznie słabszą siłą. Oznacza to, że perspektywy polskiej gospodarki są w dużym stopniu zależne od przezwyciężenia kryzysu zadłużeniowego i recesji w strefie euro oraz powrotu Niemiec, a także niektó-

[72] Wywiad Helmuta Schmidta oraz Valéry'ego Giscarda d'Estaing pt.: *Seventeen countries were far too many* na łamach „Spiegel Online", November 2012 r., portal <www.spiegel.de>, dostęp od 9.11.2012 r.

rych państw strefy na ścieżkę szybkiego wzrostu.

Próbując usunąć przyczyny kryzysu, kraje strefy euro podjęły działania, których skutkiem będą większe zmiany instytucjonalne w UE, wyrażające się coraz bliższą współpracą na płaszczyźnie międzyrządowej, z pozostawieniem państw nienależących do obszaru wspólnej waluty na peryferiach integracji europejskiej. W konsekwencji, podział Europy na różne prędkości integracji będzie się pogłębiał. W sytuacji gdy rząd w Warszawie nie jest w stanie wpłynąć na kierunek przeobrażeń dokonujących się w UE, w interesie Polski leży możliwie szybkie wejście do strefy euro.

Patrząc przez pryzmat dzisiejszych zmagań państw tego obszaru z kryzysem zadłużeniowym i recesją, można uznać taki krok za bardzo ryzykowny, jednak Polska nie ma w tym względzie zbyt dużego pola wyboru, jeśli chce pozostać w głównym nurcie integracji europejskiej. Nie ulega bowiem wątpliwości, że czynnikiem sprawczym zmian w UE są i pozostaną państwa stosujące wspólną walutę, zaś płaszczyzną pogłębiającej się integracji będzie kształtująca się obecnie nowa struktura tej strefy, bardziej odporna na zjawiska kryzysowe.

Przeciągające się rozważania, czy Polska powinna przystąpić do strefy euro, czy pozostać przy złotym, nie służą wizerunkowi Polski jako wiarygodnego partnera w UGiW o jednoznacznie proeuropejskim nastawieniu. Debata społeczna o przyjęciu wspólnej waluty jest oczywiście konieczna, ale obecnie powinna się koncentrować na działaniach, które przybliżą nasz kraj do tego celu. Pojawiający się w wypowiedziach niektórych polityków i ekonomistów rok 2017 jako termin możliwego wejścia Polski do UGiW nie uwzględnia ogromu pracy, jaką trzeba będzie włożyć w dokończenie reform systemowych, bez czego nie uda się spełnić warunków członkostwa w strefie euro. Wymaga to czasu, pieniędzy i determinacji.

dr **PAWEŁ WIECZOREK,**
specjalizuje się w problematyce bezpieczeństwa ekonomicznego Polski oraz gospodarczych aspektów procesu integracji europejskiej

Artykuł 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej

Przesłanki odwołania członka zarządu spółki gminnej

Artykuł 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej, dotyczący sankcji stosowanych za naruszenie zawartych w niej zakazów, między innymi wobec członków zarządu spółek gminnych, budzi wiele wątpliwości prawnych. Przedstawione poniżej różne sposoby interpretacji tego przepisu wskazują niejednoznaczność norm prawnych i prowadzą do wniosku o potrzebie nowelizacji ustawy, ponieważ niedoskonałe i kontrowersyjne rozwiązania utrudniają skuteczne egzekwowanie prawa.

JAKUB JAN ZIĘTY

Niedawno pojawiło się wiele doniesień prasowych o działaniach podejmowanych przez Centralne Biuro Antykorupcyjne (CBA), dotyczących naruszenia przez prezesów spółek samorządowych przepisów ustawy antykorupcyjnej[1]. W związku z tymi faktami CBA występowało do właściwych organów z żądaniem odwołania tych osób z pełnionych funkcji lub rozwiązania z nimi umowy o pracę bez wypowiedzenia, z winy pracownika. Sposób realizacji żądań CBA, z uwagi na treść art. 5 ust. 2 w zw. z ust. 6 ustawy antykorupcyjnej w odniesieniu do członków organów spółek samorządowych, rodzi wiele wątpliwości prawnych. Możliwe różne sposoby interpretacji wymienionego przepisu wiążą się z innym, niż wobec pracowników samorządowych, sposobem powoływania do pełnienia funkcji członków zarządu. Odmiennie mogą być także uregulowane kwestie podstawy wynagradzania tych osób. Tych różnic, jak się wydaje, nie uwzględnił ustawodawca, formułując treść art. 5 i 6 ustawy antykorupcyjnej. Powoduje to wątpliwości dotyczące nie tylko skutków przekroczenia terminu wskazanego w wymienionym przepisie,

[1] Ustawa z 21.08.1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (t.j. DzU z 2006 r., nr 216, poz. 1584 ze zm.); zwana dalej „ustawą antykorupcyjną".

ale także uzależnienia skutków wypowiedzenia od winy osoby pełniącej funkcję prezesa lub członka zarządu spółki. Co więcej, sposób sformułowania sankcji za naruszenie ustawy antykorupcyjnej powoduje, że nie ma przeszkód prawnych, aby ponownie powołać osobę, która naruszyła zakazy, jeżeli tylko ustała przyczyna jej odwołania.

Pojęcie gminnej osoby prawnej

Pierwszym problemem, z jakim należy się zmierzyć interpretując art. 2 pkt 6 ustawy antykorupcyjnej[2], jest wskazanie, które ze spółek należą do kategorii gminnych (komunalnych) osób prawnych. Pojęcie to budzi w doktrynie prawa wiele kontrowersji, czego konsekwencją są różne stanowiska w jego interpretacji. Wszyscy komentatorzy są zgodni co do jednego – gminnymi osobami prawnymi bezsprzecznie są jednoosobowe spółki, w których wszystkie akcje lub udziały należą do gminy[3]. Takie też stanowisko zaprezentował Tomasz Dybowski wskazując, że „tylko te jednostki organizacyjne mogą być kwalifikowane jako komunalne, których cały kapitał ma charakter mienia komunalnego"[4]. Zatem spółka, w której choć jeden udział lub akcja należy do innego wspólnika niż dana gmina, nie

[2] Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy antykorupcyjnej, ustawa określa także ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), zastępców wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), skarbników gmin, sekretarzy gmin, kierowników jednostek organizacyjnych gminy, osoby zarządzające i członków organów zarządzających gminnymi osobami prawnymi oraz inne osoby wydające decyzje administracyjne w imieniu wójta (burmistrza, prezydenta miasta).

[3] Na marginesie jedynie należy zaznaczyć, że art. 2 pkt 6 ustawy antykorupcyjnej nie obejmuje swoim zakresem wszystkich form, w jakich może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego (JST) działalność zarówno w sferze użyteczności publicznej, jak i poza nią. Zgodnie z przepisami ustawy z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej (t.j. DzU z 2011 r., nr 45, poz. 236), przewiduje również możliwość skorzystania przez JST ze spółki komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej. Spółki te, jako handlowe spółki osobowe, nie będą mieściły się w kategorii osób prawnych czy jednostek organizacyjnych gminy. Tym samym, osoby zarządzające tego typu podmiotami są wyłączone spod ograniczeń wprowadzonych przepisami ustawy antykorupcyjnej. W tym zakresie trudno też zakwalifikować te spółki i osoby zarządzające nimi jako podlegając ustawie z 3.03.2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi (DzU z 2000 r., nr 26, poz. 306 ze zm.). Co prawda, poszczególne przepisy odnoszą się do spółek prawa handlowego, jednak w swej treści odnoszą się do akcji lub kapitału zakładowego, co wskazuje, że dotyczą spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i ewentualnie spółki komandytowo-akcyjnej. Brak spójności tych dwóch ustaw z formami wymienionymi w Kodeksie spółek handlowych może być przedmiotem wielu rozbieżności interpretacyjnych. W związku z tym należałoby w tych ustawach wprowadzić odpowiednie zmiany, aby usunąć wszelkie wątpliwości.

[4] T. Dybowski: *Mienie komunalne* [w:] *Samorząd terytorialny. Zagadnienia administracyjne,* red. A. Piekara, Z. Niewiadomski, Warszawa 1998, s. 268. Zdaniem A. Deloff-Białek i G. Wyszogrodzkiego: „Za gminną osobę prawną poza gminą należy uznać te osoby prawne, które zostały utworzone przez gminę, w stosunku do których jedynie gmina lub gminy mają prawa własności (wynikające z udziałów, akcji lub wkładów w kapitałowych spółkach handlowych lub spółdzielniach). W sytuacji gdy gminie lub gminom nie przysługuje całość praw własności, podmioty te nie mogą zostać uznane za gminne osoby prawne". A. Deloff-Białek, G. Wyszogrodzki: *Powierzenie zadania o udzielenie zamówienia publicznego w kontekście relacji między jednostką samorządu terytorialnego a spółką komunalną,* „Finanse Komunalne" nr 4/2007, s. 50-51; M. Szydło: *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 177 i 178; J.J. Zięty: *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 40 i n.

może być kwalifikowana jako gminna osoba prawna[5].

W przypadku natomiast spółek, w których gmina jest jednym z udziałowców lub akcjonariuszy prezentowane są różne koncepcje dotyczące kwalifikacji tych podmiotów do kategorii gminnych osób prawnych.

Niektórzy autorzy wskazują, że dla uznania osoby prawnej za komunalną wystarczy posiadanie w niej przez jednostkę samorządu terytorialnego (np. gminę) lub inny podmiot komunalny większości udziałów (akcji), co zapewnia wystarczającą kontrolę nad jej działalnością[6]. Według Antoniego Agopszowicza, „za komunalną osobę prawną powinna być uważana spółka, w której jednostka lub jednostki samorządu terytorialnego posiadają pozycję dominującą w rozumieniu art. 4 §1 pkt 4 Kodeksu spółek handlowych[7]".

Wydaje się, że w przypadku interpretacji pojęcia gminnej osoby prawnej zastosowanie powinien znaleźć pierwszy z prezentowanych poglądów[8]. Oznacza to, że zakresem stosowania art. 2 pkt 6 ustawy antykorupcyjnej objęte zostały jednoosobowe spółki jednostek samorządu terytorialnego, a także te podmioty, w których jedynymi wspólnikami lub akcjonariuszami są

---

[5] Maria Stahl wskazuje, że „spółka prowadząca działalność komercyjną, w której nawet jeden udział (akcja), stanowiący niewielki ułamek całego kapitału, należy do innych niż gmina lub inna komunalna osoba prawna podmiotów, nie będzie uznawana za komunalną osobę prawną". Zob. M. Stahl: *Ekspertyza w sprawie podmiotów podlegających kontroli Najwyższej Izby Kontroli* [w:] *Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone sytuacji prawnej podmiotów podlegających kontroli Najwyższej Izby Kontroli,* s. 19, <www. nik.gov.pl>. Podobnie: A. Modras: *Status spółki komunalnej w świetle przepisów prawa administracyjnego,* „Samorząd Terytorialny", nr 7-8/2004, s. 61; C. Banasiński, M. Kulesza, D. Szafrański: *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz i przepisy towarzyszące,* Warszawa 1997, s. 52 i n.; K. Bandarzewski: [w:] *Komentarz...*, Warszawa 2007, s. 422-423.

[6] Zdaniem T. Rabskiej, do zakwalifikowania danej osoby prawnej do kategorii gminnych osób prawnych wystarcza wkład kapitałowy przenoszący 50% udziałów lub akcji. T. Rabska: *Zakaz działalności gospodarczej,* „Wspólnota", nr 21/1993; podobnie: A. Szewc, G. Jyż, Z. Pławecki: *Samorząd gminny...*, Warszawa 2010, s. 100; A. Wierzbica: *Ograniczenia antykorupcyjne w samorządzie terytorialnym,* Warszawa 2008, s. 26.

[7] A. Agopszowicz: *Zarys prawa samorządu terytorialnego*, Katowice 1991, s. 73-74. Podobny pogląd z pewnymi zmianami prezentuje Sławomir Dudzik, który zakłada, że gminnymi osobami prawnymi są takie spółki handlowe, w których gminy mogą decydować o najważniejszych ich sprawach, tj. zmianie umowy spółki, połączeniu, rozwiązaniu, zbyciu itp. Prawną możliwość takiego działania powinny przewidywać odpowiednie postanowienia statutowe w postaci uprzywilejowania lub określona wielkość kapitału zakładowego. Zob. S. Dudzik: *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna,* Kraków 1998, s. 125. Podobne stanowisko prezentuje Jan Jagoda: „za komunalne osoby prawne powinny być uznane wszystkie te osoby prawne, w których jednostka samorządu terytorialnego (gmina) ma 100% udziałów (akcji) lub je utworzyła, ale także takie podmioty, w których jednostka samorządu terytorialnego posiada przynajmniej więcej niż połowę (ponad 50%) kapitału zakładowego lub akcji. Do komunalnych osób prawnych trzeba też zaliczyć takie podmioty wyposażone w osobowość prawną, w których większość udziałów (akcji) należy do gminy i innych podmiotów komunalnych (innych jednostek samorządu terytorialnego)". Por. J. Jagoda [w:] B. Dolnicki (red.), M. Augustyniak, R. Cybulska, J. Glumińska-Pawlic, J. Jagoda, A. Jochymczyk, Cz. Martysz, A. Matan, T. Moll, A. Wierzbica: *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz do art. 43*, Lex 2010.

[8] Należy zaznaczyć, że Najwyższa Izba Kontroli stoi na stanowisku, iż gminną osobą prawną są te podmioty, w których JST mają większościowy udział.

wyłącznie JST[9]. Tym samym, nie podlegają regulacjom ustawy antykorupcyjnej podmioty, w których podmiot prywatny – inny niż JST – posiada przynajmniej jedną akcję lub udział.

Stosowanie sankcji

To nie wszystkie problemy związane ze stosowaniem sankcji wymienionej w art. 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej[10]. Przepis ten wskazuje, że w przypadku naruszenia zakazów, właściwy organ odwołuje osobę lub rozwiązuje z nią stosunek pracy. Pojawiają się pytania, czy mamy do czynienia z dwiema różnymi sankcjami przewidzianymi dla różnych sposobów nawiązywania stosunku pracy, czy też w pojęciu odwołania zawiera się również odwołanie z funkcji prezesa zarządu? W tej ostatniej kwestii zastanowienia wymaga wpływ odwołania na stosunek pracy. Należy bowiem zaznaczyć, że stosunek pracy członków zarządu spółek handlowych jest odrębnym stosunkiem prawnym od stosunku korporacyjnego[11]. Powołanie do pełnienia funkcji członka zarządu nie jest równoznaczne z powstaniem stosunku pracy czy też stosunku zlecenia. Stosunek organizacyjny powstaje w wyniku powołania osoby do pełnienia funkcji członka zarządu przez właściwy organ spółki lub w inny sposób wskazany w statucie lub umowie spółki. Aby powstał stosunek pracy, konieczna jest dodatkowa czynność prawna związana z zawarciem umowy o pracę. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z 7 stycznia 2000 r.[12], o zakresie praw pracowniczych członka zarządu, który jest w tej sytuacji względem spółki osobą trzecią, decyduje treść stosunku pracy[13].

Konsekwencją odrębności stosunku pracy i stosunku organizacyjnego jest również to, że w razie odwołania z pełnionej w zarządzie spółki funkcji nie następuje automatyczne rozwiązanie stosunku pracy. W tym zakresie również konieczne jest złożenie dodatkowego oświadczenia. Odwołanie ze stanowiska może stanowić podstawę rozwiązania stosunku pracy lub zlecenia. W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że odwołanie z funkcji członka zarządu może stanowić przyczynę uzasadniającą wypowiedzenie umowy o pracę (o ile nie zostało skutecznie podważone zgodnie z przepisami prawa handlowego)[14]. Jednak w sytuacji, gdy nie doszło do wypowiedzenia umowy o pracę, osoba, mimo odwołania z pełnionej funkcji, dalej pozostaje w stosunku pracy ze spółką[15]. Na marginesie należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 10a

[9] Zob.: J. J. Zięty: *Ustawa o gospodarce*…, op. cit., s. 40-42.

[10] Zgodnie z art. 5 ust 2 ustawy antykorupcyjnej: „Jeżeli zakazy, o których mowa w art. 4, narusza osoba, o której mowa w art. 2 pkt 6-6b, z wyłączeniem wójta (burmistrza, prezydenta miasta), właściwy organ, z zastrzeżeniem ust. 3-5, odwołuje ją albo rozwiązuje z nią umowę o pracę, najpóźniej po upływie miesiąca od dnia, w którym uzyskał informację o przyczynie odwołania albo rozwiązania umowy o pracę".

[11] Zob. A. Kidyba: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Lex 2012. Zob. wyrok SN z 7.01.2000 r., I PKN 404/99.

[12] OSNP nr 10/2001, poz. 347.

[13] Zob. też: wyrok SN z 2.12.2010 r., II PK 131/10, Lex nr 794786; wyrok SN z 2.03.2011 r., II PK 201/10.

[14] Zob. wyrok SN z 26.01.2000 r., I PKN 479/00, OSNAP nr 11/2001, poz. 377 oraz wyrok SN z 2.03.2011 r., II PK 201/10, Lex nr 1084554).

[15] Zob. W. Cajsel: *Rozwiązanie umowy o pracę z byłym członkiem zarządu spółki z o.o.*, „Polityka Społeczna" nr 7-8/2000, s. 37 i n.; R. Adamus: *Odwołanie członka zarządu spółki z o.o.*, „Polityka Społeczna" nr 9/2010, s. 22 i n.

ust. 6 ustawy z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej[16], członków zarządu powołuje i odwołuje rada nadzorcza[17]. Wobec powyższego, adresatem nakazu wskazanego w art. 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej jest właśnie rada nadzorcza. Zgodnie z art. 210 §1 k.s.h., w umowach pomiędzy spółką a członkiem zarządu spółkę reprezentuje rada nadzorcza lub pełnomocnik powołany uchwałą wspólników. Uprawnienie rady nadzorczej w zakresie reprezentacji wygasa z momentem odwołania członka zarządu. Wskazanie na odrębność stosunku pracy od stosunku korporacyjnego skutkuje tym, że możliwość rozwiązania umowy o pracę przez radę nadzorczą istnieje jedynie w momencie podejmowania uchwały w sprawie odwołania członka zarządu. Tym samym, oświadczenie o rozwiązaniu umowy o pracę powinno zostać zawarte w uchwale o odwołaniu, w przeciwnym razie uprawniony do rozwiązania stosunku pracy z odwołanym członkiem zarządu będzie zarząd spółki, nie zaś rada nadzorcza.

Odrębność stosunku korporacyjnego i stosunku pracy znajduje odzwierciedlenie również w odniesieniu do organów uprawnionych do reprezentacji spółki w umowach pomiędzy nią a członkiem zarządu. Zgodnie z art. 210 §1 k.s.h., w czasie pełnienia przez członka zarządu jego funkcji, w umowach zawieranych pomiędzy spółką a członkiem zarządu oraz w sporach z nim spółkę reprezentuje rada nadzorcza lub pełnomocnik powołany uchwałą zgromadzenia wspólników (art. 210 §1 i art. 379 §1 k.s.h.). Z chwilą odwołania rada nadzorcza traci uprawnienie do reprezentowania spółki wobec odwołanego członka zarządu. Z momentem odwołania ustaje bowiem więź stosunku korporacyjnego danej osoby jako pełniącej funkcje członka organu spółki. Tym samym, jedynie w chwili odwoływania z pełnionej funkcji rada nadzorcza lub pełnomocnik ma prawo reprezentować spółkę w stosunku do członka zarządu. Stanowisko Sądu Najwyższego wydaje się w tym zakresie już ustalone. Potwierdza je wyrok SN z 26 września 2006 r.[18], z którego wynika, że dopuszczalne jest zawarcie w jednej uchwale postanowienia dotyczącego odwołania prezesa z pełnionej funkcji oraz oświadczenia woli o rozwiązaniu umowy o pracę. Oznacza to, że rada nadzorcza może wypowiedzieć lub rozwiązać bez wypowiedzenia umowę o pracę z członkiem zarządu tylko w ten sposób, iż na mocy jednej uchwały, podjętej w wyniku jednego głosowania, nastąpi zarówno odwołanie członka zarządu z funkcji, jak i rozwiązanie z nim umowy o pracę. W takim bowiem wypadku uchwała w obu kwestiach dotyczy aktualnego członka zarządu. Gdyby natomiast złożenie wypowiedzenia umowy o pracę lub oświadczenia o jej rozwiązaniu bez wypowiedzenia zostało dokonane później (np. następnego dnia), po odwołaniu członka zarządu z pełnionej funkcji, to takie działanie rady nadzorczej byłoby wadliwe, gdyż byłaby to czynność wobec byłego członka zarządu.

[16] T.j. DzU z 2011 r., nr 45, poz. 236.
[17] Szerzej zob.: J.J. Zięty: *Ustawa o gospodarce…*, op. cit., s. 108 i n.
[18] Sygn. akt II PK 47/06, „Monitor Prawniczy" nr 20/2006, s. 1073.

Opisane powyżej zasady dotyczą również członków zarządu spółek gminnych. Jednak w przypadku tych podmiotów członkowie ich organów podlegają nie tylko ograniczeniom wynikającym z k.s.h., ale także innych przepisów szczególnych, wśród których znajduje się ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne[19]. Zgodnie z jej art. 2, ograniczenia wynikające z ustawy obejmują między innymi osoby zarządzające i członków organów zarządzających gminnymi osobami prawnymi. Jak stanowi art. 4 ustawy antykorupcyjnej, osoba pełniąca funkcję prezesa jednoosobowej spółki gminy nie może być członkiem zarządów, rad nadzorczych lub komisji rewizyjnych spółek prawa handlowego. Naruszenie powyższego zakazu skutkuje sankcjami wskazanymi w art. 5 ustawy antykorupcyjnej. Zgodnie z art. 5 ust. 2 tej ustawy, w razie naruszenia zakazów przez członków organów zarządzających gminnymi osobami prawnymi właściwy organ, z zastrzeżeniem ust. 3-5, odwołuje ją albo rozwiązuje z nią umowę o pracę najpóźniej po upływie miesiąca od dnia, w którym uzyskał informację o przyczynie odwołania albo rozwiązania umowy o pracę. Ustawodawca, zgodnie z ust. 6 tego artykułu, łączy odwołanie lub rozwiązanie umowy o pracę na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej z rozwiązaniem umowy o pracę bez wypowiedzenia na podstawie art. 52 §1 k.p.

Wymieniony przepis, zobowiązując właściwe ograny do podjęcia wymienionych w nim działań, nie uwzględnia wprost różnic pomiędzy stosunkiem korporacyjnym a stosunkiem pracy. Wskazane sankcje mogą mieć różne konotacje prawne i takie rozwiązanie umowy o pracę bezsprzecznie związane jest z łączącym daną osobę stosunkiem pracy i zajmowanym przez nią stanowiskiem. W świetle przepisów ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych[20], na podstawie powołania zatrudniani są: zastępca wójta (burmistrza, prezydenta miasta), skarbnik gminy, skarbnik powiatu, skarbnik województwa. Wszyscy inni pracownicy samorządowi są zatrudniani na podstawie umowy o pracę. Do tej grupy zalicza się sekretarzy gminy, kierowników jednostek organizacyjnych gminy – z reguły osobami upoważnionymi do wydawania decyzji są pracownicy urzędów. Jak natomiast wyżej wskazano, akt powołania w znaczeniu korporacyjnym jest dopiero podstawą nawiązania stosunku pracy z prezesem lub członkiem zarządu spółki. W tym zakresie pojęcie odwołania, użyte w art. 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej, należy odczytywać jako nakazanie właściwemu organowi zniweczenia stosunku korporacyjnego przez odwołanie ze stanowiska. Dopiero konsekwencją tego odwołania mogłoby być rozwiązanie umowy o pracę. Na nieszczęście dla interpretujących, ustawodawca posłużył się spójnikiem „albo" wskazującym na zastosowanie alternatywy rozłącznej.

[19] T.j. DzU z 2006 r., nr 216, poz. 1584 ze zm.
[20] DzU z 2008 r., nr 223, poz. 1458 ze zm.

Taki zabieg może świadczyć, że w zamierzeniu przepis art. 5 ust. 2 był konstruowany przede wszystkim dla pracowników samorządowych, do których nie zalicza się jednak pracowników spółek gminnych. Zastosowanie bowiem takiego zabiegu legislacyjnego powoduje, że z treści art. 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej wynika, iż prezesa spółki, który naruszył zakazy ustawowe, można byłoby alternatywnie albo odwołać ze stanowiska (co nie oznaczałoby jednak konieczności rozwiązania umowy o pracę), albo rozwiązać umowę o pracę (co z kolei byłoby niemożliwe bez uprzedniego odwołania z pełnionej funkcji). Zakładając, że użyte w ustawie pojęcie odwołania obejmuje również odwołanie z funkcji członka zarządu spółki (w przeciwnym bowiem razie trudno byłoby zrealizować cel ustanowienia ograniczeń), to na jego skutki wskazuje art. 5 ust. 6 ustawy antykorupcyjnej. Stanowi on, że odwołanie jest równoznaczne z rozwiązaniem umowy o pracę bez wypowiedzenia na podstawie art. 52 §1 pkt 1 k.p. W przypadku zaistnienia przesłanek wskazanych w art. 4 ustawy antykorupcyjnej[21], właściwy organ ma obowiązek odwołać członków zarządu spółki najpóźniej po upływie miesiąca od dnia, w którym uzyskał informację o przyczynie odwołania.

W doktrynie sporna jest kwestia skutków upływu jednomiesięcznego okresu miesiąca od dnia, w którym organ dowiedział się o przyczynach odwołania. W tym zakresie prezentowane są dwa stanowiska. Pierwsze uznaje, że jeżeli zachodzą przesłanki odwołania wskazane w art. 4 ustawy antykorupcyjnej, to podstawa odwołania i rozwiązania umowy o pracę istnieje niezależnie od momentu, w jakim nastąpi ta czynność, tj. czy nastąpi ona w terminie miesiąca od uzyskania informacji, czy później[22]. Według drugiego stanowiska, okres miesięczny jest terminem zawitym i tylko w tym czasie może nastąpić odwołanie lub rozwiązanie umowy o pracę ze skutkiem z art. 52 §1 pkt 1 k.p. W takiej sytuacji będzie ono mogło nastąpić za wypowiedzeniem, z zachowaniem odpowiedniego okresu wypowiedzenia[23]. Należy zatem przypuszczać, że autorzy ostatniego stanowiska dopuszczają również rozwiązanie umowy o pracę za porozumieniem stron.

---

[21] Zgodnie z art. 4 ustawy antykorupcyjnej, osoby wymienione w art. 1 i 2, w okresie zajmowania stanowisk lub pełnienia funkcji, o których mowa w tych przepisach, nie mogą:1) być członkami zarządów, rad nadzorczych lub komisji rewizyjnych spółek prawa handlowego; 2) być zatrudnione lub wykonywać innych zajęć w spółkach prawa handlowego, które mogłyby wywołać podejrzenie o ich stronniczość lub interesowność; 3) być członkami zarządów, rad nadzorczych lub komisji rewizyjnych spółdzielni, z wyjątkiem rad nadzorczych spółdzielni mieszkaniowych; 4) być członkami zarządów fundacji prowadzących działalność gospodarczą; 5) posiadać w spółkach prawa handlowego więcej niż 10 % akcji lub udziały przedstawiające więcej niż 10 % kapitału zakładowego – w każdej z tych spółek; 6) prowadzić działalności gospodarczej na własny rachunek lub wspólnie z innymi osobami, a także zarządzać taką działalnością lub być przedstawicielem czy pełnomocnikiem w prowadzeniu takiej działalności; nie dotyczy to działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, w formie i zakresie gospodarstwa rodzinnego.

[22] Tak: A. Rzetecka-Gil: *Komentarz do art. 5 ustawy o ograniczeniu prowadzenia*..., Lex.

[23] Tak K. Bandarzewski [w:] K. Bandarzewski, W. Kisiel, S. Płażek, P. Chmielnicki (red.), P. Dobosz, M. Mączyński, P. Kryczko: *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Warszawa 2004, tezy do art. 24k.

Wskazane wyżej problemy interpretacyjne przepisów prawa prowadzą do następującej konkluzji. Po pierwsze, sposób rozwiązania umowy o pracę powinien być uzależniony od momentu, w którym rada nadzorcza podejmuje decyzje o odwołaniu prezesa zarządu. Jeżeli czyni to w okresie miesiąca od dowiedzenia się o przyczynach odwołania, to bezspornie powinna podjąć także decyzję o odwołaniu go z funkcji oraz rozwiązaniu umowy o pracę jako równoważnego z rozwiązaniem umowy o pracę bez wypowiedzenia, z winy pracownika. W przypadku upływu tego okresu, wobec wątpliwości co do sposobu interpretacji art. 5 ustawy antykorupcyjnej, należałoby z ostrożności przyjąć, że odwołanie będzie skutkować możliwością rozwiązania stosunku pracy przy uwzględnieniu reguł wskazanych w k.p. Niezależnie od prób interpretacyjnych, ustawodawca powinien dokonać nowelizacji tego przepisu przynajmniej w zakresie terminu i sposobu rozwiązania stosunku pracy. Należałoby przy tym postulować, w razie przekroczenia tych terminów, wygaśnięcie wszystkich łączących osoby stosunków z mocy prawa. Takie rozwiązanie pozwalałoby jednocześnie na ewentualne sądowe ustalenie wygaśnięcia stosunku pracy.

Dualizm stosunków prawnych łączących spółkę z członkami zarządu powoduje, że odwołanie z funkcji jest co najwyżej podstawą do wypowiedzenia umowy o pracę. W zakresie przesłanek zastosowania art. 5 ust. 6 ustawy antykorupcyjnej – to jest odwołania i rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia, z winy pracownika – można mieć wątpliwości, czy nie powinno się badać winy członka zarządu w naruszaniu przepisów. Taki kierunek na tle interpretacji powyższego przepisu przyjął SN w wyroku z 12 marca 2009 r., znak II PK 190/08. Wskazał tam, że rozwiązanie stosunku pracy w trybie określonym w art. 5 ust. 2 ustawy antykorupcyjnej wymaga wykazania przez pracodawcę, że naruszenie zakazów, o których mowa w jej art. 4 było zawinione w rozumieniu art. 52 §1 pkt 1 k.p. W mojej ocenie, nie powinno mieć znaczenia zawinienie członka organu spółki w naruszeniu zakazów. Celem ustawy jest przeciwdziałanie wszystkim przejawom ewentualnego konfliktu interesów, wobec czego badanie winy pracownika w naruszeniu zakazów nie powinno mieć znaczenia dla zastosowania sankcji. Czym innym jest natomiast brak jednoznacznych rozwiązań ustawowych.

Ustawa, mimo zobowiązania rady nadzorczej do odwołania lub rozwiązania umowy o pracę z osobami naruszającymi zakazy ustawowe, nie przewiduje sankcji za brak takiego działania. Co więcej, trudno jest z treści art. 5 ustawy antykorupcyjnej wysnuć wniosek, że w przypadku niepodjęcia działania przez radę nadzorczą obowiązek dokonania tej czynności przechodzi na rzecz organu wykonawczego JST jako pełniącego funkcje zgromadzenia wspólników. Z uwagi na to, że mamy do czynienia z gminną osobą prawną, w przypadku braku działania rady nadzorczej nie ma podstaw do wydania zarządzenia zastępczego przez właściwego wojewodę. Co więcej, treść art. 5 ustawy antykorupcyjnej nie daje podstaw do przyjęcia, że w przypadku upływu czasu wskazanego w tym przepisie, stosunek pracy czy stosunek korporacyjny wygasa z mocy prawa. Największym chyba przeoczeniem ustawowym jest brak zastosowania jakichkol-

wiek sankcji wobec osób, które naruszyły przepisy ustawy. Tym samym, nie ma prawnych przeszkód, aby odwołana osoba została ponownie powołana na członka zarządu spółki gminnej.

Podsumowanie

Zaprezentowane wyżej problemy z interpretacją przepisów ustawy antykorupcyjnej przekonują o niedoskonałości wprowadzonych rozwiązań. Niestety, wszelkie wątpliwości wpływają znacząco na skuteczność egzekwowania prawa. Szczególnie niepokojący jest brak mechanizmów dyscyplinujących przestrzeganie ustawowych nakazów, a także brak sankcji w postaci zakazu powołania na poprzednie funkcje osób, które naruszyły przepisy ustawy. Taki wszak mechanizm został wprowadzony w stosunku do członków rad nadzorczych naruszających przepisy ustawy z 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi.

Można zatem zaproponować kilka zmian do ustawy antykorupcyjnej w odniesieniu do członków organów spółek samorządowych. Przede wszystkim warto wprowadzić odniesienie do kwestii pojmowania spółki samorządowej. Tworząc definicję na potrzeby przepisów tej ustawy, należałoby rozstrzygnąć problem rozumienia tego pojęcia. Można zaproponować alternatywne rozwiązania. Pierwsze – że za samorządową spółkę przyjmuje się podmiot, w którym jednostka lub jednostki samorządu terytorialnego dysponują całym kapitałem zakładowym. Drugie – że za spółkę samorządową uznaje się podmiot, który jest kontrolowany przez jednostkę samorządu terytorialnego samodzielnie lub wspólnie z innymi jednostkami, przy czym przez kontrolę należy rozumieć posiadanie wpływu, o którym mowa w art. 4 §1 pkt 4 k.s.h. Można także skorzystać z innych definicji pojęcia kontroli, przywołanych w art. 4 pkt 4 ustawy z 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów[24].

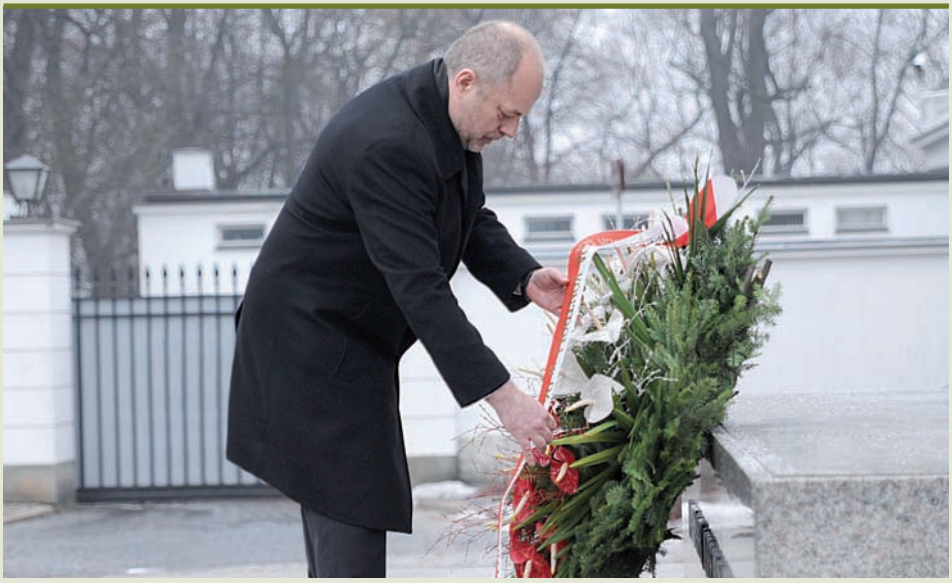
W odniesieniu do sankcji, należałoby się natomiast zastanowić nad rozwiązaniem, wedle którego naruszenie przepisów ustawy spowoduje, ze skutkiem natychmiastowym, wygaśnięcie z mocy prawa mandatu członka zarządu lub rady nadzorczej spółki. Z dniem wygaśnięcia mandatu rozwiązaniu ulegałby też stosunek pracy łączący członka zarządu ze spółką, a także każdy inny stosunek prawny związany z pełnieniem funkcji członka zarządu. Takie osoby nie mogłyby być powołane do organów spółki samorządowej przez 10 lat od daty wygaśnięcia mandatu.

Zaproponowane zmiany mają służyć jedynie rozpoczęciu dyskusji, a ostateczne brzmienie przepisów powinno zostać ustalone w wyniku rozmów pomiędzy podmiotami stosującymi na co dzień ustawy wymienione w artykule.

dr **JAKUB JAN ZIĘTY,**
adiunkt w Katedrze Prawa Gospodarczego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie

[24] DzU z 2007 r., nr 50, poz. 331 ze zm.

Z życia NIK



Fot. Daniel Michalecki/NIK

Prezes NIK Jacek Jezierski składa wieniec pod pomnikiem Marszałka Józefa Piłsudskiego.

94. ROCZNICA UTWORZENIA NIK

Zgodnie z wieloletnią tradycją, 7 lutego kierownictwo i pracownicy Najwyższej Izby Kontroli świętowali rocznicę utworzenia naszej instytucji. Obchody rozpoczęły się oddaniem hołdu twórcom najwyższego organu kontroli. Prezes NIK Jacek Jezierski w towarzystwie członków kierownictwa oraz delegacji pracowników złożył wieńce pod pomnikami Marszałka Józefa Piłsudskiego i Prezydenta Ministrów Ignacego J. Paderewskiego, a także na grobie pierwszego prezesa ówczesnej NIKP Józefa Higersbergera, spoczywającego na warszawskich Powązkach. Kolejnym punktem obchodów była uroczysta Msza święta w kościele św. Aleksandra na placu Trzech Krzyży za żyjących i zmarłych pracowników Najwyższej Izby Kontroli. (red.)

Listy, polemiki

Udział przedstawicieli jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego[1] – odpowiedź na polemikę

W numerze 6/2012 „Kontroli Państwowej" Rafał Padrak przedstawił swój pogląd w sprawie możliwości dopuszczenia do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego Komisji Rozstrzygającej, obok kierownika jednostki kontrolowanej, także innych przedstawicieli tej jednostki. Uważamy, że bardzo pozytywnym elementem jest podjęcie dyskusji w kwestiach, w których praktyka dopiero się kształtuje. Nikt nie ma monopolu na wiedzę, zatem każdy głos i każdy pogląd wyrażony w sprawach zmienionej procedury kontrolnej jest ważny i wart poświęcenia mu uwagi. W toku dyskusji można przecież wypracować mieszczące się w granicach prawa i najlepsze dla kontroli państwowej standardy postępowania.

Tak się składa, że pogląd prezentowany przez Rafała Padraka jest odmienny niż wyrażony przez nas w artykule[2] poświęconym zmianom w postępowaniu kontrolnym wprowadzonym ustawą z dnia 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli[3]. Przypomnieć trzeba, iż naszym zdaniem, ustawodawca nie uczynił wyłącznym uprawnienia kierownika jednostki kontrolowanej i nie wykluczył udziału innych osób w posiedzeniu zespołu orzekającego. Oczywiście te inne osoby legitymujące się stosownym upoważnieniem (nie powinny to być przecież osoby zupełnie postronne dla jednostki kontrolowanej lub nieposiadające stosownej wiedzy w rozstrzyganych sprawach) nie mogą zastępować kierownika i składać w imieniu jednostki kontrolowanej oświadczeń woli. Mogą jednak przyczynić się do prawidłowego rozstrzygnięcia zastrzeżeń poprzez przekazanie zespołowi orzekają-

[1] Poniższe wywody mają analogiczne zastosowanie do rozpatrywania zastrzeżeń przez Kolegium NIK.
[2] E. Jarzęcka-Siwik, B. Skwarka: *Postępowanie kontrolne NIK po nowelizacji*, „Kontrola Państwowa" nr 4/2012.
[3] DzU nr 227, poz. 1482 – zwana dalej ustawą nowelizującą.

cemu swej wiedzy w sprawach będących przedmiotem rozpoznania.

Polemista twierdzi natomiast, że uznanie możliwości dopuszczenia do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego osób upoważnionych przez kierownika jednostki kontrolowanej nie jest trafne i stanowi nieuprawnioną wykładnię rozszerzającą normy ujętej w art. 61a ust. 3 ustawy o NIK. Przy tym Polemista podkreśla, że dla niego wykładnia językowa art. 61a ust. 3 w zw. z art. 61 i art. 2 pkt 3 ustawy o NIK jest jednoznaczna – ustawodawca dopuszcza (nie nakazuje) udział kierownika jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego[4].

Z poglądem Polemisty nie zgadzamy się nie dlatego, że jest odmienny od naszego, ale dlatego, że nie jest dostatecznie uzasadniony. Wymogi krytycyzmu nakazują należycie uzasadnić twierdzenie, jeśli ma być ono uważane za prawdziwe. Tymczasem Autor polemiki sformułował swoje twierdzenie powołując się na wykładnię językową, ale już nie przedstawił procesu myślowego, który go przywiódł do ostatecznego wniosku. W szczególności nie wskazał jakimi dyrektywami[5] *kierował się stosując wykładnię językową, a poza tym w swoim wywodzie nie był konsekwentny. Powołał się na wykładnię językową, lecz stosował systemową. Odmawiał prawa udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego także ze względu na tajemnicę kontrolerską, jednak ostatecznie zgodził się na obecność na posiedzeniu innych osób, pod warunkiem, że będą to osoby odpowiedzialne za sprawy, które były przedmiotem kontroli i zastrzeżeń, ale bez prawa głosu i po to, aby kierownik jednostki kontrolowanej mógł z nimi na bieżąco konsultować swoje wypowiedzi*[6]*. Odnosząc się do stanowiska Polemisty przedstawiamy niżej kilka uwag.*

1. *Z takim samym poglądem jak prezentowany przez R. Padraka spotkaliśmy się już wcześniej, dlatego zdecydowaliśmy zmierzyć się z nim w naszej publikacji. Na pierwszy rzut oka, z brzmienia art. 61a ust. 3 ustawy o NIK*[7] *można wyprowadzić wniosek, że prawo udziału w posiedzeniu i zabierania głosu przysługuje jedynie kierownikowi jednostki kontrolowanej w rozumieniu art. 2a ustawy o NIK. Wniosek taki jest jednak błędny, a w każdym razie nie może do niego doprowadzić zastosowanie wykładni językowej. Przepis art. 61a ust. 3 ustawy o NIK brzmi: „O terminie posiedzenia zespołu zawiadamia się kierownika jednostki kontrolowanej oraz dyrektora właściwej jednostki kontrolnej i kontrolera; przepisy art. 42 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio. Obecność dyrektora właściwej jednostki kontrolnej lub kontrolera nie jest obowiązkowa, chyba że komisja rozstrzygająca uzna ich udział za konieczny. Jeżeli na posiedzeniu zespołu obecni są kierownik jednostki kon-*

---

[4] R. Padrak: *Udział przedstawicieli jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego*, „Kontrola Państwowa" nr 6/2012, s. 110.

[5] Chodzi o dyrektywę języka potocznego, języka prawnego albo prawniczego czy też języka specjalistycznego, z uwzględnieniem zakazu wykładni synonimicznej, homonimicznej, a także wykładni *per non est*.

[6] Tamże, s. 116.

[7] Ustawa z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (DzU z 2012 r., poz. 82 ze zm.)

trolowanej, dyrektor właściwej jednostki kontrolnej lub kontroler, przewodniczący zespołu udziela im głosu.".

Generalnie wykładnię stosuje się po to, aby ustalić sens i znaczenie tekstu prawnego, który rodzi wątpliwości. Rządzi tu podstawowa zasada clara non sunt interpretanda – co jest jasne, nie wymaga interpretacji. Literalnie przywołany wyżej przepis nie powinien budzić wątpliwości. Można zadać pytanie, które sformułowania w nim użyte są niezrozumiałe i czy do ich dekodowania trzeba użyć konkretnych dyrektyw? Przecież jasno wynika z przywołanego przepisu nakaz zawiadomienia kierownika jednostki kontrolowanej o terminie posiedzenia. Poza tym, jeżeli kierownik stawi się na to posiedzenie, to przewodniczący zespołu ma obowiązek udzielić mu głosu. W praktyce oznacza to tyle, że zawiadomienie należy przekazać kierownikowi w taki sposób, aby mógł się z nim zapoznać. Mówiąc inaczej, nie ma obowiązku zawiadamiania innych – poza kierownikiem – osób z jednostki kontrolowanej, która jest stroną w postępowaniu kontrolnym i dla której postępowanie to jest jawne – stanowi o tym wprost art. 61 ustawy o NIK. Wydaje się, że Polemista także nie ma problemów z odczytaniem tego przepisu, ale w sposób nieuprawniony utożsamił jednostkę kontrolowaną z jej kierownikiem i z tego wyciągnął błędny wniosek, że postępowanie przed Komisją Rozstrzygającą jest jawne tylko dla kierownika i tylko kierownik może brać w nim udział. Dla uzasadnienia tej tezy sięgnął do innych przepisów ustawy o NIK – ale to już inny rodzaj wykładni. Przy okazji taki zabieg wskazuje, że wbrew początkowemu twierdzeniu Polemisty wynik interpretacji na podstawie wykładni językowej nie jest dostatecznie jasny i trzeba odwołać się do pozajęzykowych dyrektyw wykładni.

2. *Ustawodawca nie reguluje udziału innych osób z ramienia kontrolowanego w postępowaniu w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń. Jak wyżej wykazano, nie można takiej regulacji domniemywać na podstawie wykładni językowej art. 61a ust. 3 ustawy o NIK. Powstaje zatem pytanie, czy można prawidłowo wywieść z przepisów ustawy o NIK zakaz udziału tych osób w posiedzeniu zespołu orzekającego? Analizując tak postawiony problem od razu widać, że z pewnością zakazu takiego nie da się wyinterpretować za pomocą wykładni językowej. Autor polemiki także musiał to dostrzec bo sięgnął do wykładni systemowej. Ten rodzaj wykładni nie jest przydatny także dla rozstrzygnięcia problemu. Autor odwołał się bowiem do przepisów regulujących czynności kontrolne, w których ustawodawca określił konkretne zadania procesowe poszczególnym podmiotom działającym zamiast kierownika. Z tymi zadaniami wiążą się też obowiązki (art. 37 ust. 2 – potwierdzenie za zgodność kopii, wyciągów, zestawień, art. 38 – obecność przy pobraniu rzeczy i podpisanie protokołu, art. 39 ust. 2 obecność przy oględzinach i podpisanie protokołu). Zatem, bez ustawowej regulacji egzekwowanie tych obowiązków nie miałoby podstawy prawnej. Tymczasem, przy analizowanym zagadnieniu, z obecnością na posiedzeniu zespołu orzekającego osób upoważnionych przez kierownika do tego aby wspierać go swoją wiedzą, nie wiążą się żadne obowiązki. Sama obecność kierownika na tym posiedzeniu wynika przecież z realizacji jego uprawnienia, a nie obowiązku. Nie*

ma też mowy o zastępowaniu go przy składaniu oświadczeń woli, dlatego można jedynie mówić o wspomaganiu kierownika przy udzielaniu wyjaśnień członkom zespołu orzekającego, czyli składaniu oświadczeń wiedzy.

3. *Jak wynika z powyższych rozważań, dla rozwiązania sformułowanego na wstępie problemu jedynym racjonalnym sposobem interpretacji przepisów ustawy o NIK było przyjęcie wykładni funkcjonalnej z uwzględnieniem szczególnego jej rodzaju, tj. wykładni celowościowej. Charakteryzuje się ona tym, że ustalając znaczenie przepisów bierze się pod uwagę co jest celem interpretowanego tekstu prawnego oraz wskazuje związek zachodzący pomiędzy tym celem, a jednym z alternatywnych znaczeń tekstu*[8]*. W tym miejscu dość powiedzieć, że przepis ustawy musi być tłumaczony tak, aby był najbardziej przydatnym środkiem do osiągnięcia celu ustawy.*

Niewątpliwie cel postępowania kontrolnego został wyraźnie sformułowany w art. 28 ust. 1 ustawy o NIK. Przepis ten nakazuje każdemu kontrolerowi podejmowanie działań zmierzających do pełnego ustalenia stanu faktycznego i rzetelnego jego udokumentowania. Uprawniony jest więc wniosek, że jeżeli udział w posiedzeniu innych osób towarzyszących kierownikowi lub upoważnionych przez niego do wzięcia udziału w posiedzeniu organu rozpatrującego zastrzeżenia może przyczynić się do osiągnięcia celu kontroli, to przewodniczący powinien zezwolić na ich obecność na posiedzeniu, łącznie z udzieleniem im głosu. Przy tym upoważnienie takie nie musi dotyczyć jedynie pracownika jednostki kontrolowanej. Może również dotyczyć innych osób, np. ekspertów.

Należy tu wyraźnie zaznaczyć, że Autor polemiki dokonał nadinterpretacji naszego tekstu. Nigdy nie twierdziliśmy, że norma wynikająca z art. 28 ust. 1 ustawy o NIK ma charakter bezwzględnie obowiązujący. Z wywodów Polemisty można wyczytać, że nadrzędność normy prawnej utożsamia on z jej bezwzględnym obowiązywaniem[9]*. Jest to oczywiście błąd w założeniu i prowadzi do nieprawidłowych wniosków.*

4. *Kwestionując nasz pogląd R. Padrak stawia pytanie „czy udział w posiedzeniu zespołu orzekającego osób upoważnionych przez kierownika jednostki kontrolowanej jest konieczny do obiektywnego, pełnego ustalenia stanu faktycznego, a więc do realizacji zasady prawdy obiektywnej"*[10]*. Odpowiedź nie pomoże w rozstrzygnięciu problemu, bo pytanie jest błędnie postawione. Skoro uprawnieniem jednostki kontrolowanej jest kontestowanie treści wystąpienia pokontrolnego, to także uprawnieniem jest bronienie swych racji i wyjaśnianie swego stanowiska. Nie jest zatem logiczne rozpatrywanie tych kwestii w kategoriach „konieczności". To kierownik jednostki kontrolowanej powinien dokonać wyboru w jaki sposób będzie realizował swoje prawo – przy pomocy innych upoważnionych osób, czy też bez takiej pomocy.*

---

[8] Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28.06. 2000 r., sygn. akt K 25/99, opubl. Lex nr 41212.

[9] Patrz R. Padrak: *Udział przedstawicieli…*, op. cit. s. 112 i wywód zamieszczony w drugiej kolumnie, dotyczący odmowy przyjęcia zastrzeżeń w kontekście wykładni art. 28 ust. 1 ustawy o NIK.

[10] R. Padrak: *Udział przedstawicieli…*, op. cit., s. 112.

5. *Odnosząc się do dyrektywy racjonalnego ustawodawcy, a następnie powołując się na „zasadę formalizmu procesowego" Polemista mógłby skutecznie zakwestionować nasz pogląd tylko wtedy, gdyby ponad wszelką wątpliwość wykazał, iż dopuszczenie innych osób do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego jest zakazane*[11]*. Jak już wyżej wykazaliśmy, takiego dowodu jednak nie był w stanie konsekwentnie przedstawić.*

Podobnie rzecz się ma z zasadą pisemności, z której istnienia Autor usiłuje wywodzić nakaz przedstawiania na piśmie wszystkich argumentów przemawiających na rzecz uwzględnienia zastrzeżeń. Taki tok myślenia to już nie jest wykładnia prawa, ale próba jego kreowania. Wymóg pisemności dotyczy z pewnością umotywowanych zastrzeżeń. Trudno jednak tę zasadę utożsamiać z ograniczeniem stosowania środków dowodowych, zwłaszcza że wyraźną intencją ustawodawcy jest zezwolenie na wypowiadanie się w imieniu jednostki kontrolowanej co do wszystkich kwestii podnoszonych w toku tego postępowania. Inaczej retoryczne byłoby pytanie, po co ustawodawca zamieścił zdanie 3 w art. 61a ust. 3 ustawy o NIK.

6. *Autor polemiki sugeruje, żeby kierownik jednostki kontrolowanej dobrze przygotował swoje wystąpienie na posiedzenie organu orzekającego i „uzbroił się" w dodatkowe argumenty potwierdzające słuszność zarzutów podniesionych w zastrzeżeniach*[12]*. Abstrahując od oceny czy kierownik ma wiedzę wystarczającą do tego, aby bronić swych racji przed Komisją Rozstrzygającą, z czysto prakseologicznego punktu widzenia można zapytać, czemu miałoby służyć owo uzbrajanie się w argumenty? Jedyna odpowiedź, która się tu nasuwa jest taka, że kierownik miałby być tylko „przekaźnikiem" i tylko po to, aby przekazać wiedzę zespołowi orzekającemu musiałby np. zgłębiać problematykę, w której nie jest specjalistą. Przyznać trzeba, że byłaby to sytuacja nieco skomplikowana. Chyba prościej byłoby wysłuchać osobę upoważnioną do zabrania głosu i posiadającą wiadomości specjalne o przedmiocie kontroli, mogące przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Takie podejście sprzyja realizacji czynnego udziału strony w postępowaniu kontrolnym i nie jest w sprzeczności z innymi normami regulującymi postępowanie kontrolne.*

7. *W kontekście rozpatrywanego zagadnienia Autor polemiki zastanawia się nad kwestią zachowania tajemnicy kontrolerskiej*[13]*. Odmowa dopuszczenia do udziału w postępowaniu innych osób towarzyszących kierownikowi jednostki kontrolowanej będzie zasadna tylko w sytuacji, gdy inne przepisy określające tajemnicę ustawowo chronioną wprowadzają szczególne ograniczenia – np. obowiązek posiadania stosownego poświadczenia bezpieczeństwa przy dostępie do informacji niejawnych. W pozostałych przypadkach uniemożliwienie uczestniczenia w postępowaniu nie znajduje*

[11] Tamże, s. 112-113. R. Padrak pisze, że racjonalny ustawodawca „nie nakazuje realizacji celów postępowania kontrolnego Izby za pomocą wszelkich środków, lecz tylko określonych w ustawie o NIK. Środkiem przewidzianym w art. 28 ust. 1 ustawy o NIK nie może być postępowanie niezgodne z innymi przepisami".

[12] Tamże, s. 114, 1 kolumna.

[13] Tamże, s. 114, 2 kolumna.

uzasadnienia. Stosowanie takiej praktyki wypaczałoby zasadę jawności postępowania dla jednostki kontrolowanej. Pamiętając o tym, że kontrola dotyczy działalności jednostki kontrolowanej[14]*, uniemożliwianie jej informowania o swojej działalności wskazywałoby na trochę osobliwą w tej sprawie ochronę interesów jednostki kontrolowanej przed nią samą. Trzeba wskazać, że ustawodawca określił w art. 35a ust. 3 ustawy o NIK prawo dostępu do akt kontroli w sposób dość charakterystyczny. Na stronie kontrolującej ciąży przecież obowiązek udostępnienia akt kontroli osobom, które będą legitymować się upoważnieniem kierownika jednostki kontrolowanej. W praktyce to właśnie kierownik wskazuje podmiotowy zakres tego prawa.*

Nie można zapominać, że tajemnicą kontrolerską nie jest związany podmiot kontrolowany, którego dotyczą informacje objęte taką ochroną. Zarówno kierownik, jak i osoby przez niego upoważnione mają dostęp do informacji dotyczących działalności jednostki kontrolowanej w zakresie objętym kontrolą. Dlatego też nie ma przeszkód, aby osoby te uczestniczyły w posiedzeniu zespołu orzekającego, a nawet więcej, aby upubliczniały dotyczące dane dotyczące jednostki kontrolowanej. Tajemnica kontrolerska wiąże tylko pracowników NIK. Jest jednym z narzędzi służących ochronie praw jednostek kontrolowanych, ale nie można się na nią powoływać dla usprawiedliwienia ograniczenia tych praw w postępowaniu kontrolnym.

Argumentacja Polemisty wywodzona z instytucji tajemnicy kontrolerskiej doprowadza jego wywód do sprzeczności. W konkluzji proponuje on aby zastosować kompromisowe rozwiązanie i dopuścić obecność innych osób na posiedzeniu, pod warunkiem, że będą to osoby odpowiedzialne za sprawy, które były przedmiotem zastrzeżeń i bez prawa głosu. Czy brak prawa głosu wpłynie jakoś na ochronę tajemnicy kontrolerskiej – tego Autor polemiki nie wyjaśnia. Trudno odpowiadać na taką polemikę, bo przecież nie można „tylko trochę" chronić tajemnicę kontrolerską.

Podsumowując, podtrzymujemy swój pogląd o dopuszczalności udziału w postępowaniu przed Komisją Rozstrzygającą innych osób obok kierownika jednostki kontrolowanej, ale nie jest naszym celem narzucanie jedynie słusznej interpretacji i przekonywanie wszystkich o jego poprawności. Wydaje się, że o zasadności naszego poglądu świadczy siła i waga argumentów, które przekonały kierownictwo NIK do przyjęcia go do stosowania w praktyce kontrolnej Izby. Można przyjąć, że jest to słuszne i racjonalne, bo gdy wyznaczony został cel postępowania, to tym samym dozwolone jest działanie, które mieści się w granicach prawa i jest potrzebne do osiągnięcia tego celu.

dr ELŻBIETA JARZĘCKA-SIWIK
– wicedyrektor Departamentu Prawnego
i Orzecznictwa Kontrolnego NIK,
adiunkt w Społecznej Akademii Nauk w Łodzi
dr BOGDAN SKWARKA
– dyrektor Departamentu Prawnego
i Orzecznictwa Kontrolnego NIK

[14] Pamiętać też trzeba o ograniczeniach wynikających z tajemnic ustawowych innych niż kontrolerska.

O kontrowersji w sprawie udziału przedstawicieli jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego

W polemice opublikowanej w „Kontroli Państwowej"[1] jej Autor, Rafał Padrak, odniósł się do poglądu Elżbiety Jarzęckiej-Siwik i Bogdana Skwarki, przedstawionego w artykule „Postępowanie kontrolne NIK po nowelizacji"[2], na temat udziału przedstawicieli jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego. Zasadnicza teza Autorów artykułu, stanowiąca przedmiot polemiki, sprowadza się do stwierdzenia, że za dopuszczalnością udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego osób innych niż kierownik jednostki kontrolowanej przemawia norma art. 28 ust. 1 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli[3], nakazująca kontrolerowi podejmowanie działań zmierzających do pełnego ustalenia stanu rzeczywistego i rzetelnego jego udokumentowania. Zgodnie z tą tezą, wspomniane osoby należy dopuścić do udziału w posiedzeniu, jeżeli w ocenie zespołu orzekającego mogą się przyczynić do osiągnięcia tego celu.

Autor polemiki jest zdania, że zagadnienie dopuszczalności udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego ze strony jednostki kontrolowanej innych osób, poza kierownikiem jednostki kontrolowanej, jest sprawą aktualnie najbardziej kontrowersyjną; uważa, że wykładnia językowa art. 61a ust. 3 ustawy o NIK prowadzi do jednoznacznego wniosku, iż w posiedzeniu zespołu orzekającego z prawem głosu może brać udział tylko kierownik jednostki kontrolowanej, inne osoby mogą w nim uczestniczyć co najwyżej jako towarzyszące, wspomagające kierownika, ale bez prawa głosu[4]. Tak sformułowany pogląd oczywiście wyklucza zastępstwo kierownika jednostki kontrolowanej na posiedzeniu zespołu orzekającego przez inne osoby, przez niego upoważnione.

---

1 R. Padrak: *Udział przedstawicieli jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego*, „Kontrola Państwowa" nr 6/2012.
2 „Kontrola Państwowa" nr 4/2012.
3 DzU z 2012 r., poz. 82 ze zm. (zwana dalej ustawą o NIK).
4 Patrz: R. Padrak: *Udział…..*, op.cit., s.116.

1. Obecny art. 61a ust. 3 ustawy o NIK[5], na który powołuje się w swojej argumentacji Autor polemiki, jest złożeniem przepisów §40 i §41 ust. 1 zarządzenia Prezesa NIK w sprawie postępowania kontrolnego[6]. Pierwszy z nich nakazywał zawiadomić o terminie posiedzenia jawnego kierownika jednostki kontrolowanej i kontrolera; stanowił, że obecność tych osób nie jest obowiązkowa, ale komisja mogła uznać udział kontrolera za konieczny. Natomiast stosownie do drugiego, na posiedzeniu jawnym, pod kierownictwem przewodniczącego komisji, referent sprawy przedstawiał zgłoszone zastrzeżenia oraz stanowisko kontrolera wobec nich, a także był zobowiązany poinformować o przeprowadzonych dodatkowych czynnościach dowodowych; jeżeli na posiedzeniu komisji obecni byli kierownik jednostki kontrolowanej i kontroler, przewodniczący komisji obowiązany był udzielić im głosu.

O ile wiem, wykładnia obu tych przepisów nie nastręczała trudności. Dotychczas w posiedzeniach komisji odwoławczych i rozstrzygających bez przeszkód brały udział, z prawem głosu, zarówno osoby towarzyszące kierownikowi jednostki kontrolowanej, jak i osoby, które kierownik jednostki kontrolowanej upoważnił do występowania w swoim imieniu przed komisją. W mojej czternastoletniej praktyce orzeczniczej nie spotkałem się z przypadkiem odmowy dopuszczenia do udziału w posiedzeniu komisji odwoławczej lub rozstrzygającej jakiejkolwiek osoby (osób), z którymi kierownik jednostki kontrolowanej stawił się na posiedzenie z uzasadnieniem, że przepisy regulujące postępowanie kontrolne nie zezwalają na udział w posiedzeniu komisji innym osobom niż kierownik jednostki kontrolowanej, co oczywiście nie oznacza, że takie przypadki nie mogły się zdarzyć.

Uważam, że praktyka, z którą dotychczas miałem do czynienia, była prawidłowa i że nie ma podstaw, by ją zmieniać po wejściu w życie art. 61a ust. 3 ustawy o NIK. Po zapoznaniu się i rozważeniu argumentów przedstawionych przez Autora polemiki zdanie to podtrzymuję.

2. Art. 61a ust. 3 ustawy o NIK brzmi następująco: „O terminie posiedzenia zespołu zawiadamia się kierownika jednostki kontrolowanej oraz dyrektora właściwej jednostki kontrolnej i kontrolera; przepisy art. 42 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio. Obecność dyrektora właściwej jednostki kontrolnej lub kontrolera nie jest obowiązkowa, chyba że komisja rozstrzygająca uzna ich udział za konieczny. Jeżeli na posiedzeniu zespołu obecni są kierownik jednostki kontrolowanej, dyrektor właściwej jednostki kontrolnej lub kontroler, przewodniczący zespołu udziela im głosu.".

Można domniemywać, że ciąg przesłanek prowadzący Autora polemiki do przyjęcia opisanego wcześniej poglądu jest w ogólnym zarysie następujący:

a) o posiedzeniu zespołu orzekającego zawiadamiany jest kierownik kontrolowanej

[5] Wszedł w życie 2.06.2012 r. na podstawie art. 15 ustawy z 22.01. 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (DzU nr 227, poz. 1482).

[6] Zarządzenie Prezesa NIK z 1.03.1995 r. w sprawie postępowania kontrolnego (MP nr 17, poz. 211).

jednostki (art. 61a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o NIK);
b) w związku z tym jedynie on ma prawo wziąć udział w posiedzeniu;
c) potwierdza to zdanie trzecie art. 61a ust. 3 ustawy o NIK, który stanowi, że przewodniczący udziela głosu kierownikowi, nikomu innemu;
d) zatem w posiedzeniu nie może wziąć udziału ze strony jednostki kontrolowanej nikt inny poza jej kierownikiem.

Zdaniem Autora polemiki, do takiego wyniku prowadzi jednoznacznie wykładnia językowa art. 61a ust. 3 ustawy o NIK, ale mam co do tego wątpliwości. Wątpliwości rosną po bliższej analizie argumentów Autora polemiki, który, uzasadniając swój pogląd, nie bierze pod uwagę językowego znaczenia i kontekstu wyrazów użytych w art. 61a ust. 3 ustawy o NIK, ale odwołuje się do innych przepisów ustawy o NIK (art. 37 ust. 2, art. 38 ust. 1, art. 39 ust. 2), regulujących – wyczerpująco jego zdaniem – przypadki upoważnienia lub wyznaczenia przez kierownika jednostki kontrolowanej innych osób do udziału w czynnościach dowodowych. Na tej podstawie stwierdza, że poza przypadkami określonymi w tych przepisach, inne osoby, poza kierownikiem, nie mogą brać udziału w postępowaniu kontrolnym. Takie rozumowanie wskazuje na wykładnię systemową. Tym samym Autor polemiki w sposób dorozumiany przyznał – moim zdaniem słusznie – że wykładnia językowa nie prowadzi do jednoznacznego wyniku i wymaga – w celu potwierdzenia – sięgnięcia do wykładni pozajęzykowej.

W artykule 61a ust. 3 ustawy o NIK podstawowe znaczenie ma zdanie trzecie. Prima facie jego sens wydaje się jasny: nakazuje przewodniczącemu zespołu orzekającego, by udzielił głosu kierownikowi jednostki kontrolowanej, kierownikowi jednostki kontrolnej i kontrolerowi, jeżeli stawią się na posiedzenie.

Gdyby istotnie taki był sens zdania trzeciego art. 61a ust. 3 ustawy o NIK, byłoby ono zbędne w świetle dwóch zdań poprzedzających. Oczywiste jest bowiem, że ustawodawca nakazuje zawiadomić wymienione osoby o posiedzeniu zespołu orzekającego po to, żeby mogły zabrać głos w sprawie, która jest przedmiotem posiedzenia, a w konsekwencji również oczywiste jest, że przewodniczący ma obowiązek im go udzielić.

Jednak, jak wiadomo, ustawodawca nie tworzy przepisów zbędnych. W związku z tym sens zdania trzeciego musi być inny. Moim zdaniem, jest on następujący: każda ze stron postępowania kontrolnego ma prawo przedstawić swoje stanowisko i wypowiedzieć się co do twierdzeń strony przeciwnej. Innymi słowy, przepis art. 61a ust. 3 zdanie trzecie ustawy o NIK urzeczywistnia zasadę kontradyktoryjności w postępowaniu odwoławczym. Stronami postępowania kontrolnego są jednostka kontrolowana i jednostka kontrolna (art. 61 ust. 1 w zw. z art. 2a pkt 2 ustawy o NIK), reprezentowane przez kierownika jednostki kontrolowanej, dyrektora jednostki kontrolnej i kontrolera. W kontekście dalszych uwag istotne jest, by nie utożsamiać stron postępowania kontrolnego z ich przedstawicielami.

Powyższa interpretacja nie przesądza jeszcze o tym, że przysługujące jednostce kontrolowanej prawo głosu może być wykonywane także przez inne niż jej kierownik osoby. Za przyjęciem, że tak właśnie jest,

przemawia brak w ustawie o NIK jasno wyrażonej normy ustanawiającej zakaz w tym zakresie. A jeżeli ustawa o NIK wprost nie zabrania udziału w posiedzeniu innych osób obok lub zamiast kierownika jednostki kontrolowanej, a przecież nie zabrania, to znaczy, że ich udział w posiedzeniu jest ustawowo dozwolony.

Równość w traktowaniu stron postępowania kontrolnego wymaga, by ta sama reguła została zastosowana wobec jednostki kontrolującej. Oznacza to, że poza dyrektorem jednostki kontrolnej i kontrolerem w posiedzeniu zespołu orzekającego może wziąć udział po stronie jednostki kontrolnej także inna osoba, jak na przykład biegły, z którego wsparcia jednostka kontrolna chciałaby skorzystać dla wyjaśnienia swojego stanowiska czy ustosunkowana się do twierdzeń strony przeciwnej.

Jasno z tego wynika, że zakaz udziału w posiedzeniu innych osób, niż kierownik jednostki kontrolowanej, kolidowałby z zasadą kontradyktoryjności, która jest służebna wobec zasady prawdy obiektywnej. Dlatego w pełni zgadzam się z Autorami artykułu, E. Jarzęcką-Siwik i B. Skwarką, że udział w posiedzeniu zespołu orzekającego obok lub zamiast kierownika jednostki kontrolowanej innych osób kompetentnych w obszarze działalności, którego dotyczy kwestionowane ustalenie lub ocena, sprzyja realizacji celów postępowania kontrolnego określonych w art. 28 ust. 1 ustawy o NIK. Z mojego dotychczasowego doświadczenia wynika, że wyjaśnienia takich osób są pomocne w zrozumieniu spraw opisanych w ustaleniach i ocenach, jak i w usunięciu niejasności i wątpliwości związanych z argumentacją zawartą w pisemnych zastrzeżeniach.

3. *Zdaniem Autora polemiki, udział w posiedzeniu zespołu orzekającego osób upoważnionych przez kierownika jednostki kontrolowanej nie jest konieczny do obiektywnego, pełnego ustalenia stanu faktycznego, a tym samym niezbędny do realizacji zasady prawdy obiektywnej. Jeżeli bowiem udział kierownika jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego nie jest według ustawodawcy konieczny, to tym bardziej udział innych osób działających na rzecz jednostki kontrolowanej nie jest niezbędny do realizacji celów postępowania kontrolnego.*

Argument Autora polemiki można byłoby uznać za słuszny pod warunkiem, że kierownik jednostki kontrolowanej dysponowałby co najmniej taką samą wiedzą w zakresie spraw będących przedmiotem kwestionowanych ocen i ustaleń jak inne osoby, których obecność na posiedzeniu nie jest zdaniem Autora polemiki niezbędna do realizacji zasady prawdy obiektywnej. Jednak w praktyce rzadkie są przypadki, by kierownicy kontrolowanych jednostek dysponowali taką wiedzą, czego dowodem jest to, że zwykle stawiają się na posiedzenie w towarzystwie dwóch, trzech i więcej osób. Gdy zachodzi potrzeba wyjaśnienia spraw, w zakresie których nie mają wystarczającej wiedzy (np. zagadnienia techniczne, ekonomiczno-rachunkowe, prawne), kierownicy jednostek kontrolowanych zwracają się do przewodniczącego o udzielenie głosu osobom towarzyszącym. Ustawodawca jest racjonalny i dlatego nie mógł przyjąć, że każdy kierownik jednostki kontrolowanej na tyle dobrze i wszechstronnie zna działalność kierowanej przez siebie jednostki oraz dysponuje umiejętnościami prezentacji posiadanej

wiedzy w takim stopniu, że pomoc innych osób podczas posiedzenia zespołu orzekającego jest obiektywnie zbędna.

Poza tym należy zauważyć, że udział kierownika jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego jest pochodną przysługującego mu prawa do zgłoszenia zastrzeżeń. Dając prawo do zgłoszenia zastrzeżeń, ustawodawca nie mógł, bez popadania w sprzeczność, uznać udziału kierownika w posiedzeniu za konieczny.

4. *Autor polemiki uważa, że przeciwko udziałowi innych osób ze strony jednostki kontrolowanej w posiedzeniu zespołu orzekającego przemawia zasada pisemności i ograniczenia dowodowe w postępowaniu odwoławczym.*

Prawo kierownika jednostki kontrolowanej do kwestionowania wystąpienia pokontrolnego ma dwojaką postać: prawo do zgłoszenia pisemnych zastrzeżeń i prawo do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego wyznaczonego do ich rozpatrzenia. Argumentacja Autora polemiki zmierza do ograniczenia drugiego z nich; uważa on, że ustawa o NIK wymaga, by kierownik jednostki kontrolowanej dołożył należytej staranności i w sposób wyczerpujący i wszechstronny sformułował swoje zastrzeżenia na piśmie oraz załączył do nich wszystkie potrzebne dokumenty; spełnienie tego formalnego wymogu zgodnie z intencją ustawodawcy czyni – jego zdaniem – obecność innych osób na posiedzeniu zespołu orzekającego zbędną.

Jak już wcześniej zauważyłem, przyznając jednostce kontrolnej prawo udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego ustawodawca nie ograniczył sposobu wykonywania przez nią tego prawa; w szczególności nie zakazał, by obok, lub zamiast reprezentującego ją kierownika w posiedzeniu zespołu orzekającego wzięły udział inne, upoważnione przez niego osoby, zdaniem kierownika lepiej zorientowane w przedmiocie, którego dotyczą zastrzeżenia. Zatem niezależnie od tego, czy zastrzeżenia są zrozumiałe, a dokumenty do nich załączone, w pełni wspierają argumentację zawartą w ich pisemnym uzasadnieniu, czy też nie, to do kierownika jednostki kontrolowanej należy decyzja o tym, jak skorzysta z prawa do udziału w posiedzeniu zespołu: osobiście, z osobami towarzyszącymi, czy za pośrednictwem upoważnionych osób.

5. *Kolejny argument przemawiający za niedopuszczeniem innych lub niektórych osób do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego Autor polemiki wywodzi z ustawowego obowiązku ochrony tajemnicy kontrolerskiej. Ponadto jest zdania, że zespół orzekający powinien przeprowadzać swoistą selekcję pod kątem przydatności wiedzy, którą dysponują poszczególne osoby, do rozpatrzenia konkretnych zastrzeżeń i nie dopuszczać do udziału w posiedzeniu tych spośród nich, których obecność nie jest uzasadniona z punktu widzenia celów postępowania kontrolnego i zasady prawdy obiektywnej.*

Artykuł 61 ust. 1 ustawy o NIK stanowi, że posiedzenie zespołu orzekającego jest jawne dla stron postępowania. Stronami postępowania są jednostka kontrolowana i jednostka kontrolna. Autor polemiki zdaje się mieć odmienny pogląd w tej kwestii: uważa, że zasada jawności posiedzenia nie odnosi się do jednostki kontrolowanej, lecz do jej kierownika. Stąd bierze się stwierdzenie, zgodnie z którym członkowie

zespołu orzekającego „nie powinni dopuszczać do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego innych osób niż wymienione w art. 61a ust. 3 ustawy o NIK". Wcześniej jednak Autor polemiki przytacza art. 35a ust. 3 ustawy o NIK, który stanowi, że kierownik jednostki kontrolowanej lub osoba przez niego upoważniona ma prawo wglądu do akt kontroli i sporządzania z nich odpisów, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Przepis ten nie ogranicza kręgu osób, które kierownik może upoważnić do wglądu do akt kontroli; może to być zatem zarówno pracownik jednostki kontrolowanej, jak i osoba zewnętrzna, na przykład radca prawny z kancelarii prawnej. Ustawa nie nakłada na osobę upoważnioną do wglądu do akt kontroli obowiązku zachowania w tajemnicy informacji, o których dowiedziała się z akt kontroli[7]*, nie zabrania także kierownikowi jednostki kontrolowanej udostępnić wystąpienie pokontrolne i odpisy z akt kontroli innym osobom niż ta, którą upoważnił do wglądu. Jawność postępowania przed zespołem orzekającym dla jego stron sprawia, że ochrona tajemnicy kontrolerskiej nie może być powodem odmowy dopuszczenia do udziału w posiedzeniu osób, które stawiły się na posiedzenie wraz z kierownikiem jednostki kontrolowanej lub zamiast niego.*

Jeżeli chodzi o weryfikację przez zespół orzekający innych osób ze strony jednostki kontrolowanej pod kątem ich „niezbędności" do realizacji celów kontroli, to Autor polemiki nie pisze, w jaki sposób taka weryfikacja miałaby być przeprowadzona. W dalszej części wywodu przyznaje, że jest to niemożliwe bez wysłuchania takiej osoby, co z kolei może mieć miejsce tylko po dopuszczeniu jej do udziału w posiedzeniu.

W końcowej części polemiki Autor proponuje rozwiązanie kompromisowe, polegające na tym, że w posiedzeniu zespołu orzekającego mogłyby wprawdzie wziąć udział ze strony jednostki kontrolowanej inne osoby, ale bez prawa głosu i tylko w sprawach, za które są odpowiedzialne.

Rozwiązanie to oceniam jako niepraktyczne, uciążliwe w stosowaniu zarówno dla stron postępowania, jak i dla zespołu orzekającego oraz niesprzyjające wyjaśnieniu wszystkich okoliczności sprawy istotnych dla rozstrzygnięcia zgłoszonych zastrzeżeń. Wydłużyłoby ono postępowanie przed zespołem orzekającym, ponieważ przed każdą wypowiedzią kierownik jednostki kontrolowanej musiałby się naradzić z pracownikiem odpowiedzialnym za daną sprawę, co z kolei wymagałoby niejednokrotnie zarządzania przerwy w posiedzeniu. Poza tym, proponowane rozwiązanie nie daje gwarancji, że kierownik jednostki kontrolowanej, nieznający dobrze sprawy, przedstawi ją w swojej wypowiedzi dokładnie tak, jakby przedstawił ją – siedzący obok niego – kompetentny pracownik, ekspert czy radca prawny. A w myśl zasady, którą prezentuje Autor polemiki, liczyć się będzie tylko to, co powie kierownik. Jeżeli się pomyli w swojej

[7] Taki obowiązek nakłada art. 49 ust. 5 zd. trzecie ustawy o NIK na biegłego i specjalistę: „Biegły i specjalista są obowiązani do zachowania w tajemnicy informacji, o których dowiedzieli się w związku z wykonywaniem zadań, określonych w postanowieniu o ich powołaniu.".

wypowiedzi lub nie powtórzy wszystkiego, co powinien powtórzyć, sprawa może nie zostać w pełni wyjaśniona, ze szkodą dla realizacji zasady prawdy obiektywnej.

Podsumowując, uważam że art. 61a ust. 3 ustawy o NIK przyznaje jednostce kontrolowanej i jednostce kontrolnej prawo do przedstawienia na posiedzeniu zespołu orzekającego swojego stanowiska i wypowiedzenia się w sprawie twierdzeń strony przeciwnej, bez ograniczeń co do sposobu jego wykonywania i jego zakresu. W szczególności nie zawiera on normy stanowiącej, że prawo to może być wykonywane wyłącznie przez kierownika jednostki kontrolowanej czy też przez dyrektora jednostki kontrolnej i kontrolera. Zespół orzekający nie może na podstawie przepisów tego artykułu decydować o dopuszczeniu lub niedopuszczeniu do udziału w posiedzeniu obok lub zamiast kierownika jednostki kontrolowanej innych upoważnionych przez niego osób z prawem głosu.

Przyjęcie przedstawionej wykładni jako prawidłowej wyklucza oczywiście jakiekolwiek uznaniowe decyzje zespołu orzekającego o dopuszczeniu lub odmowie dopuszczenia konkretnych osób ze strony jednostki kontrolowanej i jednostki kontrolnej do udziału w posiedzeniu (nie dotyczy to sytuacji takich, jak brak upoważnienia lub poświadczenia bezpieczeństwa i innych wymaganych zezwoleń, poświadczeń, upoważnień itd.).

Ingerencja zespołu orzekającego w prawo jednostki kontrolowanej i jednostki kontrolnej do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego wchodziłaby w kolizję z zasadą kontradyktoryjności, która jest służebna (instrumentalna) wobec zasady prawdy obiektywnej. Wykładni, która prowadzi do takiego wyniku, niezgodnego z celami postępowania kontrolnego, nie można uznać za prawidłową. Realizacja tych celów wymaga, by treść i zakres prawa jednostki kontrolowanej do zgłoszenia zastrzeżeń i do udziału w posiedzeniu zespołu orzekającego interpretować możliwie szeroko[8].

Tym samym należy uznać, że w posiedzeniu zespołu orzekającego mogą wziąć udział ze strony jednostki kontrolowanej także inne osoby, które stawią się na to posiedzenie razem z kierownikiem jednostki kontrolowanej lub zamiast niego, z jego upoważnienia. Równość wobec prawa wymaga, by ta sama zasada była stosowana – z koniecznymi zmianami – do jednostki kontrolnej.

DARIUSZ KOWALSKI,
doradca prawny
w Departamencie Prawnym
i Orzecznictwa Kontrolnego NIK

[8] „Treścią zasady kontradyktoryjności jest zapewnienie podmiotowi kontrolowanemu maksymalnie szerokich uprawnień w toku postępowania kontrolnego, w szczególności umożliwiających przedstawienie argumentów przemawiających na rzecz prawidłowego funkcjonowania tego podmiotu" , patrz E. Jarzęcka-Siwik, T. Liszcz, M. Niezgódka-Medkova, W. Robaczyński: *Komentarz do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2000, s. 73-74.

Sygnały o książkach

Z zagadnień nadzoru i kontroli organów władzy publicznej w Polsce

Marcin Konarski, Marek Woch (red.), tom 1, Warszawa 2012, s. 302.

Książka składa się z trzynastu tekstów poświęconych dwóm instytucjom prawnym: nadzorowi i kontroli, których prawidłowe działanie umożliwia sprawne i praworządne funkcjonowanie organów władzy publicznej w państwie. Autorami są teoretycy i praktycy prawa administracyjnego. Analizie zostały poddane różne formy i aspekty kontroli oraz nadzoru nad organami administracji i instytucjami publicznymi w Polsce. Pierwsza część publikacji zawiera rozprawy teoretycznoprawne na temat kontrolnej funkcji sądownictwa i kontroli w administracji publicznej. Część drugą stanowią artykuły omawiające szczegółowo problemy związane z pracą instytucji kontrolnych, takich jak Najwyższa Izba Kontroli czy Kontrola Skarbowa, oraz dotyczące kontroli różnych szczebli administracji i rozmaitych instytucji państwowych (Narodowego Funduszu Zdrowia, służby cywilnej, Generalnego Konserwatora Zabytków).

Sektor finansów publicznych

Bożena Ciupek, Teresa Famulska, Artur Walasik, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny, Warszawa 2012, s. 197.

Publikacja jest analizą struktury i funkcjonowania sektora finansów publicznych, przeprowadzoną na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych z 29 sierpnia 2009 r. Autorzy odwołują się także do aktów wykonawczych oraz innych ustaw, które tworzą system prawa finansowego w Polsce. Praca składa się z pięciu rozdziałów podzielonych na dwie części. W pierwszym przedstawiono podstawowe pojęcia związane z problematyką finansów publicznych, w drugim – zagadnienia funkcjonowania tego sektora, takie jak: pozyskiwanie środków, sposób ich wydawania, zadłużenie. Rozdział trzeci dotyczy kryteriów klasyfikacji i sprawozdawczości z operowania środkami publicznymi. Poruszono w nim także kwestie kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego w obrębie systemu finansów publicznych oraz zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny

finansów. Pozostałe dwa rozdziały, stanowiące drugą część, poświęcono problematyce budżetu państwa, jego przygotowywaniu oraz realizowaniu zarówno na szczeblu centralnym, jak i w jednostkach samorządu terytorialnego.

Ochrona środowiska a integracja europejska. Doświadczenia polskie

Ewa Mazur-Wierzbicka, DIFIN, Warszawa 2012, s. 251.

Środowisko przyrodnicze jest stałym otoczeniem wszelkiej działalności człowieka, w tym także aktywności ekonomicznej. Utrzymywanie naturalnego środowiska w możliwie nienaruszonym stanie – jako warunek przetrwania ludzkości – zaczęto w pełni uświadamiać sobie dopiero w latach sześćdziesiątych XX wieku, kiedy to światowy rozwój gospodarczy zaczął wyraźnie zagrażać jego trwałości. Wtedy też powstała idea ochrony środowiska jako problem badawczy, ekonomiczny i polityczny. W miejsce nieograniczonej ekspansji gospodarczej wypracowany został program zrównoważonego rozwoju, uwzględniający także interes niszczonej przyrody. Autorka opisała zmiany, jakie dokonały się w Polsce w kwestii ochrony środowiska po wstąpieniu do Unii Europejskiej, a także starała się dać odpowiedź na pytanie – na ile Polska realizuje w praktyce koncepcję zrównoważonego rozwoju. Trzy pierwsze rozdziały książki mają charakter teoretyczny – przedstawiają idee, doktryny oraz instytucje związane z ochroną środowiska, analizę koncepcji zrównoważonego rozwoju oraz formy jej funkcjonowania w Polsce i Unii Europejskiej. W rozdziale czwartym szczegółowo omówiono politykę ochrony środowiska w Polsce, zaś rozdział piąty dotyczy ekonomicznych aspektów i konsekwencji tej polityki. Praca została zakończona interesującym podsumowaniem.

Fuzje i przejęcia – dlaczego kończą się (nie)powodzeniem

Barbara Rozwadowska, Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa 2012, s. 217.

Kryzys ekonomiczny sprawia, że wiele firm, by przetrwać szuka sposobu na zwiększenie swego potencjału i osłabienie presji konkurencji. Sprawdzoną metodą osiągania tych celów jest łączenie się z innymi firmami przez fuzje lub przejęcia. W dobie kurczącego się rynku takie formy działania są coraz powszechniejsze, warto zatem poznać ich mechanizm i ekonomiczne konsekwencje. Autorka szczegółowo omówiła wszystkie ich etapy, koncentrując się nie tylko na aspektach ekonomiczno-prawnych, ale także psychologicznych i kulturowych. Poruszyła zagadnienia teoretyczne, zdefiniowała podstawowe pojęcia, przeanalizowała różne fazy jednoczenia się firm, sprawy integracji po przeprowadzeniu fuzji i problemy zarządzania nowym, powiększonym organizmem gospodarczym.

Contents

Auditing 10

DANUTA BOLIKOWSKA (ed.): Annual Work Plan of the Supreme Audit Office 10

Annual work plan of the Supreme Audit Office (NIK) for 2013, adopted by the Council of NIK on 12 December 2012, anticipates 194 audits, including 97 audits of the state budget implementation and 97 other audits. Moreover, the NIK will continue with 19 audits that have already been started in 2012 and are scheduled to be completed in 2013. A novelty in the 2013 work plan is the systematisation of audit subject proposals according to the type of audit: 34 are compliance audits, understood as regularity audits, i.e. audits of the compliance with regulations and other documents that set activity directions, focusing on legality and integrity; 56 other audits are performance audits to check the realisation of objectives and to assess the effects of the specified activities, focusing on efficacy and economical management; seven audits will be regular financial audits, related to the accounting and financial transactions of the auditees.

SEMINAR SESSION OF THE COUNCIL OF NIK 35

Management Control System in Poland – Successes and Failures 35

On 5 December 2012, at the Supreme Audit Office a seminar session of the Council of NIK was held dedicated to management control. The meeting was organised in cooperation with the Institute of Internal Auditors of Poland (IIA Polska) and the Ministry of Finance

Opening speech by President of the Supreme Audit Office, Jacek Jezierski 36

Presentation by Joanna Mrowicka, President of the IIA Polska 37

Presentation by Mirosław Sekuła, Undersecretary of State at the Ministry of Finance 37

Speeches 39

JÓZEF PŁOSKONKA: Integrity and Efficiency of Activities of Public Institutions – Management Control According to NIK 39

The basic challenge for the public administration is to provide integrity and efficiency of the performance of public and self-governmental institutions. This calls for the improvement of the programming process quality, as well as for the improvement of operational effectiveness. The management control system is the main tool to support integrity and efficiency, as it allows for looking at an organisational unit in a new ordered manner. However, the implementation of management control is still in its initial phase.

ADAM PIOŁUNOWICZ: Management Control in the Public Finance Sector – Implementation of the COSO Standards 60

Management control was introduced in Poland by the Act on Public Finance of 27 August 2009. After over three years that have passed since then, a question arises whether management control has already been implemented. The answer is: yes, however it calls for some explanations as for what elements of management control have been actually implemented, in what ways and why.

URSZULA SOJKA: Successes and Failures of Management Control – Stance of the Initiator and Coordinator 69

A change of the public administration management system has been initiated with the obligatory planning process that consists in setting measurable objectives and accountability for their fulfilment. An obligation has also been introduced to ensure effective and efficient management control, which is to make the fulfilment of these objectives feasible. However, the results of these attempts vary that is why management control will prove to be successful only if organisations are able to implement their objectives, which change every year, economically, in due time and in accordance with the law.

AGNIESZKA GIEBEL: Prospects for Cooperation between NIK and the Ministry of Finance – the Single Audit Concept 76

Feasible and based on partnership cooperation of all audit and control bodies in the Polish administration can significantly influence the improvement of their effectiveness by liquidating the overlapping of their job and, simultaneously, by allowing them to mutually

use the results of their work and to share good practices. The single audit concept provides a perspective for establishing such cooperation.

MARZENA STANISZEWSKA, MIROSŁAW STASIK: How to Improve the Functioning of Management Control in the Public Administration – the Role of Internal Audit 82

The ability of an entity to meet its objectives, to apply risk management in the decision making process, and the reliability of information contained in management control reports should be thoroughly assessed by auditors. Once verification is limited to a formal introduction of procedures, without assessing the actual value of the solutions specified in documents, auditing may become pointless, and it can make the auditee convinced that management control has no real value.

KRYSTYNA LISIECKA: Internal Audit and Management Control – Improving Management in the Public Sector 92

The tasks of internal auditing comprise systematic assessment of the functioning of the new management control system. Internal audit should indicate opportunities to achieve better effects or to achieve the same effect at lower costs, and it should also provide an added value, especially in the area of counselling, through systematic evaluation of the operational activity of a public organisation, and through providing ways for improving the quality and effectiveness of work as well as transparency of activities.

ARTUR NOWAK-FAR: Management Control System in the European Administration – Basic Implementation Problems 104

Solutions concerning management control and internal audit in individual EU Member States vary markedly and they reflect the functioning of the procedural autonomy concept. Nevertheless, the European Union tries to popularise important systemic solutions. This is done either directly, through offering methods of and solutions for exercising management control and internal audit, or indirectly, mainly through exercising budget discipline standards and right administering rules in the area of its mandate. Nonetheless, administrations of some states encounter serious problems related to the implementation of high standards of management control and internal audit, which significantly reflect the dynamics of their political sphere as well as administrative traditions and culturally determined administering practices.

Discussion: 120

ANDRZEJ BRĄGIEL, Representative of the Institute of Internal Auditors of Poland, Internal Auditor at the Ministry of Labour and Social Policy 120

MARCIN DOBRUK, Vice-President of the Institute of Internal Auditors of Poland 121

MIROSŁAW STASIK, Member of the Board of the Institute of Internal Auditors of Poland, President of AuditSolutions 122

JAN KOŁTUN, Director of the NIK Regional Branch in Poznań 123

MACIEJ STERCZAŁA, Senior Public Audit Expert at the NIK Regional Branch in Poznań 124

WIESŁAW KURZYCA, Advisor to the President of NIK 124

EDWARD LIS, Director of the NIK Regional Branch in Łódź 128

ELŻBIETA PALIGA, Head of the Internal Audit Department, City Office of Dąbrowa Górnicza 128

ŁUKASZ MAŁECKI-TEPICHT, Representative of Internal Audit at the Ministry of Justice 133

DARIUSZ KAŹMIERCZYK, Regional Accounting Chamber in Kraków 134

MARCIN DUBLASZEWSKI, Internal Auditor at the Regional Police Headquarters in Olsztyn 136

DOROTA ROSIŃSKA, Deputy Director of the Audit and Supervision Department, Chancellery of the Prime Minister 138

JÓZEF PŁOSKONKA, Advisor to the President of NIK, Member of the Council of NIK 139

KRYSTYNA LISIECKA, Professor of the University of Economics in Katowice 140

ARTUR NOWAK-FAR, Professor of the Warsaw School of Economics, Member of the Council of NIK 142

AGNIESZKA GIEBEL, Director of the Department of Public Finance Sector Audit, Ministry of Finance 144

PIOTR WELENC, Director of the GRC Market Development, Wolters Kluwer Poland, Member of the Institute of Internal Auditors of Poland 146

JACEK JEZIERSKI, President of NIK – Closing Speech at the Seminar Session of the Council of NIK 147

SETTLEMENTS OF CONTROLS 149

MACIEJ SZUSTOWICZ, PIOTR WASILEWSKI: Financial Problems of Medical Institutes – a Need for Systemic Changes 149

In view of the consistent worsening of the financial situation of numerous medical institutes, and the lack of decisive activities on the part of the Minister of Health who supervises these bodies, NIK has conducted a planned audit to assess their performance. The audit, which covered almost one-third of research institutes in the health area, was carried out at entities with the highest indebtedness, and at an entity that has reduced its debt significantly over the last years (Institute of the Mother and Child). In their article, the authors present the results of the audit and discuss the most frequent irregularities.

OTHER AUDITS OF NIK 161

Audit Findings Published in December 2012 and January 2013 – ed. 161

IIn this section, we present the audits completed by the Supreme Audit Office in selected areas, published in the form of pronouncements on audit findings. In this issue of our bimonthly, we discuss the following audits: the planning process and implementation of the business policy of the Lottery Office (Polish: *Totalizator Sportowy*); the processes for excluding land from rural production; the quality of services in welfare homes; the organisation and financing of rehabilitation stays; the activity of occupational therapy workshops; the management of greenhouse gases emissions.

State and Society 163

PAWEŁ WIECZOREK: Impact of the Crisis in the European Union on the Polish Economy – Reasons for Indebtedness and Fight Against Recession 163

The article describes the reasons for the indebtedness crisis in the European Union, as well as the factors due to which its consequences did not significantly influence

Poland at the beginning of 2012. The author discusses the activities initiated by the Eurozone States and the whole EU, directed at the fight against the economic slump and recession, as a result of which the EU has been gradually changing the procedure for taking decisions related to economic matters and, in a broader context, its institutional structure. The article attempts to assess these changes from the perspective of long term interests of Poland.

JAKUB J. ZIĘTY: Premises for Dismissing a Member of Municipal Company Board – Article 5, Paragraph 2 of the Anticorruption Act ____ 191

Problems with interpreting the regulations of the Anticorruption Act significantly influence the effectiveness of law enforcement. It is especially worrying that there are no effective mechanisms for obeying the provisions of the act, and no sanctions in the form of a ban for appointing persons who have infringed this law to their previous positions. The author proposes to introduce appropriate legislative changes with regard to members of bodies of self-governmental companies, and he simultaneously invites to start a broader discussion on the issue.

NIK in Brief 200

94th Anniversary of the Establishment of the Supreme Audit Office – ed. ____ 200

On the occasion of the establishment of the supreme institution of public audit in Poland, which is celebrated on 7 February, President of NIK Jacek Jezierski, together with the members of the NIK management and a delegation of NIK employees, put flowers at the monuments to Józef Piłsudski and Ignacy Paderewski, and on the grave of the first President of NIK Józef Higersberger.

Letters, Polemics 201

ELŻBIETA JARZĘCKA-SIWIK, BOGDAN SKWARKA: Participation of Representatives of the Auditee in Sessions of the Adjudicative Panel – Answer to the Polemic ____ 201

In issue No 6/2012 of our bimonthly, the polemic by Rafał Padrak was published referring to the article by Elżbieta Jarzęcka-Siwik and Bogdan Skwarka entitled *NIK Audit Procedure after Amendments to the Act on NIK*, printed in issue No 4/2012. The authors reply to the comments by the polemicist and abide by their opinion on allowing for a possibility of participating in a session of the adjudicative panel for persons other than the manager of the audited entity.

DARIUSZ KOWALSKI: On the Controversy Related to Participation of Representatives of the Auditee in Sessions of the Adjudicative Panel 207

The author presents another opinion in the discussion started with the article by Elżbieta Jarzęcka-Siwik and Bogdan Skwarka entitled *NIK Audit Procedure after Amendments to the Act on NIK*. He lists counterarguments to the comments presented in the polemic by Rafał Padrak and supports them with his long experience and practice. He is of the opinion that other persons from the auditee can also participate in sessions of the adjudicative panel together with the manager of the auditee, or instead of the manager with their authorisation.

Notes About New Books 214

Information for Readers and Authors 223

Information for Subscribers 226

INFORMACJA DLA CZYTELNIKÓW I AUTORÓW

Pragniemy poinformować Państwa, że „Kontrola Państwowa" potwierdziła swoje miejsce wśród czasopism naukowych, znajdujących się na liście Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Mimo nowych, zdecydowanie zaostrzonych kryteriów i dwuetapowej oceny, pismo otrzymało aż 7 punktów za artykuł naukowy wydrukowany w naszym dwumiesięczniku, co plasuje nas wśród wysoko ocenionych tytułów wyszczególnionych w części B wykazu – nieposiadających współczynnika IF (*impact factor*), który jest publikowany w *Journal Citation Report.* Komunikat w tej sprawie Minister wydał 17 września 2012 r. na podstawie §14 ust. 1 rozporządzenia z 13 lipca 2012 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania kategorii naukowej jednostkom naukowym (DzU 2012 r., poz. 877).

To nie tylko wyróżnienie dla „Kontroli Państwowej", ale i gratyfikacja dla tych z Państwa, których publikacje w tytułach takich jak nasz są zaliczane do dorobku naukowego podczas procedur uzyskiwania stopni i tytułów naukowych. O tym, że niełatwo spełnić nowe wymogi resortu nauki, świadczy nieobecność na tegorocznej liście Ministra niektórych tytułów o ugruntowanym od lat dorobku i dotąd wysokiej punktacji.

Od 2012 r. czasopisma naukowe są oceniane w postępowaniu dwuetapowym. Zajmuje się tym zespół specjalistyczny, powołany przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (DzU nr 96, poz. 615, ze zm.). W pierwszym etapie tytuły ubiegające się o punktację naukową mają do spełnienia 9 kryteriów, począwszy m.in. od stabilności wydawniczej, naukowego charakteru publikacji, przyjętej procedury recenzowania, uwzględniającej m.in. zachowanie pisemności, określonych sposobów oceny artykułu, poszanowania zasady *double-blind review process* etc., przez wdrożenie procedury zabezpieczającej oryginalność publikacji – *ghostwriting*, a na posiadaniu strony internetowej i ujawnianiu listy współpracujących recenzentów skończywszy. „Kontrola Państwowa" sprostała wszystkim tym wymaganiom, choć przejście do następnego etapu zapewnia spełnienie już 5 z nich.

W drugim etapie oceny uwzględnia się 12 szczegółowych parametrów, do których zaliczono m.in.: indeks cytowań PIF, pracę na rzecz tytułu redaktorów merytorycznych, językowych i statystycznych, indeksację w międzynarodowych bazach danych, cykl wydawniczy, istnienie wersji *on-line*, umiędzynarodowienie recenzentów i rady naukowej, zagraniczną afiliację autorów. I w tym wypadku „KP" spełnia zdecydowaną większość kryteriów, choć niektóre są potencjalnie łatwiejsze do osiągnięcia przez tytuły wydawane w instytutach naukowych czy uczelniach, gdzie międzynarodowa współpraca naukowa, wymiana kadry, staże zagraniczne i publikacja wyników badań własnych, cytowanych następnie przez różne źródła, wynikają z charakteru działalności jednostek. Tym bardziej cieszy, że „Kontrola Państwowa" znalazła się w gronie takich czasopism.

Punkty za publikację w pismach naukowych objętych częścią B wykazu ustala się zgodnie z przyjętym przez MNiSW algorytmem. Wraz ze szczegółowymi zasadami oceny, pełnym wykazem czasopism oraz komunikatem Ministra jest on dostępny na stronach resortu w zakładkach „Komunikaty" oraz „Lista czasopism punktowanych".

Redakcja

„Kontrola Państwowa" w bazach danych

„Kontrolę Państwową" można odnaleźć w dwóch naukowych bazach danych: The Central European Journal of Social Sciences And Humanities (CEJSH) – Środkowo-Europejskim Czasopiśmie Nauk Społecznych i Humanistycznych oraz Index Copernicus Journal Master List.
CEJSH jest elektroniczną, ogólnie dostępną bazą danych publikującą angielskie streszczenia artykułów, rozpraw oraz pozycji przeglądowych, które ukazują się, głównie w językach narodowych, w czasopismach poświęconych naukom społecznym i humanistycznym, wydawanych w Republice Czeskiej, na Węgrzech, w Polsce, Słowacji, a także w Bośni i Hercegowinie, Estonii, Łotwie, Litwie, Serbii, Słowenii i Ukrainie. Została utworzona przez prezesów Akademii Nauk państw Grupy Wyszehradzkiej. Streszczenia publikacji naukowych, także tych, które ukazały się na łamach „Kontroli Państwowej" począwszy od nr. 6/2011 znajdują się na stronie CEJSH: http://cejsh.icm.edu.pl/.
Index Copernicus Journal Master List (JML) to system zajmujący się oceną czasopism oraz sporządzający ich ranking na podstawie około 30 parametrów zgrupowanych w pięciu kategoriach: jakość naukowa, jakość edytorska, zasięg, częstotliwość/regularność/stabilność rynkowa oraz jakość techniczna. Obecnie JML obejmuje przeszło 6000 czasopism.

Zasady publikowania w „Kontroli Państwowej"

1. Przyjmujemy do publikacji teksty naukowe, przeglądowe i poglądowe, poświęcone problematyce związanej z profilem czasopisma – szeroko rozumianej kontroli i audytowi oraz artykuły o pokrewnej tematyce.
2. Nie przyjmujemy artykułów opublikowanych w innych wydawnictwach.
3. Publikowane są jedynie te artykuły, które uzyskały pozytywne recenzje dwóch niezależnych recenzentów, zgodnie z przyjętymi w piśmie kryteriami: znaczenia podjętego tematu oraz zgodności tematyki z profilem pisma; nowatorskiego ujęcia problematyki; wartości merytorycznej. Warunkiem publikacji jest uwzględnienie zgłoszonych przez recenzentów uwag i poprawek.
4. Recenzentami są członkowie Komitetu Redakcyjnego (lista recenzentów znajduje się w zakładce „Komitet Redakcyjny" oraz w każdym wydaniu papierowym). Zgodnie z modelem *„double-blind review process"* autorzy i recenzenci nie znają swoich tożsamości.
5. Artykuły zamieszczane w „Kontroli Państwowej" są chronione prawem autorskim. Przedruk może nastąpić tylko za zgodą redakcji.
6. Przywiązujemy szczególną wagę do oryginalności publikacji i jawności informacji o podmiotach przyczyniających się do jej powstania, ich udziału merytorycznego, rzeczowego lub

finansowego. Dlatego od zgłaszających teksty oczekujemy ujawnienia ewentualnego wkładu innych osób w ich powstanie oraz pisemnego oświadczenia o oryginalności składanego w redakcji artykułu.

7. Wszelkie przypadki *„ghostwriting"* (nieujawnienia wkładu innych autorów w powstanie artykułu) lub *„guest authorship"* (wymieniania jako autora osoby, która nie miała udziału w publikacji lub jest on znikomy), będące przejawem nierzetelności naukowej, będą przez redakcję demaskowane, łącznie z powiadomieniem podmiotów, z którymi autor jest związany naukowo lub zawodowo.

Zasady publikacji zgodne z wymogami Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Sposób przygotowania materiałów

1. Prosimy o nadsyłanie artykułów pocztą elektroniczną, nasz adres: kpred@nik.gov.pl, w edytorze *Word* lub dostarczenie tekstu na nośniku elektronicznym. Objętość artykułu wraz z ewentualnymi tabelami i rysunkami nie powinna w zasadzie przekraczać 16 stron – 34 wiersze na stronie, marginesy 2,5 cm, interlinia 1,5 wiersza. Do tekstu prosimy dołączyć krótkie streszczenie w języku polskim.
2. Przypisy należy umieszczać na dole stron, zgodnie z zasadami obowiązującymi w naszym tytule; powinny zawierać aktualną bibliografię.
3. Ewentualne rysunki i wykresy prosimy nadsyłać w oddzielnych plikach, podając wartości umożliwiające przygotowanie danego elementu graficznego zgodnie z makietą „Kontroli Państwowej".
4. Autorzy nadsyłający teksty proszeni są o podanie swoich danych: imienia i nazwiska, stopnia naukowego, adresu do korespondencji, adresu poczty elektronicznej, numeru telefonu lub faksu.
5. Redakcja zastrzega sobie prawo dokonania w nadesłanych materiałach niezbędnych skrótów, poprawek redakcyjnych i innych, zgodnie z wymogami czasopisma.
6. Materiałów niezamówionych redakcja nie zwraca.

PRZYPOMINAMY O PRENUMERACIE

Szanowni Prenumeratorzy!
Koszt zaprenumerowania naszego pisma na 2013 r. wynosi 108 zł + 5% VAT (113,40 zł) za 1 komplet, czyli 6 zeszytów (18,90 zł za jeden zeszyt).
Najwyższa Izba Kontroli od 2 listopada 2011 r. utraciła zwolnienie z podatku VAT i ponownie jest jego płatnikiem.
Prosimy o przysyłanie do redakcji jedynie zamówień z podaniem nazwy firmy, dokładnego adresu oraz numeru NIP, a należności za prenumeratę prosimy uiszczać dopiero po otrzymaniu faktury z podaną kwotą.

Prosimy skorzystać z zamieszczonego poniżej kuponu.

KUPON PRENUMERATY

Dane nabywcy:

1. Nazwa firmy/imię nazwisko

2. Adres (miasto, kod, ulica, nr domu i mieszkania)

3. NIP

4. Adres poczty elektronicznej

5. Liczba kompletów

Dane sprzedawcy:

1. Nazwa firmy: Najwyższa Izba Kontroli, Redakcja „Kontroli Państwowej"

2. Adres: 02-056 Warszawa, ul. Filtrowa 57

3. Numer faksu: (22) 444 53 27

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Projekt graficzny: Studio Graficzne FILE
Skład i łamanie: Sławomir Jakoniuk
Druk i oprawa: Wydział Wydawniczy NIK
Oddano do druku w lutym 2013 r.
Nakład 1000 egz.
Wersja papierowa jest wersją pierwotną (referencyjną) pisma.

Prenumerata

tel. 22 444-5781, 22 444-5401
Cena egzemplarza – 18 zł + VAT. Prenumerata roczna – 108 zł + VAT
Wpłaty na konto: NBP O/O Warszawa,
nr 14 1010 1010 0036 8122 3100 0000, Najwyższa Izba Kontroli